



KBF.410.006.00.2015
Nr ewid. 23/2016/ P/15/012/KBF

Informacja o wynikach kontroli

PRZEDAWNIANIE SIĘ ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

DEPARTAMENT BUDŻETU
I FINANSÓW

MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej

WIZJA

Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Dyrektor
Departamentu Budżetu i Finansów:
Stanisław Jarosz

Akceptuję:

Jacek Uczkiewicz

Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

Zatwierdzam:

Krzysztof Kwiatkowski

Prezes Najwyższej Izby Kontroli

Warszawa, dnia 18.05.2016 r.

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
T/F +48 22 444 50 00

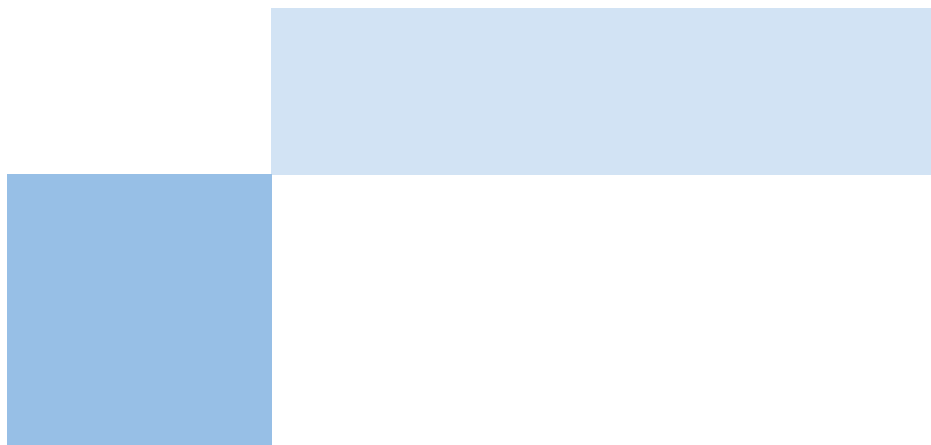
www.nik.gov.pl

1. ZAŁOŻENIA KONTROLI	6
2. PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI	8
2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności	8
2.2. Synteza wyników kontroli	9
2.3. Uwagi końcowe i wnioski	16
3. INFORMACJE SZCZEGÓŁOWE	18
3.1. Uwarunkowania ekonomiczne i organizacyjne oraz charakterystyka stanu prawnego	18
3.2. Istotne ustalenia kontroli	19
3.2.1. Działania nadzorcze Ministra Finansów	19
3.2.2. Skuteczność działań podejmowanych przez urzędy skarbowe w celu zapobiegania przedawnieniem	29
4. INFORMACJE DODATKOWE	45
4.1. Przygotowanie kontroli	45
4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli	46
5. ZAŁĄCZNIKI	47

Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

CIT	podatek dochodowy od osób prawnych – Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851, ze zm.).
Decyzja wymiarowa	określa prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego (istniejącego) nieujawnionego przez podatnika bądź ujawnionego w nieprawidłowej wysokości. Decyzja wymiarowa jest wydawana zazwyczaj w wyniku kontroli podatkowej (inaczej: decyzja pokontrolna) i ma charakter deklaratoryjny. Decyzja wymiarowa może mieć również charakter decyzji konstytutywnej, kiedy zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem jej doręczenia.
Czynności egzekucyjne	wszelkie podejmowane przez organ egzekucyjny działania zmierzające do zastosowania lub zrealizowania środka egzekucyjnego.
IS	Izba Skarbowa
Komórki wierzycielskie	powołane w 2014 r. w urzędach i izbach skarbowych komórki organizacyjne ds. wierzycielskich, których zadaniem jest zarządzanie zaległościami, w tym wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego (m.in. w ramach tzw. „miękkiej egzekucji”), koordynowanie oceny i analizy ryzyka dotyczących braku wykonania zobowiązań podatkowych w wyniku ich przedawnienia, poszukiwanie majątku zobowiązanych oraz podejmowanie innych działań służących zabezpieczeniu i wykonaniu zobowiązań podatkowych w zakresie nie należącym do zadań innych komórek organizacyjnych.
Miękka egzekucja	działania informacyjne i dyscyplinujące poprzedzające wszczęcie postępowania egzekucyjnego, prowadzone w stosunku do podatników z zastosowaniem środków komunikacji bezpośredniej (telefony, sms, e-maile informujące o braku wpłat zobowiązania podatkowego), mające na celu doprowadzenie do zwiększenia dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego bez stosowania przymusu egzekucyjnego, a także poinformowanie o konsekwencjach wynikających z nieuregulowania zobowiązania (kosztach przymusowego ściągnięcia zaległości).
Ordynacja podatkowa	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.).
Organ egzekucyjny	organ uprawniony do stosowania w całości lub w części określonych w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2014 r. poz. 1619, ze zm.) środków służących doprowadzeniu do wykonania przez zobowiązanych ich obowiązków o charakterze pieniężnym lub obowiązków o charakterze niepieniężnym oraz zabezpieczenia wykonania tych obowiązków.
PIT	podatek dochodowy od osób fizycznych – Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).
Poltax	system informatyczny użytkowany przez wszystkie urzędy skarbowe. Na system Poltax składają się podsystemy funkcjonujące lokalnie (m.in. Rejestracja, Wymiar, Rachunkowość podatkowa, Kontrola, Poltax2B, Egapoltax). Dane zawarte w systemie Poltax zasilają, do celów sprawozdawczych, centralne hurtownie danych w Ministerstwie Finansów (WHTAX).
Środki egzekucyjne	określone środki przymusu służące do doprowadzenia do wykonania przez zobowiązanych obowiązków poddanych egzekucji administracyjnej; w egzekucji świadczeń pieniężnych katalog środków egzekucyjnych obejmuje 13 pozycji, między innymi: egzekucję z pieniędzy, z wynagrodzenia za pracę, z rachunków bankowych, z ruchomości, z nieruchomości.

Tytuł wykonawczy	dokument będący podstawą wszczęcia i prowadzenia egzekucji administracyjnej, wystawiany przez wierzyciela według ustalonego wzoru, zawierający między innymi oznaczenie wierzyciela, dane zobowiązanego oraz wysokość należności pieniężnej i podstawę prawną obowiązku podlegającego egzekucji.
UKS	Urząd Kontroli Skarbowej
US	Urząd Skarbowy
Wierzyciel	podmiot uprawniony do żądania wykonania obowiązku lub jego zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym.
WHTAX	hurtownia danych w Ministerstwie Finansów zasilana z systemu Poltax i podsystemów. Umożliwia tworzenie raportów i automatyczne pobieranie danych do sprawozdań. W ramach WHTAX funkcjonują hurtownie tematyczne, gdzie gromadzone są informacje z zakresu rachunkowości podatkowej dotyczące regulowania zobowiązań podatkowych oraz egzekucji administracyjnej.
VAT	podatek od towarów i usług, ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz.1054 ze zm.).
Zaległości	należności pozostałe do zapłaty, których termin płatności minął.
Zaległości podatkowe bieżące	należności pozostałe do zapłaty, dla których pierwszego księgowania przypisu dokonano w roku sprawozdawczym, a które nie zostały uregulowane do końca okresu sprawozdawczego i minął termin ich zapłaty.
Zaległości podatkowe wymagalne	należności pozostałe do zapłaty, których termin płatności minął, a nie zostały rozłożone na raty lub odroczone i mogą być egzekwowane.
Zaległości podatkowe zagrożone przedawnieniem	(objęte ryzykiem przedawnienia) – zaległości podatkowe ze zbliżającym się terminem przedawnienia, w stosunku do których nie podjęto żadnych czynności przerywających bądź zawieszających bieg terminu przedawnienia lub czynności te okazały się nieskuteczne.
Zasada samoobliczenia podatkowego	dominująca w Polsce zasada, zgodnie z którą podatnik ma obowiązek sam obliczyć i wpłacić na rachunek odpowiedniego urzędu skarbowego podatek. Zgodnie z tą zasadą ryzyko związane z właściwym ustaleniem należności spoczywa na podatniku, a rola organów podatkowych sprowadza się głównie do kontroli prawidłowości działań podatników.



Cel kontroli

Celem kontroli była ocena skuteczności działań podejmowanych przez urzędy skarbowe oraz Ministra Finansów w celu zapobiegania przedawnieniom zobowiązań podatkowych.

Podstawa prawna, kryteria, standardy kontroli

Kontrola P/15/012 – „Przedawnianie się zobowiązań podatkowych” została przeprowadzona z inicjatywy Najwyższej Izby Kontroli, zgodnie z Planem pracy NIK na 2015 r.

Przedawnianie się zobowiązań podatkowych było przedmiotem kontroli NIK w 2006 r. i dotyczyło lat 2004–2005 r. oraz I półrocza 2006 r.¹

Czynności kontrolne zostały przeprowadzone na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli² z uwzględnieniem kryteriów określonych w art. 5 ust. 1 ustawy, tj. pod względem legalności, rzetelności, celowości i gospodarności³.

NIK dokonała oceny działalności jednostek poddanych kontroli według trzystopniowej skali (ocena pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, ocena negatywna).

Zakres przedmiotowy kontroli

Przedmiotem kontroli w urzędach skarbowych były:

- rozmiary zaległości podatkowych, zaległości przedawnione oraz poniesione z tego tytułu koszty (utracone odsetki);
- monitorowanie zaległości i analizowanie przyczyn i skutków przedawnień;
- przyczyny i skutki przedawniania się zaległości podatkowych;
- odpisywanie przedawnionych zobowiązań podatkowych z ewidencji;
- podejmowane działania w celu zapobiegania przedawnianiu się zaległości podatkowych i ich efekty;
- podjęte działania w sprawach prowadzonych na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, które uznane zostały przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodne z Konstytucją RP.

Badania dotyczyły rzetelności monitorowania zaległości podatkowych, wpływu sprawności postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych na przedawnianie się zobowiązań podatkowych, ustalania przyczyn i osób odpowiedzialnych za przedawnienia, skuteczności podejmowanych działań zaradczych, rzetelności odpisywania przedawnionych zaległości z ewidencji.

Przedmiotem kontroli było również sprawowanie nadzoru przez Ministra Finansów, w tym monitorowanie i analizowanie przez Ministra Finansów problematyki przedawnień, działania w celu zapobiegania przedawnianiu się zaległości podatkowych i ich efekty, a także dla wykonania wyroków Trybunału Konstytucyjnego, uznających niektóre przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa za niezgodne z Konstytucją RP.

¹ Wyniki tej kontroli zostały opublikowane w Informacji o wynikach kontroli przedawniania się zobowiązań podatkowych w latach 2004–2005 i w I półroczu 2006 r., KBF-41017/2006, Nr ewid. 128/2007/P06026/KBF, Warszawa, czerwiec 2007 r. Kontrola ta poprzedzona była kontrolą doraźną nr I/04/001, przeprowadzoną w 2004 r. w Izbie Skarbowej w Warszawie (Przedawnienie zobowiązań podatkowych w następstwie postępowań podatkowych prowadzonych w Izbie Skarbowej w Warszawie w latach 2002–2004).

² Dz. U. z 2015 r. poz. 1096.

³ Kryteria stosowane w kontroli zgodności, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Kontroli INTOSAI (ISSAN) wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy o NIK.

Zakres podmiotowy kontroli

Kontrola została przeprowadzona w Ministerstwie Finansów i w 11 urzędach skarbowych (2,75% populacji) na terenie pięciu województw⁴.

W urzędach skarbowych zbadano między innymi 18,5% zaległości zagrożonych przedawnieniem w okresie objętym kontrolą oraz 27,4% zaległości odpisanych z ewidencji z powodu przedawnienia w 2014 r. i w I półroczu 2015 r.

Do kontroli wybrano urzędy skarbowe o najwyższych zaległościach podatkowych na 31 grudnia 2014 r., zaległościach z lat ubiegłych zagrożonych przedawnieniem i najwyższych kwotach przedawnionych zobowiązań podatkowych w 2014 r.

Wykaz skontrolowanych jednostek zamieszczono w załączniku nr 2 do niniejszej informacji.

Okres objęty kontrolą

Badaniami objęto 2014 r. i I półrocze 2015 r. – do czasu zakończenia czynności kontrolnych oraz stan faktyczny w okresie wcześniejszym, mający bezpośredni związek z badanymi zagadnieniami.

⁴ Tj. na terenie województwa dolnośląskiego, lubuskiego, mazowieckiego, śląskiego i wielkopolskiego.

2.1 Ogólna ocena kontrolowanej działalności

Działania podejmowane w badanym okresie przez urzędy skarbowe oraz Ministra Finansów nie zapobiegły wzrostowi zaległości podatkowych i kwot przedawnionych, zatem – w ocenie NIK – były nieskuteczne.

Zaległości podatkowe wymagalne ogółem według stanu na koniec 2015 r. wynosiły 58,9 mld zł, w tym w podatku od towarów i usług 42,8 mld zł. W porównaniu do stanu na koniec 2014 r. zaległości były wyższe o 43,4%, a do stanu na koniec 2013 r. o 78,1%. W porównaniu do stanu na koniec 2009 r. zaległości wzrosły o 209,4%, w tym zaległości w podatku od towarów i usług wzrosły o 325,7%. W 2014 r. odpisano z powodu przedawnienia zaległości na kwotę 1,7 mld zł, co oznaczało wzrost o 2,4% w odniesieniu do 2013 r. W 2015 r. odpisano 2,2 mld zł, co oznacza wzrost o 27,0% w stosunku do 2014 r.

Rosnąca wykrywalność oszustw podatkowych nie przełożyła się na odzyskiwanie należnych wpływów z tego tytułu. Postępowania egzekucyjne były mało skuteczne wobec podmiotów dokonujących oszustw podatkowych, głównie z wykorzystaniem faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Wpłaty do budżetu w latach 2013–2014 i w I półroczu 2015 r. wyniosły zaledwie 1,3% kwoty wynikającej z decyzji wymiarowych urzędów kontroli skarbowej (12,4 mld zł)⁵. Spowodowało to gwałtowny wzrost zaległości w podatku VAT. W ocenie NIK możliwości odzyskania tych kwot są niewielkie⁶, co stwarza zagrożenie ich przedawnienia w najbliższych latach.

Głównymi przyczynami przedawniania się zobowiązań podatkowych były: brak majątku dłużników i brak możliwości stosowania skutecznych środków egzekucyjnych i zabezpieczających, zwłaszcza wobec podmiotów fikcyjnych, uczestniczących w oszustwach podatkowych. Do egzekwowania tych zaległości powinny być stosowane narzędzia właściwe do ścigania przestępstw. Przede wszystkim jednak potrzebne są skuteczne działania w celu zmniejszenia liczby popełnianych przestępstw, co skutkowałoby zmniejszeniem wartości zaległości podatkowych.

Stosując się do zaleceń Ministra Finansów urzędy skarbowe monitorowały zaległości i zobowiązania zagrożone przedawnieniem. Podejmowały próby ustalenia majątku i egzekucji zobowiązania, a także działania zapobiegawcze, które przerywały i zawieszały bieg terminu przedawnienia. Działania te, choć rzetelnie wykonywane, nie przyczyniły się do zmniejszenia zaległości, w tym powstałych w wyniku oszustw podatkowych. W badanych przez NIK próbach największych zaległości zagrożonych przedawnieniem na kwotę ogółem 86,3 mln zł odzyskano zaledwie od 1,7% do 4,4% zaległości. Nikłe efekty finansowe zostały uzyskane w wyniku kontroli przeprowadzonych w 2014 r. i w I półroczu 2015 r., dotyczących zobowiązań podatkowych za lata 2008–2009. W siedmiu urzędach skarbowych stwierdzono nieprawidłowości, które były przyczyną lub mogły przyczynić się do przedawnienia około 10% badanych zobowiązań podatkowych, polegające głównie na opóźnieniach we wszczęciu postępowań egzekucyjnych i opóźnieniach w podejmowaniu czynności egzekucyjnych, a także niewykorzystaniu wszystkich możliwości prawnych w celu poszukiwania

⁵ Dotyczy głównie decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

⁶ Przy ocenie ogólnej wykorzystano ustalenia i wnioski sformułowane po kontroli P15/011 – *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, przeprowadzonej przez NIK w II półroczu 2015 r. Wyniki tej kontroli zostały przedstawione w *Informacji o wynikach kontroli przeciwdziałania wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, KBF.410.007.00.2015, Nr ewid. 24/2016/P/15/011/KBF.

majątku zobowiązanych. Nieprawidłowości te miały miejsce głównie w latach 2002–2010. Ponadto stwierdzono opóźnienia w odpisywaniu przedawnionych zaległości, które dotyczyły 17,3% liczby i 20,5% kwoty badanych zaległości⁷.

NIK zwraca uwagę, że nie zostały sfinalizowane prowadzone od 2007 r. działania Ministra Finansów w zakresie kompleksowej nowelizacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, mające na celu usprawnienie postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego. Nie wprowadzono także jednolitych standardów dla komórek egzekucyjnych.

Zastosowane przez Ministra Finansów rozwiązania systemowe (m.in. mechanizm odwrotnego obciążenia oraz instytucja odpowiedzialności solidarnej nabywcy)⁸ i organizacyjne okazały się niewystarczające dla poprawy skuteczności zwalczania oszustw popełnianych z wykorzystaniem faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Mechanizmy uszczelniające nie ograniczyły oszustw w sposób systemowy, tzn. niezależny od towarów wykorzystywanych w przestępczym procederze⁹.

Pomimo podejmowanych działań przez Ministra Finansów i inne organy, nie została uchwalona zmiana w art. 70 ustawy – Ordynacja podatkowa w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt. SK 40/12, stwierdzającym niekonstytucyjność zasad przedawnień zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym¹⁰. Skutkiem uchylecia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej może być konieczność przyspieszenia na masową skalę postępowań egzekucyjnych z rzeczy obciążonych hipoteką lub zastawem skarbowym (dotyczy ok. 6,2 mld zł zobowiązań zabezpieczonych hipoteką i ok. 2 mld zobowiązań zabezpieczonych zastawem skarbowym).

Powołanie w 2014 r. w urzędach skarbowych komórek wierzycielskich i podejmowanie przez nie działań informacyjnych i dyscyplinujących, zmierzających do zwiększenia poziomu dobrowolnych wpłat podatku (tzw. „miękką egzekucją”) wpłynęło na szybszą i skuteczniejszą likwidację zaległości podatkowych powstałych na skutek niewpłacenia deklarowanych kwot podatku. Miękką egzekucją jest przyjazna dla podatników, służy zwiększaniu zaufania do aparatu skarbowego i odciąża organy egzekucyjne. Nie przynosi jednak pozytywnych efektów w przypadku zaległości powstałych w wyniku oszustw podatkowych, co do których należy wypracować inne, skuteczne metody ustalenia majątku i odzyskania zaległych kwot podatku.

2.2 Synteza wyników kontroli

1. Na dzień 31 grudnia 2014 r. stan wymagalnych zaległości podatkowych izb skarbowych i celnych wyniósł łącznie 41,1 mld zł¹¹ i był wyższy o 24,2% niż w 2013 r. Na 30 czerwca 2015 r. stan zaległości podatkowych wyniósł 48,6 mld zł i był wyższy o 18,3% od stanu zaległości na koniec 2014 r.

W stosunku do stanu zaległości na koniec 2009 r. stan zaległości na 30 czerwca 2015 r. powiększył się o 155,3%. Największy udział w zaległościach miały zaległości w podatku od towarów i usług (VAT), które na 30 czerwca 2015 r. wynosiły 33,4 mld zł i w porównaniu do stanu na koniec 2009 r. (10,0 mld zł) powiększyły się o 232,8%.

⁷ Zaległości w kontrolowanych urzędach skarbowych na koniec czerwca 2015 r. wyniosły 3,6 mld zł. W 2014 r. oraz I półroczu 2015 r. odpisano jako przedawnione zaległości w kwocie 188,1 mln zł. Zaległości zagrożone przedawnieniem na dzień badania wyniosły 241,2 mln zł.

⁸ Wprowadzone ustawą o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług od 1 października 2013 r. i od 1 lipca 2015 r.

⁹ Por. przypis 5.

¹⁰ Treść wyroku SK 40/12 została przedstawiona na str. 27 i 55.

¹¹ Należność główna, z wyłączeniem zaległości dotyczących grzywien i mandatów.

Ponad trzy czwarte zaległości wymagalnych stanowiły zaległości największych dłużników (powyżej jednego miliona zł). Na koniec 2014 r. wynosiły one 31,1 mld zł, tj. 75,7% łącznej kwoty zaległości podatkowych, a na 30 czerwca 2015 r. 37,3 mld zł, tj. 76,8%. Dotyczyły one głównie podmiotów rozliczających się w urzędach skarbowych (80,5% w 2014 r. i 82,5% w I półroczu 2015 r.). [str. 19]

Na koniec 2015 r. zaległości wymagalne wynosiły 58,9 mld zł, w tym w podatku od towarów i usług 42,8 mld zł.

2. Niekorzystnie kształtowała się także wielkość przedawnionych zaległości podatkowych.

W 2014 r. z tytułu przedawnienia urzędy skarbowe i izby celne odpisały kwotę 1.700,1 mln zł i wielkość ta była zbliżona do kwoty z 2013 r. (1.659,9 mln zł). Łączna kwota odpisanych w 2014 r. zaległości przedawnionych w porównaniu do 2013 r. zwiększyła się o 2,4%, natomiast w odniesieniu do 2009 r. (2.181 mln zł) zmniejszyła się o 22,1%. Najniższa była w 2011 r. (1.299 mln zł). W I półroczu 2015 r. z tytułu przedawnienia urzędy skarbowe i izby celne odpisały kwotę 1.153,3 mln zł.

Zaległości odpisane w 2014 r. przez urzędy skarbowe stanowiły 63,8%, a przez izby celne 36,2%. W I półroczu 2015 r. zaległości odpisane przez urzędy skarbowe stanowiły 82,1%, a przez izby celne 17,9%.

Do I półrocza 2015 r. zmniejszyły się przedawnione i odpisane zaległości w podatku VAT. Wpływ na to miało zmniejszenie przedawnionych zaległości w VAT w izbach skarbowych (z 1.286,4 mln zł w 2009 r. do 793,9 mln zł w 2014 r.). Zwiększyły się odpisane zaległości w podatku akcyzowym, rozliczane w izbach celnych: po spadku w 2010 r. (do 176,7 mln zł) wzrosły do 413,3 w 2012 r. i 597,1 mln zł w 2014 r.). [str. 20]

W całym 2015 r. z powodu przedawnienia odpisano 2.158,9 mln zł, co oznacza wzrost o 27,0% w stosunku do 2014 r.

3. Ministerstwo Finansów monitorowało zaległości na podstawie kwartalnych sprawozdań oraz miesięcznych raportów w hurtowni WHTAX. Analizowało również przyczyny i skutki przedawniania się zobowiązań podatkowych na podstawie okresowych informacji dyrektorów izb skarbowych. Problem zaległości podatkowych, przyczyny przedawniania się zobowiązań podatkowych, a także działania zapobiegawcze był omawiany na naradach z dyrektorami izb skarbowych.

