



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

LWR.410.023.02.2015

P/15/012

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

ul. Marszałka J. Piłsudskiego 15/17, 50-044 Wrocław

T +48 71 711 83 00, F +48 71 711 83 50

lwr@nik.gov.pl

A handwritten signature in black ink, located in the bottom right corner of the page.

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/15/012 – Przedawnianie się zobowiązań podatkowych.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura we Wrocławiu
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Mariusz Orawczak – starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 96739 z dnia 12 października 2015 r.2. Paweł Potemski – specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 96744 z dnia 15 października 2015 r.3. Zdzisław Poręba – doradca ekonomiczny, legitymacja służbowa nr 16811. <p>(dowód: akta kontroli str. 1-4)</p>
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Legnicy, ul. Najświętszej Marii Panny 3, 59-220 Legnica dalej: <i>Urząd</i>).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Jan Mormul, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Legnicy od dnia 1 sierpnia 2004 r. i nadal (dalej: <i>Naczelnik</i>).

(dowód: akta kontroli str. 5-6)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie¹ działalność *Urzędu* w zakresie zapobiegania przedawnianiu się zobowiązań podatkowych w latach 2014 – 2015 (I półrocze).

Uzasadnienie oceny ogólnej W Urzędzie na bieżąco monitorowano zaległości podatkowe, w szczególności zaległości zagrożone przedawnieniem. Urząd podejmował również działania w celu niedopuszczenia do przedawnienia się zobowiązań podatkowych. NIK zwraca jednak uwagę, że nadal na wysokim poziomie utrzymuje się kwota zaległości, których termin przedawnienia upływa z końcem 2015 r. Według stanu na 30 czerwca 2015 r. zaległości te wynosiły 18 369,5 tys. zł, w tym zaległości zagrożone przedawnieniem, tj. wobec których nie podjęto żadnych czynności mających wpływ na przerwanie/zawieszenie biegu przedawnienia lub zastosowane środki okazały się nieskuteczne – 8 973,0 tys. zł.

Poprawnie wykonywano polecenia Izby Skarbowej we Wrocławiu, między innymi w zakresie analizowania przyczyn i skutków przedawnień. Terminowo i zgodnie z obowiązującymi procedurami, po uprzednio przeprowadzonej analizie, dokonywano odpisu przedawnionych zaległości podatkowych. Skutecznie i efektywnie wdrożone zostały zasady postępowania w zakresie prowadzenia tzw. „miękkiej egzekucji” w wyniku której uzyskano w badanym okresie wpływy (z tytułu różnych podatków) w wysokości 14 256 181 zł². Ponadto Urząd wszczywał postępowania karne skarbowe wobec podatników uporczywie uchylających się od płacenia zobowiązań podatkowych³. Z powyższego wynika, że sprawom dotyczącym powstawania i odpisywania zaległości podatkowych Urząd nadał odpowiednio, wysoką rangę.

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

² Wykonano 2 688 rozmów telefonicznych z podatnikami oraz wysłano 1 980 wiadomości sms.

³ Wystawiono 736 mandatów karnych, wymierzając grzywny na łączną kwotę 148 990 zł.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Skala i wielkość zaległości podatkowych

Według stanu na koniec 2014 r. w *Urzędzie* zaległości podatkowe wynosiły 245 919,2 tys. zł, w tym z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) – 207 691,3 tys. zł. Na dzień 30 czerwca 2015 r. zaległości wzrosły do kwoty 259 602,3 tys. zł, w tym zaległości z tytułu podatku VAT – do kwoty 214 535,7 tys. zł.

W stosunku do zrealizowanych w 2014 r. dochodów podatkowych wynoszących na koniec 2014 r. 528 718,7 tys. zł⁴ oraz na 30 czerwca 2015 r. 264 696,5 tys. zł, zaległości stanowiły odpowiednio: 46,5% i 98,1%.

W ogólnej kwocie zaległości bieżące stanowiły 30,7% na koniec 2014 r. i 16,1% na 30 czerwca 2015 r. Zaległości z lat ubiegłych wynosiły na koniec 2014 r. 170 325,8 tys. zł, a na 30 czerwca 2015 r. - 217 722,5 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 48-51, 83, 87, 89, 97, 119)

Według stanu na 30 czerwca 2015 r. zaległości, które przedawnią się z końcem 2015 r.⁵ wynosiły 18 369,5 tys. zł⁶, w tym zaległości zagrożone przedawnieniem, tj. wobec których nie podjęto żadnych czynności mających wpływ na przerwanie/zawieszenie biegu przedawnienia – 8 973,0 tys. zł⁷.

(dowód: akta kontroli str. 105-119)

Spośród zaległości podatkowych, 70,2% (172 702,2 tys. zł) na koniec 2014 r. i 68,4% (177 583,3 tys. zł) na 30 czerwca 2015 r. powstało w wyniku decyzji administracyjnych, a 29,8% (73 217,0 tys. zł) na koniec 2014 r. i 31,6% (82 018,9 tys. zł) na 30 czerwca 2015 r. – w wyniku nieuregulowania przez podatników deklarowanego podatku.

(dowód: akta kontroli str. 120, 128, 136-139, 146)

Z uwagi na przedawnienie, w 2014 r. odpisano 934 zaległości podatkowych na kwotę 12 726,2 tys. zł (należność główna) wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 15 203,2 tys. zł. Najwięcej odpisanych zaległości dotyczyło podatku VAT (należność główna 10 274,8 tys. zł, tj. 80,7% i odsetki za zwłokę 13 254,0 tys. zł, tj. 87,2%)⁸. Odpisane zaległości podatkowe dla których pierwszą instancją byli dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej (UKS) wynosiły 9 975,1 tys. zł (należność główna) i dotyczyły 11 podmiotów.

⁴ Dane według sprawozdania z wykonania dochodów budżetowych RB-27 (kol. 9 - dochody wykonane, tj. wpłaty minus zwroty).

⁵ 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/zawieszenie biegu przedawnienia (zostały rozłożone na raty, zabezpieczone na majątku podatnika lub została wszczęta egzekucja administracyjna).

⁶ Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL 40, ark. 37 (dla poszczególnych podatków, ze wskaźnikami MRP, EGA i TP).

⁷ Dotyczy zaległości, które nie zostały odroczone/rozłożone na raty, nie zostały zabezpieczone na majątku podatnika, nie została wszczęta egzekucja administracyjna. Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL 40, ark. 41 (dla poszczególnych podatków, ze wskaźnikiem TP).

⁸ Dane według WHTAX - Skoroszyt SPRZAL.65 - Załącznik B16-informacja o odpisanych kwotach przedawnionych zaległości budżetu państwa, Arkusz: 3 (Nr sprawozdania: 147) i Skoroszyt SPRZAL.69 - Załącznik B16a-informacja o kwotach przedawnionych zaległości, Arkusz: 3 (Nr sprawozdania: 147).

W I półroczu 2015 r. z powodu przedawnienia odpisano 827 zaległości na kwotę 21 136,9 tys. zł (należność główna) wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 19 124,6 tys. zł. Odpisane zaległości w podatku VAT wynosiły 20 240,1 tys. zł (należność główna), tj. 95,8% i odsetki za zwłokę w wysokości 18 325,4 tys. zł, tj. 95,8%)⁹. Kwota odpisanych zaległości podatkowych dla których pierwszą instancją byli dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej wynosiła 16 924,4 tys. zł (dotyczyła ośmiu podmiotów).

W okresie objętym kontrolą w *Urzędzie* nie było kwot nieodpisanych przedawnionych zaległości podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 58, 62, 70, 74, 76, 328-329, 348-352)

1.2. Monitorowanie zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem

W celu monitorowania zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem *Naczelnik Urzędu*, zarządzeniem Nr 27/2013 z dnia 22 listopada 2013 r., wprowadził procedury ustalające zasady postępowania pracowników *Urzędu* w zakresie zapobiegania przedawnieniu zobowiązania podatkowego (zwane dalej: *ZPZ*), które szczegółowo wyznaczały komórki organizacyjne i osoby odpowiedzialne za realizację zadań związanych z przedawnieniem zaległości podatkowych.

