



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Zielonej Górze

LZG.410.008.02.2015
P/15/012

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Zielonej Górze
ul. Podgórna 9a, 65-213 Zielona Góra
T +48 68 410 66 00, F +48 68 410 66 39
lzg@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 Zielonej Górze
Kontroler	Anna Huziej, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli numer 97007 z dnia 2 września 2015 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2)
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Świebodzinie (dalej: Urząd), ul. Jana III Sobieskiego 6, 66-200 Świebodzin
Kierownik jednostki kontrolowanej	Zbigniew Cholewa, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Świebodzinie (dowód: akta kontroli str. 3)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Uzasadnienie
oceny ogólnej

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości¹, działania podejmowane przez Urząd w celu zapobiegania przedawnieniom.

W okresie objętym kontrolą² w Urzędzie obowiązywały procedury zapobiegania przedawnianiu się zobowiązań podatkowych, prowadzony był monitoring zaległości oraz podejmowane były działania mające na celu zapobieganie przedawnieniom. Mimo tych działań kwota zaległości odpisanych z powodu przedawnienia (należność główna) w I półroczu 2015 r. była wyższa od odpisanej w 2014 r. o 54,6%³, a zaległości podatkowe wzrosły o 6,3%⁴. Nieskuteczność działań Urzędu w zapobieganiu przedawnieniom wynikała z sytuacji podatników, uniemożliwiającej egzekucję zaległości podatkowych z powodu braku majątku. Nie stwierdzono przypadków przedawnienia zaległości spowodowanych zaniedbaniami pracowników. Ustalone nieprawidłowości dotyczyły zwłoki we wszczęciu postępowań egzekucyjnych oraz w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych, przy czym nie miały one bezpośredniego wpływu na przedawnienie się zobowiązań podatkowych.

Odpisywanie przedawnionych zaległości następowało po przeprowadzonej analizie, w sposób określony w procedurach obowiązujących w Urzędzie. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły odpisywania przedawnionych zaległości po upływie okresu sprawozdawczego, w którym nastąpiło ich przedawnienie⁵, co częściowo miało wpływ na sprawozdawczość roczną w zakresie wykonania planu dochodów budżetowych⁶.

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

² 2014-2015 (I półrocze).

³ W 2014 r. odpisano 428,6 tys. zł; a w I półroczu 2015 r. 662,5 tys. zł.

⁴ Na dzień 31.12.2014 r. zaległości wynosiły 16.896,4 tys. zł; a na dzień 30.06.2014 r. – 17.963,5 tys. zł.

⁵ Sytuacja taka dotyczyła 42 zaległości w łącznej kwocie 413,3 tys. zł spośród 255 zaległości, odpisanych w latach 2014-2015 (30 czerwca) w łącznej kwocie 1.091,2 tys. zł.

⁶ 33 zaległości w łącznej kwocie 357,9 tys. zł zostały odpisane z ewidencji Urzędu po zakończeniu roku, w którym się przedawniły.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu
faktycznego

1.1. Według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r. zaległości ogółem⁷ (w liczbie 5.108) wynosiły 16.896,4 tys. zł, w tym z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) – 9.447 tys. zł. Na dzień 30 czerwca 2015 r. zaległości wzrosły do kwoty 17.963,5 tys. zł (a ich liczba wzrosła do 6.062), w tym zaległości z tytułu podatku VAT wynosiły 8.907,1 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 4)

Spośród zaległości podatkowych na koniec 2014 r. 23,8% (4.023,6 tys. zł) powstało w wyniku decyzji wymiarowych (w tym 65,9% - 2.651,2 tys. zł stanowiły zaległości powstałe w wyniku decyzji dyrektora UKS), a 76,2% (12.872,2 tys. zł) w wyniku nieuregulowania przez podatników deklarowanego podatku (samoobliczenie). Na dzień 30 czerwca 2015 r. 22,4% (tj. 4.016,2 tys. zł) zaległości wynikało z decyzji wymiarowych (w tym 64,5%, tj. 2.590,5 tys. zł stanowiły zaległości powstałe w wyniku decyzji dyrektora UKS), a 77,6% (tj. 13.916,8 tys. zł) z nieuregulowania przez podatników deklarowanego podatku (samoobliczenie).

(dowód: akta kontroli str. 219)

Zaległości bieżące na dzień 31 grudnia 2014 r. i 30 czerwca 2015 r. stanowiły, odpowiednio: 21% i 15,5% zaległości ogółem. Zaległości z lat ubiegłych wynosiły na koniec 2014 r. 12.020 tys. zł, a na 30 czerwca 2015 r. 13.750,4 tys. zł. Według stanu na 30.06.2015 r. zaległości, które będą przedawnione w 2015 r. wynosiły 272,2 tys. zł. Nie stwierdzono natomiast zaległości zagrożonych przedawnieniem w 2015 r. w stosunku, do których nie podjęto żadnych czynności.

(dowód: akta kontroli str. 4, 435-438)

Z uwagi na przedawnienie w 2014 r. odpisano 126 zaległości podatkowych na kwotę 428,7 tys. zł (należność główna) wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 1.158,6 tys. zł. Najwięcej odpisanych zaległości dotyczyło podatku dochodowego od osób fizycznych - PIT (należność główna 233,6 tys. zł, tj. 54,5%) i odsetki za zwłokę 745,9 tys. zł, tj. 64,4%). Odpisane zaległości podatkowe dla których pierwszą instancją byli dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej (UKS) wynosiły 34,8 tys. zł (należność główna) i dotyczyły dwóch podmiotów.

W I półroczu 2015 r. z powodu przedawnienia odpisano 129 zaległości⁸ na kwotę 662,6 tys. zł (należność główna) wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 1.042,4 tys. zł. Odpisane zaległości w podatku VAT wynosiły 516 tys. zł (należność główna, tj. 77,9%) i odsetki za zwłokę (853,9 tys. zł, tj. 81,9%). Kwota odpisanych zaległości podatkowych dla których pierwszą instancją był dyrektor UKS wynosiła 108,7 tys. zł (dotyczyła jednego podmiotu).

⁷ Wraz z mandatami i grzywnami.

⁸ Wraz z mandatami i grzywnami.

Kwoty odpisane z uwagi na przedawnienie (ogółem) na dzień 31 grudnia 2014 r. i 30 czerwca 2015 r. stanowiły, odpowiednio, 2,4% i 7,3% zrealizowanych dochodów podatkowych (ogółem).

(dowód: akta kontroli str. 4-7)

1.2. W Urzędzie wprowadzono *Zasady postępowania przy podejmowaniu czynności zapobiegających przedawnieniu zobowiązań podatkowych*⁹ oraz *Wytyczne dotyczące zarządzania zaległościami podatkowymi*¹⁰, w których określono m.in. osoby odpowiedzialne za realizowanie zadań, polegających na monitorowaniu zaległości podatkowych. W instrukcjach wskazano m.in., że:

➤ kierownik samodzielnego referatu rachunkowości podatkowej, kierujący wieloosobowym samodzielnym stanowiskiem spraw wierzycielskich oraz kierownik samodzielnego referatu egzekucji administracyjnej – komornik skarbowy dwa razy w ciągu roku (czerwiec/grudzień) dokonują, odpowiednio, analizy zaległości oraz prowadzonych postępowań egzekucyjnych dotyczących zaległości, które przedawniają się w okresie najbliższych 30 miesięcy;

(dowód: akta kontroli str. 8-47)

Kierownik samodzielnego referatu rachunkowości podatkowej i kierujący wieloosobowym stanowiskiem spraw wierzycielskich wyjaśnili, że w toku analiz sprawdzano czy zaległości zostały objęte tytułami wykonawczymi, czy postępowania egzekucyjne nie zostały umorzone oraz czy konieczne jest podjęcie działań zmierzających do ustalenia majątku i zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w przypadku zaległości, co do których umorzono postępowania egzekucyjne (w toku postępowań egzekucyjnych zadania w tym zakresie wykonuje komórka egzekucji). Osoby te wskazały, że nie posiadają pisemnego potwierdzenia przeprowadzonych analiz, ponieważ z uwagi na dużą objętość wydruków nie drukowały ich.

(dowód: akta kontroli str. 366-367)

Kierownik samodzielnego referatu egzekucji administracyjnej (komornik skarbowy) wyjaśnił, że analiza ta jest przeprowadzana pod kątem możliwości wyegzekwowania należności i obejmuje m.in. sprawdzenie czy zastosowano wszystkie możliwe środki egzekucyjne, sprawdzenie czy nie zaszły zmiany w zakresie majątku i źródeł dochodu podatnika. Kierownik wskazał, że nie posiada potwierdzenia przeprowadzenia analizy w formie pisemnej.

(dowód: akta kontroli str. 368)

➤ kierujący komórką spraw wierzycielskich lub osoby nadzorujące raz w miesiącu sprawdzają prawidłowość i terminowość wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych (np. raport zbliżający się termin przedawnienia i brak tytułu, wykaz zaległości w stosunku, do których nie podjęto czynności)¹¹;

(dowód: akta kontroli str. 170-185)

Kierujący komórką spraw wierzycielskich analizował w każdym miesiącu wykazy upomnień i tytułów wykonawczych wystawionych po terminie oraz zaległości przedawnionych w poszczególnych okresach, które nie zostały odpisane z ewidencji. Wydruki te po analizie były przekazywane Naczelnikowi. Z przedłożonych analiz nie wynikały zawinione opóźnienia w dokonywaniu ww. czynności. Przyczyną uwzględnienia pozycji w ww. wykazach były np. złożone

⁹ Instrukcja Systemu Zarządzania Jakością, numer I-RP.003/2, obowiązująca od 07.11.2013 r.; uchylona wytycznymi Naczelnika z dnia 2 września 2015 r., wprowadzającymi instrukcję numer 0807.I-012 w tej samej sprawie.

¹⁰ Zarządzenie Naczelnika Urzędu Skarbowego numer 19/2014 z dnia 26 listopada 2014 r.

¹¹ Obowiązek sporządzania tych wydruków wynikał z Wytycznych dotyczących zarządzania zaległościami podatkowymi, obowiązujących od 26.11.2014 r.

korekty deklaracji, ponowna egzekucja z uwagi na znalezienie majątku podatnika, ujęcie zaległości w upomnieniu wielopozycyjnym.

Ponadto kierująca komórką spraw wierzycielskich analizowała *Wykazy zaległości w stosunku do których nie podjęto czynności*. Analizy nie wykazały przypadków niepodjęcia działań w sytuacji kiedy było to konieczne.

(dowód: akta kontroli str. 364-365, 389-390)

➤ pracownik samodzielnego referatu rachunkowości podatkowej analizuje karty kontowe wykazujące zaległości i podejmuje kolejne działania mające na celu wyegzekwowanie zaległości¹²;

(dowód: akta kontroli str. 8-47)

W wytycznych dotyczących zarządzania zaległościami podatkowymi (wprowadzonych 26 listopada 2014 r.) wskazano, że bieżąca kontrola terminowości dokonywania wpłat podatków oraz wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych, a także monitorowanie zaległości w przypadku prowadzenia egzekucji przez inne organy była zadaniem samodzielnego wieloosobowego stanowiska spraw wierzycielskich.

(dowód: akta kontroli str. 170-185)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że od 1 lipca 2014 r. zadania w zakresie wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych oraz monitorowanie zaległości w przypadku prowadzenia egzekucji przez inne organy były wykonywane przez pracowników komórki spraw wierzycielskich. Brak spójności między ww. dokumentami wynikał z opóźnienia w aktualizacji instrukcji *Zasady postępowania (...)* spowodowanego nadmiarem wykonywanych zadań.

(dowód: akta kontroli str. 70-71)

Zgodnie z *Zasadami postępowania (...)*, obowiązującymi od 2 września 2015 r., analiza kart kontowych, wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych oraz monitorowanie zaległości w stosunku, do których umorzono postępowanie egzekucyjne były zadaniami pracownika samodzielnego wieloosobowego stanowiska spraw wierzycielskich.

(dowód: akta kontroli str. 8-47)

Z przedłożonych w toku kontroli dokumentów wynikało, że zaległości były monitorowane również na podstawie raportów *Wykaz przedawnionych zaległości według terminu płatności z systemu e-Orus*. Na podstawie analizy ww. raportów m.in. sprawdzano czy Urząd wysyłał zapytania do innych instytucji o podatników, a w sytuacji ich braku kierowano zapytania o podatników do ZUS, CEPiK, ksiąg wieczystych, Starostwa Powiatowego oraz do innych organów prowadzących egzekucję, w razie potrzeby uzupełniano przerwy w biegu przedawnienia w systemie Poltax 2b (moduł MRP). Na podstawie tych raportów komórka spraw wierzycielskich¹³ przekazywała do samodzielnego referatu egzekucji administracyjnej informacje o zbliżającym się terminie przedawnienia (tj. 2015 r. i 2016 r.) zaległości podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 389-390)

¹² W przypadku stwierdzenia zaległości bezzwłocznie wystawia upomnienia, a po upływie 7 dni od dnia doręczenia upomnienia wystawia tytuł wykonawczy, monitoruje zaległości w stosunku, do których umorzono postępowanie egzekucyjne oraz postępowania egzekucyjne prowadzone przez komorników sądowych i organy egzekucyjne innych urzędów skarbowych, wysyła zapytania do organów geukucyjnych oraz zbiera informacje o zastosowanych środkach egzekucyjnych i prowadzonych postępowaniach karnych skarbowych.

¹³ W dniu 25 sierpnia 2014 r., 22 stycznia 2015 r. i 11 września 2015 r.

Kierownik samodzielnego referatu egzekucji administracyjnej wyjaśniła, że: *Na podstawie tych wykazów m.in. sprawdzano czy zastosowano wszystkie możliwe środki egzekucyjne, czy posiadane informacje o majątku i źródłach dochodu zobowiązanego są aktualne, a w przypadku braku aktualnych informacji występowano do właściwych instytucji z zapytaniami o podatnika. Nie posiadam jednak potwierdzenia przeprowadzonych analiz.*

(dowód: akta kontroli str. 368)

W Urzędzie przeprowadzano comiesięcznie analizę spraw podatników, posiadających znaczne zaległości podatkowe (powyżej 100 tys. zł). Na podstawie przeprowadzonych analiz co miesiąc przekazywano dyrektorowi Izby Skarbowej (oraz do wiadomości Naczelnika) informacje o tych podatnikach, zawierające m.in. opis bieżącej sytuacji finansowej i majątkowej podatnika, syntetyczny opis czynności dokonanych w ubiegłych okresach sprawozdawczych, zrealizowane bądź będące w toku inne czynności zmierzające do likwidacji zaległości oraz czynności egzekucyjne dokonane w bieżącym okresie sprawozdawczym.

(dowód: akta kontroli str. 389-390)

Na podstawie zaległości objętych badaniem w ramach punktu 1.5., 2.3., 3.2. i 3.3. nie stwierdzono zaległości, wobec których nie podjęto czynności przerywających lub zawieszających bieg terminu przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 263-274, 287-312, 373-388)

1.3. W Urzędzie nie ustalono (w formie pisemnej np. zarządzenia) obowiązku analizowania przyczyn i skutków przedawnień. W Urzędzie analizowano zaległości, natomiast przyczyny przedawnień wynikały z analiz przeprowadzonych w kartach informacyjnych dotyczących przedawnień zobowiązań podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 8-47, 263-274, 297-312, 373-390)

1.4. W latach 2014-2015 (do 30 czerwca) Urząd dwukrotnie przedstawił, na zapytanie, Izby Skarbowej,¹⁴ przyczyny przedawnienia zaległości podatkowych, do których należała m.in. bezskuteczność prowadzonej windykacji z uwagi na brak majątku zobowiązanego mogącego być przedmiotem hipoteki lub zastawu skarbowego oraz brak środków na rachunkach bankowych dłużników.

(dowód: akta kontroli str. 48-59)

1.5. W toku kontroli badaniem objęto pięć zobowiązań zagrożonych przedawnieniem na dzień 31 grudnia 2014 r.¹⁵ oraz pięć przedawnionych zobowiązań odpisanych z ewidencji w 2014 r. i w I półroczu 2015 r. (na dzień analizy wszystkie zaległości objęte badaniem były odpisane z kart kontowych). Łączna kwota zaległości objętych badaniem - na dzień dokonania odpisu z karty kontowej - wynosiła wraz z odsetkami za zwłokę 2.306,4 tys. zł (w tym: należność główna 722,9 tys. zł¹⁶, odsetki za zwłokę 1.583,5 tys. zł)¹⁷.

W wyniku analizy ustalono m.in., że:

- nie wystąpiły zaległości w stosunku, do których nie podjęto czynności przerywających lub zawieszających bieg przedawnienia,

¹⁴ Pismo Izby Skarbowej w Zielonej Górze, numer SW2/031-0005/15 z dnia 08.05.2015 r., odpowiedź Urzędu pismo numer SW/031-67/15/37197 z dnia 15.05.2015 r., pismo Izby Skarbowej w Zielonej Górze, numer SW/0321-0001/15, EA1/0321-0001/15 z dnia 30.01.2015 r., odpowiedź Urzędu pismo numer AP/031-5/15/8673 z dnia 13.02.2015 r.

¹⁵ Przy doborze próby uwzględniono zaległości, których termin przedawnienia upływał 31.12.2014 r.

¹⁶ W odniesieniu do trzech zaległości w łącznej kwocie 26,2 tys. zł podatnik złożył wniosek o umorzenie. Wniosek ten został rozpatrzony odmownie.

¹⁷ Spośród dziesięciu zaległości objętych badaniem: podatku VAT dotyczyło osiem w łącznej kwocie 530,9 tys. zł, a dwie zaległości w kwocie 192 tys. zł dotyczyły PIT.

- przyczyną przedawniania się zobowiązań podatkowych był brak możliwości dochodzenia należności,
- w badanej próbie sześć zobowiązań podatkowych w łącznej kwocie należności głównej 508,4 tys. zł (tj. 70,3% ogółu zbadanych) przypadało na sprawy, dla których I instancją był dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej,
- czas jaki upłynął od daty przypisania decyzji na karcie kontowej podatnika lub upływu terminu płatności (w przypadku zaległości powstałych w wyniku samoobliczenia) do dnia wysłania podatnikowi upomnienia wynosił w pięciu przypadkach do 30 dni, a dwóch przypadkach upomnienie wystawiono w dniu przypisania zobowiązania wynikającego z decyzji na karcie kontowej¹⁸,
- w przypadku sześciu zaległości tytuły wykonawcze wystawiono z zachowaniem terminu¹⁹ określonego w § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 maja 1999 r. w sprawie sposobu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych²⁰ oraz w § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²¹,
- nie stwierdzono bezpośredniego wpływu sprawności postępowań egzekucyjnych na przedawnianie się zobowiązań podatkowych, mimo tego, że w siedmiu przypadkach stwierdzono zwłokę we wszczęciu postępowania egzekucyjnego. We wszystkich przypadkach stosowano środki egzekucyjne przerywające bieg terminu przedawnienia, jednak mimo skuteczności przynajmniej części zastosowanych środków nie uzyskano kwot na poczet spłat należności (przyczyną tego był np. brak środków na rachunku bankowym, kwota środków na rachunku bankowym lub wynagrodzenie było w kwocie wolnej od zajęcia). Ponadto w ramach prowadzonych postępowań egzekucyjnych tytuły wykonawcze przydzielano poborcom do służby w terenie oraz występowano z zapytaniami dotyczącymi majątku oraz miejsca zatrudnienia podatnika do innych instytucji (m.in. Sąd, ZUS, CEPiK). Na poczet zaległości objętych badaniem uzyskano łącznie kwotę 38,6 tys. zł, z której 3,1 tys. zł zarachowano na poczet należności głównej, 3,7 tys. zł zarachowano na poczet odsetek za zwłokę, a kwotę 31,8 tys. zł pobrano na koszty egzekucyjne.

(dowód: akta kontroli str. 249-250, 373-388)

1.6. Na przedawnienie się zobowiązań podatkowych nie miał wpływu wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11) i uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12).

(dowód: akta kontroli str. 60-69, 220)

W latach 2014–2015 (do 30 czerwca) w konsekwencji uchwały NSA z dnia 3 czerwca 2013 r. (I FSK 6/12) przedawniła się jedna zaległość w kwocie 5,5 tys. zł (należność główna). Podatnik został zawiadomiony o zastosowaniu środka egzekucyjnego po upływie terminu przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 220)

¹⁸ W jednym przypadku nie wystawiono upomnienia, ponieważ zgodnie z obowiązującymi przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2001 r., Nr 137, poz. 1541 ze zm.) egzekucja administracyjna mogła zostać wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia. Czas od przypisania zobowiązania na karcie kontowej (lub upływu terminu płatności) do dnia wystawienia upomnienia wynosił w czterech przypadkach do 15 dni, a w jednym przypadku 29 dni.

¹⁹ Czas jaki upłynął od doręczenia upomnienia do dnia wystawienia tytułu wykonawczego wynosił w dwóch przypadkach 9 dni, w jednym przypadku 11 dni, a w trzech przypadkach 15 dni.

²⁰ Dz. U. Nr 50, poz. 510 ze zm.

²¹ Dz. U. Nr 137, poz. 1541 ze zm.

Do dnia 24 listopada 2015 r. nie odpisano z powodu przedawnienia zobowiązań zabezpieczonych hipoteką w związku z uznaniem przez Trybunał Konstytucyjny (wyrok z dnia 8 października 2013, SK 40/12) za niezgodny z Konstytucją art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r.

(dowód: akta kontroli str. 60-69, 196-197, 220)

Kierująca wieloosobowym stanowiskiem spraw wierzycielskich wyjaśniła, że w związku z ww. wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego w maju 2015 r. rozpoczęto analizę hipotek ustanowionych w latach 1998-2002. Analiza ta nie została jednak zakończona. Działania organu podatkowego w tym zakresie zostały podzielone na etapy, tj.:

- ustalenie zaległości zabezpieczonych hipotekami w latach 1998-2002;
- podział na zaległości podatników obecnie znajdujących się we właściwości Urzędu Skarbowego w Sulęcinie (utworzonego w 2004 r.), II Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze (w związku z reformą administracyjną z 1999 r.) i Urzędu Skarbowego w Świebodzinie;
- w przypadku zaległości znajdujących się we właściwości Urzędu Skarbowego w Świebodzinie, dla których możliwe było zidentyfikowanie numerów ksiąg wieczystych założono karty przedawnień, a w przypadku pozostałych zaległości zwrócono się z wnioskiem do Sądów o ustalenie aktualnych numerów ksiąg wieczystych, celem zweryfikowania czy podatnik jest nadal właścicielem nieruchomości i czy hipoteka faktycznie jest wpisana. Po uzyskaniu tych informacji zostaną założone karty informacyjne dotyczące przedawnień zobowiązania;
- w przypadku podatników, znajdujących się obecnie we właściwości innych ww. urzędów skarbowych - po uzyskaniu wszystkich informacji z Sądu o numerach ksiąg wieczystych – Urząd wystąpi z wnioskiem do Naczelników Urzędów o udzielenie informacji czy zaległości te nadal istnieją, czy zastosowano inne środki egzekucyjne niż hipoteka, celem ustalenia czy wpisane hipoteki nie powinny być wykreślone.

Do dnia 20 października 2015 r. zidentyfikowano 53 zaległości w łącznej kwocie około 91.600 zł (należność główna), zabezpieczone hipoteką w latach 1998-2002. Dla tych zaległości założono karty informacyjne dotyczące przedawnienia zobowiązania podatkowego, które są obecnie w trakcie analizy przez komórki merytoryczne, wskazane w karcie.

(dowód: akta kontroli str. 233-234, 247)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że nie występował do Izby Skarbowej, ani do Ministerstwa Finansów o wyjaśnienie oraz wytyczne w zakresie stosowania wyroków Trybunału Konstytucyjnego i uchwał NSA. Jednakże zagadnienia w tym przedmiocie omawiane były na naradach Naczelników Urzędów Skarbowych z kierownictwem Izby Skarbowej.

W latach 2014–2015 (do 30 czerwca) zagadnienia te poruszono na dwóch spotkaniach, na których przedstawiono stanowisko Ministerstwa Finansów w zakresie stosowania art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w kontekście orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego²² oraz omówiono m.in. skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r.²³, tj. art. 70 § 6 ustawy Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r.²⁴.

(dowód: akta kontroli str. 60-69)

²² Wyrok z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt 40/12. Spotkanie w dniach 20-21.11.2014 r.

²³ Sygn. akt SK 40/12.

²⁴ 24.04.2015 r.

Ponadto Urząd Skarbowy otrzymał zalecenia, w zakresie działań, które należy podjąć dla wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r.²⁵. Minister Finansów²⁶ zalecił zawiadomianie podatników o zawieszeniu oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, w związku z prowadzonymi postępowaniami karnymi-skarbowymi. W związku z przekazaniem zaleceniem, pismem z dnia 19 grudnia 2012 r.²⁷ Dyrektor Izby Skarbowej poinformował o zasadach współpracy, określonych w porozumieniu zawartym w dniu 30 września 2011 r. z dyrektorem Urzędu Kontroli Skarbowej, w zakresie przekazywania informacji mających wpływ na bieg terminu przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 392-406)

Analiza spraw objętych szczegółowym badaniem w toku kontroli wykazała, że podatnicy byli zawiadamiani o zawieszeniu biegu przedawnienia w związku z toczącym się postępowaniem karnym-skarbowym.

(dowód: akta kontroli str. 80-82, 297-313)

Naczelnik wyjaśnił, że w latach 2012-2013 nie wystąpiły sytuacje przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z niezawiadomieniem podatnika o zawieszeniu biegu przedawnienia. Obecnie pracownik prowadzący postępowanie karne-skarbowe informuje komórkę wierzycielską o wszczęciu postępowania karnego skarbowego (jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego), celem poinformowania podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 60-69)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Na podstawie badania dziesięciu zaległości w łącznej kwocie 722,9 tys. zł (należność główna) ustalono, że:

1. W przypadku dwóch zaległości²⁸ w łącznej kwocie 421,5 tys. zł (należność główna) upomnienia zostały wysłane po upływie, odpowiednio: 43 i 44 dni od dnia przypisania zaległości na karcie kontowej. Stosownie do przepisu § 2 i § 3 ust. 1 wyżej powołanego rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wierzyciel jest obowiązany do systematycznej kontroli terminowości zobowiązań pieniężnych, a jeżeli należność nie zostanie zapłacona w określonym terminie wysyła do zobowiązanego upomnienie²⁹.

(dowód: akta kontroli str. 373-388)

2. W przypadku jednej zaległości w kwocie 131,3 tys. zł (należność główna) tytuł wykonawczy wystawiono, po upływie 115 dni od terminu określonego w upomnieniu, co stanowiło naruszenie terminu określonego w § 4 wyżej powołanego rozporządzenia z 1999 r. w sprawie sposobu postępowania wierzycieli

²⁵ Sygn. P/30/11.

²⁶ Pismo z dnia 2 października 2012 r., numer PK4/8012/239/AAN/12/1804.

²⁷ Numer pisma EA-2/015-0027/12.

²⁸ Zaległość w podatku VAT za 07/2001 powstała w związku z wydaniem decyzji przez dyrektora UKS w dniu 31 maja 2005 r. oraz w podatku VAT za grudzień 2001 r., wynikająca z decyzji dyrektora UKS z dnia 31 maja 2005 r.

²⁹ Upomnienia wysłano 12.08.2005 r., tj. w czasie obowiązywania przywołanego rozporządzenia z 2001 r. Aktualnie w tym zakresie obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych (Dz. U. poz. 656).

należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych³⁰.

(dowód: akta kontroli str. 373-388)

W odniesieniu do powyższych nieprawidłowości kierownik samodzielnego referatu rachunkowości podatkowej³¹ wyjaśniła, że nie zajmowała się bezpośrednio tymi sprawami. W jej ocenie przyczyną opóźnień w wykonaniu tych czynności mogło być przeoczenie spowodowane nadmiernym obciążeniem zadaniami pracowników zajmujących się tymi sprawami. Jednocześnie kierownik wskazała, że *obecnie takie sytuacje nie mają miejsca z uwagi na obowiązujące i stosowane w Urzędzie Zasady postępowania przy podejmowaniu czynności zapobiegających przedawnieniu się zobowiązań podatkowych. Ponadto w Urzędzie wykorzystywany jest system e-Orus, który umożliwia m.in. sprawdzenie czy na przeterminowane należności wystawiono upomnienia, tytuły wykonawcze.*

(dowód: akta kontroli str. 252-253)

Zgodnie z obowiązującymi w Urzędzie (od 2013 r.) zasadami postępowania przy podejmowaniu czynności zapobiegających przedawnieniu zobowiązań podatkowych³² upomnienia są wystawiane bezzwłocznie w przypadku stwierdzenia zaległości, a tytuły wykonawcze są wystawiane po upływie 7 dni od dnia doręczenia upomnienia.

(dowód: akta kontroli str. 8-47)

W przypadku siedmiu zaległości, w łącznej kwocie 291,2 tys. zł (należność główna, na dzień dokonania odpisu z karty kontowej) wystąpiła zwłoka we wszczęciu postępowania egzekucyjnego. Czas od otrzymania tytułu egzekucyjnego przez komórkę egzekucji do wszczęcia egzekucji wynosił od 59 do 848 dni³³. Od tych podatników uzyskano łącznie kwotę 9 tys. zł, z której: na należność główną zaliczono 3,1 tys. zł; na odsetki za zwłokę 3,7 tys. zł, a na koszty egzekucyjne 2,2 tys. zł. Zaległości te zostały odpisane z kart kontowych podatników, w latach 2014-2015 (30 czerwca) z powodu przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 373-388)

Stosownie do przepisu § 5 ust. 1 wyżej powołanego rozporządzenia (z 1999 r.) w sprawie sposobu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych oraz § 6 ust. 2 wyżej powołanego rozporządzenia Ministra Finansów (z 2001 r.) w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji czynności egzekucyjne (środki egzekucyjne) winny być podjęte bezzwłocznie³⁴.

Były Komornik Skarbowy stwierdził, że nie umie wyjaśnić przyczyn opóźnień we wszczęciu postępowań egzekucyjnych „(...) z uwagi na długi czas jaki upłynął od

³⁰ Opóźnienie to dotyczyło zaległości: w podatku PIT za 19996 r. wynikającej z decyzji wydanej w dniu 09.11.1999 r. Tytuł wykonawczy wystawiono 20.03.2000 r. tj. w okresie obowiązywania przywołanego rozporządzenia z 1999 r. Aktualnie w tym zakresie obowiązuje wyżej powołane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli (...).

³¹ W okresie od 1991 r. do 2007 r. zatrudniona w samodzielnym referacie rachunkowości podatkowej, od 2007 r. kierownik tego referatu.

³² Obowiązujących od 07.11.2013 r., zastąpionych dokumentem obowiązującym od 02.09.2015 r.

³³ W jednym przypadku 59 dni (zaległość w podatku PIT za 2001 r., wynikająca z decyzji wydanej w 2006 r.), w jednym przypadku 108 dni (zaległość w podatku VAT za grudzień 2001 r., wynikająca z deklaracji), trzech przypadkach 146 dni (zaległości w podatku VAT za grudzień 1999 r, styczeń i marzec 2000 r., wynikające z decyzji z 29.03.2002 r.) w jednym przypadku 668 dni (zaległość w podatku VAT za listopad 1999 r., wynikająca z deklaracji) i w jednym przypadku 848 dni (zaległość w podatku PIT za 1999 r., wynikająca z decyzji wydanej w 1999 r.).

³⁴ Tytuły wykonawcze dotyczące tych zaległości wystawiono w latach 2000, 2002 i 2006.

wszczęcia tych postępowań”. Nie zajmował się bezpośrednio tymi sprawami, a zadania te wykonywali, podlegający mu pracownicy. Ponadto w związku ze zmianami struktury organizacyjnej Urzędu zmianom ulegała również obsada stanowisk w komórce egzekucji.

(dowód: akta kontroli str. 251)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, działalność kontrolowanej jednostki w badanym obszarze.

2. Prawdliwość odpisywania przedawnionych zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

2.1. Procedura odpisywania przedawnionych zaległości została określona w instrukcji *Zasady postępowania przy podejmowaniu czynności zapobiegających przedawnieniu zobowiązań podatkowych* (o której mowa w pkt 1.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego). Z dokumentu tego, obowiązującego do 1 września 2015 r., wynikało, że komórką organizacyjną odpowiedzialną za koordynację prac analitycznych prowadzonych w celu dokonania odpisu zaległości z tytułu zobowiązania podatkowego, które uległo przedawnieniu jest samodzielny referat rachunkowości podatkowej. Do zadań pracownika tego referatu należało m.in.:

- a) założenie, na trzy miesiące przed terminem przedawnienia, karty informacyjnej dotyczącej przedawnienia zobowiązania podatkowego i przekazanie jej do uzupełnienia do komórek organizacyjnych oraz stanowisk przewidzianych w karcie³⁵,
- b) przygotowanie polecenia przypisu/odpisu przedawnionych zaległości podatkowych oraz przedłożenie uzupełnionej karty informacyjnej dotyczącej przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz polecenia przypisu/odpisu przedawnionych zaległości podatkowych do akceptacji kierownikowi referatu i Naczelnikowi,
- c) przedłożenie polecenia przypisu/odpisu przedawnionych zaległości podatkowych do zaakceptowania głównemu księgowemu.

Zgodnie z Zasadami postępowania (...), obowiązującymi od 2 września 2015 r.:

- proces przygotowania dokumentacji związanej z odpisaniem przedawnionych zobowiązań podatkowych nadzoruje kierujący wieloosobowym samodzielnym stanowiskiem spraw wierzycielskich,
- zadania wymienione w punktach a i b³⁶ wykonuje pracownik samodzielnego wieloosobowego stanowiska spraw wierzycielskich.

W Zasadach postępowania (...), wskazano termin przekazania uzupełnionej karty informacyjnej, dotyczącej przedawnienia zobowiązania podatkowego przez poszczególne komórki organizacyjne – pięć dni od daty jej otrzymania.

Na podstawie otrzymanych z samodzielnego referatu rachunkowości podatkowej³⁷ dokumentów źródłowych pracownik działu obsługi bezpośredniej przygotowuje rejestr odpisów.

(dowód: akta kontroli str. 8-47)

W Urzędzie wprowadzono procedury określające zadania komórek organizacyjnych w zakresie monitorowania zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem

³⁵ Samodzielne referaty: postępowań podatkowych (od dnia 01.04.2015 r. w Urzędzie funkcjonuje samodzielny referat postępowań podatkowych i spraw karnych skarbowych) i egzekucyjny oraz stanowiska: ds. karnych skarbowych i obsługi prawnej.

³⁶ Od dnia 01.04.2015 r. w strukturze organizacyjnej Urzędu nie występuje stanowisko głównego księgowego.

³⁷ Od 02.09.2015 r. z samodzielnego wieloosobowego stanowiska spraw wierzycielskich.

(szczegółowo opisane w punkcie 1.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego). Nie wprowadzono natomiast odrębnej procedury postępowania z zaległościami podatkowymi zakwalifikowanymi wstępnie jako przedawnione (wykazany w załączniku 16A – Informacja o kwotach przedawnionych zaległości)³⁸. Sposób monitorowania zaległości zagrożonych przedawnieniem przez poszczególne komórki organizacyjne opisano w punkcie 1.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 8-47, 170-185, 235-246)

2.2. W latach 2014-2015 (do 30 czerwca) Naczelnik nie występował do Izby Skarbowej o stanowisko w sprawach szczególnie skomplikowanych i budzących wątpliwości co do prawidłowości rozstrzygnięcia o przedawnieniu. Zagadnienia te były jednak omawiane na naradach naczelników z kierownictwem Izby Skarbowej (poruszone zagadnienie opisano w punkcie 1.6. niniejszego wystąpienia pokontrolnego).

(dowód: akta kontroli str. 65-66, 70-71)

2.3. W toku kontroli badaniem objęto dziesięć zaległości o najwyższych kwotach odpisanych w latach 2014-2015 (I półrocze) z powodu przedawnienia, w łącznej kwocie 791,1 tys. zł³⁹ (tj. 72,5% ogólnej kwoty odpisanej w tym okresie), odsetki za zwłokę od tych zaległości wynosiły łącznie 1.677,8 tys. zł⁴⁰ (tj. 76,2% kwoty odsetek odpisanych w tym okresie) i ustalono m.in., że:

- odpisanie zaległości było poprzedzone każdorazowo analizą⁴¹, w której uczestniczyły wszystkie komórki wskazane w Zasadach postępowania przy podejmowaniu czynności zapobiegających przedawnieniu zobowiązań podatkowych⁴²,
- przeprowadzone analizy zostały udokumentowane w formie karty informacyjnej dotyczącej przedawnienia zobowiązania podatkowego, opatrzonej datami i podpisami upoważnionych pracowników,
- dokumenty stanowiące podstawę odpisania zaległości podatkowych dokumentem ZOB – DP były każdorazowo akceptowane przez Naczelnika lub Zastępcę Naczelnika,
- radca prawny Urzędu każdorazowo wydawał opinię dotyczącą ostatecznej daty przedawnienia się zobowiązania podatkowego. W badanych sprawach nie wystąpiły wątpliwości co do prawidłowości rozstrzygnięcia o przedawnieniu oraz nie kierowano zapytań do Izby Skarbowej przed stwierdzeniem przedawnienia,

³⁸ W załączniku 16a Informacja o kwotach przedawnionych zaległości za poszczególne kwartały 2014 i 2015 r. (I półrocze) w pozycjach kwota i liczba nieodpisanych, przedawnionych zaległości wykazano „0”.

³⁹ W przypadku jednej zaległości (objętej badaniem również w ramach punktu 1.5 niniejszego wystąpienia) w kwocie 17,6 tys. zł podatnik złożył w dniu 11.04.2002 r. wniosek o umorzenie. Decyzją z dnia 10.05.2002 r. Naczelnik odmówił umorzenia zaległości.

⁴⁰ Kwotę zaległości i odsetek za zwłokę podano na dzień dokonania odpisu z karty kontowej. Zobowiązania te dotyczyły następujących podatków: PIT (za 1996 r. i 2001 r.) dwa zobowiązania w łącznej kwocie 192 tys. zł (odsetki 578,6 tys. zł); VAT siedem zaległości (07/2001, 11/1999, 12/2001, 10/1999, 12/2008, 06/2009, 12/1999) w łącznej kwocie 568,2 tys. zł (odsetki 1.049,4 tys. zł); PPR (2002 r.) jedna zaległość 30,9 tys. zł (odsetki za zwłokę 49,8 tys. zł). Spośród dziesięciu objętych badaniem zobowiązań: trzy w łącznej kwocie 110,4 tys. zł powstały w wyniku decyzji dyrektora UKS, a dwa w łącznej kwocie 162,2 tys. zł w wyniku decyzji naczelnika Urzędu Skarbowego.

⁴¹ Czas od wygenerowania raportu o zaległościach do rozpoczęcia analizy wynosił w sześciu przypadkach 14 dni, w jednym przypadku analiza została rozpoczęta w dniu wykonania raportu; czas od wygenerowania raportu o zaległości do zakończenia analizy wynosił w czterech przypadkach 91 dni, w dwóch przypadkach 71 dni, a w jednym przypadku 29 dni. Czas od wykonania raportu o zaległościach do odpisu zaległości z karty kontowej i zatwierdzenia dokumentu ZOB-DP wynosił w czterech przypadkach 94 dni, w dwóch przypadkach 72 dni, a w jednym przypadku 29 dni. W trzech przypadkach brak jest dokumentów potwierdzających datę wygenerowania raportu o zaległościach, w związku z powyższym brak jest możliwości ustalenia czasu przeprowadzenia ww. czynności.

⁴² W analizie poprzedzającej odpisanie zaległości przedawnionych brały udział następujące komórki organizacyjne: egzekucji postępowań podatkowych, postępowań karno – skarbowych, rachunkowości podatkowej, spraw wierzycielskich, stanowisko ds. obsługi prawnej.

- pięć spośród dziesięciu zaległości objętych badaniem, w łącznej kwocie 530,8 tys. zł (odsetki 954,6 tys. zł), zostało odpisanych w okresie sprawozdawczym (miesiącu), w którym nastąpiło ich przedawnienie.

(dowód: akta kontroli str. 249-250, 263-274)

W latach 2014-2015 (I półrocze) z ewidencji Urzędu odpisano z powodu przedawnienia 255 zaległości w łącznej kwocie 1.091,2 tys. zł (odsetki za zwłokę 2.201 tys. zł). W toku kontroli badaniem objęto terminowość odpisania z ewidencji Urzędu wszystkich ww. zaległości i ustalono, że 213 zaległości w łącznej kwocie 677,9 zł (odsetki za zwłokę 1.138,5 tys. zł) zostało odpisanych w okresie sprawozdawczym (miesiącu), w którym nastąpiło ich przedawnienie.

(dowód: akta kontroli str. 204-209)

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

1. Stosownie do przepisu § 6 ust. 2 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych (...) ⁴³, w związku z art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości ⁴⁴, do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

W toku kontroli ustalono, że 42 zaległości w łącznej kwocie 413,3 tys. zł (w tym pięć zaległości w łącznej kwocie 260,3 tys. zł z próby objętej badaniem w ramach punktu 2.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego), spośród 255 zaległości (odpisanych z powodu przedawnienia w okresie od 1 stycznia 2014 r. do czerwca 2015 r.), w łącznej kwocie 1.091,2 tys. zł, nie zostały odpisane z ewidencji Urzędu w okresie sprawozdawczym (miesiącu), w którym nastąpiło ich przedawnienie ⁴⁵. Najdłuższa zwłoka w odpisywaniu zaległości wynosiła: 1.764 dni (jedna zaległość w kwocie 5,3 tys. zł) i 1.550 dni (jedna zaległość w kwocie 5,5 tys. zł). W pozostałych przypadkach zwłoka wynosiła: od 231 do 323 dni (pięć zaległości), od 63 do 98 dni (32 zaległości) oraz od 31 do 42 dni (trzy zaległości) ⁴⁶.

(dowód: akta kontroli str. 204-209)

Ponadto w toku kontroli ustalono, że na dzień 30 czerwca 2015 r. w ewidencji figurowało 15 zaległości w łącznej kwocie 19,5 tys. zł, które przedawniły się w poprzednich okresach sprawozdawczych, (14 zaległości w łącznej kwocie 17,5 tys. zł przedawniło się w czerwcu 2015 r., a kwota 2 tys. zł – jedna zaległość - we wrześniu 2014 r.). Kwoty te zostały odpisane z ewidencji księgowej Urzędu we wrześniu 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 214-217)

⁴³ Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (Dz. Urz. MF.2012.55 ze zm.). Aktualnie w tym zakresie obowiązuje § 5 ust. 2 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 29 września 2015 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (Dz. Urz. MF.2015.65).

⁴⁴ Dz. U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.

⁴⁵ Liczba i kwota przedawnionych zaległości odpisanych po terminie obejmuje również cztery należności z tytułu mandatów i grzywien w łącznej kwocie 650 zł.

⁴⁶ Opóźnienia w odpisywaniu przedawnionych zobowiązań wynosiły: 323 dni (jedna zaległość w kwocie 0,06 tys. zł), 315 -316 dni (trzy zaległości w łącznej kwocie 7tys. zł); 231 dni (jedna zaległość w kwocie 1,5 tys. zł), 98 dni (cztery zaległości w łącznej kwocie 55,2 tys. zł), 74 dni (jedna zaległość w kwocie 0,2 tys. zł), 63 dni (27 zaległości w łącznej kwocie 337,9 tys. zł), 42 dni (dwie zaległości w łącznej kwocie 0,3 tys. zł), 31 dni (jedna zaległość w kwocie 0,2 tys. zł).

Konsekwencją powyższego było wykazywanie w sprawozdaniach z wykonania planu dochodów budżetowych (RB-27) za miesiące marzec, czerwiec, wrzesień oraz w sprawozdaniu rocznym w kolumnach 7, 11 i 12⁴⁷ (tj. należności, należności pozostałe do zapłaty i zaległości netto) zawyżonych kwot, obejmujących zaległości, które nie podlegały już egzekwowaniu z uwagi na upływ terminu przedawnienia.

Na sprawozdanie roczne (Rb-27) miało wpływ odpisanie z ewidencji Urzędu 34 zaległości (po zakończeniu roku, w którym nastąpiło ich przedawnienie) w łącznej kwocie 357,9 tys. zł.

Skutkiem powyższego było również wykazywanie nieprawidłowych danych w sprawozdaniach z zakresu realizacji zobowiązań podatkowych prezentowanych w formie raportów w hurtowni WHTAX⁴⁸.

(dowód: akta kontroli str. 204-209, 214-217, 275-286)

Pracownik referatu rachunkowości podatkowej i pracownik samodzielnego stanowiska spraw wierzycielskich⁴⁹ wyjaśnili, że przyczyną zwłoki w odpisaniu zaległości były: brak informacji o sprzedaży nieruchomości objętej hipoteką (informacje takie otrzymano z referatu egzekucji administracyjnej w 2014 r. mimo tego, że nieruchomość zbyto w 2009 r.), błędnie naniesione przerwy w systemie POLTAX 2B, brak wiedzy o zastosowaniu środka egzekucyjnego po upływie terminu przedawnienia (stan taki został stwierdzony po przeprowadzeniu szczegółowej analizy w związku ze złożeniem przez podatnika wniosku o rozłożenie na raty zaległości). Ponadto w przypadku jednego zobowiązania⁵⁰, wpisu hipoteki przymusowej dokonano po upływie terminu przedawnienia, jednak informacja o wpisie figurowała w systemie. W związku z powyższym pracownik nie posiadał wiedzy o przedawnieniu zobowiązania i nie podjął czynności mających na celu odpisanie go z karty kontowej z powodu przedawnienia. Czynności te zostały podjęte po uzyskaniu informacji w tym zakresie z referatu egzekucji administracyjnej.

W przypadku jednego podatnika przyczyną zwłoki w odpisaniu 27 zaległości był długi czas dokonywania analizy kart informacyjnych dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych (trwający od 25 listopada do 30 grudnia) oraz nadmierne obciążenie zadaniami pracownika referatu rachunkowości podatkowej. Zwłoka w odpisaniu zaległości z tytułu mandatów wynikała z przeoczenia faktu, że system e-Orus nie uwzględnia dla tych zaległości trzyletniego okresu przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 198-203, 221-229)

Komornik skarbowy, kierownik referatu egzekucji administracyjnej wyjaśnił, że hipoteka została wpisana po upływie terminu przedawnienia, ponieważ wniosek o dokonanie wpisu nie został poprzedzony analizą, mającą na celu ustalenie czy zobowiązanie uległo przedawnieniu. Informacja o sprzedaży nieruchomości

⁴⁷ Stosownie do przepisu § 9 ust. 1 załącznika numer 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 r., poz. 119 ze zm.) ww. kolumny wypełnia się w sprawozdaniach za miesiące marzec, czerwiec i wrzesień oraz w sprawozdaniu rocznym. Zwłoka w odpisaniu trzech zaległości wynosząca 31 i 42 dni nie miała wpływu na dane wykazywane w sprawozdaniu Rb-27 oraz załączniku 8a – zaległości te, mimo zwłoki, zostały odpisane z ewidencji, w kwartale, w którym nastąpiło ich przedawnienie.

⁴⁸ Tj. m.in. załącznik B1 – informacja o dochodach wykonanych oraz pozostałych do zapłaty należnościach budżetu państwa, załącznik B1a – informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty, załącznik B4 – informacja o należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty, załącznik 8a – kwartalne zestawienie podmiotów, które posiadają zaległości we wpłatach do budżetu państwa).

⁴⁹ Do dnia 1 czerwca 2014 r. zakładanie kart informacyjnych dla zaległości, dla których zbliża się termin przedawnienia oraz monitorowanie odpisywania zaległości przedawnionych było zadaniem pracownika referatu rachunkowości podatkowej, z dniem 01.07.2014 r. zadania te powierzono pracownikowi zatrudnionemu w wieloosobowym stanowisku spraw wierzycielskich.

⁵⁰ Odpisanego 1.764 dni po upływie terminu przedawnienia.

dokonanej w 2009 r. została przekazana do stanowiska spraw wierzycielskich w październik 2014 r. z powodu przeoczenia.

(dowód: akta kontroli str. 230)

Przedawnienie zobowiązań podatkowych oznacza, że po upływie określonego czasu, zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa łącznie z odsetkami za zwłokę. Po upływie okresu przedawnienia z mocy prawa, bez konieczności wydawania żadnych decyzji, przestaje istnieć stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem i wierzycielem podatkowym⁵¹.

W związku z powyższym nie istniały podstawy do złożenia wniosku (6 kwietnia 2010 r.) i zabezpieczenia hipoteką wpisaną w dniu 16 kwietnia 2010 r. zobowiązania, które przedawniło się 31 grudnia 2009 r. Hipoteka została wykreślona w dniu 30 września 2015 r. na wniosek Urzędu złożony 29.09.2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 212-213, 369-372)

W odniesieniu do zaległości przedawnionych w poprzednich okresach, które figurowały w ewidencji Urzędu na dzień 30 czerwca 2015 r. i zostały odpisane we wrześniu 2015 r. pracownik samodzielnego stanowiska spraw wierzycielskich wyjaśnił, że przyczyną powyższego był błąd we wprowadzeniu przerwy w biegu terminu przedawnienia oraz zbyt późne zamknięcie przerwy w biegu terminu przedawnienia w związku z postępowaniem karnym skarbowym.

(dowód: akta kontroli str. 210-211)

Kierownik samodzielnego referatu postępowań podatkowych oraz spraw karnych skarbowych wyjaśnił, że przyczyną zamknięcia przerwy w biegu przedawnienia we wrześniu 2015 r. (wyrok sądu w tej sprawie został wydany 30 kwietnia 2015 r., uprawomocnił się 20 maja 2015 r., a wpłynął do Urzędu 16 czerwca 2015 r.) było duże obciążenie zadaniami stanowiska pracy kierownika. Zwiększenie obciążenia zadaniami tego stanowiska wynikało również z połączenia z dniem 1 maja 2015 r. referatu postępowań podatkowych i spraw karnych skarbowych.

(dowód: akta kontroli str. 218)

2. Dwa spośród 42 odpisanych ze zwłoką, przedawnionych zobowiązań podatkowych (4,8%) w łącznej kwocie 10,9 tys. zł (tj. 2,6% odpisanych po terminie) wynikały z decyzji organu podatkowego w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu sprzedaży nieruchomości (sprzedaży przedmiotowych nieruchomości dokonano w 2004 r. i 2005 r.).

Stosownie do przepisów art. 28 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób⁵² fizycznych (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.), jeżeli nie zostaną spełnione przez podatnika warunki do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego ustala się podatek w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu ze sprzedaży nieruchomości. Podatek ten jest płatny najpóźniej następnego dnia po upływie dwóch lat od dnia sprzedaży. Stosownie do przepisu art. 21 ust. 3 Ordynacji podatkowej jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnicy, których dotyczyły te decyzje dokonali zbycia nieruchomości, odpowiednio, 16 kwietnia 2004 r. i 7 marca 2005 r. oraz złożyli oświadczenia o zamiarze skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego. Termin do skorzystania ze zwolnienia przez podatników upłynął, odpowiednio: w dniu

⁵¹ Źródło LEX, komentarz do art. 70 Ordynacji podatkowej, autor: Leonard Etel.

⁵² Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

16 kwietnia 2006 r. i 7 marca 2007 r., natomiast postępowania w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego w stosunku tych podatników wszczęto, odpowiednio: w dniu 17 października 2008 r. i 7 czerwca 2010 r. tj. po upływie 2 i 3 lat od wymaganego terminu zapłaty podatku (postępowania podatkowe w tych sprawach wszczęto, odpowiednio: około 15 i 6 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia). Przedmiotowe decyzje zostały wydane 106 i 116 dni⁵³ przed upływem terminu przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 255-258, 260-262)

Skutkiem powyższego było ograniczenie możliwości podjęcia działań zawieszających lub przerywających bieg terminu przedawnienia, a w konsekwencji przedawnienie się tych zobowiązań po upływie niespełna trzech miesięcy od wydania decyzji.

(dowód: akta kontroli str. 212-213, 231)

Pracownicy, którzy przygotowali decyzje w tych sprawach wyjaśnili, że z uwagi na czas jaki upłynął od tych postępowań podatkowych i wydania decyzji nie umieją wyjaśnić przyczyn takiego stanu rzeczy.

(dowód: akta kontroli str. 254, 259)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, działalność kontrolowanej jednostki w badanym obszarze.

3. Podejmowane przez Urząd działania w celu zapobiegania przedawnieniom

Opis stanu faktycznego

3.1. W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. podejmowano następujące działania w celu zawieszenia lub przerwania biegu przedawnienia: wydawano decyzje zabezpieczające⁵⁴, decyzje o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych⁵⁵ i zabezpieczano hipoteką lub zastawem zaległości⁵⁶.

(dowód: akta kontroli str. 72-78)

3.2. Analiza dziesięciu zaległości w łącznej kwocie: 1.875,3 tys. zł (w tym należność główna – 766,5 tys. zł, odsetki za zwłokę – 1.108,8 tys. zł) zagrożonych przedawnieniem⁵⁷ w okresie objętym kontrolą wykazała, m.in. że:

- nie stwierdzono zaległości w stosunku, do których nie podjęto żadnych działań przerywających lub zawieszających bieg terminu przedawnienia;
- do dnia 30 czerwca 2015 r. cztery zaległości objęte badaniem zostały odpisane z kart kontowych podatników, z powodu przedawnienia (przyczyną przedawnienia zaległości był brak majątku podatnika i innych źródeł egzekwowania zaległości). Według systemu e-Orus terminy przedawnienia pozostałych zaległości upłyną: 13 stycznia 2018 r. (jedna zaległość), 17 stycznia 2020 r. (dwie zaległości)⁵⁸. W przypadku trzech zaległości nie jest możliwe określenie terminu przedawnienia z uwagi na wszczęte postępowanie karne skarbowe, które nie zostało jeszcze zakończone;

⁵³ Decyzja numer US0807/II/1/4110-3/PPR/2009 z dnia 17.09.2009 r., postępowanie wszczęte 17.10.2008 r., decyzja numer I/1/4110/PPR/22/10 z dnia 06.09.2010 r., postępowanie wszczęte w dniu 07.06.2010 r.

⁵⁴ Dziewięć decyzji.

⁵⁵ Według stanu na dzień 31.12.2014 r. wydano 83 decyzje dotyczące 50 zaległości; według stanu na dzień 30.06.2015 r. wydano 55 decyzji dotyczących 36 zaległości.

⁵⁶ Według stanu na dzień 31.12.2014 r. zabezpieczonych było 447 zaległości, a według stanu na dzień 30.06.2015 r. zabezpieczonych było 509 zaległości.

⁵⁷ Doboru dokonano spośród zaległości o najwyższych wartościach, których termin przedawnienia upływał w 2014 r. i I półroczu 2015 r.

⁵⁸ W jednym przypadku podatnik wystąpił w dniu 27.04.2009 r. o rozłożenie na raty zaległości w kwocie 23,6 tys. zł. Decyzją z dnia 14.09.2009 r. Naczelnik odmówił przyznania wnioskowanej ulgi w spłacie zaległości.

- analizę zaległości przeprowadzała komórka spraw wierzycielskich (a w jednym przypadku również komórka rachunkowości podatkowej) na podstawie wydruków z systemu e-Orus, obejmujących zaległości według daty upływu terminu przedawnienia. Ponadto w przypadku pięciu objętych badaniem zaległości w łącznej kwocie 513,1 tys. zł (należność główna), które zostały odpisane z kart kontowych do dnia 30 czerwca 2015 r. analiza została przeprowadzona również w postaci karty informacyjnej dotyczącej przedawnienia zaległości i uczestniczyły w niej komórki organizacyjne wskazane w obowiązujących procedurach⁵⁹;
- w wyniku przeprowadzonych analiz występowało m.in. do sądów, ZUS, KRUS, CEPiK, Starostwo Powiatowe z zapytaniami o majątek i źródła dochodu podatnika oraz do innych organów prowadzących egzekucję o zastosowane środki egzekucyjne;
- w przypadku sześciu zaległości objętych badaniem w wyniku przeprowadzonej analizy uzupełniono przerwy w biegu terminu przedawnienia w systemie Poltax2b (moduł MRP);
- w żadnym przypadku nie stwierdzono konieczności uzupełnienia w systemie EGAPOLTAX zdarzeń mających wpływ na przerwaniu lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia;
- na poczet dwóch zaległości podatnicy dokonali wpłat w łącznej kwocie 2,3 tys. zł, z której na poczet należności głównej zarachowano 1,9 tys. zł; a 0,4 tys. zł na odsetki za zwłokę. Ponadto wyegzekwowano łącznie kwotę 35,3 tys. zł (od dłużników dziewięciu zaległości), która została w całości zaliczona na koszty egzekucyjne;
- w żadnym z badanych przypadków nie stwierdzono działań niezgodnych z prawem.

(dowód: akta kontroli str. 249-250, 293-312)

3.3. Analiza trzech najstarszych zaległości (dotyczących dwóch podatników) zagrożonych przedawnieniem w latach 2014-2015 (I półrocze) w łącznej kwocie 34.598,90 zł⁶⁰ (należność główna według stanu na dzień 31 stycznia 2014 r.) wykazała m.in., że:

- w przypadku dwóch zaległości dotyczących jednego podatnika w dniu 4 września 2014 r. stanowisko ds. wierzycielskich zwróciło się z zapytaniem o podatnika do Centralnej Ewidencja Ksiąg Wieczystych, ZUS oraz CEPiK. Z informacji uzyskanych od ww. instytucji wynikało, że nie znaleziono podatnika w elektronicznym rejestrze ksiąg wieczystych, nie figuruje w CEPiK, natomiast ZUS poinformował o miejscu zatrudnienia podatnika. Informacje te zostały przekazane w dniu 22 września 2014 r. do samodzielnego referatu egzekucji administracyjnej. Na podstawie otrzymanych informacji referat ten nie podjął działań w stosunku do zaległości objętych badaniem.

(dowód: akta kontroli str. 287-292)

Komornik skarbowy, kierownik samodzielnego referatu egzekucji administracyjnej wyjaśnił, że na podstawie ww. informacji nie podjęto działań egzekucyjnych w odniesieniu do zaległości objętych badaniem, ponieważ organ egzekucyjny nie posiadał tytułów wykonawczych dotyczących tych zaległości. Na podstawie tych informacji dokonano natomiast zajęcia wynagrodzenia w związku z innymi zaległościami tego podatnika. Zajęcie to było skuteczne, ale nastąpił zbieg egzekucji

⁵⁹ W analizie brały udział komórki: egzekucji, postępowań podatkowych, postępowań karnych – skarbowych, rachunkowości podatkowej, spraw wierzycielskich, stanowisko ds. obsługi prawnej wskazane w Zasadach postępowania przy podejmowaniu czynności zapobiegających przedawnieniu zobowiązań podatkowych.

⁶⁰ VAT za listopad i grudzień 1999 r. i VAT za grudzień 2001 r.

sądowej i administracyjnej i nie zostało jeszcze ustalone, który organ będzie prowadził łączną egzekucję.

(dowód: akta kontroli str. 247)

- w pozostałych przypadkach po przekazaniu tytułów wykonawczych do komórki egzekucyjnej nie monitorowano zaległości, natomiast organ egzekucyjny podejmował działania mające na celu wyegzekwowania zaległości, polegające m.in. na:
 - stosowaniu środków egzekucyjnych (zajęcie rachunku bankowego, zajęcie praw majątkowych w postaci papierów wartościowych, zajęcie wynagrodzenia za pracę),
 - przydzielaniu spraw poborcy skarbowemu,
 - występowaniu z wnioskami o udzielenie informacji do Komendy Powiatowej Policji (o ustalenie miejsca pobytu, źródeł dochodów), do Centralnej Ewidencji Ksiąg Wieczystych, do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (ustalenie czy i z jakiego tytułu jest ubezpieczony podatnik), Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców,
 - wystąpieniu do Sądu z wnioskiem o nakazanie wyjawienia majątku przez dłużnika.
- od momentu zaksięgowania na poczet należności objętych badaniem uzyskano łącznie kwotę 196,50 zł (w tym z wpłaty podatnika bezpośrednio do wierzyciela po wszczęciu postępowania egzekucyjnego – 181,70 zł, z przeksięgowania nadpłaty z rozliczenia rocznego podatku – 14,80 zł).

(dowód: akta kontroli str. 287-292)

3.4. W latach 2014–2015 (I półrocze) przeprowadzono łącznie siedem kontroli podatkowych, obejmujących okresy rozliczeniowe 2009 r.⁶¹. W wyniku dwóch kontroli nie powstały zaległości podatkowe, w wyniku pięciu kontroli powstały zaległości podatkowe.

(dowód: akta kontroli str. 79)

W toku kontroli badaniem objęto pięć kontroli (wszystkie w wyniku, których powstały zaległości podatkowe) i ustalono, że

- a) w wyniku kontroli powstały zaległości podatkowe w łącznej kwocie 52.815 zł (w tym w PIT za 2009 r. 23.893 zł, a w VAT za okres od lutego do grudnia 2009 r. 28.922 zł)⁶², z których uregulowano łącznie 247,15 zł⁶³, natomiast z nieuregulowanych zaległości w łącznej kwocie 52.567,85 zł:
 - ✓ kwota 17.585,85 zł (podatek VAT za okres od lutego do listopada 2009 r.) przedawniła się w czerwcu 2015 r., w odniesieniu do tych zaległości bieg terminu przedawnienia został zawieszony (w okresie od 8 grudnia 2014 r. do 20 maja 2015 r.) w wyniku wszczęcia postępowania karnego-skarbowego, o którym podatnik został zawiadomiony;
 - ✓ kwota 18.882 zł nie ulegnie przedawnieniu do 31 grudnia 2015 r.⁶⁴, w przypadku kwoty 18.855 zł bieg terminu przedawnienia został zawieszony w wyniku wszczęcia postępowania karnego-skarbowego (o którym podatnik został zawiadomiony), a w przypadku zaległości w kwocie 27 zł bieg terminu

⁶¹ Wszystkie kontrole przeprowadzono w 2014 r., nie przeprowadzono kontroli obejmujących okresy rozliczeniowe 2008 r. Spośród siedmiu kontroli: trzy dotyczyły podatku dochodowego od osób fizycznych, jedna dotyczyła podatku od towarów i usług, jedna dotyczyła podatku dochodowego od osób prawnych, a dwie obejmowały łącznie podatek VAT i PIT.

⁶² Zaległości w łącznej kwocie 16.100 zł (w tym w PIT 6.693 zł i w VAT 9.407 zł), wynikają z decyzji wydanych w toku kontroli NIK tj. 29.09.2015 r., od których podatnik wniósł odwołanie w dniu 16.10.2015 r.

⁶³ 227 zł (PIT); 20,15 zł (VAT) - z kwoty 20,15 zł: 8,15zł zostało wyegzekwowane; a 12 zł to nadpłaty z poprzednich okresów zaliczone na poczet zaległości.

⁶⁴ Termin przedawnienia kwoty 27 zł – 16.04.2020 r.; termin przedawnienia kwoty 18.855 zł – 13.06.2016 r.

przedawnienia został przerwany poprzez zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony przed upływem terminu przedawnienia;

- ✓ kwota 16.100 zł (wynikająca z decyzji wydanych w toku kontroli NIK) nie uległa przedawnieniu, bieg terminu przedawnienia został zawieszony w wyniku wszczęcia postępowania karnego skarbowego (brak jest możliwości wskazania daty upływu terminu przedawnienia)⁶⁵;
- b) w badanych sprawach nie dokonano zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika: w przypadku trzech spraw z uwagi na brak majątku, natomiast w odniesieniu do braku zabezpieczenia w postępowaniach podatkowych zakończonych w toku kontroli NIK komisarz skarbowy, który prowadził postępowania wyjaśnił, że *w naszej ocenie nie wystąpiły przesłanki przewidziane w art. 33 ustawy Ordynacji podatkowej.*

(dowód: akta kontroli str. 80-82, 312-314)

Kierujący wieloosobowym stanowiskiem kontroli podatkowej do 31 marca 2015 r. wskazał, że przyczyną wszczęcia, w 2014 r., kontroli obejmujących okresy rozliczeniowe 2009 r. były: ustalenia przeprowadzonych w 2013 r. i 2014 r. kontroli za 2012 r., których wyniki wskazywały na prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości również w 2009 r. oraz wnioski wieloosobowego stanowiska ds. analiz i planowania z grudnia 2013 r., dotyczący przeprowadzenia kontroli w PIT m.in. za 2009 r. W toku tej kontroli ustalono, że przychody podatnika za 2009 r. przekroczyły kwotę powodującą utratę zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT i dlatego podjęto decyzję o przeprowadzeniu u podatnika kontroli w zakresie podatku VAT m.in. za 2009 r.

(dowód: akta kontroli str. 186-192, 315-319)

Ustalono, że w przypadku jednego podatnika kontrola w PIT obejmująca m.in. okresy rozliczeniowe 2009 r. została wszczęta po upływie 8 miesięcy od dnia otrzymania wniosku o jej przeprowadzenie (kontrolę wszczęto 26 sierpnia 2014 r., na wniosek z dnia 18 grudnia 2013 r.) i na 16 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia. W konsekwencji kontrolę w VAT (na podstawie ustaleń kontroli w PIT) obejmującą m.in. okresy rozliczeniowe 2009 r. wszczęto na 2 miesiące przed upływem terminu. W wyniku postępowania podatkowego wszczętego w związku z tymi kontrolą powstały zaległości w łącznej kwocie 16.100 zł.

(dowód: akta kontroli str. 313, 316-319)

Kierujący wieloosobowym stanowiskiem kontroli podatkowej do 31 marca 2015 r. wyjaśnił, że przyczyną powyższego była *mała liczba pracowników zatrudnionych w referacie kontroli (4 osoby wraz z kierownikiem, z których jedna przebywała od listopada 2013 r. na długotrwałym zwolnieniu lekarskim) oraz duża liczba wykonywanych zadań przez kierowaną przez mnie komórkę organizacyjną.*

(dowód: akta kontroli str. 315)

3.5. Wieloosobowe stanowisko spraw wierzycielskich zostało utworzone w strukturze organizacyjnej Urzędu z dniem 1 lipca 2014 r. Na stanowisku tym według stanu na dni 31 grudnia 2014 r. i 30 czerwca 2015 r. zatrudnionych było 4 pracowników⁶⁶. Do zadań pracowników tej komórki należało m.in.:

⁶⁵ W dniu 27.11.2014 r. przeciwko podatnikowi zostało wszczęte postępowanie karne-skarbowe, które w dniu 09.02.2015 r. zostało zawieszane do momentu prawomocnego postępowania podatkowego. W systemie Poltax 2b (moduł MRP) wprowadzono początek obowiązywania przerwy z tego tytułu. Z uwagi na brak daty zakończenia postępowania nie jest możliwe określenie daty upływu terminu przedawnienia.

⁶⁶ Liczba etatów na dzień 31.12.2014 r. i 30.06.2015 r. wynosiła, odpowiednio, 4 i 3,8.

- wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego oraz wykonywanie zadań wierzyciela w ramach postępowania zabezpieczającego i egzekucyjnego,
- podejmowanie działań służących zabezpieczeniu i wykonaniu zobowiązań podatkowych⁶⁷.

(dowód: akta kontroli str. 83-93, 110-124)

Naczelnik wskazał m.in. następujące efekty funkcjonowania komórki spraw wierzycielskich:

- porządkowanie spraw związanych z hipotekami (utworzenie rejestru, pozwalającego na szybkie wyszukiwanie oraz analizę i bieżące uaktualnianie rejestru hipotek) oraz zastawami skarbowymi;
- zmniejszenie liczby wystawianych tytułów wykonawczych przy jednoczesnym wzroście wpłat dokonywanych przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego w wyniku działań dyscyplinujących podejmowanych w stosunku do podatników (za pomocą środków komunikacji elektronicznej);
- zintensyfikowanie działań w zakresie poszukiwania majątku podatków, czego efektem był większy (niż w poprzednich okresach) zakres zabezpieczenia zaległości podatkowych na majątku podatnika w postaci hipoteki lub zastawu. Z przedłożonych w toku kontroli dokumentów wynikało m.in., że w latach 2014 - 2015 (I półrocze) wzrosła liczba i kwota zaległości zabezpieczonych hipoteką lub/i zastawem skarbowym. Według stanu na dzień 30 czerwca 2014 r. zabezpieczonych było 447 zaległości o łącznej wartości 2.667 tys. zł; a na dzień 30 czerwca 2015 r. zabezpieczonych było 509 zaległości o łącznej wartości 3.810,1 tys. zł;
- skorelowanie praktyki udzielania ulg w spłacie zobowiązań z pozostałymi działaniami prowadzonymi przez komórkę spraw wierzycielskich.

(dowód: akta kontroli str. 77-78, 94-99)

W ocenie Naczelnika w wyniku utworzenie wieloosobowego stanowiska spraw wierzycielskich nastąpiła w Urzędzie poprawa procesu zarządzania zaległościami podatkowymi. Wynikiem utworzenia tej komórki było uporządkowanie i scalenie zadań wcześniej rozproszonych w różnych komórkach organizacyjnych Urzędu oraz szerokie zastosowanie działań przedegzekucyjnych (tzw. egzekucja „miękką”), w tym informowanie i dyscyplinowanie zobowiązanych za pomocą komunikacji elektronicznej oraz telefonu, co miało wpływ na poziom dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 94-99)

Naczelnik Urzędu wskazał, że w celu niedopuszczenia do przedawniania się zobowiązań podatkowych analizuje:

- efekty pracy komórki egzekucyjnej m.in. w zakresie wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych oraz wskaźnika efektywności egzekucji należności podatkowych, sprawdzanie kształtowania się liczby wszystkich tytułów wykonawczych do załatwienia oraz wskaźników realizacji wszystkich tytułów wykonawczych, monitoring 30 zobowiązanych o największych zaległościach, objętych tytułami wykonawczymi, które wpłynęły w danym roku,

⁶⁷ Do zadań tych należało m.in.: prowadzenie spraw w zakresie orzekania o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych, odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa skutkującego wygaśnięciem zobowiązań podatkowych, dokonywanie wpisu zastawu skarbowego oraz prowadzenie Rejestru Zastawów Skarbowych, poszukiwanie majątku zobowiązanych.

- efekty pracy komórki spraw wierzycielskich m.in. w zakresie terminowości wystawiania upomnień.

(dowód: akta kontroli str. 94-99, 196-197)

Naczelnik Urzędu wśród wykorzystywanych sposobów monitorowania terminowości załatwianych spraw wskazał m.in.:

- okresowe informacje o stanie prowadzonych spraw (zawierające również dane w zakresie terminowości prowadzonych spraw, szczególnie w zakresie postępowań podatkowych) sporządzane przez osoby kierujące komórkami: spraw wierzycielskich, obsługi bezpośredniej, postępowań podatkowych i spraw karnych skarbowych,
- aplikacje informatyczne, w szczególności e-Orus oraz e-Mierniki, które pozwalają na sporządzanie raportów i zestawień według różnych kryteriów, (np. raporty o czasie trwania postępowań egzekucyjnych).

(dowód: akta kontroli str. 100-101)

W Urzędzie sporządzano comiesięczne informacje⁶⁸ o podatnikach, posiadających znaczne zaległości podatkowe (suma zaległości z lat ubiegłych i bieżących przekraczała 100 tys. zł). Informacje te zawierały m.in. syntetyczny opis czynności dokonanych w ubiegłych okresach sprawozdawczych, zrealizowane bądź będące w toku inne czynności zmierzające do likwidacji zaległości. Wśród podejmowanych działań wskazano m.in. złożenie wniosku do Sądu o wyjawienie majątku, rozłożenie zaległości na raty, wystąpienie do obcego państwa z wnioskiem o udzielenie informacji, zajęcie ruchomości, ustalenie informacji o zobowiązanym, zajęcie rachunku bankowego, pobranie należności u zobowiązanego, ogłoszenie o licytacji i sprzedaż na licytacji, sporządzenie protokołu o stanie majątkowym, zajęcie wynagrodzenia za pracę.

(dowód: akta kontroli str. 389-390, 407-434)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że do każdego podatnika, u którego narastają zaległości podatkowe, podchodzi się indywidualnie. Na podstawie sporządzanych co miesiąc analiz omawiane są (z kierującym komórką spraw wierzycielskich i kierownikiem referatu egzekucji administracyjnej) najskuteczniejsze działania egzekucyjne i pozaegzekucyjne oraz ich konsekwencje np. rozmowy dyscyplinujące w powiązaniu z propozycją zastosowania ulgi w spłacie zaległości, tak aby przede wszystkim były regulowane bieżące zobowiązania, a zaległości spłacane w sposób dostosowany do możliwości płatniczych podatnika, złożenie wniosku o zakaz prowadzenia działalności gospodarczej. W okresie objętym kontrolą nie złożono żadnego wniosku o zakaz prowadzenia działalności gospodarczej, ponieważ w części przypadków uznano to za niezasadne, a w pozostałych sprawach, po konsultacji z radcą prawnym stwierdzono występowanie przeszkód uniemożliwiających złożenie wniosku.

(dowód: akta kontroli str. 94-99, 196-197)

3.6. W ocenie Naczelnika do głównych przeszkód i ograniczeń w skutecznym i efektywnym monitorowaniu i egzekwowaniu zaległości w celu zapobiegania przedawnianiu się zobowiązań podatkowych należą m.in.:

- brak zunifikowanego systemu wykorzystywanego w bieżącej pracy komórki spraw wierzycielskich i egzekucyjnej. Konieczność korzystania z dużej liczby programów informatycznych zajmuje bardzo wiele czasu. Pewne nadzieje na poprawę sytuacji w tym zakresie są związane z wdrażanym w ramach systemu e-podatki systemem SSP;

⁶⁸ Informacje te były przekazywane do Izby Skarbowej w Zielonej Górze oraz do wiadomości Naczelnika.

- konieczność korzystania w prowadzonych postępowaniach egzekucyjnych z różnych źródeł zewnętrznych, pozwalających na ustalenie majątku zobowiązanego;
- brak dostępu on-line do informacji posiadanych przez inne organy (np. ZUS, Starostwo Powiatowe, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego). Powyższe powoduje konieczność sporządzenia zapytania na piśmie i oczekiwania na odpowiedź. Działanie takie jest zarówno pracochłonne jak i czasochłonne oraz wydłuża postępowanie, ponieważ informacje te spływają z opóźnieniem (czasem nawet po miesiącu).

(dowód: akta kontroli str. 94-99)

3.7. W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 marca 2015 r. zadania w zakresie kontroli wewnętrznej realizował zespół ds. kontroli wewnętrznych oraz pełnomocnik ds. kontroli wewnętrznych powołany decyzją Naczelnika⁶⁹. Do zadań zespołu należało przeprowadzanie w Urzędzie obiektywnych i bezstronnych kontroli wewnętrznych.

Z dniem 1 kwietnia 2015 r.⁷⁰ przeprowadzanie kontroli wewnętrznej przypisano do zakresu zadań samodzielnego wieloosobowego stanowiska ds. sekretariatu.

(dowód: akta kontroli str. 110-133)

W latach 2014-2015 (do 30 czerwca) nie przeprowadzono żadnej kontroli wewnętrznej.

(dowód: akta kontroli str. 134-135)

Przewidnicząca zespołu ds. kontroli wewnętrznych wyjaśniła, że *w Urzędzie przyjęto zasadę (która nie została nigdzie zapisana), że kontrole wewnętrzne będą przeprowadzane w tematach zleconych przez Izbę Skarbową w Zielonej Górze. Izba Skarbowa, w tym okresie, nie wskazała tematów do przeprowadzenia kontroli wewnętrznych i w związku z powyższym kontrole takie nie zostały przeprowadzone.*

Tożsame wyjaśnienia złożył kierujący samodzielnym wieloosobowym stanowiskiem ds. sekretariatu, który jednocześnie wskazał że przeprowadzanie kontroli wewnętrznych z własnej inicjatywy uniemożliwia nadmierne obciążenie zadaniami pracowników tej komórki.