W związku ze wzrostem zaległości oraz pogarszającą się relacją kwoty zaległości do wartości wpływów Minister Finansów wydawał podległym organom zalecenia prowadzenia obserwacji poziomu zaległości oraz analizy przyczyn zmniejszenia wpływów w poszczególnych podatkach. Urzędy skarbowe przekazywały informacje o podjętych i planowanych działaniach mających na celu poprawę efektywności poboru i egzekwowania należności podatkowych. [str. 21]

4. Monitorowanie zaległości podatkowych objętych ryzykiem przedawnienia było w 2014 r. przedmiotem 67 kontroli przeprowadzonych przez izby skarbowe, na polecenie Ministra Finansów z marca 2014 r. Najważniejsze ustalenia kontroli zostały omówione na naradzie wicedyrektorów izb skarbowych w marcu 2015 r. [str. 22]

5. Dokonane zmiany w obowiązujących przepisach ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji i przepisach wykonawczych nie przełożyły się na zwiększenie skuteczności jednostek administracji podatkowej w zakresie ściągłości

zaległości podatkowych oraz zmniejszenia wysokości dokonywanych odpisów przedawnionych zobowiązań Skarbu Państwa. Przyczyną były trudności w egzekwowaniu należności wynikających z decyzji dotyczących oszustw podatkowych (głównie faktur dokumentujących czynności fikcyjne, wystawionych przez tzw. „firmy słupy”), brak możliwości zastosowania środka egzekucyjnego, a także trudna sytuacja finansowa podatników. [str. 22]

6. Nie zostały sfinalizowane działania prowadzone od 2007 r. przez Ministerstwo Finansów w zakresie kompleksowej nowelizacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, mające na celu usprawnienie postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego. Do zakończenia kontroli nie wprowadzono także jednolitych standardów dla komórek egzekucyjnych.

Ministerstwo Finansów wprowadziło część zmian w zakresie egzekucji należności Skarbu Państwa w trakcie nowelizacji innych ustaw (m.in. w ustawie o administracji podatkowej) oraz w przepisach wykonawczych do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Priorytetem było przygotowanie projektu ustawy o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, ceł i należności pieniężnych w związku z koniecznością pilnego wdrożenia dyrektywy Rady Unii Europejskiej. [str. 23]

7. W efekcie wprowadzonych zmian legislacyjnych, od 1 stycznia 2016 r. zostały uszczegółowione i doprecyzowane przepisy w zakresie wpływu ogłoszenia upadłości przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia na bieg terminu przedawnienia¹². Od 1 stycznia 2016 r. zmieniono także treść art. 99 Ordynacji podatkowej, znosząc odpowiedzialność spadkobiercy za zobowiązania jeszcze nie powstałe wobec spadkodawcy¹³. [str. 25]

Mechanizmem zmierzającym do zapewnienia efektywnego zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatników jest wyposażenie dyrektora urzędu kontroli skarbowej (od 1 stycznia 2016 r.) w kompetencje do wydawania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku podatników¹⁴. Zmiany te mogą sprzyjać poprawie efektywności egzekucji. Efekty tych zmian będą przedmiotem oceny w późniejszym terminie. [str. 25]

8. Regulacją uszczelniającą system poboru podatków, mającą na celu wzmocnienie efektywności weryfikacji ksiąg podatkowych i dowodów księgowych, jest wprowadzenie do Ordynacji podatkowej kontroli podatkowej z wykorzystaniem jednolitego pliku kontrolnego¹⁵.

Zastosowane przez Ministra Finansów rozwiązania systemowe (mechanizm odwrotnego obciążenia oraz instytucja odpowiedzialności solidarnej nabywcy)¹⁶ i organizacyjne okazały się niewystarczające dla poprawy skuteczności zwalczania oszustw popełnianych z wykorzystaniem faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji. Mechanizmy uszczelniające nie ograniczyły oszustw w sposób systemowy, tzn. niezależnie od towarów wykorzystywanych w przestępczym procederze¹⁷. [str. 26]

¹² Na podstawie art. 1 pkt 59–62 ustawy z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1649, ze zm.).

¹³ Na podstawie ustawy z dnia 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 251).

¹⁴ Dodany przepis art. 14d ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2015 r. poz. 553, ze zm.).

¹⁵ Ustawą z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. W pierwszej kolejności (od 1 lipca 2016 r.) unormowania będą obowiązywały „dużych przedsiębiorców” w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

¹⁶ Wprowadzone ustawą o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług od 1 października 2013 r. i od 1 lipca 2015 r.

¹⁷ P15/011 – Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, przeprowadzonej przez NIK w II półroczu 2015 r.

9. NIK pozytywnie ocenia działania zmierzające do zwiększenia poziomu dobrowolnych wpłat i dyscypliny podatników oraz usprawnienia procesu egzekucji administracyjnej poprzez utworzenie w 2014 r. w izbach i urzędach skarbowych komórek wierzycielskich¹⁸ oraz rozwinięcie działań w zakresie tzw. „miękkiej egzekucji”.

Tzw. „mięka egzekucja” jest przyjazna dla podatników i daje pozytywne efekty w postaci wpływów z dobrowolnych wpłat podatku oraz zmniejszenia ilości wystawianych tytułów wykonawczych i prowadzonych postępowań egzekucyjnych, które są długotrwałe i kosztowne dla obu stron. Stosowanie czynności informacyjnych i dyscyplinujących zmierzających do ściągnięcia zobowiązań podatkowych bez konieczności stosowania środków egzekucyjnych, służyło zwiększaniu zaufania do aparatu skarbowego. W wyniku nawiązania kontaktu (głównie telefonicznego i sms) i poinformowania podatników o braku wpłaty zobowiązania podatkowego oraz konsekwencjach wynikających z ich nieuregulowania, w poszczególnych urzędach uzyskano znaczne wpływy podatkowe (na przykład w US Warszawa-Śródmieście od lipca do grudnia 2014 r. i w I półroczu 2015 r. została wpłacona kwota 16,4 mln zł, w US Wrocław Fabryczna uzyskano wpływy w wysokości prawie 15 mln zł, w US w Legnicy 14,3 mln zł). [str. 23, 43]

Zdaniem NIK, komórki wierzycielskie w urzędach skarbowych prawidłowo spełniają swoje zadania i przyczyniają się do usprawnienia procesu zarządzania zaległościami podatkowymi. W wyniku podjętych działań przedegzekucyjnych szybciej i skuteczniej są likwidowane zaległości podatkowe powstałe na skutek niewpłacenia deklarowanych kwot podatku. Skutkuje to odciążeniem organów egzekucyjnych, do których trafia obecnie mniej tytułów wykonawczych do załatwienia. Powołanie komórek wierzycielskich nie przełożyło się natomiast na zmniejszenie ogólnej kwoty zaległości podatkowych, w tym zaległości powstałych w wyniku oszustw podatkowych. W przypadku takich zaległości działania komórek wierzycielskich, jak również egzekucyjnych są bezskuteczne z uwagi na to, że zalegające podmioty w znacznej mierze są podmiotami fikcyjnymi, nie prowadzą działalności gospodarczej i nie posiadają majątku. [str. 24, 43]

10. W celu wsparcia komórek wierzycielskich w zakresie zarządzania zaległościami podatkowymi oraz w celu usprawnienia procesu egzekucji administracyjnej zostały powołane w drugiej połowie 2014 r.: Centrum Kompetencyjne Spraw Wierzycielskich (CKSW) oraz Centrum Kompetencyjne Egzekucji Administracyjnej (CKEA), zlokalizowane w izbach skarbowych w Opolu i w Szczecinie, jako oddziały ds. standaryzacji. CKSW opracowało między innymi: katalog dobrych praktyk w zakresie działania komórek wierzycielskich, a także raporty w systemie Poltax 2B (dostępne od września 2015 r.) wspomagające obsługę czynności w zakresie „miękkiej egzekucji”. Jednym z zadań działalności CKEA jest stworzenie nowoczesnego narzędzia informatycznego do kompleksowego zarządzania procesem egzekucji, jako następcy dotychczasowego systemu EGAPOLTAX. Ocena efektów działania CKSW i CKEA będzie możliwa w późniejszym terminie. [str. 24]
11. Minister Finansów podejmował działania w celu wdrożenia wyroków Trybunału Konstytucyjnego uznających za niezgodne z przepisami Konstytucji RP przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych.

¹⁸ Na podstawie zarządzenia Ministra Finansów nr 5 z 27 stycznia 2014 r. (Dz. Urz. Min. Fin z 2014 r. poz. 3).

Po wydaniu wyroku P 30/11 z 17 lipca 2012 r., Minister Finansów wydał interpretację ogólną, w której zawarł wytyczne odnośnie stosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy przy uwzględnieniu wyroku Trybunału. Poleciał również, aby – do czasu wejścia w życie odpowiednich rozwiązań prawnych, organy podatkowe zawiadamiały podatników o zawieszeniu biegu terminu zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe bądź o dalszym jego biegu po upływie okresu zawieszenia. Podległe izby i urzędy skarbowe wykonały zalecenia. Odpowiednie zmiany w Ordynacji podatkowej zostały wdrożone z dniem 15 października 2013 r. [str. 26, 32]

12. Nie uchwalono natomiast zmiany w Ordynacji podatkowej po wyroku z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12 dotyczącym niekonstytucyjności zasad przedawnień zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką. Żadna z koncepcji przedstawionych przez Ministra Finansów nie została uznana za właściwą przez Rządowe Centrum Legislacji. W ocenie RCL rozwiązania zaproponowane przez Ministerstwo Finansów, w większym stopniu stanowiły obejście wyroku Trybunału niż jego rzeczywistą implementację. Także koncepcje zawarte w senackim i prezydenckim projekcie zmiany ustawy – Ordynacja podatkowa nie zostały uznane na poszczególnych etapach prac legislacyjnych jako odpowiednie dla realizacji wyroku. [str. 27]

Kontrolowane urzędy skarbowe dopiero w kwietniu 2015 r. otrzymały od Ministra Finansów stanowisko w zakresie stosowania przepisu art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w kontekście orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Ministerstwo informowało podległe jednostki o stanie prac legislacyjnych, w tym o odmowie podjęcia przez NSA uchwały w sprawie stosowania art. 70 § 8 ustawy po wyroku Trybunału Konstytucyjnego SK 40/12, a także o skierowaniu wniosku do Marszałka Sejmu o wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego o wykładnię wyroku. [str. 34]

13. Ministerstwo Finansów wyjaśniając wątpliwości interpretacyjne zgłaszane przez jednostki podległe, w związku z wyrokami Trybunału Konstytucyjnego, w czterech z jedenastu spraw zajęło stanowisko z przekroczeniem dwumiesięcznego terminu, określonego w art. 35 § 3 ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego¹⁹ (przekroczenie wyniosło od 3 dni do 205 dni). Wyjaśniono, że zagadnienia z zakresu przedawnienia zobowiązań podatkowych należą do najtrudniejszej i najbardziej złożonej materii regulowanej ustawą – Ordynacja podatkowa. W zakresie przedawnień powstają liczne wątpliwości, o czym świadczy wystąpienie Marszałka Sejmu do Trybunału Konstytucyjnego o ich wyjaśnienie. [str. 28]

14. Ministerstwo Finansów analizowało terminy przedawniania się zobowiązań podatkowych w 24 państwach Unii Europejskiej oraz niektórych innych państwach pozaeuropejskich, m.in. w oparciu o analizę systemów podatkowych opracowaną w 2010 r. przez Międzynarodową Organizację Administracji Podatkowej (JOTA). W dniu 10 marca 2015 r. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego²⁰ przedłożyła Ministrowi Finansów Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej, zawierające Analizę optymalnego modelu przedawnień zobowiązań podatkowych. [str. 28]

¹⁹ Dz. U. z 2016 r. poz. 23.

²⁰ Powołana na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. z 2014 r. poz. 1471).

15. NIK pozytywnie ocenia wykonywanie przez urzędy skarbowe przeglądu zaległości zagrożonych przedawnieniem. W kontrolowanych urzędach w przeglądzie zaległości zagrożonych przedawnieniem uczestniczyły wszystkie komórki organizacyjne, które zgodnie z kompetencjami zobowiązane były do działań związanych z zapobieganiem przedawnieniom.

W badanej próbie 110 zaległości podatkowych w łącznej wysokości 44.677 tys. zł (należność główna)²¹, w każdym przypadku podejmowano próbę egzekucji zobowiązania, a także działania zmierzające do przerwania/zawieszenia biegu terminu przedawnienia. W wyniku podjętych działań zmniejszeniu uległa kwota zaległości o 1.945 tys. zł (o 4,4%). Przedawnieniu uległy 42 zaległości na kwotę 19.724 tys. zł i odsetki na 14.764 tys. zł. Głównymi przyczynami przedawnienia zobowiązań w badanych sprawach były: brak majątku z którego można prowadzić egzekucję i na którym można ustanowić zabezpieczenie w postaci wpisu hipoteki przymusowej bądź zastawu skarbowego, trudności w ustaleniu miejsca zamieszkania, siedziby czy miejsc prowadzenia działalności w przypadku, gdy adresy są niezgodne ze zgłoszonymi do urzędu skarbowego, a podatnicy unikają kontaktu z Urzędem. Z badanej próby nadal wymagalne są zobowiązania na kwotę 23.008 tys. zł, w stosunku do których wystąpiły zdarzenia mające wpływ na przerwanie/zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Odzyskanie tych zaległości jest jednak wątpliwe. Prowadzone do tej pory postępowanie egzekucyjne wykazało brak majątku, mogącego być przedmiotem egzekucji. [str. 40]

W ośmiu sprawach (w czterech urzędach skarbowych²²) nie wykorzystano wszystkich prawnych możliwości w celu zawieszenia/przerwania biegu przedawnienia i działań w zakresie poszukiwania majątku osoby trzeciej, na której ciążyła odpowiedzialność za zobowiązanie spółki. Przedawnieniu uległy zobowiązania na kwotę 1.694,7 tys. zł. Przyczyną niewszczęcia postępowania karnego skarbowego, które (po zawiadomieniu podatnika) stanowiłoby przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia, była w pięciu sprawach zbyt duża liczba spraw kwalifikujących się do wszczęcia postępowania w odniesieniu do liczby osób zajmujących się tymi postępowaniami. [str. 40]

16. W próbie 55 zaległości zagrożonych przedawnieniem na koniec 2014 r. oraz 55 przedawnionych zobowiązań podatkowych, odpisanych z ewidencji w 2014 r. i w I półroczu 2015 r. na kwotę ogółem 41.615 tys. zł stwierdzono, że w 16 sprawach (w siedmiu urzędach skarbowych) przyczyną przedawnienia były zaniedbania pracowników lub pracownicy przyczynili się do przedawnienia nie wykorzystując we właściwym czasie wszystkich prawnych możliwości w celu odzyskania zaległości. Kwota zobowiązań przedawnionych w tych sprawach wyniosła 3.744,3 tys. zł (należność główna), nieprawidłowości te miały miejsce głównie w latach 2002–2010. Nieprawidłowości na kwotę 5.194,2 tys. zł stwierdzone w 21 innych sprawach nie miały istotnego wpływu na odzyskanie zaległości. W wyniku czynności egzekucyjnych i dobrowolnych wpłat podatników badane zaległości zmniejszyły się o 693,4 tys. zł, tj. 1,7%. [str. 31]

17. Na podstawie zbadanych 110 zaległości w łącznej kwocie 51.499 tys. zł odpisanych z powodu przedawnienia w 2014 r. i w I półroczu 2015 r.²³ (ogółem 27,4% zaległości odpisanych w 11 urzędach) ustalono, że przed ich odpisaniem rzetelnie były weryfikowane okoliczności

²¹ W każdym urzędzie skontrolowano 10 zaległości zagrożonych przedawnieniem o najwyższych wartościach, których termin przedawnienia upływał w 2014 r. oraz w pierwszym półroczu 2015 r.

²² W US Warszawa-Targówek, US Bielsko-Biała, w Drugim US w Katowicach i w Pierwszym US w Poznaniu.

²³ W każdym urzędzie zbadano po 10 zaległości odpisanych z powodu przedawnienia w 2014 r. i w I półroczu 2015 r., wybranych spośród pozycji o najwyższych wartościach.

mające wpływ na ustalenie daty przedawnienia. Stwierdzono jednak, że w dwóch urzędach, w analizach pięciu zaległości o wartości ogółem 3.398,1 tys. zł nie uczestniczył radca prawny urzędu, co było działaniem nierzetelnym i niezgodnym z obowiązującymi instrukcjami, nakładającymi wymóg akceptacji przez radcę prawnego decyzji o odpisaniu przedawnionej zaległości o wartości przekraczającej 50 tys. zł (cztery sprawy w US w Legnicy) i 100 tys. zł (jedna sprawa w US Warszawa-Targówek). W jednym przypadku (w US Warszawa-Wola) odpisu kwoty 914,7 tys. zł wraz z odsetkami w wysokości 606,0 tys. zł dokonano bez uprzedniej akceptacji Naczelnika Urzędu, co było działaniem nierzetelnym i niezgodnym z obowiązującą instrukcją. [str. 37]

Z opóźnieniem w stosunku do daty przedawnienia zostało odpisanych 19 zaległości w łącznej kwocie 10.576,3 tys. zł (17,3% liczbowo i 20,5% kwotowo), a w dwóch sprawach, do czasu kontroli NIK, nie odpisano przedawnionych zaległości na kwotę 243,1 tys. zł. Opóźnienia stwierdzone w dziewięciu urzędach skarbowych stanowiły naruszenie przepisu § 6 ust. 2 zarządzenia nr 54 Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r.²⁴, w związku z art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości²⁵, zgodnie z którym do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Postępowanie tych urzędów było nierzetelne. Konsekwencją powyższych nieprawidłowości było wykazanie w rocznych sprawozdaniach z wykonania planu dochodów budżetowych (RB-27) zawyżonych kwot należności, należności pozostałych do zapłaty i zaległości netto za poszczególne lata o kwotę ogółem 8.880 tys. zł, a także wykazanie nieprawidłowych danych w sprawozdaniach z zakresu realizacji zobowiązań podatkowych prezentowanych w formie raportów w hurtowni danych WHTAX²⁶. [str. 38]

18. Nikłe efekty finansowe zostały uzyskane w wyniku kontroli przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w 2014 r. i I półroczu 2015 r., dotyczących zobowiązań podatkowych za lata 2008–2009 (okresy rozliczeniowe), których termin przedawnienia upływał w 2014 i 2015 r. Zobowiązania wynikające z 35 decyzji wydanych w wyniku tych kontroli²⁷ wynosiły ogółem 6.322,8 tys. zł. Tylko w dwóch urzędach skarbowych (w Lesznie i w US Wrocław-Fabryczna) zobowiązania wynikające z decyzji na kwotę 119,3 tys. zł zostały uregulowane w całości wraz z odsetkami z zwłoką. W pozostałych urzędach nie uzyskano żadnych wpłat lub wpłaty pokryły tylko niewielką część kosztów egzekucyjnych. [str. 42]

19. Pomimo podejmowanych działań niewielkie kwoty uzyskano również z egzekucji najstarszych zaległości²⁸. W siedmiu urzędach nie uzyskano żadnych wpłat. W jednym urzędzie skarbowym postępowania egzekucyjne były prowadzone opieszale, co było działaniem nierzetelnym i mogło przyczynić się do przedawnienia tych zaległości. [str. 41]

²⁴ 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. Min. Fin. z 2012 r. poz. 55, ze zm.). Aktualnie w tym zakresie obowiązuje § 5 ust. 2 zarządzenia nr 65 Ministra Finansów z dnia 29 września 2015 r. (Dz. Urz. Min. Fin. z 2015 r. poz. 65).

²⁵ Dz. U. z 2013 r. poz. 330, ze zm.

²⁶ Sprawozdawczość z zakresu działania Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów (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).

²⁷ W 10 urzędach zbadano po trzy kontrole, w US w Świebodzinie zbadano pięć kontroli.

²⁸ W każdym urzędzie skarbowym zbadano po trzy najstarsze zaległości zagrożone przedawnieniem.

2.3 Uwagi końcowe i wnioski

Pomimo podejmowania przez Ministra Finansów działań systemowych, legislacyjnych i organizacyjnych nie udało się zahamować wzrostu zaległości podatkowych.

W okresie kontrolowanym wzrosła skala wykrywanych oszustw w podatku VAT i zaległości w tym podatku, które na 30 czerwca 2015 r. stanowiły prawie 70% ogółu zaległości wymagalnych. Zwiększyła się liczba podatników mających zadłużenie powyżej jednego miliona złotych i kwota tych zaległości (ponad trzy czwarte w ogólnej kwocie). Stwarza to zagrożenie, że zaległości te nie zostaną uregulowane i ulegną przedawnieniu w następnych latach. Przegląd zaległości w urzędach skarbowych wykazał, że zaległości te są najtrudniejsze do egzekwowania ze względu na okoliczności ich powstania, gdyż w znacznej części (trzy czwarte) są określone w decyzjach pokontrolnych UKS wydawanych w trybie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług²⁹ dla podmiotów, które dopuszczają się oszustw podatkowych. Zjawiska te powinny spotkać się ze stanowczą i szybką reakcją organów powołanych do egzekwowania podatku.

Minister Finansów wprowadził rozwiązania w celu lepszego wykrywania oszustw podatkowych (m.in. mechanizm odwrotnego obciążenia³⁰, instytucja odpowiedzialności solidarnej nabywcy³¹, jednolity plik kontrolny³²), a także skuteczniejszego zabezpieczania zobowiązań na majątku podatnika (m.in. wyposażenie dyrektora urzędu kontroli skarbowej od 1 stycznia 2016 r. w kompetencje do wydawania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku podatników). Minister Finansów poinformował jednocześnie, że prowadzone są prace w celu elektronicznej wymiany informacji, poprawy funkcjonalności systemu Egapoltax, rozwoju systemu OGNIVO³³). Zastosowane rozwiązania okazały się niewystarczające dla ograniczenia zagrożeń dla gromadzenia dochodów budżetu państwa. Potrzebne są dalsze działania, w tym dotyczące zmian w obowiązującym prawie, w celu zmniejszenia liczby popełnianych przestępstw podatkowych, co skutkowałoby istotnym zmniejszeniem wartości zaległości podatkowych.

O ile dotychczasowe zmiany i usprawnienia w działalności służb skarbowych wpłynęły na szybsze i skuteczniejsze odzyskiwanie należności od podatników legalnie prowadzących działalność gospodarczą, o tyle nie przynoszą pozytywnych efektów wobec zaległości powstałych w wyniku oszustw podatkowych. Zdaniem NIK do egzekwowania tych zaległości konieczna jest zmiana metod działania i stosowanie narzędzi właściwych do ścigania przestępstw.

W trakcie kontroli stwierdzono opóźnienia w odpisywaniu przedawnionych zaległości, które dotyczyły 17,3% liczby i 20,5% kwoty badanych zaległości.