Zgodnie z tą procedurą, pracownicy Działu Rachunkowości Podatkowej dokonywali w terminie do 10 każdego miesiąca po miesiącu sprawozdawczym analizy kart kontowych i w przypadku braku wykonania obowiązku wpłat zobowiązania podatkowego wystawiali i wysyłali pisemne upomnienia zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego, jeżeli postępowanie takie nie może być wszczęte bez uprzedniego doręczenia upomnienia. W uzasadnionych przypadkach, np. gdy z ewidencji księgowej wynika, że podmiot przestrzega przepisów podatkowych w zakresie terminowych płatności, pracownicy mogli zastosować tzw. „miękką egzekucję,” co oznaczało podjęcie kontaktu z podatnikiem drogą telefoniczną lub elektroniczną przed wystawieniem upomnienia, w celu doprowadzenia do dobrowolnej zapłaty zobowiązania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str.154-158)

Z dniem 1 lipca 2014 r. w *Urzędzie* utworzona została komórka organizacyjna pn. Dział Spraw Wierzycielskich, odpowiedzialna m.in. za wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego, w tym podejmowanie działań informacyjnych i dyscyplinujących, wystawianie i doręczanie upomnień, a także wystawianie i przekazywanie do organów egzekucyjnych tytułów wykonawczych i wniosków egzekucyjnych. W związku z powyższym ww. obowiązki pracowników i Kierownika Działu Postępowań Podatkowych, wynikające z *procedury ZPZ*, zostały przejęte przez Działu Spraw Wierzycielskich.

(dowód: akta kontroli str. 34-35,45)

Na poziomie komórki wierzycielskiej podejmowane były także inne działania mające na celu przeciwdziałanie przedawnieniom zobowiązań podatkowych, a mianowicie:

- a) dokonywano analizy zabezpieczeń ustanowionych na rzecz Skarbu Państwa poprzez przegląd wszystkich zaległości zabezpieczonych hipoteką przymusową i zastawem skarbowym celem określenia przybliżonych kwot należności możliwych do odzyskania z przedmiotu zabezpieczenia;
- b) w celu bieżącego monitorowania działań zmierzających do likwidacji zaległości wykonywane były:
 - kwartalnie raport z hurtowni danych WHTAX, z obszaru „Zaległości”- Skoroszyt: SPRZAL.46 – Zestawienie zaległości w przedziałach wg: założonych

⁹ Dane według WHTAX – Skoroszyt SPRZAL.65 – Załącznik B16-informacja o odpisanych kwotach przedawnionych zaległości budżetu państwa, Arkusz: 3 (Nr sprawozdania: 153) i SPRZAL.69 – Załącznik B16a-informacja o kwotach przedawnionych zaległości, Arkusz: 3 (Nr sprawozdania: 153).

parametrów dotyczących zaległości we wszystkich podatkach z terminami płatności za ubiegły kwartał¹⁰,

- miesięcznie skrypty testowe do przekazania danych do WHTAX – z katalogu testy mierniki2012_rach_mon_szcz.sql – analizowane były pliki wynikowe mierniki2012_rach_rp_bce_licznik.txt,
 - kwartalnie raporty z hurtowni WHTAX Mierniki oceniające - RP.SDW – wskaźnik szybkości podejmowania działań windykacyjnych (upływ czasu pomiędzy datą, od której możliwe było prowadzenie działań windykacyjnych a datą wystawienia upomnienia lub datą wystawienia pierwszego tytułu wykonawczego),
 - kwartalnie raporty z aplikacji e--ORUS, podsystem Rachunkowość podatkowa Poltax2B monitorowanie podmiotów: 17. Wykaz wystawienia tytułu wykonawczego po terminie” i „18. Wykaz wystawienia upomnienia po terminie terminowość”.
- c) na bieżąco wykorzystywana była aplikacja e--ORUS poprzez raportowanie podmiotów po umorzeniu postępowania egzekucyjnego celem pozyskania informacji o zaistnieniu przesłanek umożliwiających ponowne wszczęcie egzekucji, ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

Powyższe raporty stanowią podstawę do analizy szybkości podejmowanych działań windykacyjnych, szczególnie pod kątem podmiotów systematycznie „kumulujących” zaległości podatkowe. Wykorzystywane są również pod kątem typowania podmiotów do wystąpienia do sądu o zakaz prowadzenia działalności gospodarczej oraz ogłoszenie upadłości. Dodatkowo, w zakresie przeciwdziałania przedawnieniom zobowiązań podatkowych również na poziomie komórki egzekucyjnej podejmowane były stosowne działania. Przede wszystkim w oparciu o dane hurtowni WHTAX oraz przy użyciu aplikacji e-ORUS analizowane były sukcesywnie podmioty z największymi zaległościami oraz podmioty z najdłuższymi czasami trwania postępowań egzekucyjnych. Sporządzane były również i analizowane wydruki podmiotów, na których ciężą zaległości zagrożone przedawnieniem w celu zastosowania ewentualnego środka egzekucyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 199-200)

1.3. Sporządzanie analiz i raportów w sprawie określenia przyczyn i skutków przedawnień podatkowych

Obowiązek analizowania przyczyn przedawnień zobowiązań podatkowych wynikał z funkcjonującej w *Urzędzie procedury ZPZ*. Zarządzenie to określało również sposób postępowania w przypadkach, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W celu usystematyzowania zakresu badania stanu zaległości podatkowej oraz gromadzenia informacji niezbędnych do weryfikacji przyczyn przedawnienia zobowiązania podatkowego i ustalenia daty jego przedawnienia wypełniany był wniosek w przedmiocie odpisania przedawnionego zobowiązania podatkowego. Na podstawie informacji zawartych we wniosku, jak i dokumentów dotyczących wykonanych działań przedegzekucyjnych, w trakcie postępowania egzekucyjnego, jak i po jego umorzeniu, kierownik komórki wierzycielskiej przy akceptacji dokumentu ZOB-DP, na podstawie którego dokonywany jest odpis zaległości podatkowej w związku z jej przedawnieniem, analizował dane pod kątem przyczyn i skutków przedawnienia. Stwierdzone ewentualne uchybienia były wyjaśniane z odpowiedzialnym pracownikiem.

¹⁰ Nie dotyczą podmiotów będących w upadłości, na które nie wystawiono upomnienia ani tytułu wykonawczego.

Obowiązek analizowania przyczyn przedawnienia zobowiązań podatkowych spoczywa na komórce egzekucyjnej w stosunku do toczących się postępowań oraz na komórce wierzycielskiej w zakresie zaległości nieobjętych tym postępowaniem.

(dowód: akta kontroli str. 154-182, 197-198)

Największy udział w odpisywanych przedawnionych zobowiązaniach podatkowych dotyczył podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży hurtowej odpadów i złomu, bądź wystawiających faktury dokumentujące obrót złomem. W przypadku podmiotów dokonujących transakcji obrotu złomem, w wyniku przeprowadzonych przez organy podatkowe postępowań kontrolnych zostają wydawane decyzje administracyjne (najczęściej na podstawie prowadzonego postępowania kontrolnego przez Urząd Kontroli Skarbowej we Wrocławiu), z których jednoznacznie wynika, że transakcje nie odzwierciedlają rzeczywistego przebiegu operacji gospodarczych.

W sprawie powstawania zaległości podatkowych *Naczelnik* wskazał, że obecnie zauważalny jest nowy trend w zakresie generowania zaległości w tzw. branżach wrażliwych. Od czasu wprowadzenia dodatkowych procedur weryfikacyjnych przy rejestracji działalności gospodarczej w zakresie, np. obrotu złomem (np. szybkie skierowanie do kontroli celem potwierdzenia miejsca prowadzenia działalności gospodarczej i adresu siedziby spółki), podatnicy zaczęli rejestrować działalność gospodarczą w branżach mniej zwracających uwagę (np. usługi informatyczne), natomiast wystawiają faktury w zakresie obrotu złomem.