(dowód: akta kontroli str. 134-135)

3.8. W latach 2014-2015 (do dnia 31 marca) w Urzędzie obowiązywał System Przeciwdziałania Zagrożeniom Korupcyjnym⁷¹. Zgodnie z ww. dokumentem pracownik Urzędu był obowiązany do unikania konfliktu interesów, a w szczególności m.in. nie dopuszczania do podejrzeń o związek między interesem publicznym, a prywatnym oraz unikanie powiązań, które mogą powodować ryzyko korupcji lub mogą być źródłem wątpliwości co do jego uczciwości, obiektywizmu, bezstronności. Pracownicy zostali zobowiązani również do bezzwłocznego informowania przełożonego o okolicznościach powodujących wyłączenie z udziału w postępowaniach, wynikających z Ordynacji podatkowej, ustawy z dnia

⁶⁹ Decyzja Naczelnika z dnia 30.09.2011 r. w sprawie powołania zespołu ds. kontroli wewnętrznych oraz pełnomocnika ds. kontroli wewnętrznych. Decyzją numer 1/2012 z dnia 26 czerwca 2012 r. dokonano zmiany składu zespołu. Decyzje te zostały unieważnione zarządzeniem Naczelnika z dnia 23.03.201 r.

⁷⁰ Zarządzenie Dyrektora Izby Skarbowej w Zielonej Górze numer 33/201 z dnia 1 kwietnia 2015 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Świebodzinie.

⁷¹ System ten został wprowadzony Zarządzeniem Naczelnika numer 05/2011 z dnia 03.03.2011 r. Dokument ten został unieważniony zarządzeniem Naczelnika numer 07/2015 z dnia 23.03.2015 r. w sprawie zakończenia ważności regulacji wewnętrznych dotyczących konsolidowanych obszarów pomocniczych – zarządzenie weszło w życie z dniem 01.04.2015 r.

14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁷² oraz ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁷³.

(dowód: akta kontroli str. 127-33, 136-38)

Zarządzeniem z dnia 31 października 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Zielonej Górze wprowadził Strategię Etyczną i Antykorupcyjną Lubuskiej Administracji Podatkowej (dalej *Strategia*), do której przestrzegania zostali zobowiązani pracownicy Izby Skarbowej oraz urzędów skarbowych województwa lubuskiego. W Strategii określono m.in. zasady przeciwdziałania zagrożeniom korupcyjnym, mechanizmy zapewniające przeciwdziałanie korupcji oraz procedury postępowania w przypadku podejrzenia wystąpienia zagrożenia korupcyjnego. Naczelnik Urzędu został zobligowany do przedkładania Dyrektorowi Izby raz w roku informacji o podjętych działaniach związanych z doskonaleniem mechanizmów kontrolnych służących zapewnieniu realizacji Strategii. Z przedłożonej przez Naczelnika Urzędu informacji za 2014 r. wynikało m.in., że: przeprowadzono szkolenia wewnętrzne w zakresie realizacji Strategii, a pracownicy wzięli udział w szkoleniach e-learningowych organizowanych przez CBA pn. *Korupcja w administracji publicznej, Społeczne skutki korupcji*.

(dowód: akta kontroli str. 139-157, 160-166, 193-195)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że wprowadzony przez niego System Przeciwdziałania Zagrożeniom Korupcyjnym był dokumentem uszczegóławiającym działania i wpisywał się w ramy Strategii. Od 1 kwietnia 2015 r. w zakresie przeciwdziałania zagrożeniom korupcyjnym obowiązują pracowników zapisy Strategii.

(dowód: akta kontroli str. 158-159)

W latach 2014-2015 (do 30 czerwca), oprócz udziału w szkoleniach e-learningowych zorganizowanych przez CBA, pracownicy referatów: postępowań podatkowych, egzekucji administracyjnej oraz działu obsługi bezpośredniej uczestniczyli w szkoleniach wewnętrznych, których przedmiotem były m.in. zasady etyki korpusu służby cywilnej oraz Strategia Etyczna i Antykorupcyjna Lubuskiej Administracji Podatkowej.

Izba Skarbowa nie przeprowadzała szkoleń pracowników z ukierunkowaniem na zapobieganie zachowaniom korupcyjnym.

(dowód: akta kontroli str. 160-166, 193-195, 391)

3.9. W latach 2014-2015 (do 30 czerwca) przeprowadzono w Urzędzie jedną kontrolę mogącą mieć związek z przedawnianiem się zobowiązań podatkowych. Izba Skarbowa w Zielonej Górze przeprowadziła w Urzędzie kontrolę w temacie *Prawidłowość przebiegu procesu egzekucji podatkowych i niepodatkowych należności budżetowych* (kontrolę przeprowadzono w okresie od 17 do 25 czerwca 2015 r. – Urząd nie otrzymał wystąpienia pokontrolnego).

(dowód: akta kontroli str. 167-169)

3.10. Na 2014 r. i 2015 r. określono w Urzędzie⁷⁴ następujące cele (zadania) do zrealizowania, mierniki wykonania tych zadań oraz ich wartości docelowe w obszarze zmniejszenie zaległości podatkowych:

⁷² Dz. U. z 2013 r., poz. 267 ze zm.

⁷³ Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.

⁷⁴ Decyzja Naczelnika Urzędu numer 10/2014 z dnia 06.05.2014 r. w sprawie wprowadzenia planu pracy na 2014 r., zmieniona decyzją numer 24/2014 z dnia 11.07.2014 r. i numer 33/2014 z dnia 25 września 2014 r. oraz zarządzenie Dyrektora Izby Skarbowej numer 69/2015 z dnia 17.07.2015 r. w sprawie wprowadzenia planów celów/zadań dla urzędów skarbowych województwa lubuskiego na 2015 r.

- przyspieszenie egzekucji administracyjnej, mierzone jako średni czas trwania postępowań egzekucyjnych w zakresie podatkowych tytułów wykonawczych, wartość docelową określono na 2014 r. 674,25 dni (nie została osiągnięta); I półrocze 2015 r. 600 dni (wskaźnik zrealizowany);

W sprawozdaniu z wykonania planu pracy za 2014 r. Naczelnik wskazał, że konstrukcja tego miernika nie wyraża rzeczywistych efektów wzmożonej pracy, z uwagi na fakt uwzględniania przy jego obliczaniu czasu trwania najstarszych postępowań pomimo ich zakończenia w 2014 r., a ostateczny wynik pracy w 2014 r. odzwierciedla wartość wskaźnika za styczeń 2015 r., która wyniosła 620 dni. Naczelnik wskazał następujące ryzyka w istotny sposób zagrażające realizacji tego zadania, których zarządzanie wykracza poza jego właściwość: długotrwała absencja pracowników oraz wzrost obciążenia pracą wynikający z realizacji zadań niezwiązanych bezpośrednio z windykacją należności (np. konieczność udzielania odpowiedzi wierzycielom na zapytania o stan realizacji spraw egzekucyjnych);

- obniżenie kwot zaległości objętych egzekucją administracyjną, mierzone jako kwota zaległości objętych tytułami wykonawczymi czynnymi, wartość docelową określono w 2014 r. na kwotę 11 mln zł, a w I półroczu 2015 r. na kwotę 9.851,9 tys. zł. Wskaźnik został zrealizowany we wskazanym okresie, a kwota ta wynosiła, odpowiednio, 7.237,8 tys. zł i 6.179,9 tys. zł;
- zwiększenie efektywności egzekucji należności bieżących mierzone jako wskaźnik efektywności egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych, które wpłynęły w okresie sześciu miesięcy od końca okresu sprawozdawczego, wartość docelową określono w 2014 r. na 40,13%; a w I półroczu 2015 r. na 40%⁷⁵. Założoną wartość wskaźnika osiągnięto w 2014 r. (43,34%), natomiast wskaźnik osiągnięty w I półroczu 2015 r. był niższy od zaplanowanego i wyniósł 38,35%;

W sprawozdaniu z wykonania planu celów/zadań za I półrocze 2015 r. Naczelnik wskazał, że na realizację wskaźnika efektywności negatywnie wpływa fakt, że: w kwocie zaległości podatkowych znajdują się należności trudno ściągalne, zintensyfikowanie działań przedegzekucyjnych spowodowało wpływ spraw obejmujących niższe kwoty należności, a podmioty, które w znacznym stopniu kształtowały ten wskaźnik – w poprzednich okresach - wygaszają działalność. Naczelnik wskazał również na długofalowy wpływ udziału w badaniu Banku Światowego (polegającego na uiszczaniu przez zobowiązanych wymagalnych kwot po terminie płatności dobrowolnie w wyniku „egzekucji miękkiej”, ale w tym samym czasie, w którym nastąpiłaby ich realizacja przy udziale służb egzekucyjnych) – brak wpływu tego rodzaju kwot realizowanych w egzekucji administracyjnej znacznie obniża ten wskaźnik. Wśród działań podejmowanych w stosunku do zidentyfikowanego ryzyka Naczelnik wskazał m.in. szybsze podejmowanie czynności zmierzających do umorzenia nieefektywnych postępowań egzekucyjnych.

- zwiększenie sprawności komórek egzekucyjnych, mierzone wskaźnikiem wydajności w zakresie realizacji tytułów wykonawczych przypadających na pracownika, pobierającego prowizję, wartość docelową wskaźnika określono w 2014 r. na 1.800, a w I półroczu 2015 r. na 1.050. Wskaźnik zrealizowano w 2014 r. (wyniósł on 2.196,29), a w I półroczu 2015 r. nie zrealizowano zaplanowanej wartości wskaźnika (wskaźnik ten wyniósł 906,50);

⁷⁵ Przyjęto następujący sposób obliczenia wartości wskaźnika: kwota wyegzekwowana w okresie sprawozdawczym na poczet zaległości podatkowych (typ SM, SI) objętych czynnymi tytułami wykonawczymi wystawionymi na kwotę poniżej 1 mln zł, które wpłynęły nie wcześniej niż 6 miesięcy przed końcem okresu sprawozdawczego/kwota zaległości podatkowych do załatwienia objętych czynnymi tytułami wykonawczymi (typ SM, SI) wystawionymi na kwotę poniżej 1 mln zł, które wpłynęły w okresie nie wcześniej niż 6 miesięcy przed końcem okresu sprawozdawczego.

W ww. sprawozdaniu Naczelnik wskazał, że przyczyną niezrealizowania wskaźnika wydajności w zakresie realizacji tytułów wykonawczych było zakończenie mniejszej liczby postępowań niż zaplanowana. Jednocześnie Naczelnik wskazał, że pomimo dokonywanej analizy zaległości pod kątem zwiększenia efektywności prowadzonych postępowań egzekucyjnych oraz sukcesywnego umarzania nierealizowanych spraw istnieje ryzyko niezrealizowania wartości miernika.

(dowód: akta kontroli str. 320-365)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w badanym obszarze.

IV. Wniosek

Wniosek pokontrolny

Przedstawiając powyższe oceny 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 Kontroli⁷⁶, wnosi o odpisywanie przedawnionych zaległości z ewidencji księgowej Urzędu w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiło ich przedawnienie.

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 Zielonej Górze.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania wniosku

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 30 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Zielona Góra, dnia 4 grudnia 2015 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Zielonej Górze

Kontroler
Anna Huziej
specjalista kontroli państwowej

Wicedyrektor
Włodzimierz Stobrawa

.....
podpis

.....
podpis

⁷⁶ Dz. U. z 2015 r., poz. 1096.