²⁹ Por. przypis 5.

³⁰ Mechanizm odwrotnego obciążenia (reverse charge mechanism) – przesunięcie obowiązku rozliczenia podatku VAT ze sprzedawcy na nabywcę.

³¹ Odpowiedzialność solidarna nabywcy w VAT – odpowiedzialność podatkowa nabywcy za zobowiązania podatkowe w VAT sprzedawcy w odniesieniu do dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

³² Obowiązek przesyłania, na żądanie organu podatkowego, części lub całości ksiąg podatkowych w ustalonym formacie i jednolitej strukturze (jednolity plik kontrolny, w skrócie JPK). Zmiany mają na celu wzmocnienie efektywności weryfikacji ksiąg podatkowych i dowodów księgowych, a tym samym sprawniejsze wykrywanie oszustw, szczególnie w podatku VAT. Unormowania dotyczące Jednolitego Pliku Kontrolnego wejdą w życie w różnych terminach; najwcześniej (1 lipca 2016 r.) zaczną obowiązywać dużych przedsiębiorców.

³³ System informatyczny OGNIVO umożliwi poszukiwanie rachunków bankowych dłużnika.

Wyniki kontroli upoważniają do skierowania pod adresem Ministra Finansów następujących wniosków o:

- 1) wyposażenie organów egzekucyjnych w niezbędne narzędzia i instrumenty umożliwiające egzekwowanie podatku z wydawanych decyzji, m.in.:
 - ułatwienie wierzycielom, organom egzekucyjnym oraz organom właściwym do dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika dostępu do baz danych (rejestrów)³⁴ w celu poszukiwania majątku dłużników podatkowych i osób trzecich zobowiązanych do zapłaty podatku, a także kontaktu z osobami upoważnionymi do reprezentowania podmiotu;
 - wypracowanie we współpracy z właściwymi organami zapewnienia zgodności ze stanem faktycznym danych rejestracyjnych podmiotu w organie podatkowym i w Krajowym Rejestrze Sądowym;
- 2) zwiększenie współpracy organów podatkowych i organów kontroli skarbowej z Generalnym Inspektorem Kontroli Finansowej, prokuraturą i Policją w celu identyfikowania zagrożeń i wykrywania organizatorów przestępstw podatkowych;
- 3) egzekwowanie od podległych organów podejmowania działań mających na celu eliminację z rynku podmiotów uczestniczących w przestępstwie podatkowym, dokonujących nielegalnych transakcji, w tym wykreślenia oszustów z rejestru podatników VAT;
- 4) nadal aktualny jest wniosek o wypracowanie rozwiązań zmierzających do zahamowania wzrostu zaległości podatkowych;
- 5) wypracowanie w porozumieniu z innymi organami państwa koncepcji wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12.

Problem niekonstytucyjności przepisu art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej może mieć znaczący wpływ na realizację dochodów podatkowych. Hipoteką zabezpieczono około 6,2 mld należności głównej, a zastawem skarbowym około 2 mld zł³⁵. Skutkiem uchylenia art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej byłaby konieczność przyspieszenia na masową skalę postępowań egzekucyjnych z rzeczy obciążonych hipoteką lub zastawem skarbowym, co do których nie upłynął termin przedawnienia lub odpisania z ewidencji zaległości, które uległy przedawnieniu. Ze względu na rozmiar i skalę czynności te będzie należało objąć nadzorem. Sprawdzenie, w jakim stopniu zabezpieczenie w postaci hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego spełnia swoją funkcję (zabezpiecza i umożliwia odzyskanie wierzytelności), a w jakim stopniu jest tylko „przedłużeniem w czasie trwania zobowiązania” wymaga, zdaniem NIK, odrębnego zbadania.

Z punktu widzenia poszanowania standardów państwa prawa, wykonanie zalecenia wynikającego z treści wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (SK 40/12), wymaga pilnej interwencji ustawodawcy.

³⁴ W tym zapewnienie powszechnego elektronicznego dostępu do Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych i Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców CEPIK.

³⁵ Liczba hipotek przymusowych wyniosła około 107 tys., a liczba zastawów skarbowych około 30 tys. Źródło: Ministerstwo Finansów, dane według stanu na 7 maja 2015 r.

3.1 Uwarunkowania ekonomiczne i organizacyjne oraz charakterystyka stanu prawnego

Zgodnie z art. 5 ust. 6 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (uuis)³⁶ wymiar i pobór podatków³⁷, wykonywanie kontroli podatkowej oraz egzekucja administracyjna należności pieniężnych należy do zadań 400 naczelników urzędów skarbowych³⁸. Nadzór nad urzędami skarbowymi sprawują dyrektorzy 16 izb skarbowych (art. 5 ust. 7 pkt 1 uuis).

Od 1 kwietnia 2015 r. nastąpiło połączenie izb i urzędów skarbowych w sprawach organizacyjno-finansowych, w tym z zakresu prawa pracy (konsolidacja zadań pomocniczych)³⁹. Izba skarbowa i podległe jej urzędy skarbowe, na poziomie każdego województwa, stały się jedną jednostką organizacyjną (jednostką budżetową). Za zadania pomocnicze (obsługa finansowa i kadrowa, zarządzanie majątkiem, remontami i inwestycjami, zamówienia publiczne, obsługa informatyczna, audyt, kontrola zarządcza, zarządzanie jakością, komunikacja oraz ochrona informacji prawnie chronionych) odpowiada dyrektor izby skarbowej, który jest kierownikiem izby skarbowej wraz z podległymi urzędami. Naczelnicy urzędów skarbowych pozostali organami podatkowymi pierwszej instancji i organami egzekucyjnymi, a dyrektorzy izb skarbowych jak dotychczas organami nadzoru i organami odwoławczymi od decyzji naczelnika urzędu skarbowego (art. 13 § 1 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej).

Naczelnik urzędu skarbowego wykonuje zadania przy pomocy urzędu skarbowego, a dyrektor izby skarbowej przy pomocy izby skarbowej (art. 5 ust. 7a uuis). Pracownicy izb skarbowych realizujący w urzędach skarbowych zadania w zakresie określonym w art. 5 ust. 6 i 6a uuis oraz w innych sprawach należących do kompetencji naczelnika urzędu skarbowego na podstawie przepisów odrębnych podlegają naczelnikom tych urzędów (art. 7a ust. 1 uuis).

Dyrektorzy izb skarbowych i naczelnicy urzędów skarbowych podlegają Ministrowi Finansów (art. 5 ust. 1 uuis), który sprawuje kontrolę prawidłowości wykonywania zadań należących do dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych oraz kontrolę urzędów obsługujących te organy (art. 5 ust. 1c uuis).

Struktura organizacyjna izb i urzędów skarbowych jest określona w statucie⁴⁰. Siedziby i zakres terytorialny działania naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów 16 izb skarbowych określone zostały w załącznikach nr 1–4 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych⁴¹.

Z dniem 1 lipca 2016 r. wejdą w życie przepisy ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej⁴², określające zadania i organizację administracji podatkowej. Wymienione w tej ustawie organy administracji podatkowej w zasadzie stanowią powielenie obecnej struktury organizacyjnej

³⁶ Dz. U. z 2015 r. poz. 578; poprzednio Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.

³⁷ Z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalanie lub określanie i pobór należy na podstawie odrębnych przepisów do innych organów

³⁸ Spośród 400 urzędów skarbowych, 20 obsługuje wyłącznie niektóre kategorie podatników, określone w art. 5 ust. 9b ustawy o urzędach i izbach skarbowych.

³⁹ Ustawa z dnia 15 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o Służbie Celnej, ustawy o urzędach i izbach skarbowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 211).

⁴⁰ Statut izb skarbowych stanowi załącznik nr 1 do zarządzenia nr 15 Ministra Finansów z dnia 5 marca 2015 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów, a urzędów skarbowych załącznik nr 4. (Dz. Urz. Min. Fin. z 2015 r. poz. 15). Wcześniej obowiązywało zarządzenie nr 5 Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2014 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r. poz. 3).

⁴¹ Dz. U. z 2013 r. poz. 1441.

⁴² Dz. U. z 2015 r. poz. 1269, ze zm.

wynikającej z ustawy o urzędach i izbach skarbowych⁴³ i powtórzenie części ich zadań. Początkowo ustawa miała wejść w życie 1 stycznia 2016 r. z wyjątkiem nielicznych przepisów, ale w grudniu 2015 r. przesunięto ten termin na 1 lipca 2016 r.⁴⁴

Ustawą normującą ogólne prawo podatkowe jest Ordynacja podatkowa. Zawiera ona przepisy prawa materialnego i procesowego, a także zasady ogólne postępowania podatkowego. W postępowaniu podatkowym oprócz zasad uregulowanych w Ordynacji podatkowej i w ustawach normujących poszczególne podatki (w szczególności VAT, CIT i PIT) obowiązują zasady prawa przyjęte w Unii Europejskiej, a także wypływające z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Kontrolę legalności działania administracji publicznej sprawują sądy administracyjne⁴⁵, z tego 16 wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelny Sąd Administracyjny, który rozpatruje środki odwoławcze od orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych (skargi kasacyjne). Sądowa kontrola zgodności ustaw z Konstytucją jest realizowana przez Trybunał Konstytucyjny.

Egzekucja zobowiązań podatkowych odbywa się na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Przedawnienie stanowi jedną z form wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej). Ma za zadanie stabilizację stosunków społecznych przez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych. Musi realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciężących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego⁴⁶. Zasadą jest płacenie podatków, a nie ich unikanie i oczekiwanie na przedawnienie⁴⁷.

Charakterystyka stanu prawnego została zawarta w załączniku nr 1.

3.2 Istotne ustalenia kontroli

3.2.1. Działania nadzorcze Ministra Finansów

Działania nadzorcze Ministra Finansów nie zapobiegły wzrostowi zaległości podatkowych i kwot przedawnionych. *Zmniejszenie zaległości podatkowych* było jednym z zadań, przyjętych w Planie działalności Ministra Finansów na rok 2014 w ramach celu: *Zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków, ceł i należności niepodatkowych*.

Na dzień 31 grudnia 2014 r. stan wymagalnych zaległości podatkowych izb skarbowych i celnych wyniósł łącznie 41.093,0 mln zł⁴⁸ (należność główna) i był wyższy o 24,2% niż w 2013 r. Na 30 czerwca 2015 r. stan zaległości podatkowych wymagalnych wyniósł łącznie 48.629,6 mln zł i był wyższy o 18,3% od stanu zaległości na koniec 2014 r. i o 47,0% wyższy niż na koniec 2013 r.

⁴³ Z jednym wyjątkiem: nastąpi wyodrębnienie dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej jako organu podatkowego właściwego w sprawach dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego.

⁴⁴ Na podstawie ustawy z dnia 16 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy o administracji podatkowej oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 2184).

⁴⁵ Działające na podstawie ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270, ze zm.).

⁴⁶ Por. wyrok z dnia 19 czerwca 2012 r. (sygn. akt P 41/10), w którym Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że przedawnienie nie jest konstytucyjnie chronionym prawem podmiotowym podatnika.

⁴⁷ W wyroku z 21 czerwca 2011 r. (sygn. akt P 26/10) Trybunał Konstytucyjny uznał, że płacenie podatków jest konstytucyjnym obowiązkiem każdego.

⁴⁸ Z wyłączeniem zaległości dotyczących grzywien i mandatów. Zaległości wymagalne izb skarbowych (35.095,9 mln zł) stanowiły 85,4% zaległości podatkowych.

W 2014 r. w ogólnej kwocie zaległości podatkowych wymagalnych zaległości bieżące stanowiły 31,7%, a zaległości z lat ubiegłych 68,3%. Na dzień 30 czerwca 2015 r. było to odpowiednio 21,7% i 78,3%.

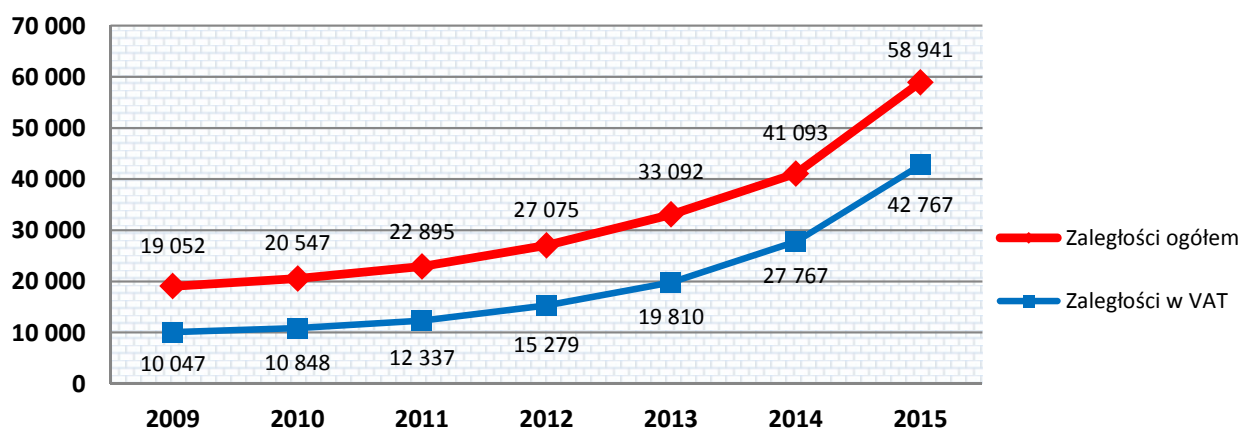
W stosunku do stanu zaległości na koniec 2009 r. stan zaległości na 30 czerwca 2015 r. powiększył się o 155,3%.

Największy udział w zaległościach mają zaległości w podatku od towarów i usług (VAT). Ich udział i kwoty systematycznie rosną; w 2009 r. zaległości z podatku VAT stanowiły 52,7%, w 2014 r. wzrosły do 67,6%, w I półroczu 2015 r. stanowiły 68,7% zaległości. **Kwotowo zaległości w podatku VAT od końca 2009 r. do 30 czerwca 2015 r. wzrosły o 232,8%.**

Według stanu na koniec 2015 r. zaległości wymagalne wyniosły 58.941,3 mln zł, w tym w podatku od towarów i usług 42.767,4 mln zł.

Wykres nr 1

Wymagalne zaległości podatkowe ogółem i w podatku VAT w latach 2009–2015 (w mln zł)



Źródło: Ministerstwo Finansów.

Zwiększył się udział zaległości podmiotów mających zaległości wymagalne powyżej 1 mln zł.

Na koniec 2014 r. zaległości wymagalne dłużników mających zaległości powyżej 1 mln zł (31.105,0 mln zł) stanowiły 75,7% łącznej kwoty zaległości podatkowych, a na 30 czerwca 2015 r. 76,8% (37.326,5 mln zł). Były one głównie udziałem podmiotów rozliczających się w urzędach skarbowych (80,5% w 2014 r. i 82,5% w I półroczu 2015 r.). Udział zaległości podmiotów rozliczających się w izbach celnych wynosił odpowiednio 19,5% i 17,5%⁴⁹.

Niekorzystnie kształtowała się także wielkość odpisanych przedawnionych zaległości podatkowych. W 2014 r. z tytułu przedawnienia urzędy skarbowe i izby celne odpisały kwotę 1.700,1 mln zł i wielkość ta była zbliżona do kwoty z 2013 r. (1.659,9 mln zł) i jednocześnie niższa niż w latach 2009–2010, natomiast wyższa niż w latach 2011–2012. W I półroczu 2015 r. z tytułu przedawnienia urzędy skarbowe i izby celne odpisały kwotę 1.153,3 mln zł.

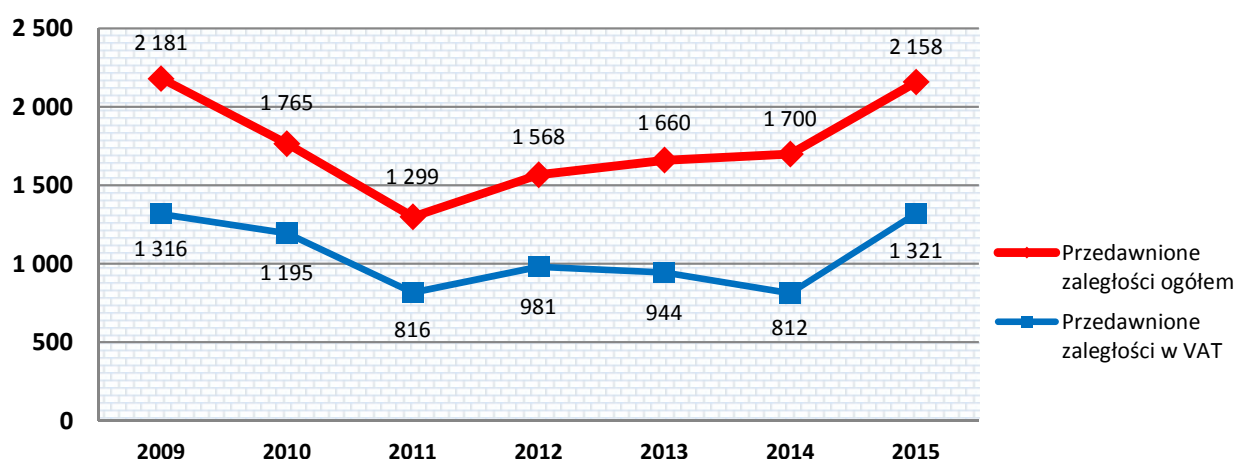
⁴⁹ Na dzień 31 grudnia 2014 r. – 8.153 podmiotów mających zaległości wymagalne powyżej 1 mln zł miało zadłużenie w wysokości 31.105,0 mln zł (należność główna), z czego kwota 25.040,8 mln zł (80,5%) dotyczyła 7.102 podatników rozliczających się w urzędach skarbowych, a kwota 6.064,2 mln zł – 1.051 podatników rozliczających się w izbach celnych. Na dzień 30 czerwca 2015 r. zaległości wymagalne 8.890 podatników, mających zaległości powyżej 1 mln zł, wyniosły 37.326,5 mln zł. Kwota 30.805,0 mln zł (82,5%) dotyczyła 7.821 podatników rozliczających się w urzędach skarbowych, a kwota 6.521,5 mln zł – 1.069 dłużników rozliczających się w izbach celnych.

Łączna kwota odpisanych w 2014 r. zaległości przedawnionych w porównaniu do 2013 r. zwiększyła się o 2,4%, natomiast w odniesieniu do 2009 r. zmniejszyła się o 22,1%. Zaległości odpisane w 2014 r. przez urzędy skarbowe stanowiły 63,8%, a przez izby celne 36,2%. W I półroczu 2015 r. zaległości odpisane przez urzędy skarbowe stanowiły 82,1%, a przez izby celne 17,9%. W całym 2015 r. z powodu przedawnienia odpisano 2.158,9 mln zł, co oznacza wzrost o 27,0% w odniesieniu do 2014 r.

Do I półroczu 2015 r. zmniejszały się przedawnione i odpisane zaległości w podatku VAT, a w szczególności zaległości w podatku VAT w izbach skarbowych (z 1.286,4 mln zł w 2009 r. do 793,9 mln zł w 2014 r.). Zwiększyły się odpisane zaległości w podatku akcyzowym, rozliczane w izbach celnych: (po spadku w 2010 r. do 176,7 mln zł wzrosły do 413,3 mln zł w 2012 r. i 597,1 mln zł w 2014 r.). W całym 2015 r. z powodu przedawnienia odpisano 1.320,5 mln zł w podatku VAT, co oznacza wzrost o 62,6% w odniesieniu do 2014 r.

Wykres nr 2

Przedawnione zaległości podatkowe w latach 2009–2015 ogółem i w podatku VAT (w mln zł)



Źródło: Ministerstwo Finansów.

Minister Finansów monitorował i analizował problematykę zaległości podatkowych, podejmował działania mające na celu zapobieżenie wzrostowi zaległości zobowiązań podatkowych oraz analizował przyczyny i skutki przedawniania się zobowiązań podatkowych.

W celu monitorowania skali i kwot przedawnionych zobowiązań podatkowych w hurtowni WHTAX utworzono szczegółowe raporty o zobowiązaniach podatkowych, w tym zaległościach które mogą ulec przedawnieniu. Raporty te dostarczają organom podatkowym i egzekucyjnym wszystkich szczebli materiał informacyjny wspomagający analizy, między innymi w zakresie realizacji należności podatkowych i egzekucji zaległości podatkowych. Dane o przedawnionych zaległościach, a także zaległościach zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym są ujmowane w kwartalnych sprawozdaniach⁵⁰.

⁵⁰ Sprawozdania z zakresu działania Departamentu Administracji Podatkowej (Załączniki 16, 16a, 12a). Dane do tych załączników są pobierane z Hurtowni WHTAX za każdy miesiąc.

Dyrektorzy izb skarbowych, na polecenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2014 r. przekazali informacje o realizacji zobowiązań podatkowych w 2014 r., w tym o przyczynach przedawnień. Okresowe (kwartalne i miesięczne) analizy kwot przedawnionych Departament Administracji Podatkowej sporządził w formie zestawień tabelarycznych.

W związku z utrzymującą się tendencją wzrostu ogólnej kwoty zaległości oraz pogarszającą się relacją kwoty zaległości do wartości wpływów, Departament Administracji Podatkowej w 2013 r. i 2014 r. zalecił przeprowadzanie w urzędach i izbach skarbowych stałej, kompleksowej i skoordynowanej obserwacji poziomu zaległości oraz analizy przyczyn spadku wpływów i wzrostu zaległości w poszczególnych podatkach.

Wzrost zaległości w 2014 r., w tym z tytułu podatku VAT wynikał głównie z trudności w egzekwowaniu należności ustalonych przez dyrektorów UKS w trybie art. 108 ustawy o VAT (tzw. puste faktury wystawione przez „firmy słupy”), a także lepszej wykrywalności tego typu oszustw. Według sprawozdania Departamentu Kontroli Skarbowej za 2014 r.⁵¹ Kontrola Skarbowa w 2010 r. wykryła 84,2 tys. pustych faktur na kwotę 3.711,2 mln zł, a w 2014 r. 207,0 tys. faktur na kwotę 33.692,7 mln zł. W I półroczu 2015 r. wykryła 147,4 tys. pustych faktur na kwotę 28.177,3 tys. zł. Wpłaty do budżetu w latach 2013–2014 i w I półroczu 2015 r. wyniosły zaledwie 1,3% kwoty wynikającej z decyzji wymiarowych urzędów kontroli skarbowej (12,4 mld zł)⁵². Wzrost niezapłaconych zobowiązań spowodowany był również trudną sytuacją finansową wielu podatników.

Na podstawie informacji dyrektorów izb skarbowych Departament Administracji Podatkowej sporządził w styczniu 2014 r. zbiorcze zestawienie stosowanych działań i rozwiązań systemowych w zakresie poprawy efektywności procesu poboru i egzekucji należności podatkowych w układzie poszczególnych izb skarbowych.