(dowód: akta kontroli str. 197-198, 329-331)

1.4. Współpraca Urzędu Skarbowego z Izłą Skarbową w zakresie wyjaśniania i informowania o przyczynach powstawania przedawnień podatkowych

W badanym okresie współpraca *Urzędu* z Izłą Skarbową we Wrocławiu układała się bez zastrzeżeń. Na polecenie Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu (dalej: *Dyrektor Izby Skarbowej*). *Urząd* przekazywał wyjaśnienia w zakresie przyczyn przedawnienia zobowiązań podatkowych. W ramach oceny realizacji polityki finansowej państwa przez organy administracji państwowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług w 2014 r. *Urząd* sporządził i przesłał stosowne informacje, między innymi w przedmiocie podania przyczyn przedawnienia zobowiązań podatkowych. W związku z tym *Naczelnik* poinformował *Dyrektora Izby*, że największy udział w odpisanych przedawnionych zobowiązaniach podatkowych stanowi jedna zaległość w podatku dochodowym od osób fizycznych – w kwocie 1 848,0 tys. zł oraz zaległości siedmiu podmiotów w podatku od towarów i usług w wysokości 8 683,3 tys. zł. Wszystkie największe zaległości zostały wygenerowane przez siedem podmiotów, w tym jedną spółkę kapitałową oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. Najliczniejszą grupą wśród siedmiu podmiotów, które wygenerowały największe zaległości stanowiło sześć podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży hurtowej odpadów i złomu, bądź wystawiających faktury dokumentujące obrót złomem.

(dowód: akta kontroli str. 197, 232-233, 353-360)

Niezależnie od powyższego należy wskazać, że *Dyrektor Izby* występował m.in. do *Naczelnika* o podjęcie działań o charakterze monitorującym w celu niedopuszczenia do przedawnienia się zobowiązań podatkowych. *Urząd* na polecenie *Dyrektora Izby Skarbowej* dokonywał analizy i sporządził raporty dotyczące konkretnych dłużników, bądź innych zagadnień dotyczących prowadzonych postępowań egzekucyjnych. Najczęściej dotyczyło to postępowań prowadzonych przez dłuższy czas oraz podmiotów ze znacznymi zaległościami podatkowymi. W związku z poleceniem *Urząd* dokonał przeanalizowania spraw podatników w zakresie zaległości, których suma

stanowiła kwotę powyżej 1 mln. zł. Wynik tych działań został przekazany przez *Naczelnika* organowi nadzoru w styczniu 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 199, 239-246)

1.5. Postępowanie z zaległościami podatkowymi, w tym z zagrożonymi przedawnieniem i przedawnionymi

W toku kontroli badaniem objęto dziesięć zaległości, wybranych według kryterium największej kwoty i najstarszego okresu, którego dotyczy zaległość, o łącznej wartości 5 070,9 tys. zł oraz odsetek – 3 828,1 tys. zł¹¹, w tym pięć zobowiązań zagrożonych przedawnieniem na koniec 2014 r. (783,3 tys. zł należności główne i 691,1 tys. zł odsetki) oraz pięć zobowiązań odpisanych w latach 2014-2015 (I półrocze) z uwagi na przedawnienie (4 287,6 tys. zł należności główne i 3 136,9 tys. zł odsetki). W wyniku badania szczegółowego ustalono m.in., że:

- wszystkie zaległości powstały w wyniku nieuregulowania przez podatników zobowiązań podatkowych powstałych na podstawie decyzji administracyjnych wydanych przez dyrektora UKS lub *Naczelnika*. Spośród dziesięciu objętych badaniem zobowiązań: osiem zaległości w łącznej kwocie 4 134,0 tys. zł powstały w wyniku decyzji dyrektora UKS, dwa - w kwocie 936,9 tys. zł – w wyniku decyzji *Naczelnika Urzędu*,
- wszczęcie postępowania podatkowego zakończone wydaniem decyzji administracyjnej, we wszystkich zbadanych przypadkach poprzedzone było kontrolą podatkową¹² rozpoczętą na co najmniej trzy lata przed upływem przedawnienia zobowiązania,
- podatnicy w pięciu przypadkach odwołali się od decyzji do organu odwoławczego¹³ i w czterech przypadkach złożyli skargi do sądu administracyjnego na decyzje organu odwoławczego¹⁴,
- w trzech przypadkach dokonano zabezpieczenia zobowiązania na majątku podatnika,
- we wszystkich przypadkach dokonano przypisu zobowiązania na karcie kontowej podatnika zgodnie z wewnętrznymi procedurami bez opóźnień,
- we wszystkich analizowanych zaległościach *Urząd* podejmował działania i czynności egzekucyjne oraz czynności związane z przerywaniem i/lub zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zaległości podatkowych, z wyjątkiem dwóch przypadków, w których poborcom skarbowym nie udało się doręczyć odpisów tytułów wykonawczych i podjąć skutecznych czynności wobec dłużników do czasu pozyskania informacji o ich zgonie,
- w badanych sprawach nie wystąpiły nieuzasadnione przerwy między poszczególnymi czynnościami;
- żaden z podatników nie zwrócił się do *Naczelnika* o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego na podstawie art. 67a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*¹⁵ (dalej: O.p.).

(dowód: akta kontroli str. 361-384, 389, 391-407)

¹¹ Kwotę zaległości i odsetek za zwłokę podano na dzień dokonania odpisu z karty kontowej, a dla zaległości nieprzedawnionych – na dzień 3 listopada 2015 r. Zobowiązania te dotyczyły następujących podatków: PIT (za 2005 r. i 2006 r.) dwa zobowiązania w łącznej kwocie należności głównej 1 968,0 tys. zł i odsetki 1 506,0 tys. zł; VAT sześć zaległości (7/2005, 7/2006, 10/2006, 11/2006, 4/2007, 5/2007) w łącznej kwocie 2 563,2 tys. zł i odsetki 2 091,5 tys. zł; CIT (za 2008 r.) jedno zobowiązanie w kwocie 155,7 tys. zł i odsetki 94,8 tys. zł oraz PPW (za 2008 r.) jedno zobowiązanie w kwocie 383,9 tys. zł i odsetki 135,8 tys. zł..

¹² Osiem kontroli przeprowadzonych przez UKS oraz dwie kontrole przeprowadzone przez *Urząd*.

¹³ Odwołania zakończone czterema decyzjami organu odwoławczego utrzymującymi w mocy decyzje wydane przez organ pierwszej instancji oraz jedną decyzją uchylającą i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji.

¹⁴ Skargi zakończone trzema wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego oddalającymi skargi na decyzje organu odwoławczego oraz jednym wyrokiem uchylającym.

¹⁵ Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.

1.6. Wpływ uregulowań prawnych na przedawnianie się zobowiązań podatkowych

W związku z ogłoszeniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11), w którym Trybunał uznał za niezgodny z Konstytucją RP przepis art. 70 §6 pkt 1 O.p.¹⁶ w brzmieniu nadanym przez ustawę z dnia 12 września 2002 r. w *Urzędzie* – zgodnie z pismem¹⁷ z dnia 30 października 2012 r. *Dyrektora Izby Skarbowej* – przeprowadzono analizę wszczętych i prowadzonych postępowań podatkowych dotyczących zobowiązań podatkowych, w których doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p., pod kątem skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia. W analizie powyższej nie stwierdzono sytuacji, w których upłynął termin wskazany w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. i w tym czasie nie doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia wobec braku powiadomienia podatnika o toczącym się postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (przy braku innych przesłanek zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia) w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. Nie wystąpiły okoliczności skutkujące wydaniem decyzji umarzających postępowania na podstawie art. 208 §1 O.p.