W 2014 r. izby skarbowe przeprowadziły w urzędach skarbowych 67 kontroli w zakresie monitorowania zaległości podatkowych objętych ryzykiem przedawnienia⁵³. Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier w grudniu 2014 r. przekazał wyniki tej kontroli do wszystkich izb skarbowych, a najważniejsze ustalenia kontroli zostały omówione na naradzie wicedyrektorów izb skarbowych w marcu 2015 r. Stwierdzono, że 65 urzędów skarbowych posiadało system monitorowania zaległości zagrożonych przedawnieniem, w 53 urzędach monitorowano składanie przez podatników deklaracji podatkowych, w 66 urzędach stosowano tzw. „miękką egzekucję”. Pozytywnie oceniono pracę 22 urzędów, pozytywnie z uchybieniami – 33, a 12 pozytywnie z nieprawidłowościami.

Problem zaległości podatkowych omawiany był na naradach z dyrektorami izb skarbowych, na których omawiane były również przyczyny przedawniania się zobowiązań podatkowych. Wskazywano także niezbędne działania zapobiegawcze.

Dokonane zmiany w obowiązujących przepisach (ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji i przepisach wykonawczych) nie przełożyły się na zwiększenie skuteczności jednostek administracji podatkowej w zakresie ściągłości zaległości podatkowych oraz zmniejszenia wysokości dokonywanych odpisów przedawnionych zobowiązań Skarbu Państwa. Przyczyną były trudności w egzekwowaniu należności wynikających

⁵¹ Źródło: Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, Sprawozdanie roczne – kontrola skarbową w 2014 r., kwiecień 2015 r.

⁵² Źródło: Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej.

⁵³ Kontrola ta była skoordynowana przez Izbę Skarbową we Wrocławiu na polecenie Ministra Finansów z dnia 24 marca 2014 r.

z decyzji dotyczących oszustw podatkowych (głównie tzw. puste faktury wystawione przez „firmy słupy”), brak możliwości zastosowania środka egzekucyjnego, a także trudna sytuacja finansowa podatników.

Nie zostały sfinalizowane podejmowane przez Ministerstwo Finansów działania w zakresie kompleksowej nowelizacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, prowadzone od 2007 r. Projekt założeń do projektu ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, mającej na celu usprawnienie postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego, nad którym prowadzono wstępne prace w latach 2012–2014, decyzją Zespołu ds. Programowania Prac Rządu został wykreślony z prac Zespołu na posiedzeniu w dniu 2 lipca 2014 r.

Zastępca Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej poinformował, że w latach 2012–2014 priorytetem było przygotowanie projektu ustawy o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, ceł i należności pieniężnych w związku z koniecznością pilnego wdrożenia dyrektywy Rady Unii Europejskiej z dnia 16 marca 2010 r. (2010/24/UE) w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń⁵⁴ oraz aktów wykonawczych⁵⁵. Ministerstwo Finansów wprowadziło część zmian w zakresie egzekucji należności Skarbu Państwa w trakcie nowelizacji innych ustaw oraz w przepisach wykonawczych do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Do zakończenia kontroli nie wprowadzono także jednolitych standardów dla komórek egzekucyjnych. Wprowadzenie standardów było częścią planowanego na 2014 r. dla Departamentu Administracji Podatkowej zadania: *Inicjowanie, prowadzenie i koordynacja prac związanych z funkcjonowaniem i organizacją procesów poboru i egzekucji w części dotyczącej wprowadzenia jednolitych standardów dla komórek egzekucyjnych* ramach celu: *Zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków, ceł i należności niepodatkowych*. Wykonanie zadania przesunięto na 2015 r. w związku z przyjęciem przez Radę Ministrów w dniu 19 grudnia 2014 r. rozporządzenia w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej⁵⁶, wprowadzającego zmiany w systemie wynagradzania pracowników komórek egzekucyjnych urzędów skarbowych. Do zakończenia kontroli zadanie nie zostało wykonane. W 2015 r. opracowano założenia do projektu ustawy o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w zakresie utworzenia Rejestru Dłużników Należności Publicznoprawnych⁵⁷ oraz 10 rozporządzeń wykonawczych do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

NIK pozytywnie ocenia działania zmierzające do zwiększenia poziomu dobrowolnych wpłat i dyscypliny podatników oraz usprawnienia procesu egzekucji administracyjnej, między innymi poprzez rozwinięcie działań w zakresie tzw. „miękkiej egzekucji” oraz utworzenie w 2014 r. w izbach i urzędach skarbowych komórek wierzycielskich⁵⁸. W ramach tych działań w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych

⁵⁴ Dz. Urz. UE L 84 z 31.03.2010.

⁵⁵ Ośmiu rozporządzeń Ministra Finansów i jednego zarządzenia.

⁵⁶ Dz. U. z 2015 r. poz. 30.

⁵⁷ Założenia do projektu ustawy o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie utworzenia Rejestru Dłużników Należności Publicznoprawnych, zostały pismem z dnia 22 kwietnia 2015 r. nr RM-10-8-15 zwrócone przez Stały Komitet Rady Ministrów i zgodnie z ustaleniami roboczymi będą prowadzone dalsze analizy dotyczące podwyższenia dolnego limitu zaległości jako przesłanki ujawnienia dłużnika w rejestrze.

⁵⁸ Na podstawie zarządzenia Ministra Finansów Nr 5 z 27 stycznia 2014 r.

przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych⁵⁹ wprowadzono przepis umożliwiający wierzycielom przypominanie zobowiązanym o nieuregulowanych zobowiązaniach pieniężnych oraz konsekwencjach braku wpłaty, tj. grożącej egzekucji administracyjnej i potencjalnych kosztach egzekucyjnych. Zdaniem NIK „miękką egzekucją” jest przyjazna dla podatników i daje pozytywne efekty w postaci wpływów z dobrowolnych wpłat podatku oraz zmniejszenia ilości wystawianych tytułów wykonawczych i prowadzonych postępowań egzekucyjnych, które są długotrwałe i kosztowne dla obu stron.

Powołanie komórek wierzycielskich usprawniło proces zarządzania zaległościami podatkowymi. Wpłynęło na szybszą i skuteczniejszą likwidację zaległości podatkowych powstałych na skutek niewpłacenia deklarowanych kwot podatku. Skutkuje to odciążeniem organów egzekucyjnych, do których trafia obecnie mniej tytułów wykonawczych do załatwienia, gdyż część zaległości jest wpłacana przez podatników w wyniku podjętych działań przedegzekucyjnych. W 2014 r. wpłynęło do organów egzekucyjnych o 16% mniej niż w 2013 r. tytułów wykonawczych wystawionych na należności pobierane przez urzędy skarbowe i o 24% mniej wystawionych przez wierzycieli obcych. Z powodu mniejszego wpływu tytułów wykonawczych, organy egzekucyjne mogą podejmować więcej działań wobec tytułów wykonawczych, które wpłynęły w latach ubiegłych, co przełożyło się na spadek liczby tytułów – własnych i obcych – pozostających do załatwienia w następnym roku. Na koniec 2014 r. w porównaniu do 2013 r. stan końcowy zmniejszył się o 17% w tytułach własnych i o 10% w tytułach obcych.

Usprawnienie zarządzania zaległościami podatkowymi nie przełożyło się, w okresie objętym kontrolą NIK, na zmniejszenie ogólnej kwoty zaległości podatkowych, która nadal ma tendencję wzrostową, w tym zaległości powstałych w wyniku oszustw podatkowych. W przypadku takich zaległości działania komórek wierzycielskich, jak również egzekucyjnych są bezskuteczne z uwagi na to, że zalegające podmioty w znacznej mierze są podmiotami fikcyjnymi, nie prowadzą działalności gospodarczej i nie posiadają majątku.

W celu wsparcia komórek wierzycielskich w zakresie zarządzania zaległościami podatkowymi zostało powołane w drugiej połowie 2014 r. Centrum Kompetencyjne Spraw Wierzycielskich (CKSW), zlokalizowane w Izbie Skarbowej w Opolu jako Samodzielny Oddział do spraw Centralnej Standaryzacji Działania Komórek Wierzycielskich. Centrum opracowało między innymi: katalog dobrych praktyk w zakresie działania komórek wierzycielskich, a także raporty w systemie Poltax 2B (dostępne od września 2015 r.) wspomagające obsługę czynności w zakresie „miękkiej egzekucji”. W celu usprawnienia procesu egzekucji administracyjnej powołano w drugiej połowie 2014 r. Centrum Kompetencyjne Egzekucji Administracyjnej (CKEA), zlokalizowane w Izbie Skarbowej w Szczecinie jako Samodzielny Oddział do spraw Centralnej Standaryzacji Działania Komórek Egzekucji Administracyjnej. Jednym z zadań działalności Centrum jest stworzenie nowoczesnego narzędzia informatycznego do kompleksowego zarządzania procesem egzekucji, jako następcy dotychczasowego systemu EGAPOLTAX. Do zakończenia kontroli NIK Centrum opracowało między innymi: portal dla wierzycieli i organów egzekucyjnych administracji podatkowej, interaktywny formularz Tytuł Wykonawczy-1 (TW-1), format danych tytułów wykonawczych przekazywanych do organów egzekucyjnych przez ePUAP, Instrukcję przekazywania tytułów wykonawczych

⁵⁹ Dz. U. z 2014 r. poz. 656. Obecnie ta kwestia jest unormowana w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2015 r. (Dz. U. z 2015 r. poz. 2367) i ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

do organów egzekucyjnych przez ePUAP, usługę sieciową Webservice na platformie ePUAP w zakresie przesyłania elektronicznych TW-1, *Instrukcję wystawiania tytułów wykonawczych i zarządzeń zabezpieczenia dla wierzycieli spoza administracji podatkowej* oraz *Instrukcję w sprawie sporządzania i przekazywania tytułów wykonawczych i zarządzeń zabezpieczenia przez wierzycieli z jednostek administracji podatkowej*. Zbyt krótki okres funkcjonowania nie daje rzetelnych podstaw do obiektywnej oceny Centrum Kompetencyjnego Spraw Wierzycielskich oraz Centrum Kompetencyjnego Egzekucji Administracyjnej.

NIK pozytywnie ocenia zmiany legislacyjne, w efekcie których od 1 stycznia 2016 r. zostały uszczegółowione i doprecyzowane przepisy w zakresie wpływu ogłoszenia upadłości przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia na bieg terminu przedawnienia. Na podstawie art. 1 pkt 59–62 ustawy z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw wprowadzono zasadę, zgodnie z którą, jeżeli ogłoszenie upadłości nastąpiło przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego.

Od 1 stycznia 2016 r. zmieniono także treść art. 99 Ordynacji podatkowej, znosząc odpowiedzialność spadkobiercy za zobowiązania jeszcze nie powstałe wobec spadkodawcy⁶⁰.

W celu wzmocnienia efektywności weryfikacji ksiąg podatkowych i dowodów księgowych oraz uszczelnienia systemu poboru podatków, do Ordynacji podatkowej wprowadzono przepisy regulujące prowadzenie kontroli podatkowej z wykorzystaniem jednolitego pliku kontrolnego (JPK)⁶¹. Zgodnie z tą regulacją podatnicy na żądanie organu podatkowego będą zobowiązani do przesyłania do organu podatkowego części lub całości ksiąg podatkowych (dowodów księgowych) w postaci elektronicznej, w ustalonym formacie i jednolitej strukturze. W pierwszej kolejności (od 1 lipca 2016 r.) unormowania będą obowiązywały „dużych przedsiębiorców” w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. W okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. mali i średni przedsiębiorcy mogą przekazywać dane w formie, o której mowa w art. 193a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa. Zmiany mają na celu sprawniejsze wykrywanie oszustw, szczególnie w podatku VAT. Koncepcja JPK została opracowana przez OECD.

Mechanizmem zmierzającym do zapewnienia efektywnego zabezpieczania zobowiązania podatkowego na majątku podatników jest wyposażenie dyrektora urzędu kontroli skarbowej (od 1 stycznia 2016 r. zgodnie z nowym przepisem art. 14d ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁶²), w kompetencje do wydawania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku podatników. Do 31 grudnia 2014 r. decyzje o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 § 4 Ordynacji podatkowej w trakcie kontroli lub postępowania prowadzonego przez organ kontroli skarbowej wydawał właściwy urząd skarbowy, będący wierzycielem obowiązków wynikających z decyzji wydawanych przez UKS. Organ kontroli skarbowej mógł wystąpić do organu egzekucyjnego z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia.

⁶⁰ Na podstawie ustawy z dnia 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 251).

⁶¹ Ustawą z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

⁶² Dz. U. z 2015 r. poz. 553, ze zm.

W celu zwalczania oszustw popełnianych z wykorzystaniem faktur dokumentujących fikcyjne czynności Minister Finansów wprowadził rozwiązania systemowe⁶³, takie jak mechanizm odwrotnego obciążenia⁶⁴ oraz instytucja odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zobowiązania podatkowe w VAT sprzedawcy w odniesieniu do dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy o podatku od towarów i usług. Mechanizmy te okazały się niewystarczające, nie ograniczyły oszustw w sposób systemowy, tzn. niezależnie od towarów wykorzystywanych w przestępczym procederze⁶⁵.

W 2015 r. Departament Administracji Podatkowej w zakresie celu: *Zapewnienie efektywnych i sprawnych procedur niezbędnych do funkcjonowania Administracji Podatkowej* opracował projekt ustawy o administracji podatkowej. Ustawą tą⁶⁶ wprowadzono między innymi zmiany w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz w Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia, między innymi w zakresie: uregulowania działań wierzycieli zmierzających do dobrowolnego wykonania obowiązku przez zobowiązanego, wprowadzenia elektronicznej formy licytacji ruchomości zajętych w toku egzekucji administracyjnej, przejęcia zadań od wojewodów w zakresie poboru grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego. Ustawa (z dnia 10 lipca 2015 r.) miała wejść w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. W grudniu 2015 r. przesunięto terminu wejścia w życie części przepisów ustawy na 1 lipca 2016 r.

Minister Finansów podejmował działania w celu wdrożenia wyroków Trybunału Konstytucyjnego uznających za niezgodne z przepisami Konstytucji przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych.

W wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. akt P 30/11 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r., jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, ponieważ przepis ten nie zawierał gwarancji, że podatnik z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie jego biegu. Art. 70 § 6 pkt 1 ustawy stanowił, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej 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 Ordynacji podatkowej. Inaczej nie ma on świadomości, że zaistniał skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Po wydaniu wyroku P 30/11, Minister Finansów 2 października 2012 r. wydał interpretację ogólną⁶⁷ w której zawarł wytyczne odnośnie stosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy przy uwzględnieniu wyroku Trybunału. Poleciał również, aby – do czasu wejścia w życie w odpowiednich

⁶³ Wprowadzone ustawą o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług od 1 października 2013 r. i od 1 lipca 2015 r.

⁶⁴ Mechanizm odwrotnego obciążenia (*reverse charge mechanism*) oznacza przesunięcie obowiązku rozliczenia podatku VAT ze sprzedawcy na nabywcę.

⁶⁵ Więcej na ten temat w *Informacji o wykonaniu kontroli przeciwdziałania wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, przeprowadzonej przez NIK w II półroczu 2015 r. Nr ewidencyjny 23/2016/P/15/011/KBF.

⁶⁶ Dz. U. z 2015 r. poz. 1269, ze zm.

⁶⁷ PK4/8012/239/AAN/12/1804.

rozwiązań prawnych, organy podatkowe zawiadamiały podatników o zawieszeniu biegu terminu zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe bądź o dalszym jego biegu po upływie okresu zawieszenia. Podległe izby i urzędy skarbowe wykonały zalecenia. Z dniem 15 października 2013 r. zostały wdrożone odpowiednie zmiany w Ordynacji podatkowej na podstawie ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne⁶⁸. Od 15 października 2013 r. na podstawie znowelizowanego art. 70 § 6 pkt 1, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Nie uchwalono natomiast zmiany w Ordynacji podatkowej po wyroku z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12 dotyczącym niekonstytucyjności zasad przedawnień zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką.

W wyroku SK 40/12 Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. W ocenie Trybunału, przepis ten całkowicie wyłączał, w badanym stanie prawnym, przedawnienie niektórych rodzajów należności podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową w czasie kontroli podatkowej i równocześnie czynił to na podstawie nieuzasadnionego i arbitralnego kryterium, tj. formy zabezpieczenia zobowiązań podatkowych. W uzasadnieniu do orzeczenia Trybunał stwierdził, że także aktualny przepis art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, odnoszący się od 1 stycznia 2003 r. również do zobowiązań podatkowych zabezpieczonych zastawem skarbowym, budzi w ocenie Trybunału Konstytucyjnego te same wątpliwości co do jego zgodności z Konstytucją, co uchylony § 6. Z tego powodu Trybunał polecił zmianę również aktualnie obowiązującej regulacji, wskazując na konieczność podjęcia przez ustawodawcę pilnych działań zmierzających do wyeliminowania z systemu prawnego art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

Minister Finansów w kolejnych wersjach projektów ustaw przedstawiał propozycje rozwiązań legislacyjnych stanowiących wykonanie tego wyroku. Początkowo zaproponowano likwidację wpływu hipoteki lub zastawu skarbowego na bieg terminu przedawnienia. Aby możliwe było po przedawnieniu zobowiązania podatkowego uzyskanie zaspokojenia z przedmiotu hipoteki lub zastawu, w projektowanym art. 59a § 2 Ordynacji podatkowej przewidziano zasadę, zgodnie z którą dla potrzeb zaspokojenia zobowiązania z przedmiotu hipoteki lub zastawu zobowiązanie nie wygasa. Następnie przyjęto koncepcję, na podstawie której w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zamierzano umieścić art. 110c, zgodnie z którym do zaspokojenia zobowiązań podatkowych z przedmiotu hipoteki przymusowej miano stosować odpowiednio art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, mimo ich wygaśnięcia na skutek przedawnienia, a do zaspokojenia zobowiązań podatkowych z przedmiotu zastawu skarbowego miano stosować odpowiednio art. 317 Kodeksu cywilnego, mimo ich wygaśnięcia na skutek przedawnienia. Żadna z tych koncepcji nie została uznana za właściwą przez Rządowe Centrum Legislacji. W ocenie RCL rozwiązania zaproponowane przez Ministerstwo Finansów „w większym stopniu stanowią obejście wyroku Trybunału niż jego rzeczywistą implementację”. RCL wskazało również, że „celem zmiany normy prawnej wyrażonej obecnie w art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej powinno

⁶⁸ Dz. U. z 2013 r. poz. 1149.

być wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a nie sugerowane przez Ministra Finansów zbliżenie rozwiązań prawnych zawartych w Ordynacji podatkowej do art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece”.

Także koncepcje zawarte w senackim projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 2605) i prezydenckim projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018) nie zostały uznane na poszczególnych etapach prac legislacyjnych jako odpowiednie dla realizacji wyroku (w obu projektach proponowano wykonanie wyroku Trybunału poprzez uchylenie art. 70 § 8 ustawy – Ordynacja podatkowa). Wpływ na to miały poważne wątpliwości co do treści wyroku, tj. zgodności jego sentencji z uzasadnieniem zgłoszone przez Ministra Finansów, odnoszące się do kwestii, czy sentencja wyroku dotyczy tylko hipotek przymusowych ustanowionych w toku kontroli podatkowej lub w toku postępowania podatkowego, czy także hipotek ustanowionych w innych sytuacjach, tj. na podstawie decyzji wymiarowej lub tytułu wykonawczego, a więc 97% ogółu ustanowionych hipotek przymusowych.

W związku z wątpliwościami Ministra Finansów, a także Sejmowej Komisji Finansów Publicznych co do treści wyroku Trybunału sygn. akt SK 40/12 i na wniosek tych organów, Marszałek Sejmu w dniu 1 października 2015 r. wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wyroku SK 40/12.

W ocenie NIK, niezbędne jest, z punktu widzenia poszanowania standardów państwa prawa, wykonanie zalecenia wynikającego z treści wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., zgodnie z którym obecne brzmienie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej wymaga pilnej interwencji ustawodawcy.

NIK zwraca uwagę, że Ministerstwo Finansów wyjaśniając wątpliwości interpretacyjne zgłaszane przez jednostki podległe, w związku z wyrokami Trybunału Konstytucyjnego, w czterech z jedenastu spraw zajęło stanowisko po upływie dwóch miesięcy (przekroczenie terminu wyniosło od 3 dni do 205 dni). Zgodnie z art. 35 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego⁶⁹ załatwienie sprawy szczególnie skomplikowanej powinno nastąpić nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Podatkowej wyjaśnił, iż zagadnienia z zakresu przedawnienia zobowiązań podatkowych należą do najtrudniejszej i najbardziej złożonej materii regulowanej ustawą – Ordynacja podatkowa. W zakresie przedawnień powstają liczne wątpliwości, o czym świadczy wystąpienie Marszałka Sejmu do Trybunału Konstytucyjnego o ich wyjaśnienie.

Ministerstwo Finansów analizowało terminy przedawniania się zobowiązań podatkowych w 24 państwach Unii Europejskiej oraz niektórych innych państwach pozaeuropejskich, m.in. w oparciu o analizę systemów podatkowych opracowaną w 2010 r. przez Międzynarodową Organizację Administracji Podatkowej (JOTA). Terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych wahają się od trzech do sześciu lat, przy czym najbardziej restrykcyjne systemy dotyczą Cypru i Szwecji (sześć lat od końca roku, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku). Najbardziej liberalne systemy (trzy lata) dotyczą siedmiu państw: Belgii, Chorwacji, Czech, Estonii, Francji, Holandii i Łotwy. W 20 krajach termin ten wahał się od czterech do pięciu lat. W przypadku dziewięciu krajów (Austrii, Belgii, Danii, Francji, Niemiec, Słowacji, Szwecji Wielkiej Brytanii i Włoch), w razie stwierdzenia oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania, przyjęto możliwość przedłużenia terminu podstawowego nawet dwukrotnie.

⁶⁹ Dz. U. z 2016 r. poz. 23.

W dniu 10 marca 2015 r. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego⁷⁰ przedłożyła Ministrowi Finansów Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej, zawierające *Analizę optymalnego modelu przedawnień zobowiązań podatkowych*. Komisja zaproponowała, aby dokonać rozróżnienia przedawnienia prawa do wymiaru podatku od przedawnienia prawa do jego poboru. Zwróciła również uwagę, że gwarancyjna funkcja instytucji przedawnienia obecnie jest osłabiona z uwagi na istniejące przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, a także możliwość wielokrotnego przerywania tego terminu. Powoduje to, że zobowiązanie podatkowe może być egzekwowane nawet po kilkunastu latach. Komisja dokonała także analizy porównawczej modelu przedawnień zobowiązań podatkowych z niektórymi regulacjami tej tematyki w innych krajach Unii Europejskiej i USA oraz z opracowaniami Międzynarodowego Funduszu Walutowego i Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Projekt został przyjęty przez Radę Ministrów w dniu 13 października 2015 r.

3.2.2. Skuteczność działań podejmowanych przez urzędy skarbowe w celu zapobiegania przedawnieniom

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.

Stan wymagalnych zaległości podatkowych w badanych 11 urzędach skarbowych na koniec grudnia 2014 r. wyniósł 3.123,1 mln zł (należność główna), a na 30 czerwca 2015 r. 3.553,3 mln zł (wzrost o 13,8%). Największy udział miały zaległości w podatku od towarów i usług, które w 2014 r. stanowiły 82,9% zaległości, a w I półroczu 2015 r. 64,8%.

W ogólnej kwocie zaległości podatkowych wymagalnych według stanu na koniec 2014 r. zaległości z lat ubiegłych wyniosły 2.325,3 mln zł (74,5%). Na 30 czerwca 2015 r. wynosiły 2.869,6 mln zł, tj. 80,8% (wzrost o 23,%).

Pośród zaległości na koniec 2014 r. 63,0% (1.968,3 tys. zł) powstało w wyniku decyzji wymiarowych, a 37,0% (1.154,9 mln zł) w wyniku nieuregulowania przez podatników deklarowanego podatku (samoobliczenie). Na 30 czerwca 2015 r. 64,8% (2.302,3 mln zł) zaległości wynikało z decyzji wymiarowych, a 35,2% (1.251,0 mln zł) z nieuregulowania przez podatników deklarowanego podatku (samoobliczenie).

Zaległości podatkowe zagrożone przedawnieniem, w stosunku do których nie podjęto czynności przerywających bądź zawieszających bieg terminu przedawnienia lub zastosowany środek egzekucyjny okazał się nieskuteczny według stanu na dzień badania wynosiły w badanych urzędach skarbowych 241,2 mln zł.

Urzędy skarbowe w okresie objętym kontrolą monitorowały i analizowały zaległości podatkowe, w tym zaległości zagrożone przedawnieniem⁷¹.

⁷⁰ Powołana na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. z 2014 r., poz. 1471).

⁷¹ Urzędy przekazywały do właściwych izb skarbowych sprawozdania okresowe, obejmujące m.in. dane o zaległościach podatkowych, w tym zobowiązaniach podlegających przedawnieniu, o podmiotach posiadających największe zaległości podatkowe, ze szczególnym uwzględnieniem podmiotów posiadających zaległości brutto wyższe od 1.000 tys. zł, o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych w toku postępowania kontrolnego i podatkowego, o egzekucji prowadzonej przez naczelnika urzędu z wykorzystaniem wybranych środków egzekucyjnych.

W związku z poleceniem dyrektorów izb skarbowych, w celu zapobiegania przedawnieniom oraz bieżącego zmniejszania zaległości, naczelnicy urzędów skarbowych wprowadzili procedury monitorowania zaległości, w tym zaległości zagrożonych przedawnieniem, zaległości najwyższych kwotowo, zaległości podmiotów, którym zaległości podatkowe systematycznie narastały oraz określili zadania, terminy i komórki/osoby odpowiedzialne z ich realizacją.

Zaległości zagrożone przedawnieniem były analizowane z wykorzystaniem dostępnych raportów (z hurtowni WHTAX, z aplikacji e-Orus)⁷², przede wszystkim pod kątem możliwości ich wyegzekwowania. Sprawdzano także prawidłowość odnotowania w systemie Poltax (*Module Rejestracji Przerw – MRP*) zdarzeń mających wpływ na przerwanie lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Analizy te były podstawą dalszych działań w celu dochodzenia należności lub odpisania ich z ewidencji. Między innymi dokonywano przeglądu baz danych pod kątem: ustalenia praw majątkowych, z których możliwe byłoby przeprowadzenie egzekucji administracyjnej, orzekania o odpowiedzialności osób trzecich, kierowania do sądów wniosków o wyjawienie majątku, ogłoszenia upadłości lub zakazu prowadzenia działalności gospodarczej.

Od 1 lipca 2014 r., monitorowanie zaległości podatkowych, w tym zaległości zagrożonych przedawnieniem, zostało przypisane do nowo utworzonych komórek wierzycielskich, których główną funkcją jest zarządzanie zaległościami. Do czasu ich powołania zarządzanie zaległościami (instrumenty służące likwidacji zaległości) było organizacyjnie rozproszone.

Na polecenie dyrektorów izb skarbowych ze stycznia 2015 r.⁷³, urzędy skarbowe dokonały oceny wzrostu należności podatkowych za 2014 r. pozostałych do zapłaty według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r. w odniesieniu do analogicznego okresu roku poprzedniego, analizy zaległości wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, oceny przyczyn pogorszenia się efektywności egzekucji za 2014 r., a także przyczyn przedawnień zobowiązań podatkowych⁷⁴. Kolejną informację w tej sprawie (bez wskazywania przyczyn przedawnień) naczelnicy urzędów przekazali do izb skarbowych w lipcu 2015 r.⁷⁵. Przyczyny i skutki przedawnień były także badane przez właściwe komórki organizacyjne w indywidualnych sprawach, m.in. na posiedzeniach komisji do spraw analizy zaległości podatkowych, kwalifikujących sprawy do dalszych czynności w celu odzyskania zaległości lub odpisania jako przedawnionych.

Według przekazywanych do izb skarbowych sprawozdań, a także w sprawach badanych przez NIK, głównymi przyczynami przedawniania się zobowiązań podatkowych były: brak majątku dłużników, z którego można prowadzić egzekucję lub na którym można ustanowić zabezpieczenie w postaci wpisu hipoteki przymusowej bądź zastawu skarbowego, brak możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych, trudności w ustaleniu miejsca zamieszkania, siedziby czy miejsc prowadzenia działalności w przypadku, gdy adresy są niezgodne ze zgłoszonymi do urzędu skarbowego, a podatnicy unikają kontaktu z urzędem już na etapie postępowania kontrolnego lub podatkowego. Także zaległości wynikające z decyzji wydanych po kontrolach podatników wystawiających faktury fikcyjne (nieodzwierciedlające rzeczywistych transakcji gospodarczych) były zaległościami nieściągalnymi, nawet w przypadkach wcześniejszego wydania decyzji zabezpieczających. Na przykład w Pierwszym US Warszawa-Śródmieście kwota zaległości

⁷² Najczęściej w cyklu miesięcznym i kwartalnym.

⁷³ W związku z pismem Ministerstwa Finansów nr AP10-0683-11/TDB/2014/1 z dnia 30 grudnia 2014 r.

⁷⁴ Informacja została przekazana do izb skarbowych w formie elektronicznej, według ustalonego wzoru.

⁷⁵ Informacja ta dotyczyła dochodów wykonanych, należności pozostałych do zapłaty, w tym wynikających z decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów urzędów kontroli skarbowej na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, według stanu na 30 czerwca 2015 r.

wynikająca z decyzji wydawanych w trybie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług na dzień 30 czerwca 2015 r. wynosiła 239,4 mln zł, tj. w latach 2014–2015 (I półrocze) wzrosła o 100,8 mln zł (o 72,8%). Na koniec 2013 r. zaległości te wynosiły 138,5 mln zł. Jednocześnie na dzień 30 czerwca 2015 r. stanowią one 35,4% zaległości ogółem Urzędu oraz 58,5% zaległości Urzędu w VAT. W każdym urzędzie badaniem objęto pięć przedawnionych zobowiązań podatkowych, odpisanych z ewidencji w 2014 r. i w I półroczu 2015 r. (w ramach najwyższych kwot wybrano najstarsze zaległości) oraz pięć zobowiązań zagrożonych przedawnieniem na koniec 2014 r. na łączną kwotę 41.615 tys. zł (ogółem 110 spraw). W wyniku badania ustalono, że:

- w 16 sprawach (w siedmiu urzędach skarbowych⁷⁶) przyczyną przedawnienia były zaniedbania pracowników lub pracownicy mogli przyczynić się do przedawnienia nie wykorzystując we właściwym czasie wszystkich prawnych możliwości w celu odzyskania zaległości; kwota zobowiązań przedawnionych w tych sprawach wyniosła 3.744,3 tys. zł (należność główna); nieprawidłowości te miały miejsce głównie w latach 2002–2010;
- w 21 sprawach na kwotę 5.194,2 tys. zł stwierdzono nieprawidłowości, które nie miały istotnego wpływu na odzyskanie zaległości (wystąpiły opóźnienia w wysłaniu upomnienia lub tytułu wykonawczego, zaległości nie były dochodzone w możliwie najkrótszym czasie od momentu powstania z wykorzystaniem wszystkich dostępnych środków, nie występowało do właściwych organów o informacje dotyczące stanu postępowania egzekucyjnego);
- w 73 sprawach przedawnienie nastąpiło z przyczyn niezależnych od urzędów, pomimo podejmowania w odpowiednim czasie wszystkich przewidzianych prawem czynności w celu odzyskania zaległości (głównie brak majątku podatnika i możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych) lub zobowiązanie jest nadal wymagalne, gdyż wykonane czynności skutkowały przerwaniem/zawieszeniem biegu terminu przedawnienia.

Nieprawidłowości w działalności skontrolowanych urzędów rzutujące na możliwość przedawnienia się zobowiązań prezentują przykładowe ustalenia z kontroli NIK:

- w US Warszawa-Targówek w dwóch przypadkach postępowania podatkowe zostały wszczęte po upływie 31 i 49 miesięcy od zakończenia kontroli, tj. w dniu 21 kwietnia 2008 r. (w sprawie zobowiązania z tytułu podatku VAT za okres styczeń–grudzień 2003 r. w kwocie 134,6 tys. zł) i w dniu 6 lutego 2015 r. (w sprawie podatku PIT za 2002 r. w kwocie 221,3 tys. zł); w innej sprawie upomnienie wysłano dopiero po upływie 19 miesięcy od otrzymania z Drugiego US Warszawa-Śródmieście korekty zeznania CIT-8 za 2007 r., z której wynikał obowiązek zapłaty podatku w wysokości 442,8 tys. zł; zdaniem NIK zwłoka mogła mieć wpływ na brak skuteczności prowadzonych czynności egzekucyjnych;
- w US Warszawa-Wola w jednej sprawie prawidłowo wystawiony tytuł wykonawczy (z dnia 19 grudnia 2008 r.) na zaległość Spółki z tytułu podatku VAT za maj 2005 r. w kwocie 377,0 tys. zł został przekazany do właściwego organu egzekucyjnego po ponad trzech latach od powstania tej zaległości; było to niezgodne z § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, który stanowi, że jeżeli wierzyciel nie jest jednocześnie organem egzekucyjnym niezwłocznie przekazuje tytuł wykonawczy do właściwego miejscowo naczelnika urzędu skarbowego; powyższe opóźnienie wynikało z faktu, że w 2005 r. Urząd wystawił tytuł wykonawczy (2 sierpnia 2005 r.) po uprzednim doręczeniu upomnienia na adres miejsca prowadzenia działalności Spółki, zamiast na adres siedziby, a następnie przekazał ten tytuł do organu egzekucyjnego Urzędu zamiast do Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Bemowo, który był organem właściwym miejscowo do prowadzenia egzekucji wobec Spółki; prawidłowy tytuł wykonawczy (ze względu na adres siedziby i po uprzednim doręczeniu upomnienia) został wystawiony i przekazany do US Warszawa-Bemowo dopiero w dniu 22 grudnia 2008 r.

⁷⁶ Zaniedbania pracowników nie były przyczyną przedawnienia w: US w Gorzowie Wielkopolskim, Legnicy, Pierwszym US Warszawa-Śródmieście i w US Wrocław-Fabryczna. Stwierdzona w Pierwszym US Warszawa-Śródmieście nieprawidłowość polegała na nieodpisaniu przedawnionej kwoty 1.546,3 tys. zł. W US Wrocław Fabryczna stwierdzono nieterminowe przeprowadzenie analizy zaległości podatkowej oraz dokonanie z opóźnieniem odpisu kwoty przedawnionej w wysokości 8,4 tys. zł.

- W drugiej sprawie Urząd przekazał tytuł wykonawczy z dnia 11 sierpnia 2008 r. na zobowiązanie w kwocie 248,5 tys. zł, wynikające z deklaracji PIT-36L za 2007 r., do właściwego organu egzekucyjnego po ponad 11 miesiącach od daty zarejestrowania w systemie informatycznym nowego adresu zamieszkania podatnika. W związku ze zmianą adresu zamieszkania od dnia 31 grudnia 2011 r., właściwym miejscowo dla podatnika był Trzeci US Warszawa-Śródmieście. Zmiana adresu zamieszkania podatnika została uwidoczniiona w Systemie Rejestracji Centralnej SeRCe w dniu 19 marca 2012 r. Tytuł wykonawczy przekazano do realizacji do właściwego urzędu skarbowego 4 marca 2013 r.
- W US w Świebodzinie wystąpiła zwłoka we wszczęciu postępowania egzekucyjnego siedmiu zaległości za lata 1999–2001 w łącznej kwocie 291,2 tys. zł. Czas od otrzymania tytułu egzekucyjnego przez komórkę egzekucji do wszczęcia egzekucji w czterech przypadkach wynosił od 108 do 146 dni, a w dwóch przypadkach 668 i 848 dni⁷⁷. 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.

Z badanych 110 zaległości na łączną kwotę 41.615 tys. zł w wyniku czynności egzekucyjnych i dobrowolnych wpłat uzyskano łącznie 788,7 tys. zł. Z kwoty tej 693,4 tys. zł zarachowano na należność główną, która uległa zmniejszeniu o 1,7%.

Wykonanie wyroków Trybunału Konstytucyjnego

Dyrektorzy izb skarbowych przekazali naczelnikom podległych urzędów skarbowych wyjaśnienia i wytyczne w sprawie zakresu i skutków orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. akt. P 30/11. Między innymi przekazali interpretację ogólną Ministra Finansów nr PK4/8012/239/AAN/12/1804, wydaną w dniu 2 października 2012 r. w oparciu o art. 14a Ordynacji podatkowej⁷⁸.

Sposób postępowania oraz zasady stosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, dotyczącego zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe były omawiane w izbach skarbowych na spotkaniach z naczelnikami urzędów. Na spotkaniach tych omawiano także kwestie przerwania biegu terminu przedawnienia przez zastosowanie środka egzekucyjnego na podstawie art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu wiążącym od dnia 1 września 2005 r. – w związku z uchwałą NSA z dnia 3 czerwca 2013 r. sygn. akt IFPS 6/12, zgodnie z którą zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg terminu przedawnienia jedynie wówczas, gdy zawiadomienie podatnika o jego zastosowaniu nastąpi przed upływem terminu przedawnienia.

W październiku 2012 r. dyrektorzy izb skarbowych zobowiązali naczelników podległych urzędów skarbowych do przeprowadzenia analizy niewykonanych zobowiązań pod kątem daty przedawnienia i przerw w biegu przedawnienia⁷⁹. W przypadkach zaistnienia okoliczności skutkujących zawieszeniem biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej polecili wysyłanie zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe.

⁷⁷ 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.).

⁷⁸ O rozważenie wydania interpretacji podatkowej wystąpił do Ministerstwa Finansów Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie pismem z dnia 31 sierpnia 2012 r. nr 1401/PTV/070-18/12.

⁷⁹ W związku z pismem Ministra Finansów z dnia 2 października 2012 r. nr PK4/8012/239/AAN/12/1804, w sprawie zakresu i skutków orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. akt P/30/11 oraz zasad stosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., tj. zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Urzędy skarbowe przeprowadziły stosowne analizy i podjęły zalecone działania. Między innymi ustaliły, w których sprawach brak było zawiadomienia podatnika o zawieszeniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego, tj. z uwagi na przesłankę określoną w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. i wysyłały stosowne zawiadomienia. NIK stwierdziła jednak, że:

- w US Warszawa-Targówek zawiadomienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania z tytułu podatku PIT za 2009 r. zostało wysłane do podatnika w dniu 21 października 2015 r. – w trakcie i w związku z kontrolą NIK⁸⁰; zapobiegło to przedawnieniu z końcem 2015 r. zobowiązania w kwocie 13,5 tys. zł (kwota odsetek na 31 grudnia 2015 r. to 7,5 tys. zł); przyczyną było nieprzekazanie przez Naczelnika Urzędu, w wyniku niedopatrzenia, zawiadomienia komórki ds. karnych skarbowych z dnia 29 maja 2015 r. o wszczęciu postępowania karnego skarbowego do Pierwszego Referatu Postępowań Podatkowych;
- w US Warszawa-Wola w czterech sprawach, w których postępowanie karne skarbowe zostało prawomocnie zakończone, Urząd z powodu przeoczenia pracowników komórki ds. karnych skarbowych, nie zawiadomił podatników o dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia; obowiązek taki wynikał z interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 2 października 2012 r., a od dnia 15 października 2013 r. z art. 70c ustawy Ordynacja podatkowa.

Ustalono również, że w Drugim US w Katowicach postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego w sprawie określenia zobowiązania w zryczałtowanym podatku PIT od przychodu z odpłatnego zbycia w dniu 2 lipca 2007 r. udziałów w lokalach mieszkalnych i niemieskalnych przez dwie podatkiczki zostały wydane na 32 dni przed upływem terminu przedawnienia zobowiązań (tj. 1 stycznia 2013 r.). Postępowania te zostały umorzone, ponieważ nie zdołano doręczyć, w sposób określony w art. 148 i 149 Ordynacji podatkowej, zawiadomień o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania w związku z wszczęciem w dniu 10 grudnia 2012 r. postępowań karnych skarbowych. Skutkiem było przedawnienie zobowiązania podatkowego w wysokości 21,6 tys. zł z odsetkami za zwłokę w wysokości 12 tys. zł.

Wyrokiem z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12 Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. Przepis ten stanowił, że nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki. Według Trybunału Konstytucyjnego także odpowiednik zakwestionowanego przepisu, tj. art. 70 § 8⁸¹ budzi te same zastrzeżenia konstytucyjne co art. 70 § 6 i wymaga zmiany.

Zgodnie z dyspozycją Ministra Finansów z 29 stycznia 2014 r.⁸² dotyczącą wyroku Trybunału Konstytucyjnego sygn. akt SK 40/12, dyrektorzy izb skarbowych wystąpili w styczniu 2014 r. do naczelników urzędów skarbowych o przeprowadzenie i poinformowanie o wynikach analizy zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową i zastawem skarbowym pod kątem realności ustanowionych zabezpieczeń, celem określenia przybliżonych należności możliwych do odzyskania z przedmiotu zabezpieczenia. Urzędy skarbowe wykonały polecenie i przedstawiły żądane dane.

⁸⁰ W Urzędzie badaniem objęto 16 informacji sporządzonych przez komórkę ds. karnych skarbowych o wszczęciu postępowania karnego skarbowego. Na ich podstawie do dziewięciu podatników wysłano łącznie 32 zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania.

⁸¹ W wyniku nowelizacji ustawy z dniem 1 stycznia 2003 r. (zmiana w Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387) treść art. 70 § 6 ujęta została w art. 70 § 8 ustawy i uzupełniona o zastaw skarbowy. Zgodnie z art. 70 § 8 ustawy nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

⁸² Pismo nr AP9-0680-18/2014/SHR/1.

Kontrolowane urzędy skarbowe przystąpiły do analizy hipotek ustanowionych w latach 1998–2002 pod koniec 2014 r. i w 2015 r.⁸³.

Stanowisko Ministra Finansów w zakresie stosowania przepisu art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w kontekście orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, zostało przekazane wicedyrektorom izb skarbowych na naradzie w dniach 6–7 listopada 2014 r. W ocenie Ministerstwa Finansów należało uznać, że skutki ww. wyroku nie wpływają na sytuację prawną zobowiązanych, co do których wpisu hipoteki przymusowej dokonano na podstawie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej przed ogłoszeniem ww. orzeczenia oraz sytuację prawną zobowiązanych, co do których wpisu hipoteki przymusowej dokonano po jego ogłoszeniu. Jednocześnie Ministerstwo Finansów zwróciło uwagę na orzecznictwo sądów administracyjnych odmienne od stanowiska Ministerstwa⁸⁴.

W kwietniu 2015 r. Ministerstwo Finansów poinformowało, że art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r. nie obowiązuje i należy odpisać zaległości jako przedawnione⁸⁵. W odniesieniu do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej Ministerstwo poinformowało, że planowane jest skierowanie wniosku do Marszałka Sejmu o wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego o wykładnię wyroku w związku z pismem Prezesa NSA z dnia 17 marca 2015 r. informującym o braku warunków do wystąpienia z wnioskiem o podjęcie uchwały w sprawie stosowania art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. SK 40/12.

Skutki wyroku sygn. akt SK 40/12 były omawiane na naradach dyrektorów izb skarbowych z naczelnikami podległych urzędów⁸⁶.

NIK stwierdziła przypadki niewywiązywania się urzędów z nałożonych zadań:

- *Naczelnik US Wrocław-Fabryczna, do czasu kontroli NIK, nie wystąpił do sądu o wykreślenie hipoteki ustanowionej na nieruchomości podatnika w związku z zaległością z tytułu podatku PIT za 1997 i 1998 r. w wysokości 65,6 tys. zł (należność główna) i odsetek w kwocie 104,1 tys. zł, co było działaniem nierzetelnym. Zwłokę tłumaczył niedoborami kadrowymi. Na podstawie art. 100 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece⁸⁷, w związku z art. 94 ustawy, wierzyciel obowiązany jest do dokonywania wszelkich czynności umożliwiających wykreślenie hipoteki. Stosowne działania Naczelnik podjął w trakcie kontroli NIK, tj. 19 października 2015 r. wystąpił do sądu o wykreślenie hipoteki i poinformował o tym fakcie podatnika.*
- *Naczelnik US Warszawa-Targówek wystąpił do sądu o wykreślenie wpisu hipoteki przymusowej z księgi wieczystej w dniu 9 września 2014 r., tj. po upływie sześciu miesięcy od złożenia wniosku przez podatnika, co było działaniem nierzetelnym. Kwota odpisanej zaległości z uwagi na przedawnienie wyniosła 70,5 tys. zł. Na podstawie art. 100 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece, w związku z art. 94 ustawy, wierzyciel obowiązany jest do dokonywania wszelkich czynności umożliwiających wykreślenie hipoteki.*
- *W Pierwszym US w Poznaniu dopiero we wrześniu 2015 r. objęto analizą zobowiązania zabezpieczone poprzez wpis hipoteki przymusowej z wykorzystaniem zakwestionowanego przepisu art. 70 § 6 w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. W wyniku przedmiotowej analizy odpisano z uwagi na przedawnienie zobowiązania w kwocie należności głównej 93,3 tys. zł.*

⁸³ Na bieżąco były odpisywane zaległości zabezpieczone hipoteką przymusową w związku z uchynieniem decyzji przez izbę skarbową i przez sąd administracyjny.

⁸⁴ Np. wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2014 r. sygn. akt II FSK 1197/12 oraz wyrok NSA z dnia 16 września 2014 r. sygn. akt I FSK 317/14.