W 2012 r. po wydaniu ww. orzeczenia TK, na podstawie sporządzonych przez Dział Rachunkowości Podatkowej wykazów zaległości podatkowych, w których zarejestrowano przerwy w biegu terminu przedawnienia, skierowano do 27 zobowiązanych zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem dochodzenia karnego skarbowego o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Zawiadomienia dotyczyły zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 15 352,0 tys. zł, w tym podatku od towarów i usług na kwotę 14 887,7 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 202-203, 213-214, 408)

W przypadku wyroku TK z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12), w którym Trybunał uznał za niezgodny z Konstytucją RP przepis art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., *Dyrektor Izby Skarbowej* w wystąpieniu¹⁸ z dnia 26 listopada 2013 r. polecił wszystkim podległym urzędom skarbowym dokonanie analizy zaległości podatkowych z rokiem zaległości 1990-1999, zabezpieczonych hipoteką ustanowioną na podstawie zarządzenia zabezpieczenia. W związku z tym w *Urzędzie* została przeprowadzona analiza, w której stwierdzono, że przedawnieniu uległo 13 zobowiązań w czterech podmiotach. Łączna, główna kwota odpisanych zaległości z tego tytułu wynosiła 767,8 tys. zł, oraz odsetki -3 514,2 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 202-203, 620)

Ponadto przeprowadzone w *Urzędzie* analizy wykazały, że uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12) w sprawie możliwości orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego po okresie przedawnienia oraz z dnia 3 czerwca 2013 r. (I FPS 6/12) dotycząca przerwania biegu przedawnienia przez zastosowanie środka egzekucyjnego, nie wpłynęły w *Urzędzie* na terminy przedawnienia się zobowiązań podatkowych. Jak wyjaśnił *Naczelnik*, analizy takie prowadzone były na bieżąco przy użyciu aplikacji e-ORUS, która pozwala ustalić

¹⁶ Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jedynie wówczas, gdy o postępowaniu tym (tj. wszczęciu postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe) podatnik został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 O.p.

¹⁷ Pismo nr RP/0711-22/12 Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu w związku z interpretacją ogólną Ministra Finansów z dnia 2 października 2012 r. znak PK4/8012/239/AAN/12/1804.

¹⁸ Wystąpienie nr RP/0910-30/13-ES/40802 *Dyrektora Izby* w zakresie zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką z rokiem zaległości 1990-1999, wg stanu na dzień 30 września 2013 r.

konkretne zobowiązania, które ulegają przedawnieniu w określonym terminie – źródło danych do tej aplikacji pochodzi m.in. z podsystemu EGAPOLTAX, gdzie wprowadzane są dane dotyczące doręczenia zawiadomienia o zastosowaniu środka egzekucyjnego dłużnikowi oraz dłużnikowi zajętej wierzytelności.

(dowód: akta kontroli str. 204)

Naczelnik nie występował do Izby Skarbowej we Wrocławiu o wyjaśnienia i wytyczne odnośnie stosowania ww. wyroków Trybunału Konstytucyjnego i uchwał NSA.

(dowód: akta kontroli str. 205)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność *Urzędu* w zakresie monitorowania zaległości i analizowania przyczyn i skutków przedawnień zobowiązań podatkowych.

2. Prawdliwość odpisywania przedawnionych zaległości podatkowych

Opis stanu
faktycznego

2.1. Procedury związane z przedawnianiem się zobowiązań podatkowych

W *Urzędzie* opracowane zostały i wprowadzone w życie procedury ustalające zasady postępowania pracowników *Urzędu* w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego. W procedurze ustalono odpowiedzialną komórkę za koordynację prac analitycznych oraz komórki uczestniczące w pracach analitycznych z określeniem ich zadań i terminów realizacji oraz sposobu dokumentowania prowadzonych postępowań w przedmiotowym zakresie. W przypadkach skomplikowanych lub/i przy odpisywaniu zaległości, kiedy łączna kwota przedawnionych zaległości dłużnika była równa bądź przekraczała 50 tys. zł, istniał obowiązek zasięgnięcia opinii radców prawnych, funkcjonujących aktualnie w strukturach organizacyjnych Izby Skarbowej we Wrocławiu. Do dnia 30 czerwca 2014 r. Dział Rachunkowości Podatkowej, uruchamiał proces weryfikacji stanu zaległości podatkowej, badania przyczyn przedawnienia oraz stwierdzenia przedawnienia zobowiązania podatkowego. Uruchomienie procesu polegało na wydrukowaniu i wypełnieniu odpowiednich części wniosku w sprawie odpisania przedawnionego zobowiązania podatkowego oraz karty informacyjnej weryfikacji wniosku i wraz ze zgromadzoną dokumentacją nadaniu wnioskowi dalszego biegu. Po dokonaniu ustaleń i ich opisaniu wniosek przekazywany był do zespołu zadaniowego do weryfikacji zaległości podatkowych, który badał rzetelność i poprawność wypełnienia poszczególnych części wniosku i dokonywał ustaleń pod kątem przedawnienia zobowiązania podatkowego objętego wnioskiem. Wniosek następnie przekazywany był odpowiedniej komórce w celu podjęcia czynności zmierzających do odpisania zaległości podatkowej, w szczególności do sporządzenia „Polecenia dokonania odpisu” potwierdzającego zakończenie procesu weryfikacji zobowiązania podatkowego pod kątem przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str.154-156, 159-167, 183-194)

Z dniem 1 lipca 2014 r. w *Urzędzie* utworzona została komórka organizacyjna pn. Działu Spraw Wierzytelności, która była odpowiedzialna m.in. za koordynację prac analitycznych związanych z dokonywaniem odpisu przedawnionych zaległości podatkowych oraz za koordynację ocen i analiz ryzyka związanych z brakiem wykonania zobowiązań podatkowych w wyniku ich przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 34-35,45, 405)

2.2. Analiza zaległości zakwalifikowanych wstępnie jako przedawnione

Do dnia 30 czerwca 2014 r. Dział Rachunkowości Podatkowej w każdym drugim tygodniu miesiąca sporządzał wydruki¹⁹ o stanie zaległości podatkowych, które przedawniały się z końcem danego miesiąca. Wydruki te, po uzupełnieniu o nazwiska podatników/nazwy podmiotów były przekazywane kolejno do pracowników działu wg pierwszych liter podmiotów i uruchamiany był proces weryfikacji zaległości, badania przyczyn przedawnienia oraz stwierdzenia przedawnienia zobowiązania podatkowego (sporządzane były wnioski w sprawie odpisania przedawnionego zobowiązania podatkowego, które były przekazywane do kolejnych komórek organizacyjnych *Urzędu*) na podstawie stosownej *procedury WZP*. Takie same zasady obowiązywały od 1 lipca 2014 r., z tym że komórką organizacyjną koordynującą całość działań w tym przedmiocie był Dział Spraw Wierzycielskich.

(dowód: akta kontroli str. 159-161, 174, 331)

2.3. Współpraca Urzędu Skarbowego z Izbą Skarbową w zakresie prawidłowości rozstrzygnięć spraw o przedawnieniu zaległości podatkowych

W badanym okresie *Naczelnik* nie występował do *Izby* o zajęcie stanowiska w sprawach szczególnie skomplikowanych i budzących wątpliwość, co do prawidłowości rozstrzygnięcia o przedawnieniu zobowiązań podatkowych.

Naczelnik wskazał, że wątpliwości jeśli się pojawiały, były na bieżąco konsultowane przez poszczególnych członków zespołu zdaniowego do weryfikacji zaległości podatkowych z radcą prawnym *Urzędu*.

(dowód: akta kontroli str. 331)

2.4. Przestrzeganie procedur związanych z odpisywaniem przedawnionych zaległości podatkowych

W toku kontroli badaniem objęto dziesięć najwyższych kwotowo zaległości odpisanych w latach 2014-2015 (I półrocze) z powodu przedawnienia, w łącznej kwocie 7 169,0 tys. zł, tj. 21,2% ogólnej kwoty odpisanej w tym okresie, oraz odsetki za zwłokę od tych zaległości w łącznej kwocie 5 607,8 tys. zł²⁰ tj. 16,3% kwoty odsetek odpisanych w tym okresie. W wyniku badania szczegółowego ustalono m.in., że:

- odpisanie zaległości z ewidencji było poprzedzone każdorazowo analizą²¹, stosownie do obowiązujących procedur w tym zakresie,
- w sześciu przypadkach uczestnikami analizy były wszystkie komórki organizacyjne wskazane w obowiązującej procedurze, natomiast w dwóch przypadkach nie uczestniczył radca prawny *Urzędu*, choć kwota przedawnionych zaległości przekraczającą 50 tys. zł,
- analiza, w wyniku której odpisana została badana kwota zaległości podatkowych, była każdorazowo przeprowadzona i udokumentowana w ustalony w *Urzędzie*

¹⁹ Raporty wykonywane z poziomu Oracle Discoverer z hurtowni WHTAX – obszar ZALEGŁOŚCI na podstawie Skoroszytu 40, arkusz 40 – Zestawienie zaległości przedawnionych, parametry: nr ostatniego sprawozdania i data przedawnienia < 'ostatni dzień miesiąca.