⁸⁵ Na naradzie z dyrektorami izb skarbowych w dniach 20–21 kwietnia 2015 r. w Otwocku. Przekazano także pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Służby Celnej nr SC5/0121/1/CF/20/2014 z dnia 9 maja 2014 r. dotyczące m.in. stosowania art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r.).

⁸⁶ Na przykład 16 kwietnia 2014 r. odbyła się narada w tej sprawie w Izbie Skarbowej w Zielonej Górze. Protokół z tej narady został przekazany do wszystkich naczelników urzędów skarbowych województwa lubuskiego. Wykonanie wyroku SK 40/12 omawiane było także na naradach naczelników urzędów z kierownictwem Izb Skarbowych (np. we Wrocławiu, w Poznaniu, w Warszawie).

⁸⁷ Dz. U. z 2013 r., poz. 707 ze zm.

- W US w Lesznie dwie zaległości w kwotach 98,0 tys. zł oraz 78,1 tys. zł, które zostały zabezpieczone hipoteką w okresie o którym mowa w wyroku SK 40/12, zostały odpisane z ewidencji księgowej Urzędu w dniach 2 marca oraz 29 maja 2015 r. Przyczyną opóźnienia było prowadzenie analiz zaległości ujętych w raporcie o zaległościach powstałych przed 1 stycznia 2003 r. zabezpieczonych hipoteką. Raport został sporządzony 30 stycznia 2015 r. i zawierał 850 pozycji na kwotę 2.561,9 tys. zł. Po analizie informacji dotyczącej zawieszenia/przerwania biegu przedawnienia z kart kontowych odpisano kwotę 2.114,9 tys. zł.
- Działaniem nierzetelnym oraz niezgodnym z art. 109 ustawy z 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece, było złożenie 21 listopada 2008 r. przez Naczelnika Pierwszego US w Poznaniu wniosku o wpis w księdze wieczystej hipoteki przymusowej w kwocie 992,9 tys. zł (należność główna) wraz z należnymi odsetkami, pomimo posiadania przez Urząd postanowienia komornika sądowego z 15 września 2008 r. w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego, z którego wynikało, że dłużnik nie był właścicielem nieruchomości zapisanej w tej księdze wieczystej. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż przyczyną wystąpienia do sądu z wnioskiem o wpis hipoteki przymusowej na nieruchomości niebędącej własnością zobowiązanego była pomyłka.

Ogółem, w 10⁸⁸ kontrolowanych przez NIK urzędach skarbowych, na skutek wyroków Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. akt P 30/11 i z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12, uznających niektóre przepisy Ordynacji podatkowej za niezgodne z Konstytucją RP, odpisana została kwota 12.483,3 tys. zł (należność główna)⁸⁹, a w konsekwencji uchwał NSA z dnia 3 grudnia 2012 r. sygn. akt I FSK 1/12 i z dnia 3 czerwca 2013 r. sygn. akt I FSK 6/12 – 697,2 tys. zł⁹⁰. Na te kwoty składały się: odpisane zobowiązania podatkowe z uwagi na brak zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego i brak zawiadomienia o zastosowaniu środka egzekucyjnego, odpisanie zobowiązania i wykreślenie hipoteki przymusowej ustanowionej w okresie objętym wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (uchylenie decyzji przez sądy administracyjne, dyrektorów izb skarbowych lub naczelników urzędów skarbowych oraz umorzenie postępowań egzekucyjnych za okresy, w stosunku do których nie doszło do skutecznego zawieszenia/przerwania biegu terminu przedawnienia, z powołaniem się na powyższe wyroki i uchwały).

Problem niekonstytucyjności przepisu art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej dotyczącego przedawnienia się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym może mieć znaczny wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych. We wszystkich urzędach skarbowych kwota zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką, które mogą być egzekwowane jedynie z przedmiotu hipoteki (art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej) według stanu na 30 czerwca 2015 r. wynosiła 1,3 mld zł, a zaległości zabezpieczone hipoteką, dla których nie minął jeszcze termin przedawnienia i można dochodzić ich w drodze egzekucji – 4,7 mld zł⁹¹.

■ Prawidłowość odpisywania przedawnionych zobowiązań podatkowych

W 2014 r. w 11 kontrolowanych urzędach skarbowych z uwagi na przedawnienie odpisano zaległości podatkowe na kwotę 106,9 mln zł (należność główna)⁹². Najwięcej odpisanych zaległości dotyczyło VAT (85 mln zł) Odpisane zaległości podatkowe z uchylonych decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej (UKS), jako pierwszej instancji, wynosiły 60,5 mln zł.

⁸⁸ Wyroki Trybunału Konstytucyjnego i uchwały NSA nie miały wpływu na przedawnienie się zobowiązań podatkowych w Pierwszym US w Bielsku-Białej.

⁸⁹ Odpowiednio 6.894 tys. zł i 5.589,3 tys. zł.

⁹⁰ Odpowiednio 10,7 tys. zł i 686,5 tys. zł.

⁹¹ Dane według Informacji o zaległościach zabezpieczonych hipoteką, Ministerstwo Finansów Departament Administracji Podatkowej, załącznik 12.

⁹² Dane o kwotach przedawnionych i odpisanych według WHTAX – Skoroszyt SPRZAL.65 – Załącznik B16-informacja o odpisanych kwotach przedawnionych zaległości budżetu państwa, Arkusz: 3 (Nr sprawozdania: 147 i 153) i Skoroszyt SPRZAL.69 – Załącznik B16a-informacja o kwotach przedawnionych zaległości, Arkusz: 3 (Nr sprawozdania: 147 i 153).

W I półroczu 2015 r. z powodu przedawnienia odpisano zaległości na kwotę 81,2 mln zł (należność główna), w tym zaległości z tytułu podatku VAT 63,1 mln zł (77,7%). Kwota odpisanych zaległości podatkowych z decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, jako pierwszej instancji, wynosiła 39,9 mln zł (49,1%).

Kwota przedawnionych, ale nieodpisanych zaległości podatkowych w 2014 r. wynosiła 4,9 mln zł należności głównej (w czterech urzędach skarbowych), a w I półroczu 2015 r. 7,1 mln zł (w czterech urzędach skarbowych).

W 2014 r. i I półroczu 2015 r. dochody podatkowe 11 kontrolowanych urzędów skarbowych wyniosły odpowiednio 8.354,7 mln i 3.910,2 mln zł.

Relacja odpisanych kwot zaległości z uwagi na przedawnienie⁹³ do zrealizowanych dochodów podatkowych przez 11 kontrolowanych urzędów skarbowych w 2014 r. wynosiła 1,3%, a w I półroczu 2015 r. – 2,1%.

W obowiązujących w urzędach skarbowych procedurach określono komórki uczestniczące w pracach analitycznych w ramach zarządzania zaległościami podatkowymi i ich zadania, sposób dokumentowania dokonanych czynności, terminy ich wykonania oraz nadzór.

Analiza zaległości podatkowych pod względem przedawnienia, badanie okoliczności i przyczyn przedawnienia zaległości podatkowych oraz sporządzenie wniosków o dokonanie odpisu zaległości podatkowych należała do zadań komisji do spraw analizy zaległości podatkowych (komórki te miały różne nazwy). Komisje zalecały przeprowadzenie określonych działań mających na celu niedopuszczenie do przedawnienia w przypadku, gdy zaległość podatkowa nie uległa jeszcze przedawnieniu.

Prace komisji były dokumentowane w formie kart analizy zaległości podatkowych celem ustalenia terminu przedawnienia. Za koordynację prac analitycznych związanych z dokonywaniem odpisu przedawnionych zaległości podatkowych odpowiadają komórki do spraw wierzycielskich, powołane na podstawie zarządzenia Ministra Finansów nr 5 z dnia 27 stycznia 2014 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów⁹⁴.

Analizy prowadzone były z wykorzystaniem danych zgromadzonych w hurtowni WHTAX oraz danych z systemu POLTAX i podsystemów (POLTAX2B, EGAPOLTAX), a także pomocniczo na podstawie raportów z aplikacji e-Orus, najczęściej raz na miesiąc (nie rzadziej niż raz na kwartał), a po konsolidacji zadań izb i urzędów skarbowych z dniem 1 lipca 2014 r. – raz na miesiąc. Ponadto analizy te były przeprowadzane doraźnie (np. w związku z podejrzeniem przedawnienia się danej zaległości).

NIK stwierdziła jednak, że w US Warszawa-Targówek i w US Warszawa-Wola obowiązujące procedury nie były dostosowane do zmienionej struktury organizacyjnej urzędów, tj.:

- w US Warszawa-Targówek w instrukcji dotyczącej przedawnienia zobowiązań podatkowych (nr I-032/5) z powodu przeoczenia nie ujęto zadań utworzonego w dniu 1 lipca 2014 r. Działu Spraw Wierzycielskich; instrukcja została zaktualizowana w dniu 30 września 2015 r. w trakcie kontroli NIK;
- w US Warszawa-Wola w instrukcjach nie uwzględniono, że od 1 kwietnia 2015 r., tj. od nadania Urzędowi przez Dyrektora IS w Warszawie regulaminu organizacyjnego⁹⁵, funkcjonują dwa Działy Spraw Wierzycielskich, utworzone w miejsce Działu Spraw Wierzycielskich i dwóch Referatów.

⁹³ Kwota należności głównej.

⁹⁴ Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r. poz. 3. Zarządzenie to zostało zmienione przez zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 marca 2015 r. (Dz. Urz. Min. Fin. z 2015 r. poz. 15).

⁹⁵ Na podstawie zarządzenia Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2015 r. nr 63/2015 w sprawie nadania Urzędowi Skarbowemu Warszawa-Wola regulaminu organizacyjnego.

Badanie prawidłowości odpisywania przedawnionych zaległości przeprowadzono na próbie 110 zaległości na kwotę ogółem 51.499 tys. zł⁹⁶ (po 10 w każdym urzędzie, wybranych spośród pozycji o najwyższych wartościach). Ogółem w 11 urzędach zbadano 27,4% zaległości odpisanych z ewidencji z powodu przedawnienia w 2014 r. i w I półroczu 2015 r.

Odpisanie zaległości było poprzedzone każdorazowo analizą. Przed odpisaniem zaległości komisje do spraw analizy zaległości podatkowych weryfikowały okoliczności mające wpływ na przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia i ustalały datę przedawnienia się zaległości.

W 105 przypadkach w analizach uczestniczyły wszystkie komórki organizacyjne wskazane w zarządzeniach naczelników urzędów w sprawie procedur postępowania z zaległościami podatkowymi, a w 93 przypadkach fakt przeprowadzenia analizy został udokumentowany w wymaganej formie, tj. *karty analizy zaległości podatkowych celem ustalenia terminu przedawnienia*, opatrzonej datami i podpisami upoważnionych pracowników. Stwierdzono jednak, że:

- w US w Legnicy w czterech analizach zaległości o wartości jednostkowej powyżej 50 tys. zł na kwotę ogółem 2.955,3 tys. zł⁹⁷, nie uczestniczył radca prawny Urzędu. Było to działanie nierzetelne i niezgodne z obowiązującą instrukcją, gdyż wniosek o przedawnienie zobowiązania podatkowego w kwocie przekraczającej 50 tys. zł powinien zaopiniować także radca prawny. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że było to spowodowane nieobecnością radcy prawnego w okresie od 3 do 6 marca 2015 r. (jest zatrudniony na pół etatu) oraz nieskomplikowanym stanem faktycznym i prawnym spraw;
- w US Warszawa-Targówek w sprawie dotyczącej zaległości w kwocie 442,8 tys. zł na dokumentach brak było akceptacji radcy prawnego. Było to działanie nierzetelne i niezgodne z obowiązującą instrukcją, nakładającą wymóg akceptacji przez radcę prawnego decyzji o odpisaniu przedawnionej zaległości o wartości przekraczającej 100 tys. zł. Brak akceptacji radcy prawnego na dokumentach tłumaczony był jego nieobecnością w dniach posiedzeń zespołów ds. bieżącej analizy zaległości podatkowych;
- w US Warszawa-Targówek (w ośmiu sprawach), US Bielsko-Biała (w czterech sprawach) i w Pierwszym US w Poznaniu (w 5 sprawach) dokumenty dotyczące wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (karty informacyjne) były niezgodne z zarządzeniami naczelnika urzędu, co jednak nie miało zasadniczego wpływu na prawidłowość procesu odpisywania przedawnionych zaległości. Uchybienia dotyczyły głównie stosowania niewłaściwych formularzy i braku wymaganych załączników. Naczelnik US Bielsko-Biała wyjaśnił, że stosowane dokumenty były czytelniejsze od pisma ręcznego, gdyż zostały sporządzone komputerowo, pozostałe uchybienia były spowodowane przeoczeniem pracowników, jak również dużym obciążeniem pracą. Zastępca Naczelnika US Warszawa-Targówek wyjaśniła, że karty informacyjne zostały zastąpione przez wydruk z systemu e-ORUS Wykaz: przedawnione zaległości według terminu płatności/przedawnienia. Zdaniem NIK wydruki z systemu e-ORUS nie zawierały wszystkich elementów, które powinna posiadać karta, tj. wymaganych podpisów i adnotacji pracowników Urzędu zaangażowanych w analizę przedawnionych zaległości.

Dokumenty stanowiące podstawę odpisania zaległości podatkowych były zatwierdzane przez naczelników urzędów. Stwierdzono jednak, że w US Warszawa-Wola w jednym przypadku odpisu kwoty 914,7 tys. zł wraz z odsetkami w wysokości 606,0 tys. zł dokonano bez uprzedniej zgody/akceptacji Naczelnika Urzędu, co było działaniem nierzetelnym i niezgodnym z obowiązującą instrukcją⁹⁸. Odpisu dokonano w dniu 7 lutego 2015 r. natomiast akceptacja Naczelnika Urzędu miała miejsce w dniu 10 lutego 2015 r. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że rozbieżność dat przy zatwierdzeniu odpisu wynikała z pomyłki pisarskiej.

⁹⁶ Należność główna.

⁹⁷ W tym dwóch zaległości podatkowych w podatku VAT za marzec 2007 w kwocie 1.615,4 tys. zł i za październik 2007 r. w kwocie 1.066,6 tys. zł oraz dwóch zaległości podatkowych w podatku PIT za 2005 r. w kwocie 120,3 tys. zł oraz za 2006 r. w kwocie 153,0 tys. zł.

⁹⁸ Zgodnie z Instrukcją dokonanie odpisu zaległości przedawnionych wymaga zgody Naczelnika Urzędu. Dopiero po tym sporządzony powinien być rejestr odpisów, który po akceptacji Kierownika SWII powinien być przekazany Kierownikowi Działu Rachunkowości Podatkowej.

Spośród 110 zaległości objętych badaniem, w łącznej kwocie 51.499 tys. zł⁹⁹ w 89 sprawach na kwotę 40.679,6 tys. zł (80,9% liczbowo i 79,0% kwotowo) zaległości zostały odpisane w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiło ich przedawnienie, a 19 zaległości w łącznej kwocie 10.576,3 tys. zł (17,3% liczbowo i 20,5% kwotowo) zostały odpisane z opóźnieniem w stosunku do daty przedawnienia. Ponadto w dwóch sprawach, do czasu kontroli NIK, nie odpisano przedawnionych zaległości na kwotę 243,1 tys. zł.

Łącznie opóźnienia w odpisywaniu przedawnionych zaległości wystąpiły w dziewięciu urzędach (stwierdzono je nie tylko w badanej próbie 110 spraw):

- w US Warszawa-Wola w jednej z 10 badanych spraw zobowiązanie w podatku VAT za listopad i grudzień 2006 r. oraz za okres od stycznia do czerwca 2007 r. w łącznej kwocie 5.473,7 tys. zł (odsetki 3.847.418,0 zł) uległo przedawnieniu: z końcem 2011 r. za listopad 2006 r., za pozostałe okresy z końcem 2012 r. Weryfikacji stanu sprawy dokonano w 2014 r., ustalając, że zobowiązany nie został prawidłowo pouczone o skutkach niedopełnienia obowiązku zawiadomienia organu egzekucyjnego o zmianie swojego adresu. Ponieważ zawiadomienia o zajęciu wierzytelności pieniężnych wraz z tytułami wykonawczymi nie zostały skutecznie doręczone (w trybie art. 41 K.p.a), zastosowane środki egzekucyjne nie przerwały biegu terminu przedawnienia¹⁰⁰. Odpisu zaległości dokonano w dniu 6 czerwca 2014 r.;
- w US w Gorzowie Wielkopolskim 2014 r. i w I półroczu 2015 r. 491 zaległości w łącznej kwocie 5.314,9 tys. zł¹⁰¹ zostało odpisanych z ewidencji Urzędu z opóźnieniem. W 2014 r. 71 zaległości na kwotę 182,3 tys. zł odpisano ze zwłoką od trzech miesięcy do roku po terminie przedawnienia, 49 zaległości na kwotę 373,6 tys. zł – od pięciu do 10 lat i 32 zaległości na kwotę 163,7 tys. zł – powyżej 10 lat. W 2015 r. 49 zaległości na kwotę 1.859,7 tys. zł odpisano ze zwłoką od roku do 3 lat, 29 zaległości na kwotę 67,4 tys. zł – od pięciu do 10 lat. Wyjaśniając przyczyny opóźnień w odpisywaniu przedawnionych zaległości zastępcza Naczelnika Urzędu, oprócz błędów pracowników, wskazała na wady systemu Poltax, które mogą mieć wpływ na to, że odpis zaległości przedawnionych nie zawsze jest możliwy w okresie sprawozdawczym w którym nastąpiło przedawnienie, a także skomplikowany i zmieniający się stan prawny, utrudniający ocenę daty przedawnienia zobowiązania podatkowego (pojawiające się interpretacje przepisów, orzeczenia sądów administracyjnych, nierzadko wzajemnie się wykluczających, wyroki Trybunału Konstytucyjnego, które w znaczny sposób rewidowały stanowisko organów podatkowych i wymuszały odmienny od przyjętego sposób postępowania);
- w Pierwszym US w Poznaniu spośród 669 zaległości w kwocie 4.336,3 tys. zł, wykazanych w ewidencji na 31 grudnia 2014 r. jako przedawnione, zaległości na 2.406,8 tys. zł zostały odpisane z opóźnieniem, w tym: kwota 1.094,6 tys. zł odpisana została po upływie od 311 do 396 dni od daty przedawnienia, kwota 235,4 tys. zł po upływie od 412 do 471 dni od daty przedawnienia, a kwota 21,7 tys. zł – po upływie od 639 do 773 dni od daty przedawnienia. Stwierdzono ponadto, że w kwocie 4.336,3 tys. zł zaległości przedawnionych, wykazanych m.in. w informacji o kwotach przedawnionych zaległości załącznik 16a¹⁰², zaległości w kwocie 1.741,6 tys. zł (40% ogółu) nie były przedawnione. Zastępcza Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że analizą zaległości pod kątem przedawnienia zajmują się na stałe tylko dwie osoby, a jest bardzo duża ilość spraw przedawniających się w każdym roku i wymagających analizy;
- w Drugim US Katowice cztery zaległości na kwotę 1.219,6 tys. zł za okresy rozliczeniowe dotyczące lat 2001–2002, odpisano po pięciu–ośmiu latach od daty przedawnienia (trzy zaległości przedawnione w latach 2008–2009 odpisano w 2014 r., jedną zaległość przedawnioną z końcem 2006 r. odpisano w 2015 r.). We wszystkich powyższych przypadkach miały miejsce postępowania upadłościowe. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że przyczyną opóźnienia było to, że wskutek wprowadzania w systemie Poltax 2b¹⁰³ przerw w biegu terminu przedawnienia w związku z postępowaniami upadłościowym, zaległości te pojawiały się w raporcie WHTAX z opóźnieniem

⁹⁹ Należność główna.

¹⁰⁰ Zgodnie z art. 70 § 4 o.p. bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Na organie administracji spoczywa obowiązek pouczenia strony o treści przepisu art. 41 § 1 i § 2 K.p.a., natomiast brak pouczenia w tym zakresie stanowi naruszenie art. 9 K.p.a. mające istotny wpływ na wynik sprawy.

¹⁰¹ Co stanowiło 8,6% ilościowo i 24% wartościowo odpisanych w tym okresie zaległości. W tej grupie znajdują się dwie zaległości w łącznej kwocie 953,9 tys. zł z próby 10 przedawnionych zaległości objętych badaniem.

¹⁰² Skoroszyt: SPRZAL.69 – załącznik 16a – informacja o kwotach przedawnionych zaległościach, Arkusz 3.

¹⁰³ W Module Rejestracji Przerw – MRP.

i dopiero wówczas były odpisywane, zgodnie z obowiązującą procedurą. W przypadku zobowiązań podatkowych powstałych przed 1 stycznia 2003 r. postępowania upadłościowe nie powodowały przerwania biegu terminu przedawnienia. Zdaniem NIK, w sytuacji gdy nie wszystkie zarejestrowane przerwy skutkowały (w świetle art. 70 ustawy o.p. w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2003 r.) przerwaniem/zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powstałego przed dniem 1 stycznia 2003 r., należało w Urzędzie zapewnić prowadzenie dodatkowych analiz pozwalających na identyfikację takich przypadków w celu odpisania zaległości, a tym samym – zapewnienia rzetelności danych wykazywanych w sprawozdaniach;

- *w US w Świebodzinie w 2014 r. i w I półroczu 2015 r. z opóźnieniem odpisano 42 zaległości w łącznej kwocie 413,3 tys. zł¹⁰⁴. Najdłuższa zwłoka 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 pięciu przypadkach zwłoka wynosiła: od 231 do 323 dni, 32 zaległości odpisano po upływie od 63 do 98 dni. W większości przypadków przyczyną był brak wymiany informacji między pracownikami różnych komórek organizacyjnych, pomyłki i błędnie naniesione przerwy w biegu przedawnienia w systemie POLTAX 2B, długi czas dokonywania analizy kart informacyjnych dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych.*

Opóźnienia stwierdzone w dziewięciu urzędach skarbowych stanowiły naruszenie przepisu § 6 ust. 2 zarządzenia nr 54 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 podatkowe¹⁰⁵, w związku z art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości, do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Postępowanie tych urzędów było nierzetelne. Konsekwencją powyższych nieprawidłowości było wykazanie w rocznych sprawozdaniach z wykonania planu dochodów budżetowych (RB-27) zawyżonych kwot należności, należności pozostałych do zapłaty i zaległości netto (kol. 7, 11 i 12 sprawozdania Rb-27) za poszczególne lata o kwotę ogółem 8.880 tys. zł. Skutkiem powyższego było również wykazanie nieprawidłowych danych w sprawozdaniach z zakresu realizacji zobowiązań podatkowych prezentowanych w formie raportów w hurtowni danych WHTAX¹⁰⁶.

Ponadto US Warszawa-Wola, w jednej spośród 10 badanych spraw, dokonał w dniu 10 marca 2015 r. odpisu zaległości w podatku VAT za miesiące od stycznia do grudnia 2008 r., w kwocie 1.270,6 tys. zł (i odsetek 961,1 tys. zł), jako przedawnionych bez uprzedniego ustalenia wszystkich okoliczności mających istotny wpływ na przedawnienie tych zobowiązań, tj. bez upewnienia się, czy fakt wszczęcia przez Urząd Kontroli Skarbowej postępowania karnego skarbowego wobec podatnika, o którym Urząd był zawiadomiony, miał wpływ na ustalenie daty przedawnienia tego zobowiązania zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. W trakcie kontroli NIK Naczelnik Urzędu wystąpiła do Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie i Prokuratury Okręgowej w Warszawie o informacje w tej sprawie oraz dokonała w dniu 24 listopada 2015 r. korekty zapisów księgowych, wprowadzając ponownie przypis zaległości na karcie kontowej podatnika. W odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne Naczelnik poinformowała, że wymienione należności są nadal wymagalne i stanowią przedmiot postępowania egzekucyjnego.

¹⁰⁴ Co stanowiło 16,5% ilościowo i 37,9% wartościowo odpisanych w tym okresie zaległości. W tej grupie znajduje się pięć zaległości w łącznej kwocie 260,3 tys. zł z próby 10 przedawnionych zaległości objętych badaniem.

¹⁰⁵ Dz. Urz. Min. Fin. z 2012 r., poz. 55 ze zm. Aktualnie w tym zakresie obowiązuje § 5 ust. 2 zarządzenia nr 65 Ministra Finansów z dnia 29 września 2015 r. (Dz. Urz. Min. Fin. z 2015 r. poz. 65).

¹⁰⁶ Sprawozdawczość z zakresu działania Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów – por. przypis 26.

Działania podejmowane przez urzędy skarbowe w celu zapobiegania przedawnieniom

W oparciu o dane z hurtowni WHTAX w każdym urzędzie wytypowano oraz przeprowadzono kontrolę 10 zaległości zagrożonych przedawnieniem o najwyższych wartościach, których termin przedawnienia upływał w 2014 r. oraz w pierwszym półroczu 2015 r. Badana próba obejmowała 110 zaległości podatkowych w łącznej wysokości 44.677 tys. zł.

Najwyższe zaległości zagrożone przedawnieniem stwierdzono w US Warszawa-Wola – 12.086,4 tys. zł, w tym 9.911,9 tys. zł zaległości (tj. 82,0%) wynikały z decyzji Dyrektorów Urzędów Kontroli Skarbowej w Warszawie i w Białymstoku, stwierdzających uczestnictwo podatników w oszustwach podatkowych.

Na podstawie badanej próby ustalono, że w procesie przeglądu zaległości zagrożonych przedawnieniem uczestniczyły wszystkie komórki organizacyjne, które zgodnie z kompetencjami obowiązane były do działań związanych z zapobieganiem przedawnieniom, w szczególności komórki rachunkowości podatkowej i postępowań podatkowych, komórki do spraw wierzycielskich i Dział Egzekucji Administracyjnej.

We wszystkich przeanalizowanych sprawach podejmowano próby egzekucji zobowiązania (głównie z rachunku bankowego, z wynagrodzenia), a także działania przerywające/zawieszające bieg terminu przedawnienia¹⁰⁷. Podatnicy byli zawiadamiani o działaniach, które wpłynęły na zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia. Działania te były zgodne z prawem, tj. uwzględniały zmiany wprowadzone od 15 października 2013 r. do przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11). Zdarzenia mające wpływ na bieg terminu przedawnienia były rejestrowane w systemie informatycznym.

Nie stwierdzono zaległości, w stosunku do których nie podjęto żadnych działań w celu przerwania lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Mimo podjętych działań kwota zaległości uległa zmniejszeniu tylko o 1.945 tys. zł (należność główna). Przedawnieniu uległy 42 zaległości na kwotę 19.724 tys. zł i odsetki na 14.764 tys. zł.

Przyczyną przedawnienia w badanych sprawach był brak majątku podatnika oraz brak możliwości zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych, między innymi z uwagi na zaprzestanie przez podmiot działalności gospodarczej pod wskazanym adresem oraz wyprowadzenie się podmiotu z wynajmowanego lokalu „w nieznane”.

Nieprawidłowości w działalności czterech skontrolowanych urzędów (Pierwszego US w Poznaniu, Drugiego US w Katowicach, US Warszawa-Targówek i US Bielsko-Biała) w ośmiu sprawach, rzutujące na możliwość przedawnienia się zobowiązań podatkowych prezentują przykładowe ustalenia kontroli NIK:

- *W Pierwszym US w Poznaniu podjęte w pięciu sprawach czynności zmierzające do przerwania biegu terminu przedawnienia zaległości okazały się nieskuteczne. Urząd nie podjął jednak działań, mających na celu wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe, które po zawiadomieniu podatnika, zawiesiłoby bieg terminu przedawnienia. Postępowanie Urzędu było nierzetelne. Przedawnieniu uległy zobowiązania z tytułu PIT-36L za 2008 r. i VAT za luty, kwiecień, czerwiec i lipiec 2009 r. na kwotę ogółem 979,0 tys. zł i odsetki na kwotę 631,9 tys. zł. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że przyczyną była zbyt duża liczba spraw kwalifikujących się do wszczęcia postępowań karnych skarbowych w odniesieniu do liczby osób zajmujących się tymi postępowaniami (dwie osoby).*

¹⁰⁷ Występowano m.in. do Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (CEPiK), starostw powiatowych, sądów (o wyjawienie majątku, stwierdzenie nabycia spadku, wpis hipoteki), Centralnej Ewidencji Ksiąg Wieczystych, KRS (pod względem występowania podmiotów jako udziałowców), Policji (o ustalenie miejsca pobytu), ZUS i KRUS z zapytaniami o majątek i źródła dochodu podatnika oraz do innych organów prowadzących egzekucję o zastosowane środki egzekucyjne. Wszczynane były postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe.

- *W US Bielsko-Biała w jednym przypadku przez ponad 14 miesięcy (od 13 października 2011 r. do 27 grudnia 2012 r.), w Dziale Rachunkowości Podatkowej nie podjęto żadnych działań w zakresie poszukiwania majątku osoby trzeciej (członka zarządu), na której, stosownie do art. 108 w zw. z art. 116 ustawy o.p., ciążyła odpowiedzialność za zaległość spółki w podatku CIT za 2007 r. w wysokości 195,7 tys. zł, pomimo że zobowiązanie tej osoby miało się przedawnić z dniem 16 stycznia 2013 r. Zapytanie do Centralnej Ewidencji Ksiąg Wieczystych o udzielenie informacji o nieruchomościach posiadanych przez członka zarządu spółki wysłano 27 grudnia 2012 r., na 20 dni przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania wskutek czego informację o posiadaniu nieruchomości uzyskano 21 stycznia 2013 r. Wpis hipoteki był już wówczas niemożliwy, gdyż zobowiązanie uległo przedawnieniu.*

W oparciu o dane z WHTAX w każdym urzędzie wytypowano i zbadano po trzy najstarsze zaległości zagrożone przedawnieniem w okresie objętym kontrolą (w ramach wyłonionych najstarszych zaległości wzięto pod uwagę największe kwoty zaległości) na kwotę ogółem 18.435,5 tys. zł.

Stwierdzono, że zaległości te były monitorowane przez odpowiednie komórki urzędów. Podejmowano niezbędne czynności mające na celu wyegzekwowanie zaległości. Poza nielicznymi przypadkami nie stwierdzono przypadków zwłoki lub opóźnień.

Trzy zaległości spośród badanej próby na łączną kwotę 11.250,7 tys. zł (61,0% z badanej próby 33 spraw) zostały zaewidencjonowane w Pierwszym US Warszawa-Śródmieście. Wynikały one z decyzji pokontrolnych Dyrektora UKS w Warszawie (dwóch na kwotę 2.625,3 tys. zł z tytułu VAT za kwiecień i maj 2006 r. oraz jednej decyzji z tytułu CIT za 2006 r. w wysokości 8.625,4 tys. zł). Zaległości te były objęte postępowaniami egzekucyjnymi. Egzekucję dotyczącą zaległości w VAT prowadził komornik sądowy (postanowienie sądu z dnia 13 lutego 2014 r.). Egzekucja dotycząca zaległości w CIT za 2006 r. postanowieniem z 31 grudnia 2013 r. została umorzona ze względu na jej bezskuteczność¹⁰⁸. Według stanu na 20 listopada 2015 r. nie odnaleziono majątku podatników i nie uzyskano żadnych wpłat. Bieg terminu przedawnienia zaległości objętych badaniem został zawieszony w związku z wszczęciem postępowań karnych skarbowych przez inspektora¹⁰⁹ UKS w Warszawie. Na dzień 20 listopada 2015 r. postępowania karne skarbowe nie zostały zakończone.

Pomimo podejmowanych działań¹¹⁰ na poczet zaległości w czterech urzędach wyegzekwowano łącznie 2.784,6 tys. zł, w tym 2.339,3 tys. zł w Drugim US w Katowicach (1.928,7 tys. zł zarachowano na należność główną, a 410,6 tys. zł na odsetki). W siedmiu urzędach nie uzyskano żadnych kwot.

Nieprawidłowości stwierdzono w Pierwszym US w Poznaniu. Postępowania egzekucyjne były prowadzone opieszale, co było działaniem nierzetelnym i mogło przyczynić się do przedawnienia tych zaległości.

- *W dwóch sprawach dotyczących podatku PIT za 1997 r. w kwocie 23,3 tys. zł (odsetki w kwocie 73.486 zł), upomnienia do zobowiązanych wysłane zostały 23 listopada 2000 r., tj. po upływie ponad dwóch lat od daty ich powstania, a tytuły wykonawcze w dniu 11 września 2001 r., tj. po upływie 10 miesięcy od daty doręczenia upomnień. Czynności egzekucyjne podejmowano średnio raz w roku. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że ze względu na długi upływ czasu oraz brak akt sprawy, które siedem lat temu przekazano do sądowego organu egzekucyjnego, nie może odnieść się do częstotliwości wykonywania czynności egzekucyjnych. Zaległość wynikała z kart kontowych przekazanych z US w Gnieźnie, które niekiedy były niekompletne lub z pewnymi brakami. W tamtym czasie karty kontowe były prowadzone w sposób ręczny, brak było systemów informatycznych umożliwiających pozyskiwanie potrzebnych danych, co z uwagi na obciążenie pracą, a także w związku ze zmianą właściwości miejscowej urzędów skarbowych, uniemożliwiało wcześniejsze wystawienie upomnienia czy tytułu wykonawczego (m.in. część dłużników kontrolowana jednostka przejmowała z Urzędu Skarbowego w Gnieźnie).*

¹⁰⁸ Organ egzekucyjny lub komórki wierzycielskie podejmowały próby zajęcia rachunków bankowych, wnioskowały do sądu w trybie art. 71 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji o wyjawienie majątku, przeszukiwały bazy CEPIK i ksiąg wieczystych w poszukiwaniu majątku, a także KRS pod względem występowania podmiotów jako udziałowców.

¹⁰⁹ Jako finansowy organ postępowania przygotowawczego.

¹¹⁰ Działania te polegały m.in. na sporządzeniu protokołów o stanie majątkowym, zajęciu rachunków bankowych, wynagrodzenia za pracę, świadczenia z ubezpieczenia społecznego, wystąpieniu do sądu z wnioskiem o wyjawienie majątku, poszukiwaniu majątku ruchomego i nieruchomego na podstawie informacji z: CEPIK, urzędu miasta, starostwa, innych urzędów skarbowych, ZUS i banków.

- *W sprawie dotyczącej podatku VAT za luty 1998 r. w kwocie 169,2 tys. zł, z odsetkami w kwocie 560,7 tys. zł, tytuł wykonawczy z 14 maja 1998 r. doręczony został dopiero 2 marca 1999 r. Także pozostałe czynności egzekucyjne w stosunku do tej zaległości prowadzone były średnio raz w roku. Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że przedmiotowe czynności miały miejsce ponad 16 lat temu, a osoba, która wówczas prowadziła to postępowanie nie pracuje w Urzędzie już 10 lat, dlatego trudno wskazać przyczynę zwłoki w doręczeniu tytułu wykonawczego. Odnośnie częstotliwości podejmowania czynności egzekucyjnych wyjaśnił, że w Urzędzie pozostawało w realizacji ponad 500 tytułów wykonawczych wystawionych na zaległości tego podatnika. Aktualizowanie stanu majątkowego z częstotliwością raz na rok, aby sprawdzić, czy „nie pojawił się” majątek, do którego można skierować egzekucję, przy znaczącym obciążeniu pracą – mogło się zdarzyć.*

Badaniem objęto również po trzy kontrole podatkowe przeprowadzone przez urzędy w 2014 r. i I półroczu 2015 r. za okresy rozliczeniowe 2008–2009, dotyczące zobowiązań przedawniających się w okresie 2014–2015 (w US w Świebodzinie zbadano 5 spraw). Zobowiązania wynikające z 35 decyzji wydanych w wyniku tych kontroli wynosiły ogółem 6.322,8 tys. zł, w tym 2.092,2 tys. zł w Pierwszym US Warszawa-Śródmieście, 1.670,6 tys. zł w Drugim US w Katowicach i 1.664,4 tys. zł w US Warszawa-Targówek.

Tylko w dwóch urzędach, tj. w US w Lesznie i w US Wrocław-Fabryczna zobowiązania wynikające z decyzji na kwotę 119,3 tys. zł zostały uregulowane w całości wraz z odsetkami z zwłoką. W US Warszawa-Śródmieście zobowiązania zostały uregulowane w kwocie 4,2 tys. zł, do zapłaty pozostało 2.088,0 tys. zł (należność główna dot. podatku od towarów i usług za poszczególne okresy od stycznia 2008 r. do października 2009 r. i za grudzień 2007 r.)

Nieprawidłowości stwierdzono w US Warszawa-Wola, w Pierwszym US w Poznaniu i w US Warszawa-Targówek.

- *W US Warszawa-Wola zwłoka w podjęciu kontroli oraz przedłużony czas postępowania podatkowego przyczyniły się do przedawnienia zobowiązania podatkowego w kwocie 162,4 tys. zł z tytułu 19% podatku dochodowego od dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia w 2008 r. lokali mieszkalnych oraz miejsc postojowych. W dniu 19 kwietnia 2013 r. do Urzędu wpłynął wniosek Naczelnika US Warszawa-Wawer o pilne wszczęcie kontroli podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 r. z uwagi na zbliżający się termin przedawnienia zobowiązania w podatku od towarów i usług. Kontrola została podjęta dopiero w dniu 22 maja 2014 r., tj. po ponad roku od złożenia przez Naczelnika US Warszawa-Wawer wniosku o kontrolę. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że przyczyną opóźnienia było duże obciążenie pracą, małe zasoby kadrowe oraz utrudnienie w kontaktach z podatnikiem. Postępowanie podatkowe w tej sprawie trwało trzy miesiące; długotrwałość postępowania wynikała m.in. z powierzenia prowadzenia sprawy nowozatrudnionemu pracownikowi, który nie poradził sobie z jej załatwieniem.*
- *W Pierwszym US w Poznaniu nie zostało wszczęte postępowanie podatkowe w sprawie zobowiązania w podatku PIT za 2008 r. z powodu jego przedawnienia, a postępowanie podatkowe za 2009 r. zostało wszczęte dopiero 25 maja 2015 r. (obydwa dotyczyły ustaleń jednej kontroli podatkowej, szacowana kwota zobowiązania to co najmniej 104,4 tys. zł za 2008 r. i 115,6 tys. zł za 2009 r.). Referat Czynności Sprawdzających Urzędu dwukrotnie, tj. 17 maja 2011 r. i 6 lipca 2013 r. wnioskował o przeprowadzenie kontroli tego podatnika. Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu i Kierownika Działu Kontroli Podatkowej wynikało, że kontroli po pierwszym wniosku nie przeprowadzono z uwagi na brak kontaktu z podatnikiem. Kontrola na drugi z wniosków została wszczęta dopiero 8 października 2014 r., tj. po upływie 15 miesięcy od otrzymania drugiego wniosku o przeprowadzenie kontroli i na 85 dni przed upływem ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania za 2008 r. Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że z uwagi na dużą ilość wniosków o przeprowadzenie kontroli, priorytetem objęte były wnioski o kontrole dotyczące zwrotów podatku od towarów i usług, wymiany informacji w transakcjach wewnątrzspółnotowych i od organów ścigania. Naczelnik Urzędu dodał, że kontrola powinna zakończyć się w terminie umożliwiającym przeprowadzenie postępowania podatkowego.*

W ocenie NIK, późne w stosunku do daty przedawnienia zobowiązania podatkowego wszczęcie kontroli, było działaniem nierzetelnym; uniemożliwiło wydanie i doręczenie decyzji oraz egzekwowanie zaległości podatkowych za 2008 r., a tym samym przyczyniło się do przedawnienia tego zobowiązania. NIK zwraca uwagę, że kwestia podejmowania we właściwym terminie czynności, w relacji do terminu przedawnienia, była podnoszona przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu (np. pismo nr PD3/7002-0004/15/N z 20.05.2015 r.) oraz omawiana na naradach. Z uwagi na krótki okres czasu pomiędzy wszczęciem kontroli, a datą przedawnienia zobowiązania za 2008 r. Naczelnik Urzędu nie zdążył już podjąć skutecznych czynności skutkujących przerwaniem bądź zawieszeniem terminu przedawnienia ww. zobowiązania.

Komórki wierzyielskie

W związku z zarządzeniem nr 5 Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2014 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów¹¹¹ w urzędach skarbowych zostały utworzone w 2014 r. nowe komórki organizacyjne do spraw wierzyielskich, których celem jest usprawnienie procesu zarządzania zaległościami podatkowymi i usprawnienie procesu egzekucji administracyjnej. Do zadań komórek wierzyielskich należy zarządzanie zaległościami¹¹² w taki sposób, aby spowodować wzrost poziomu dobrowolności wpłat i dyscypliny podatników, a tym samym zmniejszyć ilość postępowań egzekucyjnych, które są długotrwałe i kosztowne dla obu stron. Przeciętne zatrudnienie w tych komórkach wahało się od czterech osób w US w Świebodzinie do 23 osób w Pierwszym US w Poznaniu i Pierwszym US Warszawa-Śródmieście.

Zdaniem NIK w wyniku utworzenia komórek wierzyielskich nastąpiła poprawa procesu zarządzania zaległościami podatkowymi. Ujednoczenie nadzoru nad sprawami związanymi z poborem należności podatkowych poprzez skupienie procesu zarządzania zaległościami w jednej komórce organizacyjnej, umożliwiło rozpatrzenie sprawy każdej zaległości wielotorowo (w szczególności rozpoznanie, które zaległości powstały w sposób incydentalny i wymagają standardowych działań w celu doprowadzenia do ich wygaśnięcia, a które są wynikiem permanentnego braku płacenia i które wymagają podjęcia wzmożonych działań prowadzących do poszukiwania majątku i wszczęcia postępowania egzekucyjnego). Wcześniej zadania były rozproszone w różnych komórkach organizacyjnych.

Ważnym zadaniem komórek wierzyielskich było stosowanie tzw. „miękkiej egzekucji”¹¹³, co służyło zwiększaniu poziomu dobrowolności wpłat i zaufania do aparatu skarbowego, a także budowie pozytywnego obrazu administracji skarbowej. Miękką egzekucją stanowi istotny instrument do podejmowania wobec podatników czynności informacyjnych i dyscyplinujących, zmierzających do ściągnięcia zobowiązań podatkowych bez konieczności stosowania środków egzekucyjnych.

Powołanie komórek wierzyielskich wpłynęło na szybszą i skuteczniejszą likwidację zaległości podatkowych powstałych na skutek niewpłacenia deklarowanych kwot podatku. Skutkuje to odciążeniem organów egzekucyjnych, do których trafia obecnie mniej tytułów wykonawczych do załatwienia, gdyż część zaległości jest wpłacana przez podatników w wyniku podjętych działań przedegzekucyjnych¹¹⁴.

Przykładowo:

- w US Warszawa-Śródmieście w ramach „miękkiej egzekucji” od lipca do grudnia 2014 r. i w I półroczu 2015 r. nawiązano kontakt telefoniczny z 1.526 podatnikami, informując ich o braku wpłat zobowiązania podatkowego i konsekwencjach wynikających z ich nieuregulowania, w wyniku czego została wpłacona kwota 16.419,4 tys. zł. W US Wrocław-Fabryczna przeprowadzono z podatnikami 3.351 rozmów telefonicznych i wysłano 3.022 sms-y, w wyniku czego uzyskano wpływy w wysokości 14.993,3 tys. zł. W US w Legnicy w wyniku działań przedegzekucyjnych prowadzonych w ramach tzw. miękkiej egzekucji uzyskano wpływy w wysokości 14.256,2 tys. zł. W drugim US w Katowicach od lipca 2014 r. do końca września 2015 r. zastosowano środki komunikacji bezpośredniej w stosunku do 1.867 podatników, z czego uzyskano kwotę 7.200,6 tys. zł.

¹¹¹ Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r. poz. 3.

¹¹² W szczególności: wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego, w tym podejmowanie działań informacyjnych i dyscyplinujących.

¹¹³ Na podstawie rozporządzenia 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. z 2014 r. poz. 656).

¹¹⁴ Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że w 2014 r. wpłynęło do organów egzekucyjnych o 16% mniej niż w 2013 r. tytułów wykonawczych wystawionych na należności pobierane przez urzędy skarbowe i o 24% mniej wystawionych przez wierzycieli obcych. Z powodu mniejszego wpływu tytułów wykonawczych, organy egzekucyjne mogą podejmować więcej działań wobec tytułów wykonawczych, które wpłynęły w latach ubiegłych, co przełożyło się na spadek liczby tytułów – własnych i obcych – pozostających do załatwienia w następnym roku. Na koniec 2014 r. w porównaniu do 2013 r. stan końcowy zmniejszył się o 17% w tytułach własnych i o 10% w tytułach obcych.

Zgodnie z zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2014 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów w urzędach skarbowych utworzone zostały komórki organizacyjne ds. kontroli wewnętrznej (wieloosobowe lub samodzielne jednoosobowe stanowiska Pracy ds. Kontroli Wewnętrznej).

W żadnym kontrolowanym urzędzie problematyka przedawniania się zobowiązań podatkowych/odpisywania zobowiązań z ewidencji nie była przedmiotem odrębnej kontroli wewnętrznej. W US w Świebodzinie w okresie objętym kontrolą nie została przeprowadzona ani jedna kontrola¹¹⁵. Przedmiotem kontroli wewnętrznej były natomiast zagadnienia mające bezpośredni wpływ na ograniczanie zjawiska przedawnień, tj. :

- monitorowanie zaległości i nadpłat pod kątem ich wymagalności (w drugim półroczu 2014 r. w US Warszawa-Wola) oraz terminowości wszczynania i czasu trwania postępowań podatkowych (w pierwszym półroczu 2015 r. w US Warszawa-Wola);
- postępowanie egzekucyjne (na przełomie 2014 i 2015 r. w Pierwszym US w Poznaniu);
- terminowości wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych (w 2014 r. w US Wrocław Fabryczna i w US w Legnicy).