²⁰ Kwotę zaległości i odsetek za zwłokę podano na dzień dokonania odpisu z karty kontowej. Zobowiązania te dotyczyły następujących podatków: PIT (za 2005 r., 2006 r. i 2007 r.) cztery zobowiązania w łącznej kwocie należności głównej 2 201,6 tys. zł i odsetki 1 697,7 tys. zł; VAT sześć zaległości (7/2005, 12/2005, 10/2006, 11/2006, 3/2007, 6/2007) w łącznej kwocie 4 967,4 tys. zł i odsetki 3 910,0 tys. zł. Spośród dziesięciu objętych badaniem zobowiązań: siedem w łącznej kwocie 5 806,9 tys. zł powstały w wyniku decyzji dyrektora UKS, jedno w kwocie 441,3 tys. zł w wyniku decyzji dyrektora Izby Skarbowej, jedno w kwocie 840,2 tys. zł w wyniku decyzji naczelnika Urzędu Skarbowego oraz jedno w kwocie 80,7 tys. zł w wyniku nieuregulowania przez podatnika deklarowanego podatku.

²¹ Czas od wygenerowania raportu o zaległościach do rozpoczęcia analizy we wszystkich dziesięciu zbadanych przypadkach był krótszy niż 30 dni (od 1 dnia do 23 dni); czas od wygenerowania raportu o zaległości do zakończenia analizy w siedmiu przypadkach był krótszy niż 30 dni (od 21 dni do 28 dni), w trzech pozostałych przypadkach wyniósł 47, 51 i 57 dni.

sposób (wniosku w sprawie odpisania przedawnionego zobowiązania podatkowego oraz karty informacyjnej), dokumenty te opatrzonej były datami i podpisami upoważnionych pracowników,

- dokument stanowiący podstawę do dokonania odpisu zaległości (decyzja ZOB-DP) był każdorazowo akceptowany przez upoważnionych pracowników i zatwierdzany przez *Naczelnika*; nie wystąpiła zwłoka w odpisaniu z ewidencji przedawnionych zaległości²²;
- wystąpiły dwa przypadki²³ szczególnie skomplikowane i budzące wątpliwości co do prawidłowości rozstrzygnięcia o przedawnieniu, w których przed stwierdzeniem przedawnienia skorzystano z pomocy radcy prawnego *Urzędu*;
- nie kierowano zapytań do Izby Skarbowej we Wrocławiu przed stwierdzeniem przedawnienia zobowiązania, gdyż w badanych przypadkach nie występowały sprawy trudne lub skomplikowane wymagające ingerencji organu nadzoru.

(dowód: akta kontroli str. 252-269, 282-325, 388)

Ustalona
nieprawidłowość

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

W *Urzędzie* nie w pełnym zakresie stosowano procedury określające tok postępowania z zaległościami przedawnionymi, gdyż w czynnościach tych nie uczestniczył radca prawny. Zgodnie bowiem z procedurami postępowania pracowników *Urzędu* w sytuacji, gdy zachodzi prawdopodobieństwo przedawnienia zobowiązania podatkowego w kwocie przekraczającej 50 tys. zł, wniosek o przedawnienie zobowiązania podatkowego powinien zaopiniować także radca prawny. Tymczasem kontrola wykazała, że spośród dziesięciu poddanych szczegółowej kontroli najwyższych kwotowo zaległości odpisanych w latach 2014-2015 (I półrocze) z powodu przedawnienia, analizy czterech zaległości prowadzące do odpisania przedawnionych zobowiązań podatkowych, w tym dwóch zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług za: 03/2007 w kwocie 1 615,4 tys. zł i 10/2007 w kwocie 1 066,6 tys. zł oraz dwóch zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych: za 2005 r. w kwocie 120,3 tys. zł oraz za 2006 r. w kwocie 153,0 tys. zł, przeprowadzone zostały w dniach 5 marca 2015 r. i 3 marca 2015 r. bez akceptacji radcy prawnego *Urzędu*.

(dowody: akta kontroli str. 154-156, 159-163, 286-297, 305-317)

Naczelnik wyjaśnił, że z uwagi na nieobecność radcy prawnego w okresie od 3 marca – 6 marca 2015 r., nieskomplikowany stan faktyczny i prawny spraw, a także biorąc pod uwagę termin do sporządzenia Sprawozdania RB-27 oraz rozpoczęcia księgowania dotyczących następnego miesiąca zdecydowano się na tym etapie odpisać przedawnione zaległości podatkowe. Dodatkowo *Naczelnik* wyjaśnił, że ww. przypadki dotyczą spraw, gdzie nie występował szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub prawny a wydanie opinii członka zespołu nie budziło wątpliwości; powyższe sytuacje wystąpiły z uwagi na to, że radca prawny zatrudniony był w niepełnym wymiarze czasu pracy oraz uczestniczył w rozprawach przed sądami, jako osoba upoważniona przez *Naczelnika*. W nowej procedurze postępowania w przypadku przedawnienia się zobowiązania podatkowego, wprowadzonej w życie z dniem 9 października 2015 r.

²² Czas od wykonania raportu o zaległościach do odpisu zaległości z karty kontowej i zatwierdzenia dokumentu ZOB-DP w siedmiu przypadkach był krótszy niż 30 dni (od 23 dni do 28 dni), w trzech pozostałych przypadkach wyniósł 48, 52 i 57 dni. W ośmiu przypadkach odpisanie zaległości z karty kontowej dokonane zostało następnego dnia po zatwierdzeniu ZOB-DP – w pozostałych dwóch przypadkach było to po czterech dniach.

²³ Przypadki dotyczyły podatników, którzy wygenerowali dużą ilość zaległości o znacznych wartościach objętych wieloma tytułami wykonawczymi (jeden przypadek dotyczył zobowiązania (PIT za 2006 r.) w kwocie 1 847,7 tys. zł i odsetki 1 385,8 tys. zł), oraz drugi przypadek – zobowiązanie (VAT za 11/2006 r.) w kwocie 840,2 tys. zł i odsetki 182,4 tys. zł).

zrezygnowano z zapisu dotyczącego akceptacji analizy odpisania przedawnionego zobowiązania podatkowego o wartości przekraczającej 50 tys. zł przez radcę prawnego.

(dowody: akta kontroli str. 168-182,404-405)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność *Urzędu* w zakresie odpisywania przedawnionych zaległości podatkowych. Stwierdzona w wyniku kontroli nieprawidłowość miała charakter formalny nie spowodowała żadnych skutków finansowych, w związku z czym nie powinna mieć wpływu na ocenę cząstkową.

3. Podejmowanie przez *Urząd* działań w celu zapobiegania przedawnieniom podatkowym

3.1. Podejmowanie działań w celu przerwania lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia

Opis stanu faktycznego

W badanym okresie *Urząd* podejmował działania w celu zapobiegania przedawnieniom podatkowym wydając w 2014r. 417 decyzji o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych (dla 47 podatników) a w I półroczu 2015r. 96 decyzji (dla 13 podatników). Według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r. w obrocie prawnym funkcjonowało 695 decyzji o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych powiązanych z zaległościami podatkowymi. Dotyczyło to 61 podmiotów zalegających z płatnościami, zaś kwota zaległości wyniosła 3 207 900 zł, przy czym największą pozycję stanowiły zaległości podatników z tytułu zobowiązań w podatku od towarów i usług – 2 766 317 zł. Natomiast na dzień 30 czerwca 2015 r. liczba obowiązujących decyzji w tym zakresie uległa zmniejszeniu i wynosiła 576 decyzji, a kwota zaległości – 3 025 920 zł.

W 2014 r. wydano 46 decyzji o zabezpieczeniu na kwotę 41 012 547 zł, a w I półroczu 2015r. odpowiednio 41 decyzji na kwotę 1 753 997 zł. Według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r. wysokość zaległości, w odniesieniu, do których *Urząd* dokonał zabezpieczenia w postaci hipoteki przymusowej i/lub zastawu skarbowego wynosiła 30 649 235 zł, w tym dla zaległości przedawnionych w wysokości 6 784 313 zł. Natomiast na dzień 30 czerwca 2015 r. wysokość zabezpieczonych ww. formą zaległości wzrosła do kwoty 33 025 800 zł (o 2 376 565 zł więcej), w tym dla zaległości przedawnionych w wysokości 8 905 630 zł (o 2 121 317 zł więcej).

W latach 2014 – 2015 (I półrocze) w 1096 przypadkach *Urząd* zastosował zawieszenia (na podstawie art. 70 §2 i §6 O.p.) biegu terminu przedawnienia się zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 43 253 161 zł. W 1 398 przypadkach zastosowano przerwanie (na podstawie art. 70 §4 O.p.) biegu terminu przedawnienia się zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 8 977 751 zł.

(dowód: akta kontroli, str.473-502,618-619)

3.2. Postępowanie z zaległościami podatkowymi zagrożonymi przedawnieniem

W oparciu o dane z raportów wygenerowanych z hurtowni danych WHTAX wytypowano oraz przeprowadzono kontrolę 10 zaległości o najwyższych wartościach, których termin przedawnienia upływał w 2014 r. oraz w pierwszym półroczu 2015 r. Badana próba obejmowała zaległości podatkowe w łącznej wysokości 1 705 397,36 zł²⁴, z tego siedem zaległości z tytułu podatku VAT (1 152 090,46 zł), dwie z tytułu podatku PIT (397 571,90 zł) i jedną z tytułu podatku CIT (155 735 zł).

²⁴ Podatnik: X1 - w wysokości 106 472 zł (VAT za IV'2007); X2 - w wysokości 96 725 zł (VAT za V'2007); X3 - w wysokości 40 456 zł (VAT za VII'2006); X4 - w wysokości 155 735 zł (CIT za 2008r.); X5 - w wysokości 759 912 zł (VAT za VI'2007); X6 - w wysokości 61 750,37 zł (VAT za XI'1999); X7 - w wysokości 7 910,09 zł (VAT za

Na podstawie badanej próby ustalono, że w procesie przeglądu zaległości zagrożonych przedawnieniem uczestniczyły wszystkie właściwe komórki organizacyjne (komórki, które zgodnie z kompetencjami obowiązane były do działań związanych z zapobieganiem przedawnieniom).

W przypadku każdej badanej zaległości Urząd podejmował działania zmierzające do przerwania lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Działania te były zgodne z prawem, tj. uwzględniały orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (SK 30/11) i zmiany wprowadzone do przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. (wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe ulega zwieszeniu, jeśli podatnik został o tym fakcie zawiadomiony przed upływem terminu przedawnienia).

(dowód: akta kontroli str. 472, 535-561,562,596-612)

3.3. Monitorowanie zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniami

Na podstawie danych wygenerowanych z raportów z hurtowni danych WHTAX przeprowadzono badanie trzech²⁵ największych z najstarszych zaległości zagrożonych przedawnieniem (zaległości te nie uległy przedawnieniu). Ustalono, iż zaległości te były monitorowane. Uczestnikami analizy i monitoringu były wszystkie komórki organizacyjne wskazane w obowiązujących procedurach. W odniesieniu do tych podatników podjęto czynności i działania w celu odzyskania należności. Między innymi dokonano:

- zajęcia świadczeń z ubezpieczenia społecznego (w dwóch przypadkach),
- sporządzenia protokołu o stanie majątkowym zobowiązanego (w trzech przypadkach),
- analizy dostępnych zasobów informatycznych, tj. CERBER, OGNIVO, e-ORUS, CEPIK, SERCE, POLTAX (w trzech przypadkach),
- przekazania sprawy, zgodnie z właściwością, do innego urzędu skarbowego (w dwóch przypadkach),
- zastosowania środka egzekucyjnego, w tym zajęcia: rachunku bankowego (w dwóch przypadkach), wynagrodzenia (w jednym przypadku), wierzytelności (w dwóch przypadkach), ruchomości (w jednym przypadku), gotówki (w jednym przypadku),
- orzeczenia o przeniesieniu odpowiedzialności na spadkobiercę (w jednym przypadku).
- analizy dostępnych zasobów informatycznych, tj. CERBER, OGNIVO, e-ORUS, CEPIK, SERCE, POLTAX (w trzech przypadkach).

(dowód: akta kontroli str. 525-534,535-561,562)

3.4. Kontrole podatkowe przeprowadzane przez Urząd

Na podstawie raportów uzyskanych z podsystemu informatycznego KONTROLA ustalono, że w badanym okresie *Urząd* przeprowadził u dwóch podatników kontrole podatkowe za okresy rozliczeniowe 2008 – 2009, w związku ze zobowiązaniami z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Szczegółową kontrolą objęto dokumentację z trzech przeprowadzonych kontroli. I tak:

IV'2004); X8 - w wysokości 78 865 zł (VAT za II'2009); X9 - w kwocie 383 930,80 zł (PIT za 2008r.); X10 w wysokości 13 641,10 zł (PIT za 2008r.).

²⁵ Podatnik: Y1 - zobowiązanie z tytułu podatku PIT za 1999r. w kwocie 31 117 zł, wyegzekwowano kwotę 30 500 zł (data przedawnienia 16 marca 2019 r.); Y2 - zobowiązanie z tytułu podatku VAT za wrzesień 1999r. w wysokości 49 586,73 zł, wyegzekwowano kwotę 18 017,57 zł (data przedawnienia 1 grudnia 2017r.); Y3 - zobowiązanie z tytułu podatku VAT za grudzień 1999r. w wysokości 659 274,91 zł, wyegzekwowano 35.180,36 zł.

- Podatnik 1. Kontrolą objęto podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej za 2008r. i została przeprowadzona w okresie od dnia 22 stycznia 2014 r.²⁶ do dnia 25 czerwca 2014 r. Kwota zaległości wynikająca z ustaleń kontroli, jak też ustalona w postępowaniu podatkowym (przeprowadzonym od 5 sierpnia do 31 października 2014 r.) wyniosła 82 984 zł. Zobowiązanie podatkowe zabezpieczono na majątku podatnika (dokonano wpisu hipoteki przymusowej) oraz prowadzono postępowanie karnoskarbowe, zakończone wyrokiem z dnia 16 czerwca 2015 r. oraz zastosowano skuteczny środek egzekucyjny w postaci zajęcia rachunku bankowego. Zaległość podatkowa nie uległa przedawnieniu, nie uzyskano żadnych kwot od podatnika na poczet zaległości, a data przedawnienia przypada na dzień 22 lipca 2019r.
- Podatnik 2. Kontrolą podatkową objęto podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej za 2009 r. i została przeprowadzona w okresie od dnia 22 stycznia 2014 r. do dnia 17 czerwca 2014 r. Kwota zaległości wynikająca z ustaleń kontroli, jak też ustalona w postępowaniu podatkowym (przeprowadzonym od 15 września do 5 grudnia 2014r.), wyniosła 29 368 zł. Wobec tego podatnika wszczęto postępowanie karne skarbowe i w dniu 10 listopada 2015 r. wysłane zostało stosowne zawiadomienie (do zakończenia kontroli nie było jeszcze informacji o skutecznym zawiadomieniu podatnika). Zaległość podatkowa nie uległa przedawnieniu, nie uzyskano żadnych kwot od podatnika na poczet zaległości, a data przedawnienia przypada na dzień 2 stycznia 2016 r.
- Podatnik 3. Kontrolą podatkową objęto podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej za 2008 r. i została przeprowadzona w okresie od dnia 20 marca 2013 r. do dnia 22 kwietnia 2014 r. Kwota zaległości wynikająca z ustaleń kontroli, jak też ustalona w postępowaniu podatkowym (przeprowadzonym od 16 czerwca do 9 września 2014 r.) wyniosła 8 698 zł. Wszczęto dochodzenie karne skarbowe, zakończone w dniu 9 lutego 2015 r., oraz zastosowano skuteczny środek egzekucyjny w postaci zajęcia rachunku bankowego, o której to czynności powiadomiono podatnika. Zaległość podatkowa nie uległa przedawnieniu, nie uzyskano żadnych kwot od podatnika na poczet zaległości, a data przedawnienia przypada na dzień 11 lutego 2020r.

(dowód: akta kontroli str.525-534,535-561,562)

3.5. Funkcjonowanie komórek wierzycielskich

Funkcjonowanie od 1 lipca 2014 r. Działu Spraw Wierzycielskich, w którym zatrudnionych było 10 pracowników, przyniosło w badanym okresie (według danych/materiałów przekazanych przez *Naczelnika*) wymierne efekty i usprawniło cały proces poboru należności podatkowych. Nastąpiło zintensyfikowanie działań przedegzekucyjnych prowadzonych w ramach tzw. *miękkiej egzekucji*. W wyniku tych działań uzyskano wpływy w wysokości 14 256 181 zł. W okresie od 1 lipca 2014r. do 31 grudnia 2014 r. przeprowadzono z podatnikami 756 rozmów telefonicznych, wysłano 170 sms, w wyniku których uzyskano wpływy w wysokości 3 801 312 zł, natomiast w okresie I półrocza 2015 r. przeprowadzono 1932 rozmowy telefoniczne,

²⁶ Kontrola była wynikiem analizy przeprowadzonej przez pracowników Urzędu transakcji podatnika, które uzyskano od 60 kontrahentów (czynności te miały miejsce w II półroczu 2013r.), którą zarządzono po kontroli podatnika w zakresie podatku VAT za styczeń i luty 2012r. (zrealizowanej w I półroczu 2013r.) po informacji o zdarzeniach gospodarczych (wystawianiu faktur VAT) z dnia 17 maja 2012r. Naczelnika Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu w toku czynności sprawdzających u jednego z kontrahentów podatnika.

wysłano 1810 sms, uzyskując łącznie 10 454 869 zł. Nastąpiła poprawa miernika realizacji podatków RP. RPO²⁷ z 79,74% na koniec I półrocza 2014 r. do 86,42% na koniec I półrocza 2015 r.

Ponadto wskaźniki w okresie I półrocza 2015 r. ukształtowały się na poziomie średnim, biorąc pod uwagę wskaźniki uzyskane przez pozostałe „duże” urzędy skarbowe zlokalizowane na terenie woj. dolnośląskiego²⁸. Na podobnym poziomie (niekiedy lepszym) ukształtowały się wskaźniki za 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 10 – 22,564-580)

Według oceny *Naczelnika* utworzenie wyodrębnionej komórki spraw wierzycielskich spowodowało usprawnienie procesu poboru należności podatkowych. Prowadzone przez pracowników komórki wierzycielskiej działania obejmujące modyfikację całego procesu zarządzania zaległościami podatkowymi, począwszy od chwili powstania tych zaległości, aż do momentu ich wygaśnięcia oraz spójne wykorzystywanie wszystkich dostępnych instrumentów służą wzrostowi stopnia dobrowolnego regulowania zobowiązań podatkowych.

Nastąpiło wzmocnienie roli wierzyciela w relacjach z dłużnikami, wzrost znaczenia czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego, w tym działań o charakterze informacyjnym i dyscyplinującym, stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oraz działań zabezpieczających na majątku dłużnika przyszłą spłatę zaległości podatkowych. Wyodrębnienie w strukturach *Urzędu* komórki wierzycielskiej spowodowało także, że narzędzia możliwe do wykorzystania w ramach poboru należności podatkowych nie są rozproszone w różnych komórkach organizacyjnych *Urzędu*. Ponadto *Naczelnik* dodał, że powstanie odrębnej komórki wierzycielskiej na poziomie *Urzędu* pozwoliło na silne wsparcie *Naczelnika* w procesie zarządzania zaległościami podatkowymi.

(dowód: akta kontroli str. 409-424)

W celu niedopuszczenia do przedawnienia się zobowiązań podatkowych *Urząd* podejmował różnego rodzaju działania, przede wszystkim prowadził postępowania zabezpieczające, wnioskował do sądu o ogłoszenie upadłości lub zakazie prowadzenia działalności gospodarczej, prowadził postępowania zmierzające do orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe.

W okresie objętym kontrolą wydano 62 decyzje rozkładające zaległości podatkowe na raty i trzy decyzje o odroczeniu terminu płatności należności podatkowych, dokonano 246 wpisów hipoteki przymusowej na majątku podatnika, wystosowano 23 wnioski o ogłoszenie upadłości lub o zakazie prowadzenia działalności gospodarczej, dokonano 196 wpisów o ustanowieniu zastawów skarbowych, wydano 184 decyzje o odpowiedzialności osób trzecich. Ponadto, w przypadkach kumulowania zaległości podatkowych kierowane były również zawiadomienia o naruszeniu przepisów prawa podatkowego. *Urząd* w badanym okresie nałożył 736 mandatów karnych na podatników popełniających wykroczenia skarbowe (m.in. uchylających się od opodatkowania), wymierzając kary grzywny na łączną kwotę 148 990 zł.

(dowód: akta kontroli str. 409-424, 564-580)

W badanym okresie *Urząd* korzystał z raportów dotyczących terminowości załatwiania spraw. Komórka spraw wierzycielskich wykonywała kwartalnie raport z hurtowni danych WHTAX, z obszaru „Zaległości”- Skoroszyt: SPRZAL. 46 – Zestawienie zaległości w przedziałach wg założonych parametrów dot. zaległości we wszystkich podatkach z terminami płatności za ubiegły kwartał, na które nie wystawiono

²⁷ Wyrażającego: wpływy bieżące (dla podatku VAT wpływy bieżące powiększone o zwrot VAT rozliczone przez US) minus nadpłaty wymagalne do wpływów bieżących (dla podatku VAT wpływy bieżące powiększone o zwrot VAT rozliczone przez US) minus nadpłaty wymagalne, plus zaległości wymagalne bieżące.

²⁸ Do grupy dużych urzędów zalicza się siedem spośród 34 urzędów woj. Dolnośląskiego.

upomnienia ani tytułu wykonawczego. Ponadto analizowane były miesięcznie - wyniki skryptów testowych do przekazania danych do WHTAX oraz kwartalnie - raporty z aplikacji e--ORUS, podsystem Rachunkowość podatkowa Poltax2B monitorowanie terminowości wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych. *Urząd* korzystał również z innych raportów wygenerowanych w oparciu o system EGAPOLTAX w ramach programu tzw. elektronicznego nadzoru nad egzekucją, tj. z:

- raportu obejmującego tytuły wykonawcze w przypadku, których nie dokonywano czynności egzekucyjnych od określonej liczby dni, np. od 180 dni,
- raportu tytułów wykonawczych obejmujących zobowiązania podatkowe zagrożone przedawnieniem,

Posługiwano się także raportami wygenerowanymi w oparciu o dane z hurtowni WHTAX w zakresie EGASPRAW oraz w oparciu o aplikację e--ORUS, tj. z:

- raportu obejmującego dłużników z największymi zaległościami,
- raportu dłużników z największą liczbą otwartych tytułów wykonawczych,
- raportu tytułów wykonawczych, w ramach których nie dokonano żadnej czynności egzekucyjnej,
- raportów obejmujących realizację mierników egzekucyjnych, które stanowiły podstawę oceny działania komórki egzekucyjnej przez organ nadzoru, w tym z raportów dotyczących czasu trwania postępowań egzekucyjnych dla tytułów podatkowych, liczby załatwianych tytułów wykonawczych ogółem przez pracowników, efektywności egzekucji,
- raportu obejmującego zobowiązania podatkowe, które ulegają przedawnieniu w poszczególnych miesiącach roku podatkowego,

Wszystkie wspomniane raporty służyły analizie trwających postępowań egzekucyjnych. Pozwalały jednocześnie weryfikować sprawy pod kątem: przeciwdziałania przedawnieniu zobowiązań podatkowych, szybkości, skuteczności i terminowości prowadzenia postępowań egzekucyjnych.

(dowód: akta kontroli str.564-580)

3.6. Ograniczenia w skutecznym i efektywnym monitorowaniu i egzekwowaniu zaległości podatkowych

Głównym ograniczeniem w skutecznym i efektywnym monitorowaniu i egzekwowaniu zaległości podatkowych – według *Naczelnika* – jest brak jednej bazy danych, która w szybki sposób pozwalałaby ustalić aktualny stan majątkowy dłużnika. *Urząd* obecnie korzysta z aplikacji CERBER i OGNIVO (informacje o kontaktach bankowych zobowiązanych), posiadano dostęp do bazy CEPIK (zawierającej często informacje nieaktualne o właścicielach samochodów). Przeszkodą jest również brak możliwości wyszukiwania nieruchomości podatnika w elektronicznej bazie ksiąg wieczystych, co skutkuje koniecznością pisemnego wystąpienia do odpowiednich organów geodezyjnych o informacje w zakresie własności nieruchomości.” Trwają prace nad utworzeniem jednego punktu dostępowego, który będzie korzystał z usług sieciowych udostępnionych przez Ministerstwo Sprawiedliwości, tj. Centralnej Informacji Ksiąg Wieczystych. Ponadto brak majątku u podmiotów posiadających znaczne zaległości podatkowe, ustalone w toku czynności kontrolnych po zadeklarowaniu przez nich zwrotu podatku naliczonego VAT z tytułu dostaw wewnątrzspółnotowych (w przedmiocie obrotu granulatami złota i srebra, cynku, oleju rzepakowego), świadczy o nasileniu prób wyłudzenia podatku VAT, tj. działania przestępcze z uwagi na nie wystąpienie deklarowanego obrotu.

Zdaniem *Naczelnika* pewnym ograniczeniem w skutecznym egzekwowaniu zaległości podatkowych są również niedobory kadrowe występujące w Urzędzie. (w komórce wierzycielskiej zatrudniono 10 pracowników, zamiast planowanych 11).

3.7. Kontrola wewnętrzna

W *Urzędzie* funkcjonowało Samodzielne Jednoosobowe Stanowisko Pracy Kontroli Wewnętrznej. Urząd sporządzał plany kontroli na poszczególne lata. W 2014 r. spośród trzech zaplanowanych kontroli, jedną przewidziano w Dziale Spraw Wierzycielskich w zakresie terminowości wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych w aspekcie prowadzenia „miękkiej egzekucji”. Natomiast na 2015 r. założono w Planie przeprowadzenie czterech kontroli, z których dwie dotyczyły wspomnianego Działu. Przed sporządzeniem planów kontroli została wykonana analiza ryzyka poszczególnych obszarów działalności *Urzędu* wraz z uzasadnieniem. Plan kontroli na 2014 r. został wykonany, a Plan kontroli na 2015 r. jest w trakcie realizacji.

(dowód: akta kontroli str. 10,24,590-595)

W badanym okresie w Dziale Spraw Wierzycielskich została przeprowadzona jedna kontrola²⁹ r. i dotyczyła terminowości wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych. Kontrola ta wykazała m.in. uchybienia w terminowym wystawianiu tytułów wykonawczych i upomnień. W związku z tym pod adresem kierownika Działu sformułowano trzy zalecenia pokontrolne, które zostały wdrożone do realizacji. Kontrola przewidziana do wykonania w I półroczu 2015 r. w zakresie monitorowania zaległości podatkowych objętym ryzykiem przedawnienia została przesunięta na II półrocze 2015 r. z uwagi na zmiany kadrowe zaistniałe po 1 kwietnia 2015 r. w komórce organizacyjnej (Samodzielne Jednoosobowe Stanowisko Pracy Kontroli Wewnętrznej).

(dowód: akta kontroli str. 564-580, 581-595)

3.8. Program działań antykorupcyjnych

W zakresie działań antykorupcyjnych *Naczelnik* wydał w dniu 10 czerwca 2009 r. zarządzenie nr 12/2009 w sprawie dokumentowania ustaleń dotyczących podejrzenia popełnienia przestępstwa z art.228-230a ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny,³⁰ trybu i terminów przekazywania informacji *Naczelnikowi Urzędu* oraz formy zawiadomienia organów ścigania o podejrzeniu popełnienia przestępstwa przeciwko działalności instytucji państwowych. Zobowiązano wszystkich pracowników *Urzędu* do bieżącego realizowania w ramach wykonywanych obowiązków służbowych „Wytucznych z dnia 9.12.2008 r. w sprawie pełniejszego wykorzystania możliwości ujawniania w związku z kontrolą skarbową, podatkową i celną ukrytych kosztów łapówek i płatnej protekcji – kwot przeznaczonych lub wydatkowanych w działalności gospodarczej na przekupstwo funkcjonariuszy publicznych, a w szczególności zagranicznych funkcjonariuszy publicznych w międzynarodowych transakcjach handlowych”³¹. Kierowników komórek organizacyjnych *Urzędu* ustanowiono odpowiedzialnymi za szkolenia podległych pracowników w zakresie możliwości zapobiegania popełnienia przestępstwa i wykrywania przestępstw korupcyjnych w ramach działalności *Urzędu*. W badanym okresie pracownicy *Urzędu* nie uczestniczyli w szkoleniach na temat przeciwdziałania korupcji. W *Urzędzie* nie odnotowano przypadków działań korupcyjnych, ani też wyłączenia pracowników z postępowania podatkowego z uwagi na ewentualne powiązania z podatnikami.

(dowód: akta kontroli str. 428-452, 504-524, 564-580)

²⁹ W okresie od 5 grudnia 2014 r. do 31 grudnia 2014 r.

³⁰ Dz. U. z 1997 r. nr 88 poz.553 ze zm.

³¹ Zawartych w piśmie nr WS2/0680/08/2104.

3.9. Kontrole organów zewnętrznych w zakresie przedawniania się zobowiązań podatkowych

W 2014 r. pracownicy *Izby Skarbowej* przeprowadzili w *Urzędzie* dwie kontrole. Żadna z nich nie dotyczyła kontrolowanego przedmiotu, tj. przedawnienia się zobowiązań podatkowych.

Urząd w pełnym zakresie zrealizował wnioski pokontrolne sformułowane w wystąpieniu pokontrolnym Najwyższej Izby Kontroli z dnia 28 grudnia 2006 r. po kontroli w zakresie przedawniania się zobowiązań podatkowych w latach 2004-2005 i w półroczu 2006 r. Wdrożenie wniosków pokontrolnych sformułowanych po poprzedniej kontroli NIK przyczyniło się do poprawy funkcjonowania *Urzędu* w zakresie podejmowanych działań na rzecz zapobiegania przedawnianiu się zaległości podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 453-458,563)

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działania *Urzędu* w celu zapobiegania przedawnieniom.

Ocena cząstkowa

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o *Najwyższej Izbie Kontroli*³² 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 we Wrocławiu.

Wrocław, dnia 10 grudnia 2015 r.

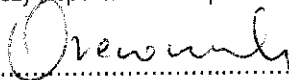
Kontrolerzy:

Zdzisław Poręba
doradca ekonomiczny



Podpis

Mariusz Orawczak
starszy inspektor kontroli państwowej



Podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura we Wrocławiu
Dyrektor

z up.

Radosław Kujawiński

Wicedyrektor

Delegatura Najwyższej Izby Kontroli
we Wrocławiu

z up. Radosław Kujawiński

Podpis Radosław Kujawiński

³² Dz. U. z 2015 r. poz.1096.