W realizacji zaleceń pokontrolnych w US Warszawa-Wola wdrożono od dnia 26 czerwca 2015 r. *Instrukcję w sprawie działań w obszarze „miękkiej egzekucji”* oraz trybu wystawiania upomnień, a także *Instrukcję w sprawie wystawiania tytułów wykonawczych*. Przeprowadzono szkolenie pracowników dotyczące zasad prowadzenia postępowań podatkowych oraz sposobu gromadzenia materiału dowodowego.

Program działań antykorupcyjnych

Pracownicy kontrolowanych urzędów skarbowych brali udział przede wszystkim w:

- e-learningowym szkoleniu: Korupcja w administracji publicznej dostępnym na stronie www.szkolenia-antykorupcyjne.edu.pl, zorganizowanym przez Centralne Biuro Antykorupcyjne w ramach projektu pn. *Rozwój systemu szkoleń antykorupcyjnych*;
- szkoleniu *Etyka i przeciwdziałanie zagrożeniom korupcyjnym*, prowadzonym w ramach projektu realizowanego przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów *Doskonalenie standardów zarządzania w urzędach administracji rządowej*;
- szkoleniach: *Przeciwdziałania korupcji i Zwalczania zagrożeń korupcyjnych w jednostkach administracji skarbowej*, organizowanych przez Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów.

Ponadto naczelnicy urzędów wdrożyli również (przed 2015 r. samodzielnie, a po konsolidacji procesów pomocniczych pod nadzorem izb skarbowych) procedury wewnętrzne (zarządzenia i instrukcje) w obszarach zagrożonych korupcją. Sposób postępowania pracowników, którzy w związku z wykonywaniem czynności służbowych powzięli podejrzenie popełnienia przestępstwa ściganego z urzędu, a w szczególności wystąpienia przypadku łapownictwa bądź płatnej protekcji został określony w regulaminach organizacyjnych urzędów.

Dyrektor Izby Skarbowej w Zielonej Górze wprowadził Strategię Etyczną i Antykorupcyjną Lubuskiej Administracji Podatkowej, do której przestrzegania zostali zobowiązani pracownicy Izby Skarbowej oraz urzędów skarbowych województwa lubuskiego.

¹¹⁵ Przyjęto zasadę, że kontrole wewnętrzne będą przeprowadzane w tematach zleconych przez Izbę Skarbową w Zielonej Górze, która w tym okresie nie wskazała tematów do przeprowadzenia kontroli wewnętrznych.

4.1 Przygotowanie kontroli

Organizacja kontroli

Czynności kontrolne rozpoczęto 2 września 2015 r. Wystąpienie pokontrolne do naczelników urzędów skarbowych zostały podpisane do 15 grudnia 2015 r., a do Ministra w dniu 28 grudnia 2015 r. Kontrolę prowadzili kontrolerzy Departamentu Budżetu i Finansów oraz czterech delegatur: w Katowicach, Poznaniu, Wrocławiu i Zielonej Górze. Departament Budżetu i Finansów skontrolował Ministerstwo Finansów i trzy urzędy skarbowe. Delegatury skontrolowały po dwa urzędy skarbowe.

Metodyka prowadzenia kontroli

Do kontroli wybrano urzędy skarbowe o najwyższych zaległościach podatkowych na 31 grudnia 2014 r., zaległościach z lat ubiegłych zagrożonych przedawnieniem i najwyższych kwotach przedawnionych zobowiązań podatkowych w 2014 r.

Sprawy do kontroli wybrano na podstawie danych z systemu informatycznego POLTAX.

W każdym kontrolowanym urzędzie skarbowym zbadano między innymi:

- 10 przedawnionych zaległości, odpisanych w okresie objętym kontrolą z powodu przedawnienia, wybranych spośród pozycji o najwyższych wartościach;
- 10 zaległości zagrożonych przedawnieniem w okresie objętym kontrolą, których termin przedawnienia upływał w 2014 r. oraz w pierwszym półroczu 2015 r.¹¹⁶, wybranych spośród pozycji o najwyższych wartościach;
- trzy najstarsze zaległości zagrożone przedawnieniem w okresie objętym kontrolą (w ramach wyłonionych najstarszych zaległości wzięto pod uwagę największe kwoty zaległości);
- trzy kontrole podatkowe przeprowadzone w 2014 r. i I półroczu 2015 r. za okresy rozliczeniowe 2008–2009, których termin przedawnienia upływał w latach 2014–2015.

Przy doborze próby badawczej preferowane były zaległości w VAT¹¹⁷ z uwagi na fakt, że stanowiły one 75% zaległości ogółem w 11 kontrolowanych urzędach skarbowych.

Przedawnianie się zobowiązań podatkowych było przedmiotem kontroli NIK w 2006 r. i dotyczyło okresu 2004–2005 i I półrocza 2006 r.¹¹⁸. W trakcie tej kontroli stwierdzono znaczne opóźnienia w odpisywaniu przedawnionych należności, a także nieodpisywanie z ewidencji zaległości przedawnionych oraz występowanie w ewidencji zaległości z odległych lat podatkowych, których odzyskanie jest mało prawdopodobne. Nie we wszystkich urzędach skarbowych monitorowano zaległości i zobowiązania zagrożone przedawnieniem. Przedawnianie się zobowiązań podatkowych było w zbyt małym stopniu przedmiotem kontroli resortowych. Zastrzeżenia do izb skarbowych dotyczyły głównie braku analiz rozmiarów i przyczyn powstania zaległości w podległych urzędach oraz prawidłowości i terminowości dokonywania odpisów oraz nieprzewodzenia postępowań wyjaśniających w celu ustalenia osób odpowiedzialnych za przedawnienia. W wyniku realizacji wniosków pokontrolnych NIK, Ministerstwo Finansów podjęło przedsięwzięcia organizacyjne i dyscyplinujące wobec podległych organów dla porządkowania (urealnienia zaległości) i zapobiegania przedawnieniom.

¹¹⁶ Zobowiązania z tytułu podatków dochodowych, z wyjątkami przewidzianymi w ustawie podatkowej, przedawniają się z upływem roku kalendarzowego. Przedawnienie w podatku VAT przedawnia się w trakcie roku kalendarzowego, w związku z miesięcznymi okresami rozliczeniowymi. Okresy przedawnienia ulegają zmianie w przypadku przerwania/zawieszenia biegu przedawnienia.

¹¹⁷ W próbach liczących po 10 spraw, przynajmniej sześć dotyczyło podatku VAT.

¹¹⁸ Por. przypis 1.

4.2 Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli

Oceny, uwagi i wnioski zawarto w 12 wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do kierowników kontrolowanych jednostek.

Realizacja wniosków

W wystąpieniu pokontrolnym skierowanym do Ministra Finansów NIK wniosła o wypracowanie rozwiązań zmierzających do zahamowania wzrostu zaległości podatkowych, opracowanie we współdziałaniu z innymi organami państwa koncepcji wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12, a także przestrzeganie terminów określonych w art. 35 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego w zakresie udzielania przez Ministra Finansów wyjaśnień na wątpliwości interpretacyjne zgłaszane przez jednostki podległe Ministrowi Finansów.

Minister Finansów poinformował, że wnioski zostały przyjęte do realizacji; trwają prace nad usprawnieniem procesu poboru i egzekucji; równocześnie prowadzone są analizy zmierzające do reformy administracyjnego postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego. W sprawie wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego SK 40/12, Minister Finansów aktualnie oczekuje na stanowisko właściwych organów państwa w kwestii wpływu hipoteki lub zastawu na przedawnianie się zobowiązań podatkowych. Departamenty merytoryczne Ministerstwa Finansów dołożą wszelkich starań, aby terminy udzielania podległym jednostkom wyjaśnień na wątpliwości interpretacyjne były jak najkrótsze.

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do naczelników urzędów skarbowych¹¹⁹ NIK wnioskowała między innymi o podejmowanie kontroli podatkowych i wszczynanie postępowań podatkowych w terminach zapewniających wydanie i doręczenie decyzji oraz egzekwowanie zaległości podatkowych, wyeliminowanie opóźnień w wysyłaniu dłużnikom upomnień i tytułów wykonawczych oraz w podejmowaniu wobec nich działań egzekucyjnych, przeanalizowanie wybranych zaległości pod kątem możliwości ich egzekwowania lub odpisania z ewidencji oraz zapewnienie odpisywania przedawnionych zaległości z ewidencji księgowej w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiło ich przedawnienie.

Naczelnicy urzędów skarbowych poinformowali o przyjęciu wniosków do realizacji i podjętych działaniach w celu ich wykorzystania (pracach analitycznych, nadzorze nad realizacją obowiązujących procedur w celu wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości)¹²⁰.

Finansowe rezultaty kontroli

Na finansowe rezultaty kontroli w kwocie 12.650,9 tys. zł złożyły się uszczuplenia środków lub aktywów – 3.773,9 tys. zł (kwoty przedawnione z winy pracowników urzędów skarbowych¹²¹) i sprawozdawcze skutki nieprawidłowości – 8.877,0 tys. zł.

¹¹⁹ Nie były formułowane wnioski pokontrolne do naczelników urzędów skarbowych w Legnicy i w Lesznie oraz do Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej.

¹²⁰ Z 22 wniosków skierowanych do naczelników urzędów skarbowych zrealizowanych zostało sześć wniosków, a 11 jest w trakcie realizacji. Na dzień opracowania informacji nie zostało zrealizowanych pięć wniosków.

¹²¹ Stwierdzone nieprawidłowości, w wyniku których doszło do przedawnienia zobowiązań podatkowych, miały miejsce głównie w latach 2002–2010.

Charakterystyka stanu prawnego

1) Zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych z mocy prawa

Zobowiązania podatkowe powstają przede wszystkim w formie określonej w art. 21 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (o.p.)¹²², tj. z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania.

Do przedawnienia tych zobowiązań zastosowanie mają reguły określone w art. 70 ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Okres ten ulega wydłużeniu w przypadku wystąpienia przesłanek, w wyniku których następuje przerwanie biegu terminu przedawnienia oraz zawieszenie biegu terminu przedawnienia.

a) przerwanie biegu terminu przedawnienia

Zgodnie z art. 70 § 3 bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenie upadłości. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego.

Na podstawie art. 70 § 4 o.p. bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

b) zawieszenie biegu terminu przedawnienia

Zgodnie z art. 70 § 6 o.p. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:

- wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania,
- wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania,
- wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa,
- doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
- doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (u.p.e.a.)¹²³.

Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu:

- prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe,
- doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności,

¹²² Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.

¹²³ Dz. U. z 2014 r. poz. 1619, ze zm.

- uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa,
- wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu,
- zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 7 o.p.).

Ponadto zgodnie z art. 70 § 2. o.p. bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu:

- od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 o.p., do dnia terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej oraz
- od dnia wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia¹²⁴ terminu płatności podatku, wydanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, do dnia upływu przedłużonego terminu.

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

2) Zasady przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego

Dla zobowiązań podatkowych, które powstają w formie określonej w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., tj. z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania zastosowanie ma art. 68 o.p. Zgodnie z tym przepisem zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego, w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, zobowiązanie podatkowe nie powstaje, pod warunkiem że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

3) Zasady zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych

a) zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego na majątku podatnika

Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Zabezpieczenia tego dokonuje się przede wszystkim w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania określa w decyzji o zabezpieczeniu przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu (art. 33 o.p.). Decyzja o zabezpieczeniu wygasa z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 33a o.p.).

¹²⁴ Na podstawie art. 50 ustawy – Ordynacja podatkowa, z wyjątkami przewidzianymi w ustawie, Minister Finansów może, w drodze rozporządzenia, przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, w tym terminy płatności podatku.

Zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie zabezpieczenia na wniosek (art. 33d o.p.).

Od 1 stycznia 2016 r. wszedł w życie przepis art. 14d ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej¹²⁵, zgodnie z którym dyrektor urzędu kontroli skarbowej został upoważniony do wydawania w toku postępowania kontrolnego decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku kontrolowanego. Do 31 grudnia 2015 r. decyzje o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 § 4 Ordynacji podatkowej w trakcie kontroli lub postępowania prowadzonego przez organ kontroli skarbowej wydawał właściwy urząd skarbowy, będący wierzycielem obowiązków wynikających z decyzji wydawanych przez UKS. Organ kontroli skarbowej mógł wystąpić do organu egzekucyjnego z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia.

Zabezpieczenie na wniosek, określane również jako dobrowolne, korzysta z pierwszeństwa przed zabezpieczeniem dokonywanym w trybie przepisów u.p.e.a. Jeżeli został złożony wniosek o zabezpieczenie dobrowolne, to zabezpieczenie w trybie przepisów u.p.e.a. możliwe jest dopiero po wydaniu postanowienia o odmowie przyjęcia zabezpieczenia wnioskowanego przez podatnika.

Zgodnie z art. 33d § 2 o.p. zabezpieczenie wykonania decyzji następuje przez przyjęcie przez organ podatkowy, na wniosek strony, zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z tej decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, w formie: gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej, poręczenia banku, weksla z poręczeniem wekslowym banku, czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku, zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej, uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego, pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

W razie złożenia wniosku o zabezpieczenie w formie określonej w 33d § 2 o.p. zabezpieczenie w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie objętym tym wnioskiem, może nastąpić po wydaniu postanowienia o odmowie przyjęcia zabezpieczenia (33d § 3 o.p.).

Skarbowi Państwa i jednostce samorządu terytorialnego przysługuje hipoteka na wszystkich nieruchomościach podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., a także z tytułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości.

Przedmiotem hipoteki przymusowej może być przede wszystkim: część ułamkowa nieruchomości, jeżeli stanowi udział podatnika, nieruchomość stanowiąca przedmiot współwłasności łącznej podatnika i jego małżonka, nieruchomość stanowiąca przedmiot współwłasności łącznej współników spółki cywilnej lub część ułamkowa nieruchomości stanowiąca udział współników spółki cywilnej – z tytułu zaległości podatkowych spółki. Hipoteka przymusowa powstaje przez dokonanie wpisu do księgi wieczystej. Podstawą wpisu hipoteki przymusowej jest doręczona decyzja: ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego, określająca wysokość zobowiązania

¹²⁵ Dz. U. z 2015 r. poz. 553, ze zm.

podatkowego, określająca wysokość odsetek za zwłokę, o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, o odpowiedzialności spadkobiercy, określająca wysokość zwrotu podatku oraz tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia, jeżeli może być wystawione, na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji bez wydawania decyzji.

b) postępowanie wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych

Zgodnie z § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych¹²⁶ wierzyciel był obowiązany do systematycznej kontroli terminowości zapłaty należności pieniężnych.

Zgodnie z § 5 rozporządzenia wierzyciel niezwłocznie doręczał zobowiązanemu upomnienie, w przypadku gdy łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej przekraczała dziesięciokrotność kosztów upomnienia albo gdy okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej był krótszy niż 6 miesięcy.

Upomnienie zawierało między innymi: wskazanie wysokości i rodzaju należności pieniężnej, którą należy uiścić oraz okresu, którego dotyczy i sposobu zapłaty należności pieniężnej, rodzaju i wysokości odsetek za zwłokę (§ 4 ust. 1 pkt 1–4). Upomnienie zawierało również wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego po upływie 7 dni od dnia doręczenia upomnienia (§ 4 ust. 1 pkt 5) oraz pouczenie, że w przypadku skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego powstaje obowiązek uiszczenia kosztów egzekucyjnych, które zaspokajane są w pierwszej kolejności (§ 4 ust. 1 pkt 6).

Wierzyciel niezwłocznie wystawiał tytuł wykonawczy, w przypadku gdy łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej przekraczała dziesięciokrotność kosztów upomnienia albo gdy okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej był krótszy niż 6 miesięcy (§ 6).

Egzekucja zobowiązań podatkowych odbywa się na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. w ustawie tej dodano art. 6 § 1b, zgodnie z którym przed podjęciem czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych wierzyciel może podejmować działania informacyjne wobec zobowiązanego zmierzające do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku.

4) Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w sprawie przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych

Trybunał Konstytucyjny wskazał, że niektóre normy art. 70 Ordynacji podatkowej są niezgodne z Konstytucją RP¹²⁷.

W wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. akt P 30/11 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

¹²⁶ Dz. U. z 2014 r. poz. 656. Rozporządzenie zostało z dniem 1 stycznia 2016 r. zastąpione rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2015 r. poz. 2367).

¹²⁷ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm.).

Przepis ten stanowił, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego istniała konieczność nowelizacji tego przepisu w sposób gwarantujący, że podatnik z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie jego biegu. Przepis art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacji podatkowej został zmieniony z dniem 1 września 2005 r.¹²⁸. Stanowił on, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Zmiana miała charakter precyzujący. Uściślono moment zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego: skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia powinno powodować nie każde postępowanie karne skarbowe, ale tylko to postępowanie, którego przedmiotem jest podejrzenie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego wiążących się z niewykonaniem tego zobowiązania. Nie zawarto jednak normy, że skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo lub o wykroczenie skarbowe wystąpi jedynie wówczas, gdy podatnik zostanie poinformowany o tym postępowaniu najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Zmiany takiej dokonano po opublikowaniu wyżej wymienionego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r. Od 15 października 2013 r. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

W wyroku z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12 Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. Przepis ten stanowił, że nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zaskarżone rozwiązanie różnicuje w istotny sposób zakres czasowy odpowiedzialności podatników w zależności od kryterium posiadania lub nieposiadania składników majątkowych pozwalających na ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej. Trybunał Konstytucyjny nie znalazł powodu tego, że akurat to właściciele nieruchomości mieliby dożywotnio odpowiadać za należności podatkowe.

Od 1 stycznia 2003 r. odpowiednikiem przepisu art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej jest art. 70 § 8, z tym, że odnosi się on również do zobowiązań podatkowych zabezpieczonych zastawem skarbowym. W uzasadnieniu do orzeczenia Trybunał stwierdził, że aktualny przepis art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej (tj. w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2003 r.) – mimo że nie był przedmiotem skargi konstytucyjnej – budzi w ocenie Trybunału Konstytucyjnego te same wątpliwości co do jego zgodności z Konstytucją, co uchylony § 6 Ordynacji podatkowej. Z tego powodu Trybunał polecił zmianę również aktualnie obowiązującej regulacji. Przepis ten nie został zmieniony.

¹²⁸ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199, ze zm.).

W uchwale z dnia 3 grudnia 2012 r. sygn. akt I FPS 1/12 Naczelny Sąd Administracyjny dokonał wykładni przepisów ustawy Ordynacja podatkowa stwierdzając, że w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Według NSA przepis ten w sposób jednoznaczny określa procesowy skutek upływu terminu przedawnienia, który wymaga od organu pierwszej instancji lub organu odwoławczego umorzenia postępowania w przypadku, gdy organ nie zdążył orzec przed upływem przedawnienia określonego zobowiązania podatkowego – niezależnie od tego, czy nastąpiło to po zapłacie, czy przed zapłatą podatku. Wcześniej aprobowane były również odmienne stanowiska¹²⁹.

¹²⁹ W uzasadnieniu do uchwały z dnia 6 października 2003 r. w sprawie FPS 8/03 NSA stwierdził, że zobowiązanie, które wygasło na skutek zapłaty, nie może wygasnąć po raz drugi na skutek przedawnienia. Zdaniem Sądu oznaczało to, że organ odwoławczy w czasie praktycznie nieograniczonym mógł wydać jedną z decyzji wymienionych w art. 233 § 1 § 2, umożliwiając podatnikowi uzyskanie zwrotu nadpłaconego podatku; nie mógł jedynie określić podatku w kwocie wyższej od zapłaconej, bo w tym zakresie – wobec braku zapłaty – zobowiązanie wygasło na skutek przedawnienia.

Wykaz jednostek organizacyjnych NIK, które przeprowadziły kontrolę, skontrolowanych podmiotów, osób zajmujących kierownicze stanowiska odpowiedzialnych za kontrolowaną działalność oraz oceny kontrolowanej działalności

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Skontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność	Ocena
1	2	3	4	5
1.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów	Mateusz Szczurek, Minister Finansów od 27 listopada 2013 r., a od 16 listopada 2015 r. Paweł Szałamacha	Minister Finansów w ramach nadzoru nad podległymi jednostkami podejmował działania mające na celu zapobieżenie wzrostowi zaległości zobowiązań podatkowych, w tym monitorował i analizował problematykę zaległości podatkowych i przedawnień. Podjęte zostały działania zmierzające do zwiększenia dobrowolnych wpłat i dyscypliny podatników oraz usprawnienia procesu egzekucji administracyjnej, m.in. poprzez rozwinięcie działań w zakresie tzw. „miękkiej egzekucji”, utworzenie w 2014 r. w izbach i urzędach skarbowych komórek wierzycielskich oraz powołanie do życia Centrum Kompetencyjnego Spraw Wierzycielskich oraz Centrum Kompetencyjnego Egzekucji Administracyjnej.
2.		Pierwszy Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście	Bogumiła Freliszek, Naczelnik od 19.02.2010 r.	Pozytywna mimo stwierdzonej nieprawidłowości
3.		Urząd Skarbowy Warszawa-Targówek	Ewa Krzysiak, Naczelnik od 15.02.2012 r.	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
4.		Urząd Skarbowy Warszawa-Wola	Hanna Olczyk, Naczelnik od 1.07.1994 r.	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
5.	Delegatura NIK w Katowicach	Pierwszy Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej	Teresa Zejma, Naczelnik od 1.01.1995 r.	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
6.		Drugi Urząd Skarbowy w Katowicach	Andrzej Hamrol, Naczelnik od 27.07.2009 r.	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Skontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność	Ocena
1	2	3	4	5
7.	Delegatura NIK w Poznaniu	Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu	Dariusz Krupecki, Naczelnik od 28.07.2009 r.	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
8.		Urząd Skarbowy w Lesznie	Henryk Bystrzycki, Naczelnik od 21.02.2011 r.	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
9.	Delegatura NIK we Wrocławiu	Urząd Skarbowy Wrocław-Fabryczna	Waldemar Roman Szuchta, Naczelnik od 1.03.2005 r.	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
10.		Urząd Skarbowy w Legnicy	Jan Mormul, Naczelnik od 1.08.2004 r.	Pozytywna
11.	Delegatura NIK w Zielonej Górze	Urząd Skarbowy w Gorzowie Wielkopolskim	Adam Andrzejewski, Naczelnik od 1.02.2012 r.	Pozytywna mimo stwierdzonej nieprawidłowości
12.		Urząd Skarbowy w Świebodzinie	Zbigniew Cholewa, Naczelnik od 19.02.2010 r.	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości

Wykaz aktów prawnych

1. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urządach skarbowych i izbach skarbowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 578).
3. Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. z 2015 r. poz. 1269, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2014 r. poz. 1619, ze zm.).

Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Minister Finansów
6. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
7. Rzecznik Praw Obywatelskich
8. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
9. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych