KBF.430.003.2017
Nr ewid. 14/2017/P/16/011/KBF

Informacja o wynikach kontroli

POSZANOWANIE PRZEZ URZĘDY SKARBOWE INTERESÓW PODATNIKÓW ORAZ ZABEZPIECZENIE INTERESÓW SKARBU PAŃSTWA PRZY WYKONYWANIU EGZEKUCJI ADMINISTRACYJNEJ

DEPARTAMENT BUDŻETU
I FINANSÓW

MISJĄ

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

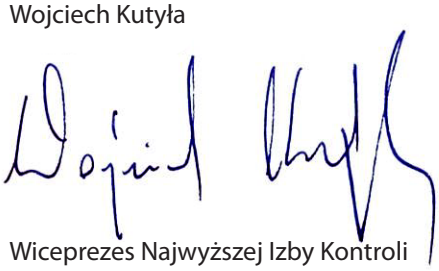
WIZJĄ

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:
Wojciech Kutyła



Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

Zatwierdzam:
Krzysztof Kwiatkowski



Prezes Najwyższej Izby Kontroli
Warszawa, dnia 21.03.2017 r.

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

Spis treści

1. ZAŁOŻENIA KONTROLI 6

2. PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI 8
2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności 8
2.2. Synteza wyników kontroli 10
2.3. Uwagi końcowe i wnioski 18

3. INFORMACJE SZCZEGÓŁOWE 20
3.1. Uwarunkowania ekonomiczne i organizacyjne oraz charakterystyka stanu prawnego 20
3.2. Istotne ustalenia kontroli 21
3.2.1. Działania nadzorcze Ministra Finansów 21
3.2.2.Wykonywanie egzekucji administracyjnej przez urzędy skarbowe 34

4. INFORMACJE DODATKOWE 57
4.1. Przygotowanie kontroli 57
4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli 59

5. ZAŁĄCZNIKI 60

Zdjęcie na okładce: Fotolia.com/Jakub Jirsák

Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

CIT	podatek dochodowy od osób prawnych – uregulowany ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, ze zm.);
Czynności egzekucyjne	wszelkie podejmowane przez organ egzekucyjny działania zmierzające do zastosowania lub zrealizowania środka egzekucyjnego;
IS	izba skarbowa;
Komórki wierzycielskie	powołane w II półroczu 2014 r. w urzędach i izbach skarbowych komórki organizacyjne ds. wierzycielskich, których zadaniem jest zarządzanie zaległościami, w tym wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego (między innymi w ramach tzw. „miękkiej egzekucji"), poszukiwanie majątku zobowiązanych oraz podejmowanie innych działań służących zabezpieczaniu 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 2017 r. poz. 201, 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 2016 r. poz. 599, 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 – uregulowany ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, ze zm.);
Poltax	system informatyczny użytkowany przez wszystkie urzędy skarbowe. Na system Poltax składają się podsystemy (między innymi Wymiar, Rachunkowość podatkowa, Kontrola, Poltax2B, Egapoltax). Dane zawarte w systemie Poltax zasilają, do celów sprawozdawczych, centralne hurtownie danych w Ministerstwie Finansów (WHTAX);
Środki egzekucyjne	środki przymusu służące do doprowadzenia do wykonania przez zobowiązanych obowiązków poddanych egzekucji administracyjnej; w egzekucji świadczeń pieniężnych katalog środków egzekucyjnych obejmuje 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 – uregulowany ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, ze zm.);
Zaległości	należności pozostałe do zapłaty, których termin płatności minął;
Zaległości podatkowe wymagalne	należności podatkowe pozostałe do zapłaty, których termin płatności minął, a nie zostały rozłożone na raty lub odroczone i mogą być egzekwowane.

1 ZAŁOŻENIA KONTROLI

Temat i numer kontroli

Kontrola P/16/011 – „Poszanowanie przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej".

Cel kontroli

Celem kontroli była ocena, czy wykonując egzekucję administracyjną urzędy skarbowe przestrzegały praw podatników oraz dbały o zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa.

Podstawa prawna, kryteria, standardy kontroli

Kontrola została przeprowadzona z inicjatywy Najwyższej Izby Kontroli, zgodnie z Planem pracy NIK na 2016 r.

Egzekucja zobowiązań podatkowych była przedmiotem kontroli NIK w 2004 r.[1], a egzekucja zobowiązań podatkowych i niepodatkowych była przedmiotem kontroli NIK w 2008 r.[2].

W 2012 r. NIK przeprowadziła kontrolę egzekwowania należności podatkowych i celnych przez izby celne[3].

Czynności kontrolne zostały przeprowadzone na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli[4] z uwzględnieniem kryteriów określonych w art. 5 ust. 1 ustawy, tj. pod względem legalności, rzetelności, celowości i gospodarności[5].

NIK dokonała oceny działalności jednostek poddanych kontroli według trzystopniowej skali (ocena pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, ocena negatywna). Stosowano także metodę opisową, kiedy ocena według trzystopniowej skali nie dawała prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki.

Zakres przedmiotowy kontroli

Przedmiotem kontroli w Ministerstwie Finansów były:

- rozmiary zaległości podatkowych, zabezpieczanie zobowiązań na majątku dłużnika, kwoty objęte egzekucją, skuteczność egzekucji;
- podejmowane działania w celu zwiększenia skuteczności egzekucji, w tym dotyczące nowelizacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz ich efekty;
- wyjaśnienia i udzielane odpowiedzi podległym organom na zgłaszane wątpliwości w sprawie egzekucji zobowiązań podatkowych;
- zalecenia kierowane do podległych organów i ich efekty;
- ustalenia kontroli resortowej i wewnętrznej w zakresie egzekucji zobowiązań podatkowych oraz sprawdzanie realizacji zaleceń pokontrolnych;
- skala, przyczyny i skutki niezgodnego z prawem wykonywania egzekucji;
- skargi na czynności egzekucyjne, zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej i zażalenia na postanowienia w sprawie zarzutów oraz sposób ich załatwienia;
- system wynagradzania pracowników wykonujących czynności i stosujących środki egzekucyjne (system motywacyjny).

---

1 Wyniki tej kontroli zostały opublikowane w Informacji o wynikach kontroli egzekwowania przez urzędy skarbowe zaległości podatkowych w 2004 r., Nr ewid. 156/2005/P05026/KBF, Warszawa, wrzesień 2005 r.

2 Wyniki tej kontroli zostały opublikowane *w Informacji o wynikach kontroli egzekwowania przez naczelników urzędów skarbowych zaległości podatkowych i niepodatkowych*, Nr ewid. 52/2009/P08023/KBF, Warszawa, maj 2009 r.

3 Wyniki tej kontroli zostały opublikowane w Informacji o wynikach kontroli egzekwowania należności podatkowych i celnych przez izby celne, Nr ewid. 48/2013/P12037/KBF, Warszawa, kwiecień 2013 r.

4 Dz. U. z 2017 r. poz. 524.

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

Przedmiotem kontroli w urzędach skarbowych były:

- rozmiary zaległości podatkowych, zabezpieczanie zobowiązań na majątku dłużnika, kwoty objęte egzekucją, skuteczność egzekucji;
- wykonywane czynności i stosowane środki egzekucyjne (terminowość, prawidłowość);
- szacowanie i sprzedaż zajętego majątku;
- ustalenie skali, przyczyn i skutków niezgodnego z prawem wykonywania egzekucji;
- podejmowane działania w celu zwiększenia skuteczności egzekucji oraz ich efekty;
- ustalenie skali, przyczyn i skutków niezgodnego z prawem wykonywania egzekucji;
- skargi na czynności egzekucyjne, zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej i zażalenia na postanowienia w sprawie zarzutów oraz sposób ich załatwienia;
- ustalenia kontroli resortowej i wewnętrznej w zakresie egzekucji zobowiązań podatkowych, realizowanie wytycznych Ministra Finansów i dyrektora izby skarbowej;
- system wynagradzania pracowników wykonujących czynności i stosujących środki egzekucyjne (system motywacyjny).

Badania dotyczyły legalności i rzetelności egzekucji zobowiązań podatkowych, w tym poszanowania interesów podatników i zabezpieczenia interesu Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji, skali i skutków niezgodnego z prawem wykonywania egzekucji, podejmowanych działań w celu zwiększenia skuteczności egzekucji, wpływu systemu wynagradzania pracowników wykonujących czynności i stosujących środki egzekucyjne na poprawę ściągalności podatków. Badania dotyczyły również sprawowania nadzoru przez Ministra Finansów, w tym monitorowanie przez Ministra Finansów zaległości podatkowych i analizowanie wykonywania egzekucji administracyjnej oraz podejmowanie działań w celu zwiększenia skuteczności egzekucji.

Zakres podmiotowy kontroli

Kontrola została przeprowadzona w Ministerstwie Finansów i w dziewięciu urzędach skarbowych (2,24% populacji) na terenie czterech województw[6].

W urzędach skarbowych zbadano między innymi 11,1% zaległości podatkowych wymagalnych na koniec 2015 r., stanowiących dochód budżetu państwa oraz 37,5% kwoty postępowań egzekucyjnych umorzonych w 2015 r. i w I półroczu 2016 r.

Do kontroli wybrano urzędy skarbowe o najwyższych zaległościach podatkowych na 31 grudnia 2015 r., w tym zaległościach podmiotów powyżej jednego mln zł, zaległościach objętych tytułami wykonawczymi, zaległościach zabezpieczonych hipoteką przymusową i zastawem skarbowym.

Wykaz skontrolowanych jednostek zamieszczono w załączniku nr 2 do niniejszej *Informacji*.

Okres objęty kontrolą

Badaniami objęto 2015 r. i I półrocze 2016 r. – do czasu zakończenia czynności kontrolnych, tj. do 25 listopada 2016 r. oraz stan faktyczny w okresie wcześniejszym, mający bezpośredni związek z badanymi zagadnieniami.

[6] Tj. na terenie województwa dolnośląskiego, kujawsko-pomorskiego, mazowieckiego i śląskiego. Województwa zostały wytypowane na podstawie danych za 2014 r. uzyskanych w Ministerstwie Finansów według kryterium najwyższej kwoty zaległości podatkowych, w tym zaległości objętych tytułami wykonawczymi i zaległości podmiotów powyżej jednego mln zł, najniższych wskaźników skuteczności egzekucji (ściągalności) oraz największej liczby i kwoty zaległości zabezpieczonych hipoteką.

2 PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI

2.1 Ogólna ocena kontrolowanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działania monitorujące, nadzorcze, organizacyjne i legislacyjne Ministra Finansów w zakresie poszanowania interesów podatników oraz w zakresie zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej, które jednak nie zapobiegły wzrostowi zaległości podatkowych, rosnących szybciej niż dochody podatkowe. Zaległości podatkowe wymagalne, zaewidencjonowane w urzędach skarbowych według stanu na koniec 2016 r., wyniosły 68,9 mld zł i były wyższe od stanu na koniec 2015 r. o 35,7%. W porównaniu do stanu na koniec 2014 r. zaległości wzrosły o 96,2%. W porównaniu do stanu na koniec 2009 r. zaległości wzrosły o 383,8%, w tym w podatku od towarów i usług o 501,1%.

Wzrost zaległości, w szczególności w podatku od towarów i usług, został ujawniony w wyniku rosnącej wykrywalności dużych nieprawidłowości i wyłudzeń w podatkach. Kwota niezapłaconych zobowiązań, wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[7] (tzw. „puste faktury"), na koniec 2015 r. wynosiła 21,9 mld zł i była ponad dwukrotnie wyższa od kwoty na koniec 2014 r. (9,9 mld zł), a na 30 czerwca 2016 r. wyniosła 27,3 mld zł. Należności wynikające z tych decyzji (od podmiotów uczestniczących w oszustwach podatkowych) są trudne do wyegzekwowania. NIK już w poprzednich informacjach[8] wskazywała, że potrzebne są skuteczne działania organów podatkowych i skarbowych w celu zmniejszenia liczby popełnianych przestępstw, co skutkowałoby zmniejszeniem wartości zaległości podatkowych. Na zmniejszenie skuteczności egzekucji zaległości podatkowych miały wpływ również trudna sytuacja finansowa i brak płynności finansowej części podmiotów gospodarczych. W badanej przez NIK próbie 135 zaległości na kwotę ogółem 475,3 mln zł odzyskano zaledwie 1,16% zaległości.

Wdrożone przez Ministra Finansów zmiany miały pozytywny wpływ na wzrost wielkości wyegzekwowanych zaległości podatkowych, a także znaczący wzrost kwot pozyskanych w drodze tzw. „miękkiej egzekucji". Kwoty uzyskane w ramach „miękkiej egzekucji" w 2015 r. prawie podwoiły się w porównaniu do wykonania w 2014 r., a ich poziom zbliża się do kwot uzyskanych w postępowaniach egzekucyjnych[9]. Działania w celu zwiększenia poziomu dobrowolnych wpłat podatku służą zwiększaniu zaufania do aparatu skarbowego i odciążają organy egzekucyjne od prowadzenia postępowań egzekucyjnych, które są długotrwałe i kosztowne dla obu stron.

Minister Finansów podjął wysiłki w celu usprawnienia i zwiększenia skuteczności egzekucji administracyjnej zobowiązań podatkowych, wyznaczał cele strategiczne i monitorował ich wykonanie. Powołanie w 2014 r. komórek wierzycielskich, a także Centrum Kompetencyjnego Spraw Wierzycielskich i Centrum Kompetencyjnego Egzekucji Administracyjnej, usprawniło

---

7 Dz. U. z 2016 r. poz. 710, ze zm. Zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy, 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, nawet w przypadku, gdy faktura nie dokumentuje rzeczywistego obrotu.

8 Na przykład w: Informacji o wynikach kontroli przeciwdziałania wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, Nr ewid. 24/2016/P/15/011, opublikowanej w 2016 r., Informacji o wynikach kontroli przedawniania się zobowiązań podatkowych, Nr ewid.23/2016/P/15/012/KBF, opublikowanej w 2016 r.

9 „Miękka egzekucja" funkcjonuje od II półrocza 2014 r. Kwoty uzyskane w ramach „miękkiej egzekucji" i w postępowaniach egzekucyjnych wyszczególnione są w dalszej części Informacji.

proces zarządzania zaległościami. Naczelnicy urzędów skarbowych zostali odciążeni od wykonywania niektórych zadań pozafiskalnych, a także postępowań, m.in. w stosunku do dłużników alimentacyjnych. Naczelnikom zapewniono elektroniczny dostęp do bazy danych ksiąg wieczystych, wprowadzane są zasady elektronicznego przekazywania dokumentów pomiędzy organami egzekucyjnymi i dokonywania doręczeń z użyciem środków komunikacji elektronicznej. Wdrożona w czerwcu 2016 r. aplikacja „Mobilny poborca" służy poprawie organizacji pracy poborców skarbowych w terenie. Z dniem 1 stycznia 2018 r. planowane jest wdrożenie przeprowadzania licytacji elektronicznej z ruchomości. Celem tych działań jest zmniejszenie pracochłonności i lepsze wykorzystanie zasobów ludzkich.

W trakcie kontroli w urzędach skarbowych stwierdzono problemy z dokonywaniem elektronicznych zajęć rachunków bankowych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego OGNIVO. Tym samym nie została zapewniona realizacja przepisu art. 86b ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[10] (zwanej dalej ustawą egzekucyjną lub u.p.e.a.). Ponadto w niewielkim zakresie był realizowany obowiązek określony w art. 55a u.p.e.a. w sprawie składania do sądu wniosku o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego danych dotyczących egzekucji w przypadku nieuregulowania zaległości w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji.

Skontrolowane urzędy skarbowe prowadziły egzekucję zobowiązań podatkowych z poszanowaniem praw podatników, traktując zobowiązanych jednakowo. Postępowania te nie zawsze jednak gwarantowały zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa. Znikoma była liczba sprzedaży ruchomości i nieruchomości, niewielkie były efekty zabezpieczenia zobowiązania na majątku podatnika i stosowania hipoteki oraz zastawu skarbowego, a także odpowiedzialności subsydiarnej (członków zarządu spółek kapitałowych). Stwierdzone w czterech urzędach skarbowych nieprawidłowości dotyczące zaległości z przedziału 20–100 tys. zł (20 na kwotę 816,8 tys. zł, tj. 22,2% liczby i 19,2% kwoty badanych spraw) polegały na opóźnieniach we wszczęciu postępowania podatkowego, opóźnieniach w wystawieniu tytułu wykonawczego, zwłoce lub niepodejmowaniu wszystkich czynności zmierzających do ustalenia majątku dłużników i niewyczerpaniu wszystkich środków egzekucyjnych. W próbie 45 zaległości powyżej 1 mln zł z opóźnieniem wszczęto trzy postępowania w celu ustalenia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe członków zarządu spółek kapitałowych na łączną kwotę 28,1 mln zł. Opóźnienia te nie wpłynęły jednak na skuteczność egzekucji. Zobowiązani nie posiadali majątku mogącego być przedmiotem egzekucji. Zdaniem NIK należy zwiększyć kompetencje pracowników i gotowość do stosowania dostępnych instrumentów prawnych w celu wzmocnienia ochrony interesów Skarbu Państwa.

Zarzuty i skargi na czynności egzekucyjne były rzetelnie rozpatrywane. Ich skala nie była znaczna w relacji do liczby prowadzonych postępowań egzekucyjnych.

Minister Finansów analizował i kontrolował wykonywanie egzekucji administracyjnej przez urzędy skarbowe. W 2015 r. dokonał zmiany systemu wynagradzania (prowizyjnego). Według większości ankietowanych pracowników urzędów skarbowych system działa motywacyjnie i sprzyja poprawie ściągalności podatków.

[10] Dz. U. z 2016 r. poz. 599, ze zm.

2.2 Synteza wyników kontroli

1. Kolejny rok rosły, i to w szybkim tempie, zaległości podatkowe. Na dzień 31 grudnia 2015 r. wymagalne zaległości podatkowe zaewidencjonowane w urzędach skarbowych wyniosły 50.769,9 mln zł (należność główna) i były o 44,7% wyższe od stanu na koniec 2014 r. Na 30 czerwca 2016 r. stan zaległości podatkowych wyniósł 59.463,4 mln zł i był wyższy o 17,1% od stanu zaległości na koniec 2015 r. Według stanu na koniec 2016 r. zaległości wyniosły 68.874,5 mln zł. [str. 21]
2. Zwiększała się liczba i kwota zaległości podmiotów posiadających zaległości przekraczające 1 mln zł. Na dzień 30 czerwca 2016 r. w urzędach skarbowych figurowało 9.463 zobowiązanych winnych Państwu 47.627,7 mln zł (80,1% łącznej kwoty zaległości wymagalnych). W odniesieniu do I połowy 2015 r. liczba zalegających wzrosła o 21,0%, a kwota zadłużenia o 54,6%. [str. 24]
3. Największy udział w zaległościach (83,7%) miały zaległości z tytułu podatku od towarów i usług, które na koniec 2015 r. wynosiły 42.472,6 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2014 r. zwiększyły się o 53,4%. Na koniec 2016 r. wyniosły 59.574,2 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2015 r. wzrosły o 40,3%. Ich wzrost wiąże się z większą liczbą wyłudzeń i zwiększoną wykrywalnością dużych nieprawidłowości i oszustw podatkowych. Zaległości pokontrolne, zwłaszcza z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, są trudne do wyegzekwowania lub nieściągalne. Na koniec 2015 r. wyniosły one 21.886,1mln zł i były ponad dwukrotnie wyższe niż w 2014 r. Utrudniona jest egzekucja od zobowiązanych, którzy jako miejsce prowadzenia działalności wskazują tzw. „wirtualne biura", a także podmiotów, które nie ujawniły w Krajowym Rejestrze Sądowym aktualnej siedziby lub zgłosiły nieprawdziwe dane. Na znaczny wzrost kwoty zaległości podatkowych wpływ miało również pogorszenie sytuacji finansowej części podmiotów gospodarczych i wydłużające się okresy rozliczeń, co powoduje brak płynności finansowej, a także wzrost liczby podmiotów wykonujących działalność przy użyciu maszyn lub pojazdów niestanowiących ich własności (np. leasing, użyczenie bądź najem). [str. 22, 34]
4. Działania podejmowane przez Ministra Finansów wpłynęły pozytywnie na wzrost wielkości wyegzekwowanych zaległości w postępowaniach egzekucyjnych oraz znaczący wzrost kwot pozyskanych w drodze tzw. „miękkiej egzekucji".

   Powołanie w II półroczu 2014 r. komórek wierzycielskich usprawniło proces zarządzania zaległościami, przyczyniło się do wzrostu dobrowolności wpłat, a także odciążenia organów egzekucyjnych, do których trafia mniej tytułów wykonawczych do załatwienia. „Miękka egzekucja" jest przyjazna dla podatników, zwiększa zaufanie do organów podatkowych i odciąża organy egzekucyjne od prowadzenia postępowań egzekucyjnych, które są długotrwałe i kosztowne dla obu stron. Kwoty uzyskane w 2015 r. z wykorzystaniem „miękkiej egzekucji" (2.652,5 mln zł) wzrosły prawie dwukrotnie w porównaniu do wykonania w 2014 r. W I półroczu 2016 r. z wykorzystaniem „miękkiej egzekucji" uzyskano 1.151,7 mln zł. Kwoty uzyskane w wyniku postępowań egzekucyjnych wynosiły 2.996,2 mln zł w 2015 r. i 1.426,6 mln zł w I półroczu 2016 r. i były wyższe niż w porównywalnych okresach (2014 r. i I półrocze 2015 r.) o 0,6% i o 3,3%. [str. 20, 25]
5. Nastąpiła poprawa wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych dla zaległości podatkowych i skuteczności egzekucji.

   W 2015 r. wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych dla zaległości podatkowych, liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych załatwionych do liczby tytułów do załatwienia w danym okresie, wyniósł 53,2% i w porównaniu do 2014 r. zwiększył się o 0,4 punktu procentowego. W I półroczu 2016 r. wskaźnik ten wyniósł 36,1% i w porównaniu do I półrocza 2015 r. był wyższy o 3,1 punktu procentowego. W całym 2016 r. wyniósł 55,8%.

Wskaźnik skuteczności egzekucji zaległości podatkowych (ściągalności), tj. relacja kwoty wyegzekwowanych zaległości w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia, wyniósł 26,8% w 2015 r. i był wyższy o 2,6 punktu procentowego od wykonania w 2014 r. W I półroczu 2016 r. wskaźnik skuteczności wyniósł 16,1% i był wyższy o 4,1 punktu procentowego od wykonania w I półroczu 2015 r. W całym 2016 r. wyniósł 34,2%. Wzrost wartości wskaźnika skuteczności egzekucji związany był głównie z działaniami organów egzekucyjnych, mających na celu obniżenie kwoty zaległości objętych egzekucją administracyjną. Zadanie to zostało wskazane jako cel w *„Systemie wyznaczania celów dla Administracji Podatkowej"* na 2015 r. i było kontynuowane w 2016 r. [str. 25–26]

6. W 2015 r. i I półroczu 2016 r. przeciętne zatrudnienie w komórkach egzekucyjnych urzędów skarbowych wyniosło odpowiednio 4.384 i 4.410 osób i było nieco niższe niż w 2014 r. (4.539 osób). Przeciętne miesięczne wynagrodzenie w 2015 r. wyniosło 6.542,5 zł i w porównaniu do 2014 r. wzrosło o 1,6%, w I półroczu 2016 r. wyniosło 7.083,8 zł.

Łączne wydatki na wynagrodzenia osób zatrudnionych w komórkach egzekucyjnych w 2015 r. stanowiły kwotę 344,2 mln zł (o 1,9% mniej niż w 2014 r.), a w I półroczu 2016 r. 187,4 mln zł (o 11,7% więcej niż w I połowie 2015 r.)[11]. Wydatki budżetu państwa (części 19 *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe*) na egzekucję prowadzoną przez organy egzekucyjne w urzędach skarbowych w 2015 r. wyniosły 619,7 mln zł, a w I półroczu 2016 r. – 293,4 mln zł.

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. w postępowaniach egzekucyjnych, prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych poza zaległościami podatkowymi (w kwocie 2.996,2 mln zł i 1.426,6 mln zł), wyegzekwowano koszty egzekucyjne stanowiące dochód budżetu państwa w kwocie 289,7 mln zł w 2015 r. oraz 142,3 mln zł[12] w I półroczu 2016 r. [str. 27]

7. Ministerstwo Finansów dokonuje analizy skuteczności i efektywności prowadzonych postępowań egzekucyjnych na podstawie kwartalnych sprawozdań oraz miesięcznych raportów w hurtowni WHTAX. Wyniki tych analiz są omawiane na spotkaniach z naczelnikami urzędów skarbowych. Urzędy skarbowe przekazywały informacje o podjętych i planowanych działaniach, mających na celu poprawę efektywności poboru i egzekwowania należności podatkowych.

Minister Finansów wydawał podległym jednostkom zalecenia i monitorował ich wykonanie w celu zapewnienia efektywnego działania służb odpowiedzialnych za pobór i egzekucję podatków. Przekazywał również instrukcje i informacje o zmianach organizacyjnych, wdrożeniu nowych aplikacji do obsługi egzekucji administracyjnej i zmianach w przepisach prawnych, mające na celu zapewnienie jednolitego stosowania prawa. [str. 21, 28]

Powyższe działania nie przełożyły się jednak, w okresie objętym kontrolą, na zmniejszenie wielkości zaległości podatkowych, które rosły szybciej niż dochody podatkowe, natomiast miały pozytywny wpływ na wzrost wielkości wyegzekwowanych zaległości w postępowaniach egzekucyjnych oraz znaczący wzrost kwot pozyskanych w drodze tak zwanej „miękkiej egzekucji". [str. 21]

---

[11] Nie ma możliwości wyodrębnienia danych o zatrudnieniu, przeciętnym miesięcznym wynagrodzeniu i wydatkach na wynagrodzenia osób zatrudnionych w komórkach egzekucyjnych w rozbiciu na egzekucję zaległości podatkowych i egzekucję pozostałych zaległości.

[12] Na podstawie danych z WHATAX. Kwoty uzyskane w postępowaniach egzekucyjnych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych na podstawie tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe stanowiące dochód budżetu państwa (SM).

W izbach skarbowych został przeprowadzony (od 15 grudnia 2015 r. do 31 marca 2016 r.) audyt w formie czynności doradczej w zakresie zadania *„Organizacja procesu nadzoru nad urzędami skarbowymi w obszarze zarządzania zaległościami"*. Wyniki audytu wskazały wspólne słabości organizacyjne i systemowe występujące w systemach zarządzania zaległościami na poziomie centralnym i lokalnym. W zakresie audytu przeprowadzonego w okresie od 1 sierpnia do 15 września 2016 r. *„Usprawnienia procesu egzekucji administracyjnej należności pieniężnej"* trwały prace nad opracowaniem raportu końcowego. [str. 32]

8. Minister Finansów tworzył warunki do skutecznego prowadzenia egzekucji administracyjnej zobowiązań podatkowych.

Powołanie w 2014 r. komórek wierzycielskich, a także Centrum Kompetencyjnego Spraw Wierzycielskich (CKSW) i Centrum Kompetencyjnego Egzekucji Administracyjnej (CKEA) usprawniło proces zarządzania zaległościami, przyczyniło się do wzrostu dobrowolności wpłat i odciążenia organów egzekucyjnych, do których trafia mniej tytułów wykonawczych do załatwienia. Naczelnicy zostali odciążeni od niektórych zadań pozafiskalnych (m.in. od zadań związanych z likwidacją rzeczy znalezionych, wykonywania orzeczeń sądów powszechnych o zabezpieczeniu spadku oraz spisu inwentarza, prowadzenia postępowań w stosunku do dłużników alimentacyjnych), umożliwiono im dostęp do bazy danych ksiąg wieczystych. Wprowadzono nowe zasady postępowania w przypadku zbiegu egzekucji sądowej i administracyjnej oraz egzekucji administracyjnych, a także elektronicznego przekazywania dokumentów pomiędzy organami egzekucyjnymi i dokonywania doręczeń z użyciem środków komunikacji elektronicznej. Z dniem 1 stycznia 2018 r. planowane jest wdrożenie przeprowadzania licytacji elektronicznej z ruchomości.

Przyspieszono wydawanie decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku podatników poprzez wyposażenie od 1 stycznia 2016 r. w kompetencje do wydawania decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Od 1 stycznia 2017 r. wprowadzono odpowiedzialność solidarną pełnomocnika za zaległości podatkowe powstałe u nowo zarejestrowanego podatnika VAT czynnego (w kwocie nieprzekraczającej 500 tys. zł) w związku z czynnościami wykonanymi przez niego w ciągu pierwszych 6 miesięcy od dnia zarejestrowania. Wprowadzono także weryfikację danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT oraz ustalono zasady odmowy rejestracji i wykreślenia podatnika w przypadku podania danych niezgodnych z prawdą lub gdy podmiot nie istnieje lub nie ma z nim kontaktu (nie stawia się na wezwanie naczelnika urzędu skarbowego). [str. 28]

9. Wdrożona w czerwcu 2016 r. aplikacja „Mobilny poborca" służy poprawie organizacji pracy poborców skarbowych, którzy zyskali możliwość rejestrowania i rozliczania w aplikacji czynności wykonanych w terenie i migrowania ich do bazy danych EGAPOLTAX. Pozytywnie oddziałuje również forum dyskusyjne, na którym pracownicy urzędów mogą wymieniać doświadczenia oraz dzielić się wiedzą. Działania te mogą pozytywnie wpłynąć na zmniejszenie pracochłonności i lepszego wykorzystania zasobów ludzkich. [str. 29]

10. W trakcie kontroli w urzędach skarbowych stwierdzono problemy z dokonywaniem elektronicznych zajęć rachunków bankowych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego OGNIVO, udostępnionego we wrześniu 2016 r. we współpracy z Krajową Izbą Rozliczeniową S.A. Tym samym nie została zapewniona realizacja przepisu art. 86b u.p.e.a Elektronizacja zajęć rachunków bankowych miała ograniczyć pracochłonność wykonywanych czynności, a także zmniejszyć koszty zajęcia ponoszone przez zobowiązanych. Przyczyną jest przestarzały system

POLTAX, który ma ograniczenia w implementacji nowych funkcjonalności. W Ministerstwie Rozwoju i Finansów trwają analizy w zakresie budowy scentralizowanego systemu informatycznego wspierającego procesy egzekucji administracyjnej w urzędach skarbowych, mającego zastąpić obecny rozproszony system EGAPOLTAX. Obecnie wdrażane są rozwiązania tymczasowe[13]. Pełna automatyzacja zajęć egzekucyjnych i zbiegów egzekucji będzie udostępniona w 2017 r.

NIK zwraca uwagę na pilną potrzebę usunięcia przeszkód z dokonywaniem elektronicznych zajęć rachunków bankowych, by organy egzekucyjne urzędów skarbowych nie znajdowały się w pozycji gorszej od organów administracyjnych i sądowych, które wyprzedzają je w zajęciu wierzytelności przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego. [str. 29, 39]

11. Egzekucja zobowiązań podatkowych była w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. przedmiotem 91 kontroli przeprowadzonych w urzędach skarbowych przez izby skarbowe. Ponadto Ministerstwo Finansów przeprowadziło dwie kontrole doraźne wykonywania egzekucji administracyjnej. Po kontrolach, w których zostały stwierdzone nieprawidłowości, podjęto działania mające na celu zminimalizowanie ilości spraw, które mogłyby ulec przedawnieniu, odwołano ze stanowiska kierownika Działu Egzekucji Administracyjnej oraz złożono zawiadomienie do prokuratury rejonowej o podejrzeniu popełnienia, przez osobę nadzorującą pracę komórki egzekucji administracyjnej, przestępstwa polegającego na przekroczeniu uprawnień lub niedopełnieniu obowiązków służbowych. [str. 32]

12. W 2015 r. i w I półroczu 2016 r., na zlecenie Ministerstwa Finansów, dla podległych służb zorganizowanych zostało 145 sesji szkoleniowych w zakresie egzekucji i spraw wierzycielskich, w których uczestniczyli pracownicy izb skarbowych (297 osób) oraz urzędów skarbowych (2.886 osób). [str. 32]

13. Ministerstwo Finansów z opóźnieniem reagowało na wątpliwości zgłaszane przez podległe jednostki w sprawie stosowania przepisów dotyczących postępowania egzekucyjnego. Na 12 zapytań skierowanych w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. do dnia zakończenia kontroli nie zostało załatwionych osiem spraw, a cztery sprawy zostały załatwione w terminie od ponad dwóch do ponad siedmiu miesięcy. Wyjaśniono, że opóźnienia wynikały z dużej liczby różnorodnych zadań i spraw nałożonych na Wydział Systemu Poboru i Egzekucji. Zdaniem NIK opóźnienia i nieudzielenie w ośmiu przypadkach wyjaśnień podległym jednostkom utrudnia skuteczne prowadzenie egzekucji administracyjnej. [str. 32]

14. Ministerstwo Finansów nie dotrzymywało również terminów rozpatrywania zażaleń na postanowienia dyrektorów izb skarbowych w sprawach postępowań wszczętych skargami na czynności egzekucyjne (art. 54 u.p.e.a.). Tylko pięć spośród 153 zażaleń, jakie wpłynęły w 2015 r. i w I półroczu 2016 r., zostało załatwionych w terminie jednego miesiąca, a pozostałe w terminie powyżej trzech miesięcy, do ponad 21 miesięcy. Ponadto nie zostało załatwionych 117 zażaleń, które wpłynęły w 2015 r. oraz 188 zażaleń, które wpłynęły w 2016 r. Wyjaśniono, że opóźnienia były spowodowane zbyt dużą liczbą spraw przypadających na pracowników zajmujących się tym obszarem. [str. 33]

[13] W grudniu 2016 r. udostępniono narzędzie umożliwiające dokonywanie zajęć rachunków bankowych; w I kwartale 2017 r. będzie ono rozbudowywane o możliwość aktualizacji zajęć rachunków bankowych. Jednocześnie trwają prace nad przygotowaniem i dostosowaniem systemu EGAPOLTAX do obsługi zawiadomień i wezwań z wykorzystaniem usługi WebServisu z przewidywanym wdrożeniem w II półroczu 2017 r.

15. Nie są prowadzone prace nad wprowadzeniem do porządku prawnego przepisu realizującego wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12, o co wnosiła NIK po kontroli P/15/012 ,,Przedawnianie się zobowiązań podatkowych" przeprowadzonej w 2015 r.[14]. Wyrok dotyczył przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[15] (zwanej dalej Ordynacją podatkową lub O.p.), określających zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym. Minister Rozwoju i Finansów wyjaśnił, że w związku ze stanowiskiem Rządu do projektu poselskiego ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, w którym proponuje się uchylenie art. 70 § 8 O.p., Rada Ministrów wniosła o zawieszenie prac do czasu zakończenia postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawach zainicjowanych wnioskami Marszałka Sejmu (rozpatrzony) i Rzecznika Praw Obywatelskich oraz pytaniem prawnym Sądu Rejonowego Poznań--Nowe Miasto i Poznań-Wilda, które wyznaczą właściwy kierunek zmian legislacyjnych w art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. [str. 31]

W Ministerstwie Finansów monitorowano zagadnienie skutków finansowych natychmiastowego uchylenia art. 70 § 8 O.p., zarówno w aspekcie wysokości kwot objętych zabezpieczeniem, jak również możliwości odzyskania tych kwot. [str. 32, 51]

16. W dziewięciu kontrolowanych urzędach skarbowych badaniem objęto 135 zaległości w podatku VAT, CIT i PIT na kwotę 475.320,4 tys. zł.

16.1. W badanej grupie 45 zaległości powyżej 1 mln zł (na łączną kwotę 471.067,2 tys. zł) terminowo wystawiono upomnienia i tytuły wykonawcze i wszczęto egzekucję, zgodnie z art. 15 § 1 u.p.e.a., a także prawidłowo prowadzono egzekucję. Podejmowano także działania w celu ustalenia majątku dłużników. Analizowano możliwości dochodzenia odpowiedzialności podatkowej od osób trzecich, w tym od członków zarządu spółek kapitałowych. W dwóch urzędach skarbowych, tj. w Trzecim US Warszawa-Śródmieście (w jednej sprawie dotyczącej podatku VAT za IV kwartał 2012 r. na kwotę 16.030,7 tys. zł) i w US Warszawa-Bielany (w dwóch sprawach dotyczących zaległości na kwotę 12.060,3 tys. zł) stwierdzono opóźnienia w postępowaniach dotyczących ustalenia odpowiedzialności osób trzecich, tj. członków zarządu spółek kapitałowych. Długotrwałość sporządzenia wniosków w Trzecim US Warszawa-Śródmieście tłumaczono pracochłonnością ich przygotowywania. W US Warszawa-Bielany przyczyną opóźnienia były trudności kadrowe. [str. 35]

16.2. W badanej grupie 90 zaległości z przedziału 20–100 tys. zł o łącznej wartości 4.253,2 tys. zł, w 20 przypadkach dotyczących zobowiązań na łączną kwotę 816,8 tys. zł (w czterech urzędach) stwierdzono opieszałość (na różnych etapach postępowania), a w szczególności zwłokę we wszczęciu postępowania podatkowego, opóźnienie w wystawieniu tytułu wykonawczego, zwłokę lub niepodejmowanie czynności zmierzających do ustalenia majątku dłużników i niewyczerpanie wszystkich środków egzekucyjnych. [str. 36]

16.3. Skuteczność egzekucji w badanej próbie 135 zaległości wynosiła 1,16%[16]. W efekcie podejmowanych czynności egzekucyjnych odzyskano kwotę 5.538,9 tys. zł. W ocenie NIK przyczyną tak niskiej skuteczności egzekucji nie były stwierdzone nieprawidłowości.

[14] Wyniki tej kontroli zostały opublikowane w Informacji o wynikach kontroli przedawniania się zobowiązań podatkowych, nr ewidencyjny 23/2016/P/15/012/KBF, Warszawa, czerwiec 2016 r.

[15] Dz. U. z 2017 r. poz. 101, ze zm.

[16] W odniesieniu do stanu zaległości na dzień 31 grudnia 2015 r.

W zbadanych sprawach zobowiązani nie posiadali nieruchomości lub posiadali tylko ułamkowe prawo własności, nieruchomość była już wcześniej obciążona wpisami innych wierzycieli (banków) do całej jej wartości albo egzekucję prowadził komornik sądowy na podstawie mającej pierwszeństwo hipoteki obciążającej nieruchomość. Utrudnieniem w egzekucji był także brak kontaktu z podatnikiem, który jako miejsce prowadzenia działalności zgłosił tzw. „biuro wirtualne", niemożność ustalenia miejsca przechowywania ruchomości, niemożność zajęcia ruchomości w celu egzekucji albo nieopłacalność egzekucji ze względu na niską wartość ruchomości i wysokie koszty egzekucyjne. [str. 36]

16.4. Równie małe były efekty egzekucji zobowiązań podatkowych od osób trzecich (członków zarządu spółek kapitałowych). Naczelnicy urzędów skarbowych wyjaśniali, że jakkolwiek dochodzenie odpowiedzialności od osób trzecich jest zasadne, to nakład pracy związany z wdrożeniem i następnie prowadzeniem tego rodzaju postępowania jest nieadekwatny do efektów uzyskanych w toku egzekucji. [str. 37]

17. Na zmniejszenie zaległości podatkowych w niewielkim stopniu wpłynęło zaspokajanie wierzyciela w oparciu o hipoteki i zastawy skarbowe. Te formy zabezpieczenia dobrze służyły zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych rozłożonych na raty i po spłacie należności były wykreślane. Także dokonywanie zabezpieczeń na majątku podatnika na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej oraz art. 154 § 1 ustawy egzekucyjnej, choć prawidłowo dokonywane, nie miało istotnego wpływu na wzrost skuteczności egzekucji. [str. 49]

18. Postępowania egzekucyjne prowadzono z poszanowaniem interesów podatników. W zbadanych sprawach nie stwierdzono nierównego traktowania zobowiązanych. Przy stosowaniu środków egzekucyjnych brano pod uwagę zarówno korzyści z egzekucji, jak też dolegliwość, koszty i skutki społeczne stosowania środków egzekucyjnych, zwłaszcza egzekucji z ruchomości i nieruchomości. [str. 35, 46, 48]

19. W okresie objętym kontrolą sporadycznie dokonywano sprzedaży nieruchomości (łącznie w kontrolowanych urzędach sprzedano trzy nieruchomości uzyskując 497,2 tys. zł). Wyjaśniano, że procedury sprzedaży nieruchomości są skomplikowane, czasochłonne, wymagające znacznego zaangażowania kadrowego przy dużej liczbie spraw do załatwienia i kosztochłonne (wysokie koszty szacowania i sprzedaży). Nie jest brana pod uwagę egzekucja z nieruchomości, które mają nieuregulowany stan prawny, a ich wartość jest kilkunastokrotnie wyższa niż wysokość egzekwowanych należności (koszty), w przypadku stwierdzenia, iż występują wierzyciele hipoteczni korzystający z pierwszeństwa zaspokojenia swoich wierzytelności, np. banki. Brany jest pod uwagę także aspekt społeczny prowadzenia egzekucji z nieruchomości (konieczność eksmisji, przy jednoczesnym zapewnieniu zobowiązanemu, a nierzadko także jego rodzinie, lokalu zastępczego). [str. 47]

20. Sprzedaży ruchomości dokonywano w pięciu kontrolowanych urzędach (w formie licytacji i sprzedaży z wolnej ręki), uzyskując w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. łącznie 244,2 tys. zł. Czynnikiem, jaki brano pod uwagę przy sprzedaży, jest wartość rynkowa ruchomości i dolegliwość egzekucji dla zobowiązanego. W sytuacji niskiej wartości rynkowej ruchomości egzekucja przyniosłaby niewielkie efekty finansowe, a zobowiązanemu znacznie utrudniłaby prowadzenie działalności gospodarczej lub byłaby dolegliwa dla zobowiązanego i jego rodziny. [str. 48]

Ustalono jednak, że w US w Sosnowcu, w jedynej przeprowadzonej w badanym okresie egzekucji z ruchomości, organ egzekucyjny sprzedał samochód zobowiązanego z wolnej ręki za cenę 1.900 zł. Według wyceny na 7 marca 2016 r. jego wartość wynosiła 4.300 zł.

Zobowiązany deklarował chęć spłacenia zaległości, chcąc odzyskać zajęty samochód potrzebny do wykonywania działalności gospodarczej – w okresie od zajęcia do sprzedaży pojazdu uzyskano od niego sześć wpłat na łączną kwotę 5,7 tys. zł. Uzyskane wpływy ze sprzedaży z wolnej ręki pokryły zaledwie koszty egzekucji (przede wszystkim parkingu 1.580 zł), a w kwocie 3,57 zł zmniejszyły zaległość. Z punktu widzenia korzyści dla obu stron (organu egzekucyjnego i zobowiązanego) bardziej racjonalne wydaje się postępowanie Naczelnika US w Będzinie, który w jednym przypadku na wniosek podatnika wyraził zgodę na samodzielną sprzedaż zajętych ruchomości (dwóch samochodów osobowych). Samochody zostały sprzedane po cenie rynkowej, a należność przekazano organowi egzekucyjnemu. W ocenie NIK warto byłoby rozważyć analizę prawnych możliwości umożliwienia zobowiązanym sprzedaży ruchomości we współpracy z organem egzekucyjnym. [str. 48]

21. Naczelnicy kontrolowanych urzędów tylko w jednostkowych przypadkach występowali do sądu ze skargą na podstawie art. 527–534 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (k.c.)[17] o uznanie czynności prawnej za bezskuteczną (skarga pauliańska) lub kierowali wnioski o reprezentowanie urzędu w tej sprawie do Prokuratorii Generalnej. Łącznie w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. kontrolowane jednostki złożyły trzy wnioski, a w sierpniu i wrześniu 2016 r. kolejne dwa wnioski. W US Warszawa-Bielany w pięciu sprawach stwierdzono opóźnienie w wykorzystywaniu informacji o wyzbywaniu się majątku przez zobowiązanych. Przyczyną był fakt, że czynności dotyczące możliwości złożenia pozwów prowadzono od 2015 r. w związku z utworzeniem komórek wierzycielskich.

Według NIK jakkolwiek instytucja uznania czynności prawnej za bezskuteczną jest procesem długotrwałym i skomplikowanym, warto podjąć próbę zapobieżenia udaremnienia egzekucji niesolidnym podmiotom z uwagi na pozytywne efekty tych działań. Na przykład w US Wrocław-Krzyki na ogółem siedem skarg złożonych od 2011 r. sądy uwzględniły powództwa w pięciu sprawach. [str. 38]

22. Na podstawie badania 121 umorzonych postępowań egzekucyjnych (0,5% wszystkich umorzeń w kontrolowanych urzędach) na łączną kwotę 896.857,4 tys. zł nie stwierdzono przypadków umorzenia w wyniku nieprawidłowych działań kontrolowanych urzędów.

W kontrolowanych postępowaniach, umorzonych na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., wydanie postanowienia o umorzeniu było poprzedzone rzetelnym poszukiwaniem majątku zobowiązanych i nastąpiło w terminie umożliwiającym przeprowadzenie postępowania ustalającego odpowiedzialność osób trzecich. W dwóch przypadkach umorzenie postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a. nastąpiło na skutek błędu popełnionego w 2014 r. przy wystawianiu tytułu wykonawczego (tj. przed okresem objętym kontrolą). W żadnym przypadku podstawą umorzenia nie było zastosowanie zbyt uciążliwego środka egzekucyjnego (art. 33 § 1 pkt 8 u.p.e.a.). [str. 43]

23. Na podstawie zbadanych 85 postępowań egzekucyjnych, w których egzekucja okazała się bezskuteczna, ustalono, że instytucja wyjawienia majątku (w trybie art. 913 ustawy z dnia 17 listopada 1964 Kodeks postępowania cywilnego[18] (k.p.c.) nie przyczyniła się do odzyskania zaległego podatku. W żadnej badanej sprawie, sądowe wyjawienie majątku

[17] Dz. U. z 2016 r. poz. 380, ze zm.

[18] Dz. U. z 2016 r. poz. 1822, ze zm.

nie doprowadziło do ujawnienia składników majątkowych dotychczas nieznanych urzędowi i mogących być przedmiotem skutecznej egzekucji. Uzyskane wykazy majątku nie wnosiły nowych informacji. [str. 40]

W trakcie kontroli NIK w urzędach skarbowych stwierdzono, że nie był realizowany obowiązek, określony w art. 55a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji składania do sądu wniosku o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS) danych dotyczących egzekucji w przypadku nieuregulowania zaległości w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji albo stosowne wnioski składane były do sądów w niewielkim zakresie. Naczelnicy kontrolowanych urzędów wyjaśnili, że obsługa wniosków do KRS jest pracochłonna i czasochłonna, a nie przynosi efektów w postaci poprawy wskaźników egzekucji. Podmioty gospodarcze generujące największe zaległości (przeważnie zobowiązania wynikające z decyzji UKS) uczestniczące w przestępstwach nie prowadzą faktycznej działalności gospodarczej. Zatem nawet umieszczenie wzmianki w KRS o toczącej się egzekucji nie wpłynie na wzrost ściągalności należności wynikających z decyzji pokontrolnych oraz nie doprowadzi do eliminacji takich podmiotów z obrotu gospodarczego. Zdaniem NIK Minister Rozwoju i Finansów powinien zapewnić stosowanie przez urzędy skarbowe w każdym przypadku przepisu art. 55a u.p.e.a lub – biorąc pod uwagę powyższe czynniki – rozważyć jego zmianę, gdyż obecnie przepis nie dopuszcza uznaniowości. [str. 41]

24. Rzetelnie rozpatrywano zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji oraz skargi na czynności egzekucyjne. Błędy organu podatkowego, stanowiące podstawę uznania zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji, nie miały negatywnych konsekwencji dla podatników. [str. 54]

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. w kontrolowanych jednostkach zobowiązani nie dochodzili na podstawie art. 168b § 1 u.p.e.a., tj. według przepisów Kodeksu cywilnego, odszkodowania od organu egzekucyjnego lub wierzyciela za szkody wyrządzone wskutek niezgodnego z przepisami prawa wszczęcia lub prowadzenia egzekucji administracyjnej lub postępowania zabezpieczającego. [str. 55]

25. W urzędach skarbowych od lutego 2015 r. funkcjonuje motywacyjny system wynagradzania pracowników komórek egzekucyjnych w oparciu o rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej[19]. Na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych wśród pracowników komórek egzekucyjnych kontrolowanych urzędów ustalono, że przeważały oceny pozytywne tego systemu oraz że zmiana systemu wynagradzania wpłynęła pozytywnie na motywację do pracy. W Pierwszym US Warszawa-Śródmieście zanotowano znaczący wzrost efektywności Działu Egzekucji Administracyjnej, zarówno w aspekcie finansowym (ściągalność), jak i w obszarze warunkującym wzrost efektywności egzekucji administracyjnej. [str. 56]

[19] Dz. U. z 2015 r. poz. 30. Poprzednio obowiązywało rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 25 kwietnia 2007 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej (Dz. U. Nr 76, poz. 506, ze zm.).

2.3 Uwagi końcowe i wnioski

Minister Finansów tworzył ramy prawne i organizacyjne w celu zwiększenia skuteczności egzekucji administracyjnej podatków i skłonienia podatników do dobrowolnego regulowania zobowiązań podatkowych. Uzyskano niewielką poprawę wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych dla zaległości podatkowych i skuteczności egzekucji oraz znaczący wzrost kwot pozyskanych w ramach tzw. „miękkiej egzekucji".

Pomimo podejmowania przez Ministra Finansów działań systemowych, legislacyjnych i organizacyjnych nie udało się zahamować wzrostu zaległości podatkowych, które rosły szybciej niż dochody podatkowe. Zwiększyła się liczba podatników mających zadłużenie powyżej 1 mln złotych i kwota tych zaległości (ponad trzy czwarte w ogólnej kwocie). Ich wzrost wiąże się z większą liczbą wyłudzeń i zwiększoną wykrywalnością dużych nieprawidłowości i oszustw podatkowych, które są określone głównie w decyzjach pokontrolnych UKS wydawanych w trybie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. To zaległości tych podmiotów, a nie podatników legalnie prowadzących działalność gospodarczą, są nieściągalne lub trudno ściągalne, co powoduje wzrost zaległości.

Utrudniona jest również egzekucja zwłaszcza od zobowiązanych, którzy jako miejsce prowadzenia działalności wskazują tzw. „wirtualne biura", a także podmiotów, które nie ujawniły w Krajowym Rejestrze Sądowym aktualnej siedziby lub zgłosiły nieprawdziwe dane. Zastosowane dotychczas rozwiązania okazały się niewystarczające w celu ograniczenia zagrożeń dla gromadzenia dochodów budżetu państwa.

W trakcie kontroli w urzędach skarbowych stwierdzono, że postępowania egzekucyjne prowadzono z poszanowaniem interesów podatników. Postępowania te nie zawsze jednak gwarantowały zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa. W badanej grupie 90 zaległości z przedziału 20–100 tys. zł o łącznej wartości 4.253,2 tys. zł, w 20 przypadkach dotyczących zobowiązań na łączną kwotę 816,8 tys. zł (w czterech urzędach) stwierdzono opieszałość na różnych etapach postępowania, a w szczególności zwłokę we wszczęciu postępowania podatkowego, opóźnienie w wystawieniu tytułu wykonawczego, zwłokę lub niepodejmowanie czynności zmierzających do ustalenia majątku dłużników i niewyczerpanie wszystkich środków egzekucyjnych. W próbie 45 zaległości powyżej 1 mln zł z opóźnieniem wszczęto trzy postępowania w celu ustalenia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe członków zarządu spółek kapitałowych na łączną kwotę 28,1 mln zł.

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

– dalsze działania, w tym spowodowanie zmian w obowiązującym prawie, w celu zmniejszenia liczby popełnianych przestępstw podatkowych, co skutkowałoby istotnym zmniejszeniem wartości zaległości podatkowych, a w szczególności:
  - stworzenie regulacji, która wyeliminowałaby wykorzystywanie do celów unikania opodatkowania korzystanie z usług tzw. „biur wirtualnych" (firm użyczających adres pod rejestrację działalności i odbiór korespondencji) przez nieuczciwe podmioty gospodarcze, w zgodności z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE);
  - zapewnienie – we współpracy z właściwymi organami – zgodności ze stanem faktycznym danych rejestracyjnych podmiotu w organie podatkowym i w Krajowym Rejestrze Sądowym;

- rozwijanie działań w zakresie miękkiej egzekucji, a także rozważenie możliwości prawnych współpracy w likwidowaniu zaległości z dłużnikami, którzy wcześniej rzetelnie wywiązywali się z zobowiązań podatkowych, w celu utrzymania przez nich możliwości prowadzenia działalności gospodarczej (na przykład poprzez sprzedaż przez zobowiązanego – we współpracy z organem egzekucyjnym – ruchomości po cenie rynkowej, z przeznaczeniem uzyskanych środków w pierwszej kolejności na spłatę zobowiązania);
- zapewnienie stosowania przez urzędy skarbowe w każdym przypadku przepisu art. 55a u.p.e.a lub rozważenie jego zmiany, gdyż obecnie przepis nie dopuszcza uznaniowości;
- kontynuowanie działań usprawniających pracę organów administracyjnych poprzez elektronizację i automatyzację wykonywanych czynności oraz lepsze wykorzystanie czasu pracy pracowników komórek wierzycielskich i egzekucji administracyjnej, a także usunięcie przeszkód w dokonywaniu elektronicznych zajęć rachunków bankowych, aby zrównać pozycję organów egzekucyjnych urzędów skarbowych z pozycją innych organów administracyjnych i sądowych w wykonywaniu czynności egzekucyjnych;
- wzmocnienie ochrony interesów Skarbu Państwa poprzez podnoszenie wiedzy i umiejętności pracowników komórek wierzycielskich i egzekucji administracyjnej w celu pełnego wykorzystywania przez nich możliwości poszukiwania i zabezpieczania majątku oraz korzystania z dostępnych środków egzekucyjnych, m.in. w związku z licznymi zmianami legislacyjnymi.

3 INFORMACJE SZCZEGÓŁOWE

3.1 Uwarunkowania ekonomiczne i organizacyjne oraz charakterystyka stanu prawnego

W okresie objętym kontrolą zadania i organizację administracji podatkowej określała ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych[20]. Zgodnie z art. 5 ust. 6 pkt 7 tej ustawy egzekucja administracyjna należności pieniężnych należała do zadań 400 naczelników urzędów skarbowych[21].

Struktura organizacyjna izb i urzędów skarbowych jest określona w statucie[22]. Siedziby i zakres terytorialny działania naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów 16 izb skarbowych[23] 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 skarbowych[24].

Z dniem 1 marca 2017 r. weszła w życie ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej[25]. Na mocy tej ustawy dotychczasowe: służba celna, administracja podatkowa i kontrola skarbowa zostały skonsolidowane i przekształcone w Krajową Administrację Skarbową (KAS). KAS jest wyspecjalizowaną administracją rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji: dochodów podatkowych, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych. Ustawa o KAS przewiduje powstanie Centralnego Rejestru Danych Podatkowych, prowadzonego w systemie teleinformatycznym, który ma służyć w szczególności gromadzeniu oraz przetwarzaniu danych związanych z obowiązkami podatkowymi i celnymi.

Egzekucja zobowiązań podatkowych odbywa się na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Ustawa zawiera przepisy prawa materialnego i procesowego, a także zasady postępowania egzekucyjnego.

Usprawnienie procesu zarządzania zaległościami podatkowymi i usprawnienie procesu egzekucji administracyjnej w urzędach skarbowych należy do zadań komórek organizacyjnych do spraw wierzycielskich, utworzonych w 2014 r. na podstawie zarządzenia nr 5 Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2014 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów[26]. W szczególności do zadań tych komórek należy wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego w taki sposób, aby spowodować wzrost poziomu dobrowolności wpłat i dyscypliny podatników[27].

W ramach działań zmierzających do zwiększenia poziomu dobrowolnych wpłat i dyscypliny podatników oraz usprawnienia procesu egzekucji administracyjnej na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności

20 Dz. U. z 2015 r. poz. 578, ze zm.

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

22 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, ze zm.).

23 Od 2 grudnia 2016 r. izby skarbowe zostały zastąpione przez izby administracji skarbowej na podstawie art. 27 ustawy z 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948).

24 Dz. U. z 2013 r. poz. 1441.

25 Dz. U. z 2016 r. poz. 1947.

26 Dz. Urz. Min. Fin. z 2014 r. poz. 3. Zarządzenie Ministra Finansów obowiązywało do 31 marca 2015 r., a następnie zostało zastąpione zarządzeniem nr 15 Ministra Finansów z dnia 5 marca 2015 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Min. Fin. z 2015 r. poz. 15).

27 Działania informacyjne i dyscyplinujące prowadzone w stosunku do podatników z zastosowaniem środków komunikacji bezpośredniej (telefony, sms, e-maile informujące o braku wpłat zobowiązania podatkowego).

pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych[28] umożliwiono wierzycielom przypominanie zobowiązanym o nieuregulowanych zobowiązaniach pieniężnych oraz konsekwencjach braku wpłaty, tj. grożącej egzekucji administracyjnej i potencjalnych kosztach egzekucyjnych (tzw. „miękka egzekucja").

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.

W celu usprawnienia procesu egzekucji administracyjnej powołano w drugiej połowie 2014 r. Centrum Kompetencyjne Egzekucji Administracyjnej (CKEA), zlokalizowane w Izbie Skarbowej w Szczecinie. Jednym z zadań działalności CKEA jest stworzenie nowoczesnego narzędzia informatycznego do kompleksowego zarządzania procesem egzekucji, jako następcy dotychczasowego systemu EGAPOLTAX.

Charakterystyka stanu prawnego została zawarta w załączniku nr 1.

3.2 Istotne ustalenia kontroli

3.2.1. Działania nadzorcze Ministra Finansów

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działania monitorujące, nadzorcze, organizacyjne i legislacyjne Ministra Finansów w zakresie poszanowania przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej w 2015 r. i w I połowie 2016 r. Działania te nie zapobiegły wzrostowi zaległości podatkowych, które rosły szybciej niż dochody podatkowe. Miały natomiast pozytywny wpływ na wzrost wielkości wyegzekwowanych zaległości w postępowaniach egzekucyjnych oraz znaczący wzrost kwot pozyskanych w drodze tak zwanej „miękkiej egzekucji".

Według stanu na 31 grudnia 2015 r. zaległości podatkowe wymagalne[29], zaewidencjonowane w urzędach skarbowych, wyniosły 50.769,9 mln zł (należność główna) i były o 44,7% wyższe od stanu na koniec 2014 r. Na dzień 30 czerwca 2016 r. wyniosły 59.463,4 mln zł, a na koniec 2016 r. zwiększyły się do kwoty 68.874,5 mln zł[30].

Dochody podatkowe w 2015 r. wyniosły 228.058,2 mln zł i w porównaniu do wykonania w 2014 r. zwiększyły się o 7,6%. W 2016 r. dochody podatkowe wyniosły 242.113,7 mln zł i w porównaniu do wykonania w 2015 r. były wyższe o 6,2%[31].

---

28 Dz. U. poz. 656. Obecnie ta kwestia jest unormowana w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. poz. 2367, ze zm.) i w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

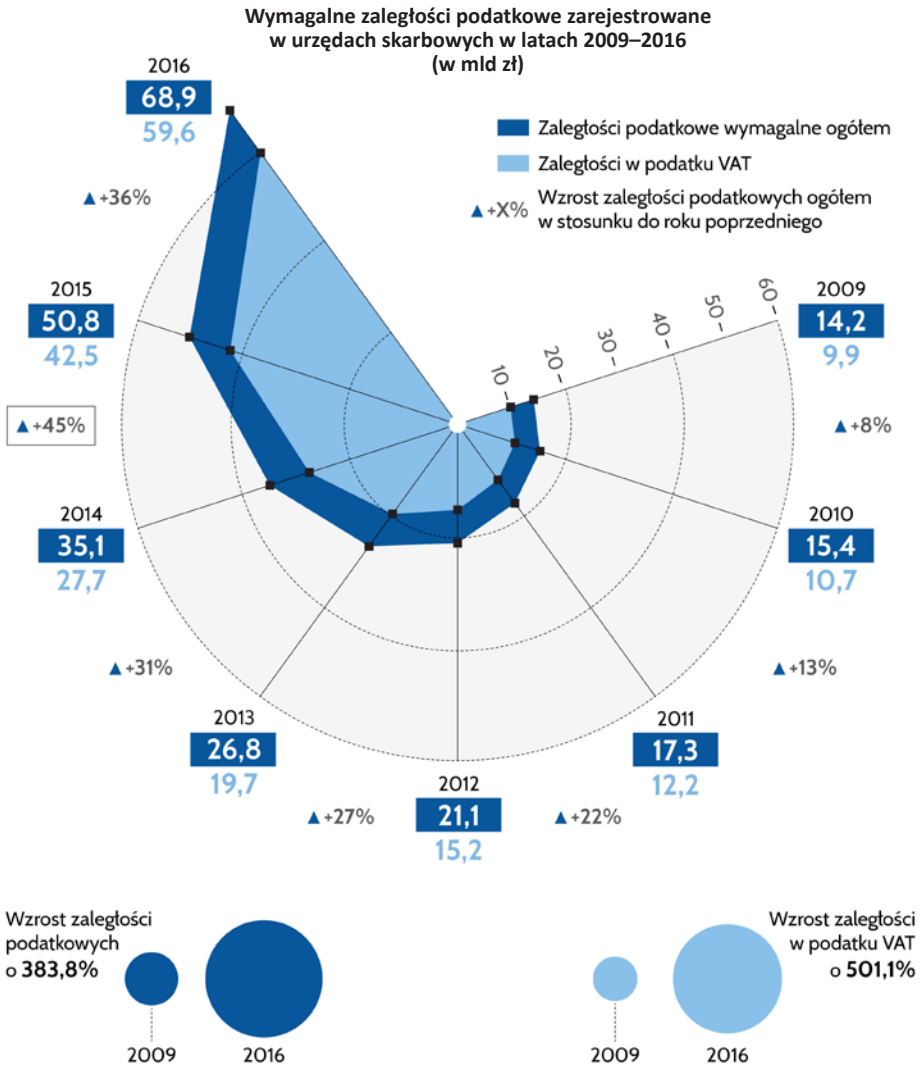
29 Dane według WHTAX, sprawozdanie B1a – *Informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty.*

30 Dane za 2016 r. uzyskano w trakcie kontroli wykonania budżetu państwa za 2016 r. Źródło: Ministerstwo Finansów, sprawozdanie B1a – Informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty.

31 Dane według WHTAX, sprawozdanie B1 – Informacja o dochodach wykonanych oraz pozostałych do zapłaty należnościach budżetu państwa. Kwota dochodów podatkowych zrealizowana przez urzędy skarbowe przed przekazaniem udziałów w podatku CIT i PIT do jednostek samorządu terytorialnego. Dane za 2016 r. uzyskane w trakcie kontroli wykonania budżetu państwa za 2016 r.

Najwyższy udział w kwocie zaległości podatkowych wymagalnych przypadał na podatek od towarów i usług. Na koniec 2015 r. zaległości z tego tytułu wyniosły 42.472,6 mln zł i stanowiły 83,7% zaległości wymagalnych ogółem. W porównaniu do stanu na koniec 2014 r. zwiększyły się o 53,4%. Na 30 czerwca 2016 r. wyniosły 49.774,9 mln zł, a na koniec 2016 r. wzrosły do 59.574,2 mln zł.

Infografika nr 1
Zaległości podatkowe



Źródło: NIK, Ministerstwo Finansów.
Projekt: Polska Grupa Infograficzna.

Wzrost zaległości, w szczególności w podatku od towarów i usług, został ujawniony w wyniku podejmowania działań zmierzających do walki ze wzrastającymi nieprawidłowościami i wyłudzeniami w podatkach i częstszym wykrywaniem dużych nieprawidłowości.

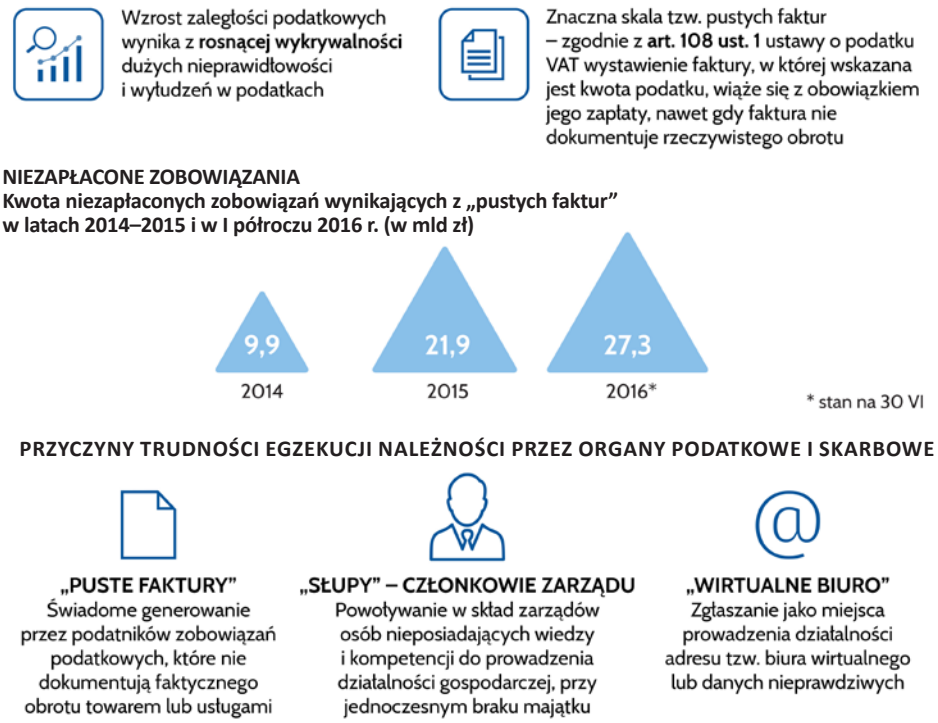
Kwota niezapłaconych zobowiązań podatkowych, wynikających z decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej i naczelników urzędów skarbowych wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług na koniec 2015 r. wyniosła 21.886,1 mln zł i była ponad dwukrotnie wyższa od wykonania na koniec 2014 r. (9.887,3 mln zł), a na 30 czerwca 2016 r. wyniosła 27.265,1 mln zł. Działania organów podatkowych i skarbowych przyczyniają się do wykrywania

oszustw podatkowych i przerywania łańcuchów powiązań karuzelowych, mających na celu wyłudzanie środków z budżetu państwa. Należności wynikające z wyżej wymienionych decyzji są trudne do wyegzekwowania z uwagi na:

– świadome generowanie przez podatników zobowiązań podatkowych poprzez wprowadzanie do obrotu gospodarczego pustych faktur, tj. w rzeczywistości niedokumentujących faktycznego obrotu towarem lub usługami;
– powoływanie w skład zarządów osób prawnych tzw. „słupów", tj. osób nieposiadających wiedzy i kompetencji do prowadzenia działalności gospodarczej, przy jednoczesnym braku własnego majątku;
– zgłaszanie jako miejsca prowadzenia działalności adresu tzw. „biura wirtualnego" lub danych nieprawdziwych; w momencie przeprowadzania kontroli podmioty te często nie prowadzą już działalności, a kontakt z nimi jest utrudniony lub niemożliwy; w przypadku „znikających spółek" późniejsze działania wierzyciela są skazane na niepowodzenie.

W takich przypadkach zaległości pozostają w ewidencji urzędów skarbowych do czasu ich przedawnienia. Szanse na ich wyegzekwowanie są bardzo małe.

Infografika nr 2
Przyczyny wzrostu zaległości



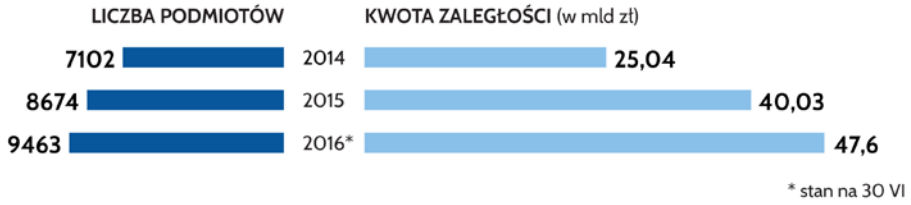
Źródło: NIK, Ministerstwo Finansów.
Projekt: Polska Grupa Infograficzna.

Na znaczny wzrost kwoty zaległości podatkowych wpływ miały również takie czynniki jak pogorszenie sytuacji finansowej części podmiotów gospodarczych, wydłużające się okresy rozliczeń między podatnikami, co powoduje brak płynności finansowej, a także wzrost liczby zobowiązanych nieposiadających składników majątkowych podlegających egzekucji, wykonujących działalność przy użyciu maszyn lub pojazdów niestanowiących ich własności (np. leasing, użyczenie bądź najem).

Rosła liczba podmiotów posiadających zaewidencjonowane w urzędach skarbowych zaległości powyżej jednego miliona złotych[32] – z 7.102 na koniec 2014 r. do 8.674 w 2015 r. i 9.463 na dzień 30 czerwca 2016 r. – i kwota ich zaległości. Zaległości te na koniec 2015 r. wynosiły 40.028,7 mln zł i w odniesieniu do 2014 r. (25.040,8 mln zł) były wyższe o 59,9%. W I półroczu 2016 r. wynosiły 47.627,7 mln zł i w odniesieniu do I półrocza 2015 r. były wyższe o 54,6%.

Infografika nr 3
Podmioty z największymi zaległościami

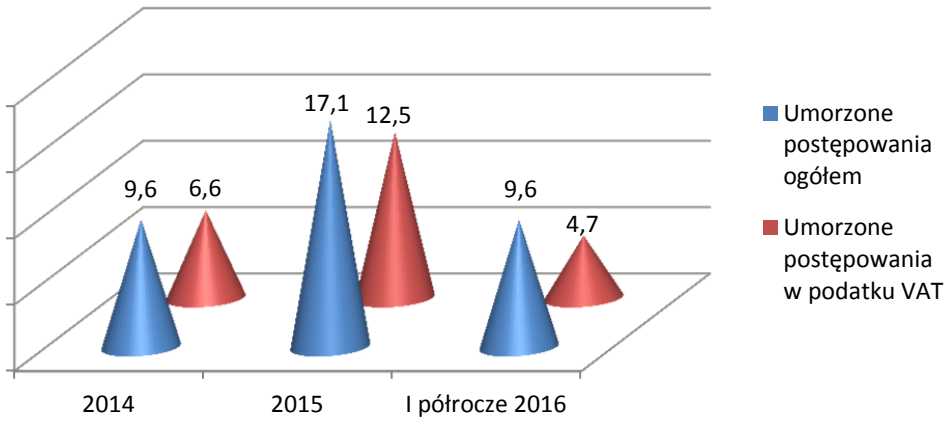
Liczba podmiotów posiadających zaewidencjonowane w urzędach skarbowych zaległości powyżej 1 mln zł oraz kwota posiadanych przez te podmioty zaległości podatkowych w latach 2014–2015 i w I półroczu 2016 r.



Źródło: NIK, Ministerstwo Finansów.
Projekt: Polska Grupa Infograficzna.

Znacznie wzrosły kwoty zaległości objęte umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi. W 2015 r. umorzono postępowania egzekucyjne na łączną kwotę 17.069,1 mln zł, tj. o 76,9% wyższą od wykonania w 2014 r. (9.646,9 mln zł). W I półroczu 2016 r. umorzono postępowania na kwotę 9.643,9 mln zł, co odpowiadało kwocie zaległości objętej umorzonymi postępowaniami w całym 2014 roku. Największe kwoty umorzonych postępowań dotyczyły zaległości w podatku od towarów i usług, powstałych w wyniku umarzania postępowań, w ramach których dochodzone były duże kwoty zaległości z decyzji pokontrolnych wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. Ich udział w kwotach umorzonych zwiększał się i w 2014 r., 2015 r. oraz I półroczu 2016 r. wyniósł odpowiednio 68,8%, 73,1% i 76,3%. Wzrost kwoty umorzonych postępowań egzekucyjnych był wynikiem bezskuteczności egzekucji.

Wykres nr 1
Umorzone postępowania egzekucyjne w latach 2014–2015 i w I półroczu 2016 r. (w mld zł)



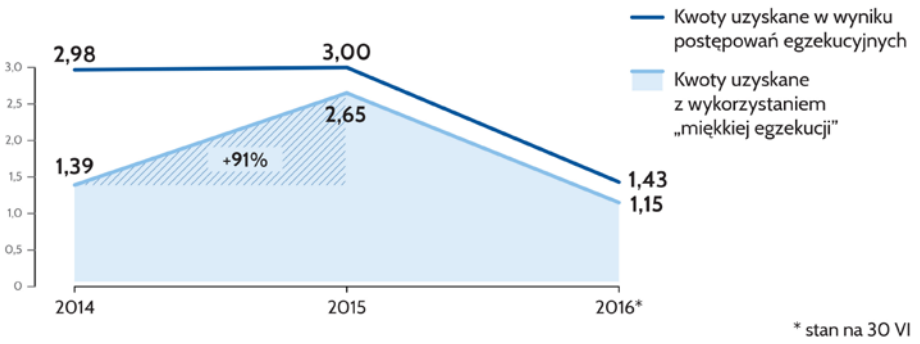
Źródło: NIK, Ministerstwo Finansów.

[32] Liczby i kwoty (należność główna) dotyczące największych dłużników według WHTAX sprawozdanie 8a – *Kwartalne zestawienie podmiotów, które posiadają zaległości we wpłatach należności wobec budżetu państwa.*

Nastąpiła poprawa wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych i skuteczności egzekucji. Kwoty wyegzekwowane w postępowaniach egzekucyjnych w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. były wyższe niż w porównywalnych okresach (2014 r. i I półrocze 2015 r.), a kwoty uzyskane z wykorzystaniem „miękkiej egzekucji" w 2015 r. wzrosły prawie dwukrotnie w porównaniu do wykonania w 2014 r.

W 2015 r. kwoty uzyskane z wykorzystaniem „miękkiej egzekucji" (2.652,5 mln zł) stanowiły 1,2%, a uzyskane w wyniku postępowań egzekucyjnych (2.996,2 mln zł) 1,3% zrealizowanych dochodów podatkowych. W I półroczu 2016 r. z wykorzystaniem „miękkiej egzekucji" uzyskano 1.151,7 mln zł, co stanowiło 1,0% zrealizowanych dochodów, natomiast w wyniku postępowań egzekucyjnych uzyskano 1.426,6 mln zł, tj. 1,2% dochodów.

Infografika nr 4
Kwoty wyegzekwowane w ramach „miękkiej egzekucji" w latach 2014–2015 i w I półroczu 2016 r. (w mld zł)



Źródło: NIK, Ministerstwo Finansów.
Projekt: Polska Grupa Infograficzna.

„Miękka egzekucja" jest przyjazna podatnikom. Daje pozytywne efekty w postaci wpływów z dobrowolnych wpłat podatku. Wpływa również na zmniejszenie ilości wystawianych tytułów wykonawczych i prowadzonych postępowań egzekucyjnych, które są długotrwałe i kosztowne dla obu stron.

Infografika nr 5
„Miękka egzekucja"

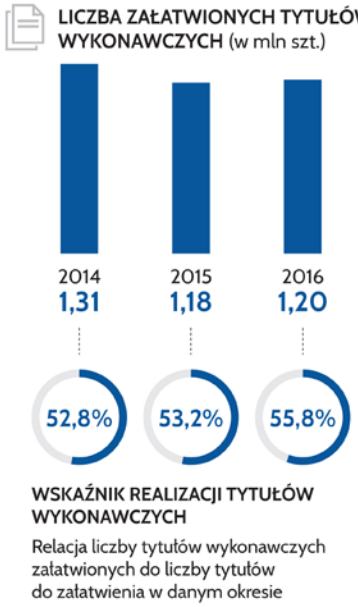


Źródło: NIK, Ministerstwo Finansów.
Projekt: Polska Grupa Infograficzna.

W 2015 r. urzędy skarbowe miały 2.219.539 podatkowych tytułów wykonawczych[33] do załatwienia[34], co w porównaniu do wykonania w 2014 r. stanowi mniej o 9,8%. W 2015 r. organy egzekucyjne w urzędach skarbowych załatwiły[35] 1.180.967 tytułów wykonawczych, co stanowiło 90,2% liczby tytułów załatwionych w 2014 r. W 2016 r. załatwiły 1.196.837 tytułów.

W 2015 r. wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych dla zaległości podatkowych, liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych załatwionych do liczby tytułów do załatwienia w danym okresie, wyniósł 53,2% i w porównaniu do 2014 r. zwiększył się o 0,4 punktu procentowego. W I półroczu 2016 r. wskaźnik ten wyniósł 36,1% i w porównaniu do I półrocza 2015 r. był wyższy o 3,1 punktu procentowego. W całym 2016 r. wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych wyniósł 55,8% i w porównaniu do 2015 r. był wyższy o 2,6 punktu procentowego. Poprawa wskaźnika nastąpiła przy zmniejszeniu liczby tytułów wykonawczych załatwionych i zmniejszeniu liczby tytułów wykonawczych do załatwienia.

Infografika nr 6
Efektywność egzekucji podatków stanowiących dochód budżetu państwa w latach 2014–2016



Źródło: NIK, Ministerstwo Finansów.
Projekt: Polska Grupa Infograficzna.

Wskaźnik skuteczności egzekucji zaległości podatkowych[36] (ściągalności), tj. relacja kwoty wyegzekwowanych zaległości w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia[37], wyniósł 26,8% w 2015 r. i był wyższy o 2,6 punktu

33 Tytuły wykonawcze na zaległości podatkowe stanowiące dochód budżetu państwa (tytuły te oznaczone są symbolem SM).

34 Tytuły wykonawcze, które istniały w systemie przed początkiem okresu sprawozdawczego i z dniem okresu sprawozdawczego są niezakończone, oraz tytuły wykonawcze, które wpłynęły w okresie sprawozdawczym. Uwzględnione są tytuły wykonawcze wystawione na podmiot, u którego powstało zobowiązanie i na następców prawnych.

35 Tytuły wykonawcze załatwione, tj. które zostały zamknięte w okresie sprawozdawczym ze statusem zamknięcia różnym od błędu wprowadzenia.

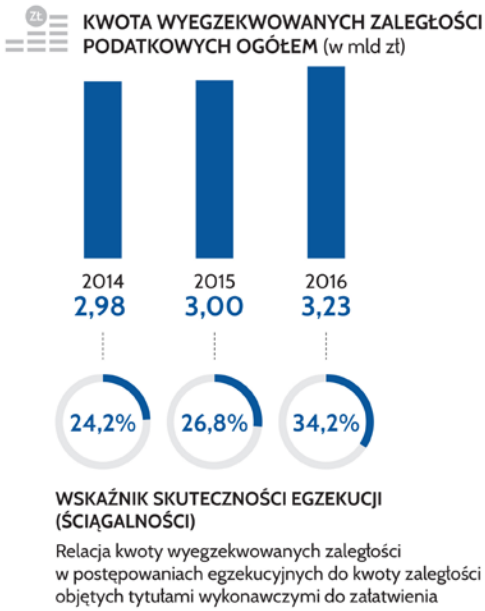
36 Prezentowany w sprawozdaniu B3 – *Efektywność egzekucji należności stanowiących dochód budżetu państwa*.

37 Kwoty rozliczone na należność główną, uzyskane w okresie sprawozdawczym oraz kwoty zadłużenia bieżącego głównego pozostającego do ściągnięcia na koniec okresu sprawozdawczego z tytułów nie zakończonych w okresie sprawozdawczym. Uwzględnione są kwoty dotyczące tytułów wykonawczych wystawionych na podmiot, u którego powstało zobowiązanie i na następców prawnych.

procentowego od wykonania w 2014 r. W I półroczu 2016 r. wskaźnik skuteczności egzekucji zaległości podatkowych wyniósł 16,1% i był wyższy o 4,1 punktu procentowego od wykonania w I półroczu 2015 r. W 2016 r. w postępowaniach egzekucyjnych wyegzekwowano 3.234,6 mln zł, więcej niż w 2015 r. o 8,0%. Wskaźnik skuteczności egzekucji zaległości podatkowych wyniósł 34,2% i był wyższy o 7,4 punktu procentowego od wykonania w 2015 r., przy czym w podatku od towarów i usług wskaźnik ten wyniósł 37,1% i był wyższy od wykonania w 2015 r. o 7,8% punktu procentowego.

Wzrost wartości wskaźnika skuteczności egzekucji związany był głównie z działaniami organów egzekucyjnych, mających na celu obniżenie kwoty zaległości objętych egzekucją administracyjną. Zadanie to zostało wskazane jako cel w „Systemie wyznaczania celów dla Administracji Podatkowej" na 2015 r. i było kontynuowane w 2016 r.

Infografika nr 7
Efektywność egzekucji podatków stanowiących dochód budżetu państwa w latach 2014–2016



Źródło: NIK, Ministerstwo Finansów.
Projekt: Polska Grupa Infograficzna.

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. w postępowaniach egzekucyjnych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych, poza zaległościami podatkowymi (w kwocie 2.996,2 mln zł i 1.426,6 mln zł), wyegzekwowano koszty egzekucyjne stanowiące dochód budżetu państwa w kwocie 289,7 mln zł w 2015 r. oraz 142,3 mln zł[38] w I półroczu 2016 r.

Wydatki budżetu państwa (części 19 – *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe*) na egzekucję prowadzoną przez organy egzekucyjne w urzędach skarbowych[39] w 2015 r. wyniosły 619,7 mln zł, a w I półroczu 2016 r. – 293,4 mln zł[40].

38 Na podstawie danych z WHATAX. Kwoty uzyskane w postępowaniach egzekucyjnych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych na podstawie tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe stanowiące dochód budżetu państwa (SM).

39 Dotyczy egzekucji zaległości podatkowych i niepodatkowych.

40 Dane według sprawozdań Rb-BZ1 rocznego z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r. i od początku roku do dnia 30 czerwca 2016 r. Działanie, postępowania egzekucyjne prowadzone przez naczelników urzędów skarbowych.

W 2015 r. i I półroczu 2016 r. przeciętne zatrudnienie w komórkach egzekucyjnych urzędów skarbowych wyniosło odpowiednio 4.384 i 4.410 osób i było nieco niższe niż w 2014 r. (4.539 osób, tj. niższe o 3,4% i o 2,8%). Przeciętne miesięczne wynagrodzenie wyniosło 6.542,5 zł w 2015 r. i 7.083,8 zł w I półroczu 2016 r. Udział wynagrodzenia prowizyjnego w badanym okresie wynosił około 40%. W 2014 r. przeciętne miesięczne wynagrodzenie wynosiło 6.442,5 zł, w tym 2.855,5 zł (44,3%) stanowiło wynagrodzenie prowizyjne.

Łączne wydatki na wynagrodzenia osób zatrudnionych w komórkach egzekucyjnych w 2015 r. stanowiły kwotę 344,2 mln zł (o 1,9% mniej niż w 2014 r.), a w I półroczu 2016 r. 187,4 mln zł (o 11,7% więcej niż w I połowie 2015 r.).

*

Minister Finansów w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. w ramach nadzoru nad podległymi jednostkami monitorował zaległości podatkowe i wykonanie egzekucji administracyjnej przez urzędy skarbowe, dokonywał analiz skuteczności egzekwowania należności podatkowych oraz podejmował działania dla usprawnienia egzekucji administracyjnej.

Działania nadzorcze wykonywane były także poprzez przekazywanie informacji o celach strategicznych do realizacji w danym okresie oraz rozliczanie z realizacji wyznaczonych zadań, kontrolę postępowań egzekucyjnych we wskazanych urzędach skarbowych oraz przeprowadzanie audytów wewnętrznych, organizowanie narad z kierownictwem podległych jednostek, prowadzenie szkoleń kadry pionu egzekucyjnego, a także zmianę systemu wynagradzania pracowników komórek egzekucyjnych urzędów skarbowych.

W celu zapewnienia efektywnego działania służb odpowiedzialnych za pobór i egzekucję podatków Minister Finansów wydawał podległym jednostkom zalecenia i monitorował ich wykonanie. Przekazywał również instrukcje i informacje o zmianach organizacyjnych, wdrożeniu nowych aplikacji do obsługi egzekucji administracyjnej i zmianach w przepisach prawnych, mające na celu zapewnienie jednolitego stosowania prawa.

W okresie objętym kontrolą Minister Finansów podejmował szereg działań mających na celu usprawnienie egzekucji administracyjnej.

Powołanie w II półroczu 2014 r. komórek wierzycielskich usprawniło proces zarządzania zaległościami i przyczyniło się do wzrostu dobrowolności wpłat i dyscypliny podatników, a także do odciążenia organów egzekucyjnych, do których trafia mniej tytułów wykonawczych do załatwienia.

Powołane w II półroczu 2014 r. Centrum Kompetencyjne Spraw Wierzycielskich (CKSW)[41] przyczyniło się do usprawnienia pracy działów wierzycielskich, między innymi poprzez ujednolicenie opisu stanowisk dla pracowników komórek wierzycielskich, stworzenie katalogu dobrych praktyk oraz wypracowanie standardów realizacji bieżących działań. Pozytywnie oddziałuje również forum dyskusyjne, na którym pracownicy urzędów mogą wymieniać doświadczenia oraz dzielić się wiedzą.

Powołane w II półroczu 2014 r. Centrum Kompetencyjne Egzekucji Administracyjnej (CKEA)[42] opracowało między innymi: portal dla wierzycieli i organów egzekucyjnych administracji podatkowej oraz interaktywny formularz tytułu wykonawczego (TW-1). W trakcie kontroli

[41] Zlokalizowane w Izbie Skarbowej w Opolu jako Samodzielny Oddział do spraw Centralnej Standaryzacji Działania Komórek Wierzycielskich.

[42] Zlokalizowane w Izbie Skarbowej w Szczecinie jako Samodzielny Oddział do spraw Centralnej Standaryzacji Działań Komórek Egzekucji Administracyjnej.

w urzędach skarbowych uzyskano rozbieżne opinie w zakresie wykorzystywania tych narzędzi, gdyż nie zostały one skutecznie rozpropagowane i nie przez wszystkich wierzycieli obcych są wykorzystywane. Powoduje to, iż nadal wiele czynności technicznych jest wykonywanych metodą tzw. „ręczną", m.in. tytuły wykonawcze przesyłane są w formie papierowej, powodując konieczność ręcznego wprowadzania danych. Podniesiono także brak możliwości przesyłania drogą elektroniczną akt egzekucyjnych, w przypadku zmiany właściwości organów egzekucyjnych.

W trakcie kontroli prowadzonej w urzędach skarbowych stwierdzono także problemy z dokonywaniem elektronicznych zajęć rachunków bankowych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego OGNIVO. Prace w zakresie rozwoju systemu elektronicznych zajęć rachunków bankowych i związanej z tym elektronicznej obsługi korespondencji, nadzorowane przez CKEA, były prowadzone we współpracy z Krajową Izbą Rozliczeniową S.A. W ocenie naczelników urzędów skarbowych system OGNIVO nie spełniał zakładanych celów, gdyż zawierał braki w zakresie funkcjonalności (m.in. dane z tytułów wykonawczych musiały być wprowadzane ręcznie, brak było możliwości pobierania ich automatycznie z systemu EGAPOLTAX). Tym samym nie została zapewniona realizacja art. 86b ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[43], który wszedł w życie z dniem 8 września 2016 r. Zastępca Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, iż główną przyczyną problemów z systemem OGNIVO jest przestarzały system POLTAX, który ma poważne ograniczenia w implementacji nowych funkcjonalności. Jego rozbudowa napotyka duże trudności. W Ministerstwie Finansów trwają analizy w zakresie budowy scentralizowanego systemu informatycznego wspierającego procesy egzekucji administracyjnej w urzędach skarbowych, mającego zastąpić obecny rozproszony system EGAPOLTAX. Obecnie wdrażane są rozwiązania tymczasowe. Jednocześnie trwają prace nad przygotowaniem i dostosowaniem systemu EGAPOLTAX do obsługi zawiadomień i wezwań z wykorzystaniem usługi WebServisu, z przewidywanym wdrożeniem w drugim półroczu 2017 r. Minister Rozwoju i Finansów w odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne poinformował, że w grudniu 2016 r. udostępniono narzędzie umożliwiające dokonywanie zajęć rachunków bankowych. Narzędzie to w I kwartale 2017 r. będzie rozbudowywane o możliwości aktualizacji zajęć rachunków bankowych.

Należy pilnie usunąć przeszkody w dokonywaniu elektronicznych zajęć rachunków bankowych, aby organy egzekucyjne urzędów skarbowych nie znajdowały się w pozycji gorszej od tych organów administracyjnych i sądowych, które wyprzedzają je w zajęciu wierzytelności przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego.

W czerwcu 2016 r. wdrożono aplikację „Mobilny poborca", która – wraz z modyfikacją funkcjonalności systemu informatycznego EGAPOLTAX – służy poprawie organizacji pracy pracowników wykonujących czynności w terenie. Nastąpiła elektronizacja i ujednolicenie przydziału spraw pracownikom komórek egzekucyjnych, pracownicy uzyskali możliwość rejestrowania w aplikacji czynności wykonanych w terenie i migrowania ich do bazy danych EGAPOLTAX, co minimalizuje czas poświęcany na dystrybucję wyegzekwowanych kwot do wierzycieli oraz rozliczanie służb w organie egzekucyjnym, wspomaga poborcę skarbowego w podziale uzyskanych kwot w zgodności z art. 115 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zarządzeniem Nr 30

[43] Na podstawie art. 86b u.p.e.a. zawiadomienia o zajęciu rachunków bankowych przesyła się do banku i organu egzekucyjnego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego obsługującego zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego. Jeżeli wykorzystanie tego systemu jest niemożliwe z przyczyn technicznych, w czasie niezbędnym do przywrócenia jego funkcjonowania zawiadomienia i wezwania doręcza się na piśmie.

Ministra Finansów z dnia 12 maja 2016 r.[44] określono pobór i rozliczanie pieniędzy odebranych lub zajętych przez pracownika obsługującego organ egzekucyjny podległy Ministrowi Finansów. Działania te pozytywnie wpłynęły na zmniejszenie pracochłonności i lepsze wykorzystanie zasobów ludzkich.

W celu wypracowania koncepcji działania dla zahamowania wzrostu zaległości i poprawy ściągalności należności podatkowych i celnych w 2016 r. powołany został Zespół do spraw zwiększenia efektywności wpływów budżetowych oraz egzekucji administracyjnej. Zespół dokonał między innymi identyfikacji istotnych problemów, ryzyka i zagrożeń w realizacji przez organy podatkowe zadań w zakresie poboru podatków.

W dniu 3 sierpnia 2016 r. została zatwierdzona koncepcja powołania w Ministerstwie Finansów Centrum Zarządzania Danymi Administracji Podatkowej[45], do którego zadań będą należały działania wspomagające Ministerstwo Finansów w zakresie zarządzania danymi na poziomie centralnym, ujednolicenie źródeł danych podatkowych i dostarczanie rzetelnych informacji w celu opracowywania ocen, prognoz i diagnoz dla Ministerstwa Finansów.

Minister Finansów tworzył warunki do skutecznego prowadzenia egzekucji administracyjnej, między innymi poprzez działania legislacyjne podejmowane w celu usprawnienia egzekucji administracyjnej. Wprawdzie Minister Finansów nie podjął działań w celu kompleksowej nowelizacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wstrzymanych w 2014 r. decyzją Zespołu ds. Programowania Prac Rządu, jednak zrealizowanych zostało szereg działań legislacyjnych mających na celu usprawnienie egzekucji administracyjnej. Dotyczyły one m.in. nowych zasad postępowania w przypadku zbiegu egzekucji sądowej i administracyjnej oraz egzekucji administracyjnych, umożliwienia dostępu do bazy danych ksiąg wieczystych, wprowadzenia obowiązku elektronicznego przekazywania dokumentów pomiędzy organami egzekucyjnymi i dokonywania doręczeń z użyciem środków komunikacji elektronicznej, odciążenia naczelników od niektórych zadań pozafiskalnych (m.in. od zadań związanych z likwidacją rzeczy znalezionych, wykonywania orzeczeń sądów powszechnych o zabezpieczeniu spadku oraz spisu inwentarza, prowadzenia postępowań w stosunku do dłużników alimentacyjnych, przyspieszenia wydawania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku podatników poprzez wyposażenie od 1 stycznia 2016 r. w kompetencje do wydawania decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej, wprowadzenia licytacji elektronicznej z ruchomości (od 2018 r.).

Od 1 stycznia 2017 r., w ramach pakietu uszczelniającego, który ma się przyczynić do utrudnienia prowadzenia przestępczych działań w podatku VAT, wprowadzono odpowiedzialność solidarną pełnomocnika za zaległości podatkowe powstałe u nowo zarejestrowanego podatnika VAT czynnego (w kwocie nieprzekraczającej 500 tys. zł) w związku z czynnościami wykonanymi przez niego w ciągu pierwszych 6 miesięcy od dnia zarejestrowania[46]. Wprowadzono także weryfikację danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT oraz ustalono zasady odmowy rejestracji i wykreślenia podatnika w przypadku podania danych niezgodnych z prawdą lub gdy podmiot nie istnieje lub nie ma z nim kontaktu (nie stawia się na wezwanie naczelnika urzędu skarbowego).

44 Dz. Urz. Min. Fin z 2016 r., poz.42.

45 Poza powołanymi w 2014 r. *Centrum Kompetencyjnym Spraw Wierzycielskich* oraz *Centrum Kompetencyjnym Egzekucji Administracyjnej.*

46 Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

Prowadzone są prace dotyczące utworzenia rejestru dłużników należności publicznoprawnych[47], a także analizy możliwych rozwiązań legislacyjnych w zakresie uproszczenia procesu egzekucji administracyjnej z nieruchomości, likwidację dublujących się czynności oraz dalszej elektronizacji postępowania egzekucyjnego.

W 2016 r. trwały w Ministerstwie Finansów prace nad reformą Krajowej Administracji Skarbowej. Zgodnie z przyjętymi regulacjami z dniem 1 marca 2017 r. zostały skonsolidowane służby administracji podatkowej, celnej i kontroli skarbowej. Działalność urzędów skarbowych ma być ukierunkowana na promowanie dobrowolności wykonywania obowiązków podatkowych oraz wspieranie klientów KAS.

W komórkach egzekucyjnych urzędów skarbowych wprowadzono *Motywacyjny system wynagradzania pracowników komórek egzekucyjnych urzędów skarbowych*. Ministerstwo Finansów przekazywało podległym jednostkom wyjaśnienia i wytyczne w zakresie stosowania przez urzędy skarbowe rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków służby cywilnej[48], głównie w zakresie naliczania wynagrodzenia prowizyjnego, uwzględnienia wynagrodzenia prowizyjnego w podstawie wymiaru zasiłku chorobowego oraz wynagrodzenia za czas urlopu wypoczynkowego.

Do dnia zakończenia kontroli nie wprowadzono do porządku prawnego przepisu realizującego wyrok Trybunału Konstytucyjnego.

W Ministerstwie Finansów zawieszono prace nad opracowaniem koncepcji wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12, o co wnosiła NIK po kontroli P/15/012 „Przedawnianie się zobowiązań podatkowych" przeprowadzonej w 2015 r.[49]. Wyrok dotyczył przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, określających zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym. W wyroku tym 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. Norma prawna zawarta w zakwestionowanym przez Trybunał art. 70 § 6 O.p. została powtórzona w obecnie obowiązującym art. 70 § 8 O.p. i uzupełniona o uwzględnienie zabezpieczenia w postaci zastawu skarbowego. Trybunał Konstytucyjny w wyroku SK 40/12 stwierdził, że wprawdzie art. 70 § 8 O.p. nie był przedmiotem orzekania, lecz w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w wyroku. Minister Rozwoju i Finansów wyjaśnił, że w związku ze stanowiskiem Rządu do projektu poselskiego ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, w którym proponuje się uchylenie art. 70 § 8 O.p., Rada Ministrów wniosła o zawieszenie prac do czasu zakończenia postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawach zainicjowanych wnioskami Marszałka Sejmu (rozpatrzony) i Rzecznika Praw Obywatelskich oraz pytaniem prawnym Sądu Rejonowego Poznań-Nowe Miasto i Poznań--Wilda, które wyznaczą właściwy kierunek zmian legislacyjnych w art. 70 § 8 O.p. W dalszym ciągu brak jest orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego (w sprawach o sygn. akt K 10/16 i P 6/16), które wyznaczą właściwy kierunek zmian legislacyjnych w art. 70 § 8 O.p.

47 W dniu 28 października 2016 r. projekt został przekazany do rozpatrzenia przez Komitet Stały Rady Ministrów.

48 W związku z wejściem w życie z dniem 1 lutego 2015 r. rozporządzenia (Dz. U. z 2015 r. poz. 30).

49 Por. przypis nr 14.

W Ministerstwie Finansów monitorowano zagadnienie skutków finansowych natychmiastowego uchylenia art. 70 § 8 O.p., zarówno w aspekcie wysokości kwot objętych zabezpieczeniem, jak również możliwości odzyskania tych kwot. Kwota należności zabezpieczonych hipoteką według stanu na koniec stycznia 2014 r. wynosiła ok. 6,2 mld zł, a zastawem skarbowym około 2 mld zł. Według przeprowadzonej w 2014 r. analizy, przybliżona kwota należności zabezpieczonych hipoteką przymusową możliwych do odzyskania wynosiła, według stanu na koniec stycznia 2014 r., około 694 mln zł, a zabezpieczonych zastawem skarbowym około 281 mln zł. W 2016 r.[50], dokonano aktualizacji powyższych danych. Kwota należności zabezpieczonych hipoteką, według stanu na 30 kwietnia 2016 r. wynosiła ok. 7,1 mld zł, a zastawem skarbowym około 4 mld zł. Przybliżona kwota należności objętych hipoteką przymusową, możliwych do odzyskania, wyniosła około 1 mld zł, a zastawem skarbowym około 373 mln zł.

W izbach skarbowych został przeprowadzony od 15 grudnia 2015 r. do 31 marca 2016 r. audyt w formie czynności doradczej w zakresie zadania *„Organizacja procesu nadzoru nad urzędami skarbowymi w obszarze zarządzania zaległościami".* Wyniki audytu wskazały wspólne słabości organizacyjne i systemowe występujące w systemach zarządzania zaległościami na poziomie centralnym i lokalnym. W zakresie audytu przeprowadzonego w okresie od 1 sierpnia do 15 września 2016 r.: *„Usprawnienia procesu egzekucji administracyjnej należności pieniężnej"* trwały prace nad opracowaniem raportu końcowego.

W okresie objętym kontrolą izby skarbowe przeprowadziły w urzędach skarbowych łącznie 120 kontroli w zakresie egzekucji administracyjnej, z czego 91 kontroli dotyczyło egzekucji zobowiązań podatkowych. Ponadto Ministerstwo Finansów przeprowadziło dwie (doraźne) kontrole wykonywania egzekucji administracyjnej. Po kontrolach, w których zostały stwierdzone nieprawidłowości, podjęto działania mające na celu zminimalizowanie ilości spraw, które mogłyby ulec przedawnieniu, odwołano ze stanowiska kierownika Działu Egzekucji Administracyjnej oraz złożono zawiadomienie do prokuratury rejonowej o podejrzeniu popełnienia, przez osobę nadzorującą pracę komórki egzekucji administracyjnej, przestępstwa polegającego na przekroczeniu uprawnień lub niedopełnieniu obowiązków służbowych.

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r., na zlecenie Ministerstwa Finansów, dla podległych służb zorganizowanych zostało 145 sesji szkoleniowych w zakresie egzekucji i spraw wierzycielskich, w których uczestniczyli pracownicy izb skarbowych (297 osób) oraz urzędów skarbowych (2.886 osób).

NIK zwraca uwagę, że na 12 zapytań skierowanych w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. przez jednostki podległe Ministrowi Finansów, w związku z wątpliwościami w sprawie stosowania przepisów dotyczących postępowania egzekucyjnego, do dnia zakończenia kontroli nie zostało załatwionych osiem spraw, a cztery sprawy zostały załatwione w terminie od ponad dwóch do ponad siedmiu miesięcy. Zastępca Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, iż opóźnienia wynikały z dużej ilości różnorodnych zadań i spraw nałożonych na Wydział

[50] W związku z koniecznością przygotowania stanowiska Rządu wobec poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, w którym zaproponowano uchylenie art. 70 § 8 O.p., jak również z uwagi na toczące się przed trybunałem Konstytucyjnym postępowanie zainicjowane wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich oraz pytaniem prawnym Sądu Rejonowego Poznań – Nowe Miasto o zbadanie konstytucyjności przepisu art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

Systemu Poboru i Egzekucji[51]. Do terminów załatwienia wniosków od podległych jednostek o interpretację przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie stosuje się przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, zatem były one załatwiane w następnej kolejności. W ocenie NIK opóźnienia i nieudzielenie w ośmiu przypadkach wyjaśnień podległym jednostkom jest działaniem nieprawidłowym, utrudniającym skuteczne prowadzenie egzekucji administracyjnej.

Na podstawie badania 153 pozycji rejestru zażaleń na postanowienia dyrektorów izb skarbowych w sprawach postępowań wszczętych skargami na czynności egzekucyjne (art. 54 u.p.e.a.), jakie wpłynęły w 2015 r. i w I półroczu 2016 r., ustalono, że tylko pięć spraw zostało załatwionych w terminie jednego miesiąca, a pozostałe w terminie powyżej trzech miesięcy, do ponad 21 miesięcy. Ponadto nie zostało załatwionych 117 zażaleń, które wpłynęły w 2015 r. oraz 188 zażaleń, które wpłynęły w 2016 r. Zgodnie z art. 35 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego[52] (k.p.a.) załatwianie sprawy powinno nastąpić w terminie jednego miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od daty wszczęcia postępowania, zaś w postępowaniu odwoławczym – w ciągu miesiąca od dnia otrzymania odwołania. Zastępca Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, iż opóźnienia były spowodowane zbyt dużą ilością spraw przypadających na pracowników zajmujących się tym obszarem. Ustawą z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej[53] kompetencje Ministra Finansów w powyższym zakresie z dniem 1 stycznia 2016 r. przeniesione zostały na organy egzekucyjne i organy nadzoru. Sprawy, które zostały wniesione do dnia 31 grudnia 2015 r., mają być załatwione na dotychczasowych zasadach. Otrzymało je do wykonania sześciu pracowników izb skarbowych[54].

W 2015 r. wpłynęło 860 zażaleń na postanowienia dyrektorów izb skarbowych w sprawie skargi na czynności egzekucyjne, z czego 788 dotyczyło zażaleń w sprawie oddalenia skargi. W wyniku prowadzonych postępowań odwoławczych załatwiono 743 zażalenia, z czego 679 rozstrzygnięć dyrektorów izb skarbowych (91,4%) utrzymano w mocy. W I połowie 2016 r. wpłynęło 317 zażaleń, z czego 303 w sprawie oddalenia skargi. Rozpatrzono 129 zażaleń, z czego 116 rozstrzygnięć dyrektorów izb skarbowych (89,9%) utrzymano w mocy.

W okresie objętym kontrolą w Ministerstwie Finansów nie były prowadzone kompleksowe analizy porównawcze ogólnych wyników osiąganych przez polskie organy egzekucji administracyjnej z wynikami osiąganymi w innych krajach. Zastępca Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej w Ministerstwie Finansów jako przyczynę wskazał niemożliwą do uzyskania porównywalność danych z tego obszaru w poszczególnych krajach, z uwagi na różnice systemów dochodzenia zaległości podatkowych oraz różnice w zakresie rozwiązań organizacyjnych i stosowanych narzędzi. Stosowane w różnych krajach rozwiązania prawne i organizacyjne są omawiane na spotkaniach roboczych organizacji międzynarodowych (Unii Europejskiej,

51 O interpretację przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji występują nie tylko organy egzekucyjne resortu finansów ale również wierzyciele, których należności podlegają egzekucji administracyjnej oraz inne organy egzekucyjne wymienione w art. 19 u.p.e.a.

52 Dz. U. z 2016 r. poz. 23, ze zm.

53 Dz. U. poz. 1269, ze zm.

54 Pracownicy Izb Skarbowych z Warszawy, Katowic i Wrocławia zostali przeniesieni do pracy na rzecz Ministerstwa Finansów na podstawie art. 64 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1345, ze zm.), przy czym pracownicy ci wykonywali swoje zadania w dotychczasowym miejscu pracy.

OECD, IOTA[55]), pod kątem możliwego ich wykorzystania w celu zwiększenia efektywności procesów poboru i egzekucji prowadzonych w Polsce. Ponadto planowane zmiany prawne poddawane są ocenie w ramach Oceny Skutków Regulacji pod kątem jego zastosowania w innych państwach – w szczególności w krajach członkowskich UE oraz OECD. Na naradzie z dyrektorami izb skarbowych w 2015 r. dokonano analizy porównawczej danych statystycznych (w formie tabel i wykresów) w zakresie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu należności.

3.2.2. Wykonywanie egzekucji administracyjnej przez urzędy skarbowe

Wykonywanie czynności egzekucyjnych i stosowanie środków egzekucyjnych

Stan wymagalnych zaległości podatkowych w badanych dziewięciu urzędach skarbowych na koniec grudnia 2015 r. wyniósł 4.290,5 mln zł (należność główna), a na 30 czerwca 2016 r. 5.130,3 mln zł mln zł (więcej o 19,6%). Największy wzrost odnotowano w US w Będzinie (ze 127,9 mln zł do 409,7 mln zł), w wyniku wpływu do Urzędu decyzji UKS we Wrocławiu.

Jako jedną z ważniejszych przyczyn wzrostu zaległości wskazywano brak możliwości prowadzenia skutecznych działań egzekucyjnych wobec podmiotów generujących znaczne kwoty zaległości, które wynajmują powierzchnię lub jedynie adres w tzw. „biurze wirtualnym" oraz zgłaszają adres tego biura jako miejsce prowadzenia działalności, bez upoważnienia prowadzącego biuro do odbioru korespondencji. Pod podanym adresem podatnik bądź osoba uprawniona do reprezentacji podmiotu nie przebywa i nie jest tam przechowywany majątek służący prowadzeniu działalności.

Infografika nr 8
Zakres kontroli



Źródło: NIK.
Projekt: Polska Grupa Infograficzna.

W każdym urzędzie skarbowym badaniem objęto zaległości pięciu podmiotów w podatku VAT, CIT i PIT powyżej 1 mln zł (należność główna), dotyczące okresu rozliczeniowego 2012–2015, wybrane spośród pozycji o najwyższych wartościach, a także zaległości 10 podmiotów, wybranych losowo spośród zaległości w podatku VAT, CIT i PIT na koniec 2015 r., w kwocie poniżej 100 tys. zł, ale powyżej 20 tys. zł (należność główna).

W dziewięciu kontrolowanych urzędach skarbowych badaniem objęto łącznie 135 zaległości w podatku VAT, CIT i PIT na kwotę 475.320,4 tys. zł, która stanowiła 11,1% wymagalnych zaległości kontrolowanych jednostek na koniec 2015 r.[56] Przeważająca część badanych zaległości,

[55] OECD – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, IOTA (Intra-European Organisation of Tax Administrations) – międzynarodowa organizacja mająca na celu m.in. wzmocnienie współpracy i rozwój administracji podatkowej w Europie.

[56] W badanej grupie 92 zobowiązania były wykazane w deklaracjach złożonych przez podatników, a 43 zobowiązania zostały ustalone w decyzjach pokontrolnych.

tj. 428.750,4 tys. zł (90%) dotyczyła podatku od towarów i usług. Przestrzegano zasady, by w próbie największych zaległości (powyżej 1 mln zł)[57] nie więcej niż trzy dotyczyły zobowiązanych zaliczanych do kategorii tzw. „słupów".

Infografika nr 9
Zakres kontroli



Źródło: NIK.
Projekt: Polska Grupa Infograficzna.

W badanej grupie 45 zaległości powyżej jednego mln zł (na łączną kwotę 471.067,2 tys. zł), terminowo wystawiono upomnienia i tytuły wykonawcze i wszczęto egzekucję zgodnie z art. 15 § 1 u.p.e.a. Egzekucję prowadzono zgodnie z przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, stosując środki egzekucyjne najmniej uciążliwe dla zobowiązanego i adekwatne do zadłużenia, traktując wszystkie podmioty jednakowo. Podejmowano także działania w celu ustalenia majątku dłużników[58]. Analizowano możliwości dochodzenia odpowiedzialności podatkowej od osób trzecich, w tym od członków zarządu spółek kapitałowych. Nie wystąpiły przypadki, że w wyniku opieszale prowadzonej egzekucji zobowiązani wyzbyli się majątku, mimo to prowadzona egzekucja była bezskuteczna.

W Trzecim US Warszawa-Śródmieście w jednej sprawie dotyczącej podatku VAT za IV kwartał 2012 r. na kwotę 16.030,7 tys. zł wniosek o orzeczenie odpowiedzialności podatkowej członków zarządu za zobowiązania Spółki sformułowano po upływie blisko roku i trzech miesięcy od umorzenia postępowania egzekucyjnego. Ponadto na wcześniejszym etapie postępowania nie doszło do przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne z uwagi na fakt opóźnienia przekazania do Działu Rachunkowości informacji o decyzji Dyrektora UKS, na skutek czego tytuł wykonawczy został wystawiony po upływie dwóch miesięcy od doręczenia decyzji wymiarowej. W US Warszawa-Bielany w dwóch sprawach opóźnienia w postępowaniach dotyczących ustalenia odpowiedzialności osób trzecich dotyczyły zobowiązań podatkowych na kwotę 12.060,3 tys. zł.

Długotrwałość sporządzenia wniosków w Trzecim US Warszawa-Śródmieście tłumaczono pracochłonnością ich przygotowywania. W US Warszawa-Bielany przyczyną opóźnienia były trudności kadrowe. Z powodu rotacji kadr od marca 2015 r. w wydziale spraw wierzycielskich

[57] Wyboru dokonywano według kryterium najwyższej kwoty, w razie braku zaległości powyżej 1 mln zł badano zaległości o najwyższych wartościach.

[58] W systemie OGNIVO i CERBER poszukiwano rachunków bankowych dłużników. Z bazy CZM (Czynności Majątkowe, aplikacja systemu POLTAX) uzyskiwano informacje o dokonanych czynnościach majątkowych, np. zakupie samochodów lub nieruchomości. W Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (CEPIK) poszukiwano pojazdów zobowiązanego. W Centralnej Bazie Danych Ksiąg Wieczystych wyszukiwano, czy zobowiązani są właścicielami lub użytkownikami wieczystymi nieruchomości. Na podstawie wypisów z Krajowego Rejestru Sądowego sprawdzano, czy zobowiązany występuje w roli udziałowca. Występowano do ZUS o ujawnienie podmiotów zatrudniających dłużników i do podmiotów świadczących na rzecz zobowiązanych usługi rachunkowe oraz banków w celu ujawnienia kontrahentów zobowiązanych, a także do zarządców/administratorów nieruchomości, spółdzielni mieszkaniowych celem wskazania właściciela lokalu, w którym dłużnik posiada adres zamieszkania lub siedziby.

nie było pracownika, który miałby doświadczenie w gromadzeniu dokumentacji niezbędnej do oceny możliwości wszczęcia postępowania wobec osób trzecich.

W badanej grupie 90 zaległości z przedziału 20–100 tys. zł o łącznej wartości 4.253,2 tys. zł, w 20 przypadkach dotyczących zobowiązań na łączną kwotę 816,8 tys. zł (w czterech urzędach) stwierdzono opieszałość (na różnych etapach postępowania), a w szczególności:

- w Trzecim US Warszawa-Śródmieście – zwłokę we wszczęciu postępowania podatkowego i brak wystawienia tytułu wykonawczego, co skutkowało przedawnieniem zobowiązania na kwotę 75.001 zł; zwłokę we wszczęciu postępowania podatkowego i opóźnienie w wystawieniu tytułu wykonawczego na 22.529 zł; zwłokę we wprowadzeniu deklaracji do systemu Poltax oraz zwłokę w wydaniu/doręczeniu upomnienia (kwoty 83.105 zł i 48.890,90 zł); zwłokę w umorzeniu postępowania egzekucyjnego i w dochodzeniu należności od spadkobierców zobowiązanego na kwotę 77.491 zł; brak czynności egzekucyjnych przez okres od półtora roku do ponad dwóch lat (kwoty 21.702 zł, 86.035 zł i 35.637 zł);
- w US Warszawa-Bielany – zwłokę lub niepodejmowanie czynności zmierzających do ustalenia majątku dłużników w pięciu postępowaniach na kwotę ogółem 170,4 tys. zł; w jednym przypadku działania egzekucyjne do zaległości w łącznej kwocie 38,4 tys. zł[59] przez ponad trzy lata ograniczały się do zajęcia rachunków bankowych, co nie przyniosło spłat oraz do podejmowania bezskutecznych prób nawiązania kontaktu z dłużnikiem w miejscu zamieszkania i prowadzenia działalności gospodarczej;
- w US w Sosnowcu – ponawianie w jednym postępowaniu egzekucyjnym dot. kwoty 12,4 tys. zł nieskutecznych prób zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego w banku, który nie prowadził rachunków na rzecz zobowiązanej; prowadzeniu postępowania egzekucyjnego (dot. zaległości na 27,7 tys. zł) wobec podmiotu, który zmienił siedzibę, zamiast przekazania sprawy właściwemu miejscowo innemu organowi; niewyczerpaniu wszystkich środków egzekucyjnych w trzech innych postępowaniach na kwoty: 32,7 tys. zł, 56,1 tys. zł i 43,7 tys. zł;
- w Pierwszym US w Toruniu w jednej sprawie urząd, posiadając od kwietnia 2014 r. informację o nieruchomościach, których współwłaścicielem była zobowiązana, dopiero we wrześniu 2016 r. – w trakcie kontroli NIK – podjął czynności mające na celu wystawienie tytułu wykonawczego na współwłaściciela nieruchomości i złożenie wniosku o wpis hipoteki przymusowej. Opieszałość urzędu umożliwiła zobowiązanej i jej mężowi sprzedaż w listopadzie 2014 r. jednej z posiadanych nieruchomości córce, bez zaspokojenia roszczeń Skarbu Państwa. W dniu 6 grudnia 2016 r. sąd dokonał wpisu hipoteki przymusowej na kwotę 56,7 tys. zł. W badanych sprawach celem wyegzekwowania zaległych kwot stosowano egzekucję z pieniędzy, z wynagrodzenia za pracę, ze świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego oraz ubezpieczenia społecznego, z rachunków bankowych i innych wierzytelności pieniężnych. Nie stwierdzono przypadku obciążenia zobowiązanego kosztami egzekucyjnymi w razie pobrania gotówki na terenie urzędu. Koszty takie poborcy skarbowi pobierali wyłącznie w sytuacji pobrania pieniędzy na miejscu u zobowiązanego, zgodnie z art. 64 § 1 pkt 1 ustawy egzekucyjnej.

Stwierdzono natomiast, że w US Warszawa-Bielany w trzech przypadkach umorzono postępowanie egzekucyjne bez sprawdzenia w Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (CEPIK) i w Centralnej Bazie Danych Ksiąg Wieczystych, czy zobowiązani posiadali nieruchomości lub pojazdy mechaniczne (późniejsze sprawdzenie w powyższych bazach wykazało, że zobowiązani nie posiadali nieruchomości ani pojazdów). W dwóch przypadkach zapytania do CEPIK i Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych skierowano dopiero w trakcie kontroli NIK, pomimo że oba postępowania toczyły się wcześniej bezskutecznie przez ponad rok, zajęcia rachunków bankowych nie przyniosły efektów i nie udało się skontaktować z dłużnikami.

W badanej próbie nie wystąpiły przypadki prowadzenia przez urzędy egzekucji z nieruchomości. W zbadanych sprawach wynikało to z tego, że zobowiązani nie posiadali nieruchomości lub zobowiązany posiadał tylko ułamkowe prawo własności, a nieruchomość była już wcześniej obciążona wpisami innych wierzycieli (banków) do całej jej wartości (na przykład w US w Sosnowcu)

[59] Według stanu na 31 grudnia 2015 r.

albo też egzekucję prowadził komornik sądowy, którego hipoteka miała pierwszeństwo (na przykład w Pierwszym US Warszawa-Śródmieście). Nie prowadzono także egzekucji z prawa majątkowego na udziałach w spółce z o.o.; ich wycena pociągnęłaby za sobą wydatki niewspółmierne do potencjalnej kwoty możliwej do odzyskania w wyniku przymusowej sprzedaży (spółki wykazują straty). Nie prowadzono także egzekucji z ruchomości, w tym z ruchomości zabezpieczonych w formie zastawu skarbowego, ze względu na: brak kontaktu z podatnikiem, który jako miejsce prowadzenia działalności zgłosił tzw. „biuro wirtualne", niemożność ustalenia miejsca przechowywania ruchomości, niemożność zajęcia ruchomości w celu egzekucji, albo też egzekucja byłaby nieopłacalna ze względu na niską wartość ruchomości, a wymagałaby podjęcia dodatkowych czynności.

Skuteczność egzekucji w badanej próbie 135 zaległości wynosiła 1,16%[60]. W efekcie podejmowanych czynności egzekucyjnych odzyskano kwotę 5.538,9 tys. zł.

Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe

Spośród badanych 135 postępowań, w 34 przypadkach wystąpiły przesłanki do wszczęcia postępowania podatkowego i wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich, tj. członków zarządu spółek kapitałowych za zobowiązania spółki (art. 116 O.p.). Postępowania egzekucyjne w tych sprawach zostały umorzone z uwagi na bezskuteczność egzekucji. Do czasu kontroli NIK w 21 przypadkach wszczęto postępowanie podatkowe, a w 10 sprawach gromadzone były dokumenty w sprawie wszczęcia postępowania. Wydanych zostało 11 decyzji. W dwóch kontrolowanych urzędach stwierdzono opóźnienia w podjęciu działań w celu wydania decyzji, tj. w US Warszawa-Bielany i w Trzecim US Warszawa-Śródmieście; sprawy zostały opisane powyżej.

Efekty finansowe egzekucji od członków zarządu spółek kapitałowych, tj. osób wymienionych w art. 116 O.p., były niewielkie. Na przykład, w Pierwszym US Warszawa-Śródmieście kwota wyegzekwowanych zaległości od członków zarządu spółek kapitałowych wyniosła w 2015 r. 142,4 tys. zł, a w I półroczu 2016 r. 59,2 tys. zł. Wskaźnik skuteczności egzekucji wyniósł 0,22% w 2015 r. i 0,05% w I półroczu 2016 r. W Trzecim US Warszawa-Śródmieście skuteczność wynosiła odpowiednio 0,19% i 0,57% (kwoty wyegzekwowane to 163,2 tys. zł w 2015 r. i 82,6 tys. zł w I półroczu 2016 r.). W US Warszawa-Bielany skuteczność wynosiła 0,71% i 2,56%. Kwoty wyegzekwowane to 995,5 tys. zł w 2015 r. i 73,1 tys. zł w I półroczu 2016 r.

Naczelnicy kontrolowanych urzędów skarbowych wyjaśniali, że dochodzenie odpowiedzialności od osób trzecich, jakkolwiek zasadne, nie przenosi się na efektywność egzekucji; nakład pracy związany z wdrożeniem i następnie prowadzeniem tego rodzaju postępowania[61] jest nieadekwatny do uzyskanych w toku egzekucji efektów[62]. Odstępuje się od takich czynności przy niskich kwotach należności lub w sytuacji, gdy z góry wiadomo, że osoba trzecia nie posiada jakiegokolwiek majątku. Zdaniem NIK należy w każdej sprawie analizować możliwość egzekucji zobowiązań podatkowych od członków zarządu spółek kapitałowych, nie zakładając z góry braku efektu, i w razie potrzeby bezzwłocznie wszczynać postępowanie podatkowe.

---

60 W odniesieniu do stanu zaległości na dzień 31 grudnia 2015 r.

61 Postępowania są bardzo pracochłonne, wymagają ogromnego materiału dowodowego z obszaru całego urzędu, wizyt w sądzie, itp.

62 W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. w sześciu kontrolowanych urzędach skarbowych zostało wydanych łącznie 6.607 decyzji o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich i następców prawnych za zobowiązania podatnika na kwotę ogółem 611.498,8 tys. zł (brak danych w US Sosnowiec i US Świdnica).

Skarga pauliańska

Celem instytucji skargi pauliańskiej, uregulowanej w art. 527–534 k.c. , jest ochrona interesów wierzyciela na wypadek działania dłużnika, który z pokrzywdzeniem wierzyciela wyzbywa się składników swego majątku na rzecz osób trzecich lub majątek ten obciąża, zaciągając kolejne zobowiązania, i w ten sposób stwarza lub pogłębia stan swojej niewypłacalności. Prawo organów skarbowych do występowania na drogę sądową wobec osób, na które dłużnik przeniósł swój majątek w celu zapobieżenia egzekucji z takiego majątku, potwierdził Sąd Najwyższy w wyroku z 28 października 2010 r. sygn. akt II CSK 227/10, w którym stwierdzono, że skarga paulińska przysługuje również w drodze analogii wierzycielom należności publicznoprawnych, a zatem podatków, składek ZUS itp.[63]

Ustalono, że naczelnicy kontrolowanych urzędów tylko w jednostkowych przypadkach występowali do sądu ze skargą na podstawie art. 527–534 k.c. o uznanie czynności prawnej za bezskuteczną[64] lub kierowali wnioski o reprezentowanie urzędu w tej sprawie do Prokuratorii Generalnej[65].

W 2015 r. oraz w I półroczu 2016 r. Naczelnik US Wrocław-Krzyki dwukrotnie, a Naczelnik US w Inowrocławiu jeden raz zwrócili się z wnioskiem do Prokuratorii Generalnej o złożenie do sądu powództwa o uznanie czynności prawnej za bezskuteczną. W sierpniu i wrześniu 2016 r. po jednym wniosku złożyli Naczelnicy Pierwszego US w Toruniu i US Warszawa-Bielany. Według tygodnika Dziennik Gazeta Prawna (wydanie nr 29 z 29–31 lipca 2016 r.) w całym kraju w sądach powszechnych ze skargi pauliańskiej złożonej przez organy podatkowe i celne toczyły się 222 sprawy[66].

Naczelnicy kontrolowanych urzędów wyjaśniali, że instytucja uznania czynności prawnej za bezskuteczną jest procesem długotrwałym, skomplikowanym i kilkuetapowym. Wymagane jest zgromadzenie dowodów w zakresie wystąpienia okoliczności wskazanych w art. 527 k.c. Według NIK warto podjąć próbę zapobieżenia udaremnienia egzekucji przez niesolidnych dłużników z uwagi na pozytywne efekty tych działań.

W US Wrocław-Krzyki na ogółem siedem skarg złożonych w okresie od 2011 r. sądy uwzględniły powództwa w pięciu sprawach. W jednym przypadku powództwo zostało oddalone w czerwcu 2015 r., ale Prokuratoria Generalna poinformowała o zamiarze wniesienia apelacji od wyroku. W US w Inowrocławiu w odniesieniu do skargi złożonej w marcu 2015 r. i dwóch skarg złożonych w okresie przed 1 stycznia 2015 sąd uwzględnił powództwo we wszystkich trzech przypadkach (wyroki z kwietnia i maja 2015 r. są prawomocne). W wyniku realizacji powyższych orzeczeń dokonano w toku egzekucji administracyjnej zajęcia nieruchomości i ruchomości. W wyniku wniesionego pozwu przez Pierwszy US w Toruniu sąd rejonowy wydał postanowienie zabezpieczające powództwo poprzez ustanowienie zakazu zbywania i obciążania nieruchomości.

---

63 Wcześniej, w orzeczeniu z 10 lipca 2000 r. sygn. akt SK 12/99 Trybunał Konstytucyjny uznał, że sprawa cywilna może dotyczyć również należności pieniężnych, jeżeli ich źródłem jest decyzja administracyjna.

64 Ochrona ta polega na możliwości zaskarżenia przez wierzyciela krzywdzącej go czynności prawnej celem uznania tej czynności za bezskuteczną względem niego. Warunkiem jest, by dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, tzn. wiedział, co robi, a osoba trzecia też o tym wiedziała lub z łatwością mogła się dowiedzieć. W razie uwzględnienia tego żądania przez sąd wierzyciel uzyskuje możliwość dochodzenia zaspokojenia od osoby trzeciej, będącej stroną czynności prawnej uznanej za bezskuteczną wobec skarżącego.

65 W sprawach o wartości sporu przewyższającej kwotę 75 tys. zł Skarb Państwa reprezentowany jest przez Prokuratorię Generalną Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie ustawy z dnia 15 grudnia 2016 r. o Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. poz. 2261), poprzednio przez Prokuratorię Generalną Skarbu Państwa (art. 8 ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o Prokuratorii Generalnej Skarbu Państwa, Dz. U. z 2016 r. poz. 1313, ze zm.).

66 W Prokuratorii Generalnej Skarbu Państwa nie prowadzono kontroli.

W US Warszawa-Bielany w pięciu sprawach stwierdzono opóźnienie w wykorzystywaniu informacji o wyzbywaniu się majątku przez dłużników. Zbycie (sprzedaż lub darowizna) nieruchomości nastąpiło w latach 2010–2013 – w tym czasie do Urzędu wpłynęły akty notarialne. Pisma wewnętrzne wskazujące na zasadność dokonania analizy celowości złożenia skargi pauliańskiej zostały sporządzone dopiero w 2015 r. W pięciu przypadkach Dział Spraw Wierzycielskich dokonał analizy sprawy w 2016 r. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że czynności mające na celu ujawnienie przypadków wyzbycia się majątku przez dłużników oraz analizy dotyczące możliwości złożenia pozwów o uznanie tych czynności za bezskuteczne wobec wierzyciela, prowadzono od 2015 r. w związku z utworzeniem 1 lipca 2014 r. komórek wierzycielskich w obecnym kształcie.

Wykorzystywanie teleinformatycznego systemu Ognivo do dokonywania zajęć rachunków bankowych

Do zakończenia kontroli[67] nie została zapewniona realizacja art. 86b ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, który wszedł w życie z dniem 8 września 2016 r.

System teleinformatyczny OGNIVO[68], który miał usprawnić pracę komórek egzekucyjnych urzędów skarbowych poprzez szybsze i mniej kosztowne dla zobowiązanych[69] dokonywanie zajęć rachunków bankowych, a także ograniczyć koszty tradycyjnej korespondencji pomiędzy bankami a komórkami egzekucyjnymi, był wykorzystywany w znikomym stopniu do zajęć rachunków bankowych, a większość zajęć i wezwań do banków kierowano w formie pisemnej. Na przykład w US Wrocław-Krzyki dokonano tego rodzaju zajęć w 39 przypadkach na 1.511 zajęć (2,6% wszystkich zajęć), w US w Świdnicy w 98 przypadkach (5,2% wszystkich zajęć). W Pierwszym US Warszawa-Śródmieście komornik podał, że zajęć w tej formie było kilkadziesiąt.

W ocenie naczelników urzędów skarbowych system OGNIVO (na dzień kontroli) nie spełniał zakładanych celów, gdyż zawierał braki w zakresie funkcjonalności, a w szczególności braki w komunikacji z systemami zewnętrznymi oraz automatyzacji zadań. Przede wszystkim dane z tytułów wykonawczych potrzebnych do dokonania zajęcia trzeba wprowadzać ręcznie (brak jest możliwości pobierania ich z systemu EGAPOLTAX automatycznie), brak możliwości automatycznego potwierdzenia przez banki odbioru zawiadomień o zajęciu[70] i drukowania zawiadomień o zajęciu (egzemplarz dla zobowiązanego). Przy dużej pracochłonności i czasochłonności ręcznego wprowadzania danych w elektronicznym formularzu zajęcia i braku zwrotnych odpowiedzi kierowanych bezpośrednio do osoby dokonującej zajęcia rodzi to także ryzyko pomyłek, a w konsekwencji odpowiedzialność odszkodowawczą organu i pracownika. Nie ma technicznych możliwości weryfikacji wpisanych informacji przez pracownika, a nadzór kierownika – z uwagi na ilość dokonywanych czynności – jest praktycznie niemożliwy.

---

67 Tj. do 25 listopada 2016 r.

68 Działania w zakresie rozwoju systemu elektronicznych zajęć rachunków bankowych i elektronicznej obsługi korespondencji związanej z egzekucją z rachunku bankowego (OGNIVO) były prowadzone we współpracy z Krajową Izbą Rozliczeniową S.A. i nadzorowane przez Centrum Kompetencyjne Egzekucji Administracyjnej. System został udostępniony przez Krajową Izbę Rozliczeniową S.A. z dniem 5 września 2016 r.

69 Tradycyjna (papierowa) forma zajmowania wierzytelności z rachunku bankowego powoduje wyższe koszty obsługi: zajęcie elektroniczne to koszt 0,50 zł, a tradycyjne to ok. 5,00 zł.

70 Odpowiedzi banków wpływają zbiorczo dla danej daty zapytania/zajęcia na skrzynkę organu egzekucyjnego w jednym pliku, co przy dużej ilości pracowników oraz zajęć i zapytań rodzi konieczność ręcznego przypisywania odpowiedzi do spraw, co jest pracochłonne i ujemnie wpływa na efektywność działania organu egzekucyjnego.

Część przeszkód została usunięta z dniem 11 października 2016 r. (od tej daty urzędy skarbowe mają już możliwość zapisywania jako plik PDF komunikatów, które wysyłają do banków za pośrednictwem systemu OGNIVO, a także wydruku zawiadomienia o zajęciu). Zastępca Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, iż główną przyczyną problemów z systemem OGNIVO jest przestarzały system POLTAX, który ma poważne ograniczenia implementacji nowych funkcjonalności. Jego rozbudowa napotyka duże trudności. W Ministerstwie Finansów trwają analizy w zakresie budowy scentralizowanego systemu informatycznego wspierającego procesy egzekucji administracyjnej w urzędach skarbowych, mającego zastąpić obecny rozproszony system EGAPOLTAX. Obecnie wdrażane są rozwiązania tymczasowe. Jednocześnie trwają prace nad przygotowaniem i dostosowaniem systemu EGAPOLTAX do obsługi zawiadomień i wezwań z wykorzystaniem usługi WebServisu, z przewidywanym wdrożeniem w drugim półroczu 2017 r. Minister Rozwoju i Finansów w odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne poinformował, że w grudniu 2016 r. udostępniono narzędzie umożliwiające dokonywanie zajęć rachunków bankowych. Narzędzie to w I kwartale będzie rozbudowywane o możliwości aktualizacji zajęć rachunków bankowych.

NIK zwraca uwagę, że niefunkcjonowanie elektronicznego zajęcia rachunku bankowego może mieć negatywny wpływ na efektywność egzekucji w urzędach skarbowych gdyż organy egzekucyjne urzędów skarbowych znajdują się w pozycji gorszej od organów administracyjnych i sądowych, które wyprzedzają je w zajęciu wierzytelności przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego.

Sądowe wyjawienie majątku

Zgodnie z art. 71 u.p.e.a., jeżeli egzekucja administracyjna należności pieniężnych staje się bezskuteczna, organ egzekucyjny lub wierzyciel, na podstawie art. 913 k.p.c., może zwrócić się do sądu o nakazanie zobowiązanemu wyjawienia majątku.

Kontrolowane urzędy w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. 379 razy skorzystały z możliwości sądowego wyjawienia majątku przed sądem. Najwięcej (41,7% tej liczby) wniosków do sądu złożył Naczelnik Pierwszego US w Toruniu (158), najmniej Naczelnicy Pierwszego i Trzeciego US Warszawa-Śródmieście (odpowiednio dziewięć i pięć, wszystkie w I półroczu 2016 r.). Składanie wniosków zostało zintensyfikowane po utworzeniu w 2014 r. komórek wierzycielskich.

Z wniosków złożonych w tym okresie do zakończenia kontroli NIK sądy rozpatrzyły 88 (23,2%). Uzyskane wyjawienie majątku nie wnosiło nowych informacji o majątku podatnika i nie przyczyniło się do odzyskania zaległego podatku, a według Komornika skarbowego w Pierwszym US w Toruniu – było incydentalne[71].

Na podstawie zbadanych 85 postępowań, w których egzekucja okazała się bezskuteczna[72] ustalono, że naczelnicy wystąpili do sądu o wyjawienie majątku w 29 przypadkach. Do zakończenia kontroli sądy rozpatrzyły 11 wniosków. Z uzyskanych wykazów majątku wynika, że zobowiązani nie posiadają majątku. W żadnej badanej sprawie, sądowe wyjawienie majątku nie doprowadziło do ujawnienia składników majątkowych dotychczas nieznanych urzędowi i mogących być przedmiotem skutecznej egzekucji.

W każdej badanej sprawie przed wystąpieniem do sądu komórki egzekucyjne wyczerpały wszystkie sposoby egzekucji, a także zebrały informacje w trybie art. 36 § 1 u.p.e.a.

[71] W czterech sprawach urząd uzyskał z sądu wykaz majątku złożony przez zobowiązanego w trybie art. 913 k.p.c..

[72] W każdym urzędzie zbadano od czterech do 15 umorzonych postępowań, w których egzekucja okazała się bezskuteczna, wytypowanych spośród 15 badanych zaległości.

W badanych sprawach odstąpienie od wszczęcia procedury sądowego wyjawienia majątku wyjaśniano tym, że przygotowanie wniosku wraz z materiałem dowodowym jest pracochłonne i czasochłonne (konieczność potwierdzenia wszystkich dokumentów, konieczność notarialnego poświadczenia aktu powołania naczelnika wraz z koniecznością wystąpienia do izby skarbowej o środki finansowe na ten cel). Uzyskane dotychczas informacje były potwierdzeniem ustaleń dotyczących sytuacji majątkowej zobowiązanych dokonanych w toku prowadzonych postępowań. Nie występowano do sądów także w przypadkach nieprowadzenia działalności przez podmioty pod wskazanym adresem i gdy wiadomo było, że sprawa dotyczy podmiotów niedokonujących faktycznych transakcji gospodarczych (tzw. „słupy", wystawiające jedynie „puste" faktury), gdyż jak wyjaśniono zobowiązani najczęściej nie stawiają się na kolejne rozprawy, a pozyskane w takich przypadkach informacje mają znikomą wartość.

Wskazywali również, że zarówno jako organ egzekucyjny, jak i wierzyciel, w pierwszej kolejności wykorzystują informacje o możliwych prawach majątkowych zobowiązanego, zawarte w bazach danych gromadzonych w systemie Poltax, bazie CZM, systemie CERBER oraz OGNIVO, a także poprzez dostęp do CEPIK i Centralnej Bazy Ksiąg Wieczystych. Ponadto korzystając z zapisu art. 36 u.p.e.a. występują między innymi do ZUS o wskazanie ujawnionych przez podatników rachunków bankowych do zwrotów, podmiotów zatrudniających dłużników, do zarządców/administratorów nieruchomości, spółdzielni mieszkaniowych celem wskazania właściciela lokalu, w którym dłużnik posiada adres zamieszkania lub siedziby.

W badanej próbie stwierdzono jednak, że w US w Sosnowcu w dwóch sprawach po umorzeniu postępowania egzekucyjnego zaniechano złożenia wniosku o sądowe wyjawienie majątku. W jednej sprawie (umorzenie w dniu 31 sierpnia 2015 r.) wyjaśniono, że wynikało to z natłoku spraw bieżących, dużej ilości akt spraw umorzonych. W drugiej sprawie (umorzenie 18 października 2013 r.) przyczyn niezłożenia wniosku nie wyjaśniono.

W US Warszawa-Bielany stosowanie procedury wyjawienia majątku rozpoczęto w 2015 r. – w związku z utworzeniem komórek wierzycielskich. W okresie objętym kontrolą złożono 40 wniosków, uzyskano dwie odpowiedzi sądów.

Wpis do Krajowego Rejestru Sądowego informacji o toczącej się egzekucji i powstałych zaległościach (art. 55a u.p.e.a.)

Zgodnie z art. 55a u.p.e.a., jeżeli egzekucja prowadzona wobec podmiotu wpisanego w Krajowym Rejestrze Sądowym (KRS) dotyczy należności podatkowych (…), a nie zostały one uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, organ egzekucyjny składa wniosek o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji. Wpis ma charakter sankcyjny dla zobowiązanych i informacyjny dla innych podmiotów.

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. w kontrolowanych jednostkach przesłanki złożenia wniosku spełniało od kilkudziesięciu podmiotów (57 w US w Inowrocławiu) do ponad trzech i pół tysiąca (w Pierwszym i Trzecim US Warszawa-Śródmieście).

Najwięcej wniosków zostało złożonych w US w Sosnowcu (95 wniosków dotyczących 98 zaległości) i w US w Będzinie (zaległości objęte 211 tytułami wykonawczymi), chociaż NIK w badanej próbie[73] stwierdziła opóźnienia i przypadki, kiedy wnioski nie zostały złożone. W Pierwszym US w Toruniu

[73] W każdym urzędzie zbadano po 20 tytułów wykonawczych wybranych losowo z wykazu egzekucji wszczętych w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. dotyczących zaległości podmiotów wpisanych do KRS, niespłaconych w terminie 60 dni.

złożono 20 wniosków, w tym 12 w trakcie kontroli NIK. W US w Świdnicy i w US w Inowrocławiu złożono po jednym wniosku (w US w Inowrocławiu dopiero w trakcie kontroli NIK). W czterech kontrolowanych urzędach wnioski nie były składane.

Naczelnicy kontrolowanych urzędów wyjaśnili, że brak dokonywania wpisów wynikał z ograniczonej liczby etatów. W pierwszej kolejności podejmowane były czynności nastawione na efektywne dochodzenie należności. Obsługa wniosków do KRS jest pracochłonna i czasochłonna, a nie przynosi efektów w postaci poprawy wskaźników egzekucji. Złożenie wniosku do KRS prowadzi do monitorowania, a także aktualizowania informacji (w zakresie zmiany wysokości należności, wstrzymania, zawieszenia, umorzenia egzekucji, itd.), a co za tym idzie cyklicznego powielania czynności mających na celu rzeczywiste i zgodne ze stanem faktycznym aktualizowanie informacji zawartych w KRS. Podmioty gospodarcze generujące największe zaległości (przeważnie zobowiązania wynikające z decyzji UKS) uczestniczą w przestępstwach karuzelowych, tzn. są podmiotami powiązanymi, zarządzanymi pośrednio przez jedną osobę/podmiot oraz nie prowadzą faktycznej działalności gospodarczej. Zatem nawet umieszczenie wzmianki w KRS o toczącej się egzekucji nie wpłynie na wzrost ściągalności należności wynikających z decyzji pokontrolnych oraz nie doprowadzi do eliminacji takich podmiotów z obrotu gospodarczego. Przyjmując za konieczność wpisywania wszystkich egzekucji prowadzonych powyżej 60 dni, sankcja stałaby się narzędziem w wielu przypadkach nieadekwatnym m.in. do wysokości dochodzonych zaległości i zbyt dolegliwą.

W przypadku niskich kwot zaległości brano pod uwagę, że wpisywanie informacji o prowadzonym postępowaniu egzekucyjnym do KRS mogłoby stanowić dotkliwą sankcję i odbić się negatywnie na wiarygodności danego podmiotu. Część dłużników stanowią podmioty mające przejściowe problemy z zachowaniem płynności finansowej. Jedną z najczęściej zgłaszanych przyczyn takiego stanu rzeczy są długie terminy płatności. Pozostawienie trwałej informacji w KRS o prowadzonej egzekucji mogłoby znacząco utrudnić, a w skrajnych przypadkach uniemożliwić dalsze prowadzenie działalności gospodarczej zobowiązanym podmiotom (obniżenie wiarygodności może rzutować na zawieranie kolejnych kontraktów i możliwość uzyskiwania kredytów bankowych). To z kolei przekłada się na dalsze funkcjonowanie podmiotu i możliwość uregulowania zadłużenia wobec Skarbu Państwa.

Naczelnik US w Świdnicy podkreślił, że z uzasadnienia projektu do ustawy, mocą której wprowadzono art. 55a ustawy egzekucyjnej, było ujawnienie innym uczestnikom obrotu gospodarczego istnienia takich należności, bowiem były to wierzytelności uprzywilejowane, korzystające z pierwszeństwa zaspokojenia. Obecnie przesłanka, dla której wprowadzono do ustawy egzekucyjnej art. 55a, straciła na aktualności. Zarówno w przepisach prawa upadłościowego, jak i restrukturyzacyjnego, zostały wprowadzone zmiany znoszące uprzywilejowany charakter takich należności. Dane związane z niewypłacalnością dłużników winny być wpisywane przez sąd na podstawie art. 55 pkt 3 i 4 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. *o Krajowym Rejestrze Sądowym*[74].

Zdaniem NIK Minister Rozwoju i Finansów powinien zapewnić stosowanie przez urzędy skarbowe w każdym przypadku przepisu art. 55a u.p.e.a, lub biorąc pod uwagę powyższe czynniki, rozważyć jego zmianę, gdyż obecnie przepis nie dopuszcza uznaniowości.

[74] Dz. U. z 2016 r. poz. 687, ze zm.

Umorzenie postępowania egzekucyjnego

W dziewięciu kontrolowanych urzędach skarbowych w 2015 r. i w I połowie 2016 r. umorzonych zostało ogółem 26,4 tysięcy postępowań egzekucyjnych dotyczących zobowiązań w podatkach, stanowiących dochód budżetu państwa na łączną kwotę 2.388.965,6 tys. zł.

Z uwagi na bezskuteczność egzekucji, tj. w przypadku stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne (art. 59 § 2 u.p.e.a.), umorzonych zostało 19,2 tys. postępowań egzekucyjnych (72,7%)[75] na kwotę ogółem 2.270.488,4 tys. zł (95,0%).

W art. 59 § 1 u.p.e.a wymienionych zostało 10 przesłanek obligatoryjnego umorzenia postępowań egzekucyjnych. Łącznie na ich podstawie w dziewięciu kontrolowanych jednostkach umorzono 7,2 tysiące postępowań egzekucyjnych (27,3%) dotyczących zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 116.452,8 tys. zł. Najczęstszymi przyczynami umarzania postępowań były okoliczności wymienione w 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a. (obowiązek nie jest wymagalny, został umorzony lub wygasł z innego powodu albo jeżeli obowiązek nie istniał), a także na żądanie wierzyciela (59 § 1 pkt 9 u.p.e.a.).

W czterech kontrolowanych urzędach[76] w 27 sprawach na kwotę 2.024,4 tys. zł postępowania egzekucyjne zostały umorzone na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a., to jest w przypadku uznania za uzasadnione zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej wymienionych w art. 33 § 1 u.p.e.a.

Kontrolą objęto łącznie 121 umorzonych postępowań egzekucyjnych (0,5% wszystkich umorzeń w kontrolowanych urzędach) na łączną kwotę 896.857,4 tys. zł, która stanowiła 37,5% łącznej kwoty umorzonych postępowań w kontrolowanych urzędach, z tego: 48 postępowań umorzonych na podstawie 59 § 1 u.p.e.a na kwotę 43.202,7 tys. zł, 62 postępowania umorzone na podstawie 59 § 2 u.p.e.a na kwotę 852.120,7 tys. zł oraz 11 postępowań umorzonych na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a na łączną kwotę 1.534,1 tys. zł[77].

– W objętych kontrolą postępowaniach umorzonych na podstawie art. 59 § 1 u.p.e.a nie stwierdzono przypadków umorzenia w wyniku nieprawidłowych działań kontrolowanych urzędów. Postępowania były umarzane najczęściej na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a. (obowiązek nie był wymagalny, został umorzony lub wygasł z innego powodu albo jeżeli obowiązek nie istniał, w tym stwierdzono uchylenie decyzji wymiarowej, wstrzymanie wykonania decyzji przez sąd, przedawnienie zobowiązań, śmierć lub upadłość podatników) oraz na podstawie art. 59 § 1 pkt 9 u.p.e.a., tj. na żądanie wierzyciela.

  Stwierdzono jednak, że w US w Świdnicy nie wydawano w formie pisemnej postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 1 u.p.e.a (sprawy

[75] W poszczególnych urzędach skarbowych ze względu na bezskuteczność egzekucji, tj. na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., umorzonych zostało od 42,2% postępowań (w III US Warszawa-Śródmieście) i 50,7% w US w Inowrocławiu do 97,7% w US Wrocław-Krzyki).

[76] Tj. w Pierwszym US Warszawa-Śródmieście, w Trzecim US Warszawa-Śródmieście, w US w Będzinie i w US Wrocław-Krzyki. W pozostałych pięciu kontrolowanych urzędach nie umarzano postępowań egzekucyjnych ze względu na przesłankę określoną w art. 34 § 4 u.p.e.a.

[77] W programie kontrolo założono zbadanie po pięć postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 1, art. 59 § 2 i art. 34 § 4 u.p.e.a., wybranych według kryterium najwyższej kwoty (pięć postanowień) i według osądu kontrolera (10 postanowień). Ponieważ w ośmiu przypadkach nie było wymaganej do badania próby pięciu spraw umorzonych na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a., próba badawcza została uzupełniona o postępowania umorzone na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. lub ograniczona do tylu postanowień ile było.

umarzane na podstawie art. 59 § 1 u.p.e.a „zamykano" wyłącznie w systemie informatycznym, bez dokumentowania faktu umorzenia postępowania w formie pisemnej – postanowienia), pomimo, że zgodnie z art. 59 § 3 u.p.e.a, w przypadkach, o których mowa w art. 59 § 1 i 2 ustawy egzekucyjnej, organ egzekucyjny wydaje postanowienie w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego. W kontrolowanych postępowaniach umorzonych na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., wydanie postanowienia o umorzeniu było poprzedzone rzetelnym poszukiwaniem majątku zobowiązanych i nastąpiło w terminie umożliwiającym przeprowadzenie postępowania w trybie art. 116 Ordynacji podatkowej.

Stwierdzono jednak, że w US w Sosnowcu w marcu 2016 r. umorzono postępowanie egzekucyjne bez ponowienia próby zajęcia wierzytelności z rachunków zobowiązanego w dwóch bankach. W 2015 r. jeden z banków poinformował urząd, że na zajętym rachunku brak jest środków, a drugi, że nie prowadzi rachunku bankowego dłużnika. Według NIK, nie wykluczało to możliwości otwarcia rachunku w tym banku przez zobowiązanego już po udzieleniu odpowiedzi przez bank.

W trzech urzędach skarbowych[78] przed umorzeniem postępowania na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., tj. w związku z bezskutecznością egzekucji, nie sporządzano pisemnej kalkulacji stanowiącej podstawę stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Kalkulacja powinna być załączona do akt postępowania. W dwóch urzędach[79] ocena występowania przesłanki umorzenia zawarta była każdorazowo w uzasadnieniu postanowienia o umorzeniu postępowania. Naczelnicy urzędów skarbowych wyjaśniali, że w rozpatrywanych sprawach organ egzekucyjny i wierzyciel to jedna i ta sama jednostka organizacyjna, że nie sporządzali kalkulacji w przypadku całkowitego braku majątku, że sporządzanie kalkulacji nie jest wymagane przepisami prawa. NIK zwraca uwagę, że sporządzenie kalkulacji chroni wierzyciela przed ponoszeniem kosztów egzekucyjnych, jeżeli nie mogą być one ściągnięte od zobowiązanego, na co zwracał uwagę Naczelny Sąd Administracyjny (wyrok NSA z dnia 13 marca 2013 r., II GSK 2373/11, LEX nr 1302902).

– Prawidłowo umarzano postępowania egzekucyjne na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a. (uznanie za uzasadnione zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej wymienionych w art. 33 § 1 u.p.e.a.). Zarzuty były rozpatrywane po uzyskaniu stanowiska wierzyciela. Przyczyną umorzenia było głównie nieistnienie lub wygaśnięcie obowiązku podatkowego m.in. z powodu przedawnienia. Na podstawie badanych 11 spraw stwierdzono, że w dwóch przypadkach (po jednym w Trzecim US Warszawa-Śródmieście i w US w Będzinie) umorzenie postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a. nastąpiło na skutek błędu popełnionego w 2014 r. przy wystawianiu tytułu wykonawczego (tj. przed okresem objętym kontrolą). W żadnym przypadku podstawą umorzenia nie było zastosowanie zbyt uciążliwego środka egzekucyjnego (art. 33 § 1 pkt 8 u.p.e.a.).

Zabezpieczanie zobowiązania ma majątku podatnika

Zgodnie z art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymaganych zobowiązań

[78] W Pierwszym US Warszawa-Śródmieście, w Trzecim US Warszawa-Śródmieście i w US Warszawa-Bielany (tylko w 2015 r.).

[79] W US w Świdnicy i w US Wrocław-Krzyki.

o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Zabezpieczenia można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub określającej wysokość zwrotu podatku (art. 33 § 2 O.p.).

W dziewięciu kontrolowanych urzędach skarbowych w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. zaewidencjonowane zostały łącznie 693 decyzje o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na majątku podatnika na podstawie art. 33 O.p.[80], a łączna kwota podlegająca zabezpieczeniu wynosiła 1.082.007,6 tys. zł, przy czym w US w Świdnicy zabezpieczenie ustanowiono tylko w jednym przypadku (w I półroczu 2016 r. w trybie art. 33 § 1 O.p. na kwotę 743,2 tys. zł).

Kontrolą objęto okoliczności wydania i dalsze czynności po wydaniu 82 decyzji[81] (11,8% łącznej liczby wydanych decyzji zabezpieczających), na kwotę łącznie 497.205,2 tys. zł, wybranych według kryterium najwyższej kwoty (zbadano 46,0% łącznej wartości decyzji), z tego 51 decyzji wydanych z inicjatywy naczelników urzędów skarbowych i 31 decyzji wydanych z inicjatywy lub przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej.

Ustalono, że w związku z wydaniem decyzji o zabezpieczeniu sporządzane były na podstawie art. 155a u.p.e.a. przez wierzyciela zarządzenia zabezpieczenia i przekazywane do organów egzekucyjnych (własnych lub innych urzędów skarbowych). Organy egzekucyjne zabezpieczyły zobowiązania, dokonując najczęściej zajęcia rachunków bankowych (w większości był to jedyny zastosowany środek). Sporadycznie zajmowano także wynagrodzenia za pracę, inne wierzytelności, papiery wartościowe, ruchomości, jeśli zobowiązani je posiadali, a organ egzekucyjny posiadł informacje na ten temat[82].

W 26 przypadkach doręczone zostały podmiotom decyzje określające zobowiązania podatkowe lub podatnicy przed zakończeniem kontroli skorygowali złożone deklaracje podatkowe (osiem przypadków). Tytuły wykonawcze dotyczące tych zaległości zostały wystawione przed upływem dwóch miesięcy od dnia doręczenia ww. ostatecznych decyzji określających, w związku z czym zgodnie z art. 154 § 4 pkt 1 u.p.e.a. zajęcia zabezpieczające przekształciły się w zajęcie egzekucyjne.

W badanej próbie nie wystąpiły przypadki uchylenia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny decyzji stanowiącej podstawę do dokonania zabezpieczenia. Tym samym nie wystąpiły sytuacje określone w art. 154 § 6 ustawy egzekucyjnej. Zgodnie tym przepisem zajęcie

---

80 Do 31 grudnia 2015 r. decyzje o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej wydawał właściwy urząd skarbowy. Organ kontroli skarbowej (UKS) w trakcie prowadzonego postępowania mógł wystąpić do urzędu skarbowego, będącego organem egzekucyjnym i wierzycielem obowiązków wynikających z decyzji wydawanych przez UKS, z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia. Od 1 stycznia 2016 r. zgodnie z nowym przepisem art. 14d ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016, poz. 720 ze zm.), dyrektor urzędu kontroli skarbowej został wyposażony w kompetencje do wydawania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku podatników.

81 W każdym urzędzie zbadano po 10 decyzji (pięć wydanych w 2015 r. i pięć wydanych w I połowie 2016 r., z wyjątkiem US Warszawa-Bielany, w którym zbadano 11 decyzji i US w Świdnicy, w którym zbadano jedną decyzję (tyle ile wydano w kontrolowanym okresie).

82 Tylko w US Warszawa-Bielany w pięciu przypadkach nie wydano zarządzenia o zabezpieczeniu. W jednym przypadku spółka nie posiadała organów statutowych, a jedynie kuratora ustanowionego przez sąd na podstawie art. 42 Kodeksu cywilnego. Po otrzymaniu opinii prawnej wszystkie czynności podjęte wobec spółki zostały uznane za prawnie bezskuteczne. W czterech przypadkach decyzja ustalająca wysokość zobowiązania została wydana przed wpływem do Urzędu potwierdzenia doręczenia decyzji zabezpieczającej zobowiązanemu. Zatem decyzje zabezpieczające wygasły z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (zgodnie z art. 33a § 1 O.p.) i wystawione zostały tytuły wykonawcze.

zabezpieczające nie przekształca się w zajęcie egzekucyjne, gdy w terminie sześciu miesięcy od dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego lub prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego nie zostanie wydana nowa decyzja.

Dokonanie zabezpieczeń, choć prawidłowo dokonywane, nie miało istotnego wpływu na wzrost skuteczności egzekucji. W ramach badanej próby jedynie w trzech z dziewięciu kontrolowanych urzędów w wyniku dokonanych zabezpieczeń odnotowano wpłaty w łącznej kwocie 66,2 tys. zł[83], co stanowiło 0,1% należności objętych zabezpieczeniem w tych urzędach. Nie udało się ustalić składników majątkowych mogących służyć zaspokojeniu roszczeń Skarbu Państwa.

Zabezpieczenie należności z tytułu zobowiązań podatkowych może nastąpić w sposób przymusowy, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić egzekucję (art. 154 § 1 ustawy egzekucyjnej[84]).

Ustalono, że w trybie art. 154 § 1 u.p.e.a. w sześciu kontrolowanych urzędach skarbowych dokonano łącznie 458 zabezpieczeń na kwotę 919.625,4 tys. zł[85]. Skuteczność tych zabezpieczeń była równie niska, jak w przypadku zabezpieczeń w trybie 33 § 1 Ordynacji podatkowej.

Naczelnik US w Będzinie wyjaśniła, że na skuteczność dokonywanych zabezpieczeń zasadniczy wpływ mają zobowiązani posiadający największe kwoty zobowiązań, którzy nie prowadzą już działalności gospodarczej, nie posiadają majątku lub posiadają jedynie rachunki bankowe, które wykazują brak środków. Nawet podejmowanie wszechstronnych czynności, mających na celu ustalenie składników majątkowych mogących być przedmiotem skutecznego zabezpieczenia, jedynie potwierdza brak majątku u zobowiązanych lub też istnienie składników majątkowych w niewielkim stopniu zabezpieczających kwoty przyszłych zobowiązań. Z ogólnej kwoty 241.647,6 tys. zł objętej zabezpieczeniem w okresie 2015 – I półrocze 2016 wyegzekwowano 1.025,7 tys. zł (0,4%).

Naczelnicy podkreślali, że na niewielką efektywność w ściąganiu zaległości podatkowych miały wpływ również wcześniejsze wpisy hipoteczne innych wierzycieli, mające pierwszeństwo przed wpisami naczelników urzędów skarbowych, co znalazło potwierdzenie w badanych sprawach. Ponadto egzekucja z nieruchomości jest uznawana za szczególnie dotkliwy środek egzekucyjny.

Tylko w jednym kontrolowanym urzędzie skarbowym, tj. w US Wrocław-Krzyki, w 2015 r. podatnicy skorzystali z uprawnienia do złożenia wniosku o dobrowolne zabezpieczenie wykonania decyzji podatkowej w trybie określonym w art. 33d § 2 Ordynacji podatkowej. Zabezpieczenie takie ma pierwszeństwo przed zabezpieczeniem w trybie ustawy egzekucyjnej.

Z czterech złożonych wniosków dwa wnioski, z uwagi na niesunięcie braków, pozostawiono bez rozpatrzenia. W dwóch sprawach wydano postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji podatkowej w formie uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego (art. 33d § 2 pkt 6 O.p.). W jednym przypadku

83 W US w Inowrocławiu wyegzekwowano 48,9 tys. zł, US w Sosnowcu – 13,2 tys. zł, w US Wrocław-Krzyki – 4,1 tys. zł..

84 W szczególności jeżeli stwierdzono: brak płynności finansowej zobowiązanego, unikanie wykonania przez zobowiązanego obowiązku przez nieujawnianie zobowiązań powstających z mocy prawa lub nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych, dokonywanie przez zobowiązanego wyprzedaży majątku, niezłożenie oświadczenia, o którym mowa w art. 39 § 1 O.p. mimo wezwania do jego złożenia albo niewykazanie w złożonym oświadczeniu wszystkich rzeczy lub praw podlegających ujawnieniu

85 Nie dokonywano zabezpieczeń w Pierwszym US Warszawa-Śródmieście, w Pierwszym US w Toruniu i w US w Świdnicy, gdyż zdaniem Naczelników tych Urzędów, nie wystąpiły przesłanki do takiego działania. W Pierwszym US Warszawa-Śródmieście dokonywano zabezpieczeń na podstawie art. 155 (łącznie 77 na kwotę 132.808 tys. zł).

zabezpieczono zaległość z tytułu VAT za październik 2009 r. wraz z odsetkami za zwłokę na kwotę 2,1 tys. zł. W drugiej sprawie postępowanie dotyczące zabezpieczenia zobowiązania z tytułu VAT za maj 2010 r. wraz z odsetkami za zwłokę na kwotę 29,0 tys. zł ostatecznie zostało umorzone w związku z przedawnieniem się zobowiązania (postanowienie z 31 grudnia 2015 r. doręczono 13 stycznia 2016 r.).

P.o. Naczelnik Pierwszego US Warszawa-Śródmieście wyjaśnił, że podmioty dopuszczające się nieprawidłowości i nadużyć są świadome wykonywanych czynności i działają z zamiarem niezapłacenia zobowiązań podatkowych. Nie są zainteresowane przyjęciem „dobrowolnego" zabezpieczenia. Dokonywanie zabezpieczeń w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji było związane głównie z ujawnieniem przez urzędy kontroli skarbowej wprowadzania do obrotu gospodarczego „pustych faktur" lub nieodprowadzania/niewykazywania należnych zobowiązań podatkowych. Ponadto brak wniosków o przyjęcie zabezpieczenia może wynikać z uwarunkowań zawartych w art. 33d § 2 O.p. związanych z koniecznością przedstawienia formy zabezpieczenia tam przewidzianej. Przeciętnemu podatnikowi trudno jest przedstawić gwarancję bankową lub ubezpieczeniową, czy też np. poręczenie banku, weksel z poręczeniem wekslowym banku. Podatnicy w sytuacjach, gdy zależy im, aby organ podatkowy dokonał zabezpieczenia na majątku (np. gdy składają wnioski o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych), najchętniej wybierają formę zastawu skarbowego lub hipoteki przymusowej. W zbadanych przez NIK sprawach zaległości zabezpieczone w tej formie były regularnie spłacane.

Szacowanie i sprzedaż nieruchomości i ruchomości

W okresie objętym kontrolą oszacowania i opisu nieruchomości dokonano tylko w dwóch kontrolowanych urzędach skarbowych, tj. w US Warszawa-Bielany i w US w Będzinie – łącznie 15 oszacowań (w tym cztery w I połowie 2016 r.).

Sprzedaży łącznie trzech nieruchomości dokonano w dwóch urzędach, jednej w 2015 r. w US Inowrocławiu (uzyskano 89,7 tys. zł) oraz dwóch w I połowie 2016 r. w US w Będzinie (uzyskano 407,5 tys. zł).

W US Warszawa-Bielany nie sprzedano żadnej nieruchomości, pomimo sześciu opisów i oszacowań, ponieważ nastąpił zbieg egzekucji administracyjnej z egzekucją sądową, którą przejął komornik sądowy. Procedurę sprzedaży nieruchomości w drodze licytacji rozpoczęto w US w Świdnicy (w listopadzie 2015 r. zajęto nieruchomości stanowiące majątek spółki, do zakończenia kontroli sprawa pozostawała w toku, tj. w trybie zastępczym doręczono zobowiązanemu opis i oszacowanie nieruchomości).

Naczelnicy urzędów skarbowych wyjaśniali, że procedury sprzedaży nieruchomości są skomplikowane, czasochłonne, wymagające znacznego zaangażowania kadrowego przy dużej liczbie spraw do załatwienia i kosztochłonne (wysokie koszty szacowania i sprzedaży). Nie jest brana pod uwagę egzekucja z nieruchomości, które mają nieuregulowany stan prawny, których wartość jest kilkunastokrotnie wyższa niż wysokość egzekwowanych należności (koszty), w przypadku stwierdzenia, iż występują wierzyciele hipoteczni korzystający z pierwszeństwa zaspokojenia swoich wierzytelności, np. banki. Brany jest pod uwagę także aspekt społeczny prowadzenia egzekucji z nieruchomości (konieczność eksmisji przy jednoczesnym zapewnieniu dłużnikowi, a nierzadko także jego rodzinie, lokalu zastępczego).

Sprzedaży ruchomości dokonywano w pięciu kontrolowanych urzędach (w formie 160 licytacji i 163 sprzedaży z wolnej ręki), uzyskując w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. łącznie 244,2 tys. zł, w tym 132 licytacji ruchomości oraz 115 sprzedaży z wolnej ręki dokonano w US Wrocław-Krzyki, uzyskując kwoty 1,8 tys. zł i 1,5 tys. zł[86].

Nie dokonywano żadnej sprzedaży nieruchomości bądź ruchomości w czterech kontrolowanych urzędach (w Pierwszym i Trzecim US Warszawa-Śródmieście, w US Warszawa-Bielany i w US w Świdnicy).

Naczelnicy wyjaśniali, że ważnym czynnikiem, jaki biorą pod uwagę, jest wartość rynkowa ruchomości i dolegliwość egzekucji dla zobowiązanego. Sprzedaż ruchomości nie ma racjonalnego uzasadnienia w przypadkach niskiej wartości rynkowej, w sytuacji gdy zobowiązanemu znacznie utrudniłaby prowadzenie działalności gospodarczej, a także gdy majątek ruchomy stanowią sprzęty gospodarstwa domowego bądź rolnego, niezbędne dla zobowiązanego i jego rodziny, które mogą być sprzedane jedynie poniżej ich wartości, a które dla zobowiązanego i jego rodziny mają znaczną wartość użytkową. Majątek ten, nawet gdy nie jest wyłączony spod egzekucji, jest zazwyczaj znacznie zużyty lub przestarzały i przedstawia nikłą wartość handlową, co przy obowiązku naliczania opłat za zajęcie ruchomości w wysokości 6% egzekwowanej należności, 5% kwoty wartości ruchomości za odbiór zajętej ruchomości, 5% kwoty uzyskanej ze sprzedaży zajętej ruchomości, przy znacznych kwotach dochodzonych należności spowodowałoby faktyczny wzrost stanu zaległości zobowiązanego o powstałe, a nie zaspokojone w całości z zajętego majątku ruchomego koszty egzekucyjne. Istotne znacznie ma również brak możliwości przechowywania rzeczy i wysokie koszty ich przechowywania.

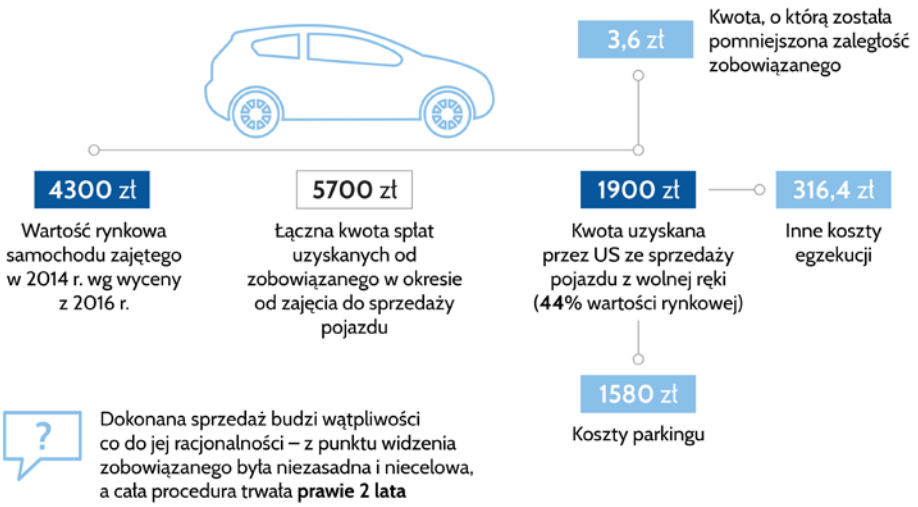
W US w Sosnowcu w jedynej przeprowadzonej w badanym okresie egzekucji z ruchomości organ egzekucyjny 13 maja 2016 r. sprzedał samochód zobowiązanego z wolnej ręki za cenę 1.900 zł. Ustalono, że samochód został zajęty 17 września 2014 r. Według wyceny na 7 marca 2016 r., wartość pojazdu wynosiła 4.300 zł. Zobowiązany deklarował chęć spłacenia zaległości, chcąc odzyskać zajęty samochód potrzebny do wykonywania działalności gospodarczej – w okresie od zajęcia do sprzedaży pojazdu uzyskano od niego sześć wpłat na łączną kwotę 5,7 tys. zł. Odebranie i zarządzenie zwózki nastąpiło w czerwcu 2015 r., następnie dokonano rozpoznania rynku usług w zakresie wycen pojazdów i wycenę (najtańsza usługa kosztowała 246 zł). Po uzyskaniu zgody Izby Skarbowej w Katowicach na ten wydatek wyznaczono licytacje (nie doszły do skutku), a następnie sprzedaż z wolnej ręki[87].

Dokonana sprzedaż budzi wątpliwości co do jej racjonalności; z punktu widzenia zobowiązanego była niezasadna i niecelowa, a cała procedura trwała prawie dwa lata. Uzyskane wpływy pokryły zaledwie koszty egzekucji (przede wszystkim parkingu 1.580 zł), a w kwocie 3,57 zł zmniejszyły zaległość.

[86] Dla ruchomości (odzieży) przeprowadzono licytacje w dniach 3 i 10 listopada 2015 r., a w dniach 24-27 listopada 2015 r., 8, 18 i 29 grudnia 2015 r. oraz 22 stycznia 2016 r. sprzedaż z wolnej ręki.

[87] Po dwóch nieskutecznych licytacjach w dniu 4 kwietnia 2016 r. podjęto decyzję o sprzedaży z wolnej ręki za cenę 2.140 zł, a 28 kwietnia 2016 r. obniżono cenę do 1.900 zł.

Infografika nr 10



Źródło: NIK.
Projekt: Polska Grupa Infograficzna.

Z punktu widzenia korzyści dla obu stron (organu egzekucyjnego i zobowiązanego) bardziej racjonalne wydaje się postępowanie Naczelnika US w Będzinie, który w jednym przypadku na wniosek podatnika wyraził zgodę na samodzielną sprzedaż zajętych ruchomości (dwóch samochodów osobowych). Samochody zostały sprzedane po cenie rynkowej, a należność przekazano organowi egzekucyjnemu.

Z uwagi na czasochłonność procedur i wysokie koszty egzekucji Minister Rozwoju i Finansów powinien przeanalizować możliwość prawnego uregulowania sprzedaży składników majątkowych we współpracy z zobowiązanymi.

Hipoteka przymusowa i zastaw skarbowy

Według stanu na 31 grudnia 2015 r. wysokość zaległości zabezpieczonych hipoteką i/lub zastawem skarbowym w kontrolowanych urzędach stanowiła 960.428,5 tys. zł, a na dzień 30 czerwca 2016 r. 1.149.341,8 tys. zł[88].

Spośród ustanowionych w latach 2012-2016 hipotek i zastawów zaspokojenie wierzyciela nastąpiło w oparciu o 369 hipotek i zastawów skarbowych, w wyniku czego uzyskano kwotę 51.890,7 tys. zł. Te formy zabezpieczenia dobrze służyły zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych rozłożonych na raty i po spłacie były wykreślane. W badanych sprawach sprzedaż w drodze prowadzonej egzekucji administracyjnej była prowadzona głównie przez organy egzekucyjne innych urzędów skarbowych, ponadto była prowadzona przez komorników sądowych (w drodze egzekucji sądowej) i przez syndyka. Na przykład w Trzecim US Warszawa-Śródmieście w wyniku dobrowolnych wpłat zobowiązań rozłożonych na raty wykreślono 91 hipotek i zastawów spośród ustanowionych w 2015 i I półroczu 2016 r. na kwotę 10.078,4 tys. zł. W żadnym przypadku nie doprowadzono do sprzedaży składników majątkowych będących przedmiotem hipoteki lub zastawu. W jednym przypadku w Pierwszym US Warszawa-Śródmieście spłaty wierzytelności dokonał nowy właściciel nieruchomości.

88 Dane według WHTAX sprawozdanie 12a Informacja o zaległościach zabezpieczonych hipoteką i/lub zastawem skarbowym.

Na niewielki zakres sprzedaży majątku zabezpieczonego hipoteką lub zastawem w kontrolowanych urzędach[89] wpływ miało to, że w większości przypadków przedmiotem zabezpieczeń były nieruchomości obciążone wcześniej wpisami hipotek na rzecz banków i innych wierzycieli korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia[90], obciążonych służebnością osobistą lub dotyczących lokali mieszkalnych stanowiących jedyny majątek podatnika. Ich sprzedaż wiązałaby się z przeprowadzeniem eksmisji i zapewnieniem podatnikowi i jego rodzinie lokalu zastępczego, co wiąże się ze wzrostem dodatkowych kosztów.

Naczelnicy urzędów skarbowych wyjaśniali, że podejmując decyzję o sprzedaży składników majątkowych, zwłaszcza będących przedmiotem hipoteki przymusowej, brano pod uwagę zarówno korzyści z egzekucji z przedmiotu zabezpieczenia, jak też dolegliwość, koszty i skutki społeczne (szczególnie gdy hipoteka dotyczyła lokali mieszkalnych). Pozbawienie dłużnika oraz całej jego rodziny jedynego składnika majątkowego, poprzez bezwzględną egzekucję z nieruchomości, uniemożliwia zobowiązanemu spłatę należności z innych środków. Z kolei w sytuacji, gdy wysokość zaległości podatkowych jest niewspółmiernie wyższa od wartości przedmiotu zabezpieczenia, egzekucja z przedmiotu zabezpieczenia może doprowadzić do powstania znacznych wydatków/kosztów (m.in. koszty oszacowania i sprzedaży), a w konsekwencji do obciążenia nimi budżetu państwa.

W badanych sprawach zaspokojenie wierzycieli w oparciu o hipoteki i zastawy skarbowe, z wyjątkiem dobrowolnych spłat zaległości rozłożonych na raty, w niewielkim stopniu wpłynęło na zmniejszenie zaległości podatkowych. Na przykład w US w Sosnowcu ze sprzedaży przez syndyka trzech nieruchomości uzyskano 3.119,1 tys. zł, jednakże nie zostały spłacone żadne należności podatkowe urzędu, a z powodu braku nabywców urząd nie dokonał żadnej sprzedaży przedmiotu hipoteki lub zastawu. W US Warszawa-Bielany syndyk zrealizował 20 zastawów, w wyniku czego uzyskał 338,3 tys. zł.

Także sprzedaż ruchomości oraz akcji i udziałów w spółkach zabezpieczonych zastawem skarbowym nie przyniosła większych efektów. Przyczyną tego stanu rzeczy w kontrolowanych urzędach było prowadzenie egzekucji przez inne organy egzekucyjne (komorników sądowych, ZUS), brak kontaktu z zobowiązanym i brak możliwości ustalenia miejsca przechowywania ruchomości, a co za tym idzie brak możliwości dokonania zajęcia egzekucyjnego, odebrania rzeczy i sprzedaży. Kolejne problemy związane z egzekucją z ruchomości zabezpieczonych zastawem wynikają z braku miejsc do ich przechowywania (parkingi, magazyny) oraz z niskiej wartości przedmiotów zastawu (w badanych próbach przedmiotem zastawu były wieloletnie samochody, których polisy ubezpieczeniowe wygasły lub pojazdy zostały wyrejestrowane z powodu kradzieży). Przechowywanie zajętych ruchomości wiązałoby się z ich dozorem i ubezpieczeniem.

W przypadku udziałów w spółkach, koszty oszacowania ich wartości mogłyby przekraczać korzyści z ich sprzedaży, o ile znalazłby się nabywca (udziały dotyczyły spółek, które przynoszą straty lub które uczestniczą w wyłudzeniu podatku, zabezpieczały zobowiązania z art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. puste faktury).

[89] Także z danych Ministerstwa Finansów wynika, że sprzedaż nieruchomości i rzeczy zabezpieczonych w formie hipoteki i zastawu skarbowego występowała sporadycznie.

[90] W US w Sosnowcu w żadnej ze zbadanych 10 hipotek nie ma szans na wyegzekwowanie zaległości, gdyż w każdym przypadku istnieją wcześniejsze wpisy zabezpieczające inne wcześniejsze zaległości.

Naczelnik Pierwszego US w Toruniu wyjaśnił, że prowadzone w urzędzie analizy wykazały, iż głównym czynnikiem wpływającym na niską skuteczność egzekucji należności zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym był wynikający z art. 70a u.p.e.a. obowiązek ustalenia kolejności zaspokojenia dochodzonej należności pieniężnej oraz wstrzymania czynności egzekucyjnych w przypadku stwierdzenia, że przed dochodzoną należnością pieniężną podlegają zaspokojeniu inne wierzytelności zabezpieczone hipoteką lub zastawem. Art. 70a ustawy egzekucyjnej został uchylony z dniem 8 września 2016 r., na podstawie ustawy z 10 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw[91]. Pozytywny wpływ przyniosła także zmiana art. 110 ustawy egzekucyjnej, tj. uchylenie § 1–3 od dnia 21 listopada 2013 r. na podstawie ustawy z 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych[92]. Przed zmianą egzekucja z nieruchomości, jako najbardziej dotkliwa ze wszystkich środków egzekucyjnych, powinna być stosowana ostatecznie jako wyjątkowe rozwiązanie, tj. jedynie wówczas, gdy nie dało się zastosować innych środków egzekucji należności pieniężnych lub było to bezskuteczne, a także tylko na podstawie decyzji o charakterze ostatecznym.

W związku z pismem Ministerstwa Finansów z dnia 9 maja 2016 r.[93] i wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12, stwierdzającym niezgodność z Konstytucją RP art. 70 § 6 O.p.[94], w urzędach skarbowych dokonano przeglądu i aktualizacji wszystkich wierzytelności publicznoprawnych zabezpieczonych hipoteką przymusową i zastawem skarbowym i oszacowano kwotę należności możliwych do odzyskania według stanu na 30 kwietnia 2016 r. Przybliżona kwota zaległości możliwa do wyegzekwowania w sześciu[95] kontrolowanych urzędach skarbowych wynosiła 33.748 tys. zł, co w stosunku do wszystkich wpisanych hipotek i zastawów stanowiło niewielki procent[96].

W kontrolowanych urzędach znaczna różnica pomiędzy wartością wpisów hipotek i zastawów skarbowych wynikała głównie z faktu wcześniejszych wpisów zabezpieczających inne zaległości (głównie banków), a także zabezpieczania jednej zaległości na więcej niż jednym składniku majątkowym (nieruchomości). Na przykład w US w Sosnowcu w wyniku badania wpisów hipotek przymusowych za lata 1999 – 2015 stwierdzono, że w 11 przypadkach kwoty zaległości zabezpieczono na więcej niż jednej nieruchomości – każdy wpis w pełnej kwocie zaległości. Łączna wartość hipotek przymusowych w tych 11 przypadkach wyniosła 84.545,7 tys. zł, przy łącznej kwocie zaległości wynoszącej 28.568,8 tys. zł. Dotyczyło to także 22 zaległości zabezpieczonych w latach 2002-2015 zastawem skarbowym. Łączna wartość zastawów w tych 22 przypadkach wyniosła 10.739,2 tys. zł, przy łącznej kwocie zaległości 3.855,9 tys. zł.

Badaniem w każdym urzędzie objęto pięć wybranych losowo zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką i pięć zaległości podatkowych zabezpieczonych zastawem skarbowym, dla których zabezpieczenie zostało ustanowione w ostatnich pięciu latach. Ustalono, że zastawy i hipoteki były najbardziej skuteczne jako zabezpieczenie decyzji ratalnych i po spłacie były wykreślane.

91 Dz. U. z 2015 r. poz. 1311.

92 Dz. U. z 2013 r. poz. 1289, ze zm.

93 Nr AP9.KP4.022.1.2016.

94 Tj. przepisu dotyczącego przedawniania się zobowiązań zabezpieczonych hipoteką, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r.

95 Brak danych z US w Sosnowcu i w Będzinie oraz z Pierwszego US w Toruniu.

96 Wysokość zaległości zabezpieczonych hipoteką i/lub zastawem skarbowym w kontrolowanych urzędach stanowiła na 31 grudnia 2015 r. 960.428,5 tys. zł, a na 30 czerwca 2016 r. 1.149.341,8 tys. zł.

Nieprawidłowości stwierdzono w dwóch urzędach skarbowych. W Trzecim US Warszawa-Śródmieście stwierdzono, że w dniu 30 maja 2016 r., tj. półtora roku po uzyskaniu informacji o składnikach majątku zobowiązanego, p.o. Naczelnik Urzędu zwrócił się do sądu o dokonanie wpisu hipoteki przymusowej (dot. zaległości w VAT za marzec 2013 r. w wysokości 84,3 tys. zł). Opóźnienie nie wpłynęło na kolejność dochodzenia roszczeń (w pierwszej kolejności zostaną zaspokojone wcześniejsze roszczenia dwóch banków oraz ZUS), ale mogło mieć wpływ (decyduje kolejność dokonywanych wpisów). W Pierwszym US w Toruniu w jednym przypadku[97] urząd, posiadając od kwietnia 2014 r. informację o nieruchomościach gruntowych, których współwłaścicielem była zobowiązana, dopiero w wyniku kontroli NIK, we wrześniu 2016 r., podjął czynności mające na celu wystawienie tytułu wykonawczego i złożenie wniosku o wpis hipoteki przymusowej na kwotę 56,7 tys. zł[98]. Opieszałość Urzędu umożliwiła zobowiązanej i jej małżonkowi sprzedaż jednej z posiadanych nieruchomości córce. W przypadku, gdyby wierzyciel nie został zaspokojony z pozostałych nieruchomości gruntowych, zaistniałaby konieczność wystąpienia na drogę sądową o uznanie czynności za bezskuteczną wobec wierzyciela, co znacząco utrudniłoby i wydłużyło postępowanie egzekucyjne. Powyższe tłumaczono dużym obciążeniem pracą pracowników komórki wierzycielskiej.

Uchylenie lub zmiana zakresu zabezpieczenia.

Zgodnie z art. 157a ustawy egzekucyjnej organ może w każdym czasie uchylić lub zmienić sposób lub zakres zabezpieczenia. Przesłanki uchylenia zabezpieczenia wyznaczane są przez zasady ogólne ustawy egzekucyjnej (m.in. zapobieżenie prowadzenia postępowania w sposób uciążliwy dla zobowiązanego), kodeksu postępowania administracyjnego oraz cele postępowania zabezpieczającego.

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. w czterech kontrolowanych urzędach skarbowych[99] uchylono zabezpieczenie na podstawie art. 157a u.p.e.a. w 51 przypadkach.

Badaniem objęto 24 postanowienia, z tego 17 postanowień w Sosnowcu (w tym 16 wydanych dla jednego podatnika), trzy postanowienia w Trzecim US Warszawa-Śródmieście i po dwa postanowienia w US w Inowrocławiu i w US Będzinie. W zbadanych sprawach NIK stwierdziła, że istniały przesłanki do uchylenia zabezpieczeń.

W US w Sosnowcu powodem uchylenia zabezpieczenia w 16 sprawach dotyczących jednego podatnika był brak uzasadnienia faktycznego w wydanych postanowieniach i nieskuteczne ich doręczenie, co stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w postanowieniu z 4 kwietnia 2014 r.

W trzech badanych sprawach w Trzecim US Warszawa-Śródmieście zabezpieczenie zostało uchylone, ponieważ w terminie dwóch miesięcy od doręczenia ostatecznej decyzji w sprawie nie został wystawiony tytuł wykonawczy (nie została spełniona przesłanka określona w art. 154 § 4 pkt 1 u.p.e.a.). W dwóch przypadkach przyczyną było opóźnienie w przekazaniu decyzji Dyrektora UKS do Działu Rachunkowości do zaksięgowania, a następnie do Działu Spraw Wierzycielskich.

---

97 Nieprawidłowość stwierdzona w wyniku badania próby egzekucji 10 zaległości w przedziale 20–100 tys. zł. prawidłowości egzekucji 10 próby 15 zaległości

98 W dniu 6 grudnia 2016 r. sąd dokonał wpisu hipoteki w zakresie tytułów wykonawczych wystawionych na zaległości na kwotę 56,7 tys. zł. W księdze brak jest wpisów korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia.

99 Tj. w Trzecim US Warszawa-Śródmieście (w 29 przypadkach), w Sosnowcu (18 postanowień wydanych dla trzech podatników), w US w Inowrocławiu i w US Będzinie po dwie sprawy. W pozostałych urzędach nie uchylano zabezpieczenia na podstawie art. 157a u.p.e.a.

W pierwszej sprawie decyzja Dyrektora UKS z dnia 24 listopada 2015 r. dotyczyła zobowiązania w podatku VAT za luty i marzec 2015 r. na kwotę 51.353,4 tys. zł, w drugiej sprawie decyzja dyrektora UKS dotyczyła zobowiązania w podatku VAT za IV kwartał 2013 r. na kwotę 1.155,7 tys. zł. Brak przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne nie wpłynęły na późniejszą egzekucję powyższych zobowiązań.

W jednym przypadku Pierwszy US Warszawa-Śródmieście (w I półroczu 2016 r.) na wniosek podatnika dokonał zmiany sposobu zabezpieczenia poprzez ograniczenie kwoty objętej zabezpieczeniem na rachunkach bankowych. Przy podejmowaniu decyzji Naczelnik Urzędu wziął pod uwagę fakt, iż zmiana sposobu zabezpieczenia umożliwi Stronie wywiązanie się z umów i kontraktów wobec dostawców i odbiorców, pozwoli na kontynuowanie działalności gospodarczej i może skutkować całkowitym uregulowaniem zobowiązań wobec Skarbu Państwa. Kierował się również potrzebą ochrony miejsc pracy. W aktach sprawy znajdowały się kontrakty świadczące o możliwości kontynuowania działalności gospodarczej przez Stronę.

Postępowanie w przypadku braku aktualnych danych o adresie zobowiązanych

W okresie objętym kontrolą w urzędach nie funkcjonowały wewnętrzne uregulowania dot. sposobu postępowania w przypadku braku aktualnych danych o adresie zobowiązanych.

W odniesieniu do zobowiązanych o nieaktualnym adresie zamieszkania lub siedziby stosowano wytyczne Ministerstwa Finansów z 7 stycznia 2016 r.[100]. Tytuły wykonawcze były wystawiane i wprowadzane do realizacji na podstawie posiadanych informacji o ostatnim adresie siedziby zobowiązanego, a pisma kierowane w postępowaniu egzekucyjnym doręczano w trybie zastępczym, wynikającym z art. 44 i 45 k.p.a.

W piśmie Departamentu Administracji Podatkowej z dnia 10 czerwca 2016 r. AP13.8062.203.2015/2016 dyrektorzy izb skarbowych zostali poinformowani m.in., że „… z wykreślenia przez sąd rejestrowy adresu siedziby osoby prawnej nie można wywodzić, iż podmiot nie posiada takiego adresu. Właściwość miejscową w takim przypadku należy ustalać zgodnie z ostatnim znanym organom podatkowym adresem siedziby (w tym z KRS, CEIDG, zgłoszenia identyfikacyjnego lub rejestracyjnego, albo z ich aktualizacji), nawet jeżeli adres ten okaże się fikcyjny. Należy przyjąć domniemanie prawdziwości zgłoszonego przez podmiot adresu siedziby. W przypadkach, w których korespondencja została zwrócona z adnotacją „adresat wyprowadził się" bądź „adresat nieznany", uzasadnione jest wystąpienie do operatora pocztowego bądź urzędu właściwej gminy (miasta) o dokonanie doręczenia zastępczego uregulowanego w art. 44 k.p.a. (z racji odesłania zawartego w art. 45 k.p.a.).

[100] W piśmie z dnia 7 stycznia 2016 r. nr AP8.841.67.2015AP8.0841.67.2015 Departament Administracji Podatkowej w Ministerstwie Finansów zwrócił uwagę, że orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawie doręczeń zastępczych jednostkom, o których mowa w art. 45 Kk.p.a. (osobom prawnym) nie jest jednolite. Z jednej strony WSA w Łodzi w wyroku z dnia 24 stycznia 2014 r. sygn. Akt SA/Łd 925/13 wskazał, że dla przyjęcia fikcji doręczenia na nieaktualny adres w przypadku niepoinformowania przez stronę organu o zmianie adresu w toku postępowania konieczne jest faktyczne doręczenie stronie pouczenia o skutkach zaniechania powiadomienia o zmianie adresu (Ministerstwo Finansów nie podziela stanowiska zaprezentowanego w tym wyroku). Z drugiej strony WSA w Warszawie w wyroku z dnia 7 kwietnia 2010 r. sygn. Akt III SA/Wa wypowiedział się za dopuszczalnością doręczenia korespondencji pod ostatnio znanym organowi adresem siedziby. Także w doktrynie prezentowany jest pogląd, iż do momentu ujawnienia w KRS nowej siedziby i adresu spółki doręczenie korespondencji na dotychczasowy adres, w razie braku informacji o innym adresie, jest skuteczne. Alternatywnym rozwiązaniem umożliwiającym wszczęcie i przeprowadzenie egzekucji administracyjnej jest wystąpienie organu egzekucyjnego o wyznaczenie przedstawiciela dla osoby nieobecnej bądź kuratora.

Kary pieniężne

W 2015 r. i I półroczu 2016 r. organy egzekucyjne w kontrolowanych urzędach skarbowych nie nakładały kar pieniężnych na dłużników zajętych wierzytelności na podstawie art. 168e u.p.e.a.[101], którzy nie wykonywali lub nienależycie wykonywali ciążące na nich obowiązki związane z egzekucją lub zabezpieczeniem wierzytelności lub prawa majątkowego.

Koszty wadliwych postępowań egzekucyjnych oraz rozpatrywanie zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji i skarg na czynności egzekucyjne

W kontrolowanych jednostkach prawidłowo i rzetelnie rozpatrywano zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji oraz skargi na czynności egzekucyjne.

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. na podstawie art. 33 u.p.e.a. do organów egzekucyjnych kontrolowanych jednostek wpłynęły łącznie 103 zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej zobowiązań podatkowych (o symbolu SM). Za zasadne zostały uznane 42 zarzuty; w tych sprawach postępowanie egzekucyjne zostało umorzone.

Badaniem objęto łącznie 17 postanowień o uznaniu zarzutów za uzasadnione[102], wydanych na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a. Ustalono, że zostały spełnione przesłanki uznania zarzutów za zasadne, określone art. 33 § 1 u.p.e.a.

Błędy organu podatkowego (innych organów podatkowych), stanowiące podstawę uznania zarzutów za uzasadnione, nie miały negatywnych konsekwencji dla podatników (koszty egzekucyjne nie zostały pobrane lub w przypadku pobrania zostały zwrócone). Błędy te polegały między innymi na: opóźnieniu w zaksięgowaniu spłaty zobowiązania przez zobowiązanego w komórce rachunkowości, niezrealizowaniu wniosku podatnika o przeksięgowanie nadpłaty oraz błędnej komunikacji w sprawie odwołania podatnika od decyzji nieostatecznej pomiędzy komórką postępowań podatkowych a komórką ds. wierzycielskich (w US Warszawa-Bielany), wykonaniu obowiązku przez zobowiązanego przed datą wystawienia tytułu wykonawczego (w Trzecim US Warszawa-Śródmieście), przypisaniu błędnie terminu doręczenia upomnienia przez komórkę wierzycielską, co było wynikiem omyłki operatora pocztowego i wystawienie na jego podstawie tytułu wykonawczego (w US Wrocław-Krzyki).

Nieprawidłowości w rozpatrywaniu zarzutów stwierdzono w US Wrocław-Krzyki. Polegały one na: przywołaniu w podstawie prawnej postanowienia przepisu art. 33 § 1 pkt 2 u.p.e.a. zamiast art. 33 § 1 pkt 6 u.p.e.a. (nieprawidłowa kwalifikacja zarzutów), a także błędnym pouczeniu przez organ egzekucyjny o przysługującym środku zaskarżenia w dwóch postanowieniach o zawieszeniu postępowania egzekucyjnego wydanych w związku z wniesionymi zarzutami.

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. w kontrolowanych jednostkach złożonych zostało łącznie 80 skarg na czynności egzekucyjne organu egzekucyjnego lub egzekutora (z art. 54 § 1 u.p.e.a.). Za niezasadne uznanych zostało 76 skarg[103], a cztery skargi były zasadne (po jednej w dwóch urzędach, dwie w jednym urzędzie).

Zbadano po jednej skardze uznanej za zasadną w Pierwszym US Warszawa-Śródmieście, Trzecim US Warszawa-Śródmieście i w US Wrocław-Krzyki.

---

101 Obecnie kara może być nakładana do wysokości 3800 zł.

102 W każdym urzędzie badano po trzy postanowienia lub tyle ile było wydanych.

103 Przez dyrektora izby skarbowej lub przez naczelnika urzędu skarbowego. Do 31 grudnia 2015 r. postanowienie w sprawie skarg na czynności egzekucyjne organu egzekucyjnego lub egzekutora oraz skarg na przewlekłość postępowania egzekucyjnego wydawał organ nadzoru, a od 1 stycznia 2016 r. organ egzekucyjny (art. 54 § 5 ustawy).

W US Wrocław-Krzyki skarga została uznana za zasadną, gdyż wierzyciel (inny urząd skarbowy) błędnie wskazał w tytułach wykonawczych zaległości, które zostały uregulowane. W Trzecim US Warszawa-Śródmieście organ egzekucyjny w nieprawidłowy sposób zajął wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązanego. Czynność ta nastąpiła po wydaniu przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie postanowienia o wstrzymaniu wykonania decyzji będącej podstawą wystawienia tytułów wykonawczych. W Pierwszym US Warszawa-Śródmieście upomnienia oraz pisma procesowe dotyczące wszczętego i prowadzonego postępowania egzekucyjnego były kierowane na adres rejestracyjny spółki będący adresem siedziby spółki zgłoszonym w KRS, pomimo wskazanego przez spółkę na druku NIP-2 i NIP-8 adresu do korespondencji.

Wyłączenie rzeczy lub prawa majątkowego spod egzekucji

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. do organu egzekucyjnego siedmiu kontrolowanych jednostek[104] wpłynęło łącznie 31 wniosków dotyczących zobowiązań podatkowych o wyłączenie na podstawie art. 38 u.p.e.a. rzeczy lub prawa majątkowego spod egzekucji, w tym 15 wniosków do US w Inowrocławiu. Pozytywnie zostało rozpatrzonych siedem wniosków, w 15 sprawach organ odmówił wyłączenia, a dziewięć wniosków zostało załatwionych w inny sposób.

Badaniem objęto sześć wniosków, co do których organ postanowił o wyłączeniu rzeczy lub prawa majątkowego spod egzekucji oraz 12 wniosków odmawiających wyłączenia[105]. Nieprawidłowości zostały stwierdzone w trzech urzędach (z siedmiu rozpatrujących wnioski) w siedmiu sprawach na 18 zbadanych.

W US w Sosnowcu trzy wnioski nie zostały rozpatrzone w 14-dniowym terminie określonym w art. 38 § 2 u.p.e.a. (postanowienia zostały wydane po 98, 146 dniach i po 192 dniach od wpływu wniosku), a w jednym przypadku nie dochowano formy postanowienia przewidzianej w art. 38 § 3 u.p.e.a., czym został naruszony przepis art. 17 § 1 u.p.e.a.

W US w Świdnicy Naczelnik Urzędu w dwóch sprawach, dokonując wyłączenia spod egzekucji rzeczy (samochodu), przyjął, że wnioski o wyłączenie zostały złożone w terminie, o którym mowa w art. 38 § 1 u.p.e.a. Według NIK wnioski zostały złożone po terminie, a Naczelnik nie podjął wszelkich czynności niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia sprawy, stosownie do art. 7 k.p.a., poprzestając na oświadczeniu zainteresowanych stron (zobowiązanego i spadkobierców).

W US Wrocław-Krzyki w jednej sprawie nierzetelne ustalenie stanu faktycznego przez Naczelnika w zakresie daty powzięcia przez wnioskującego informacji o czynności egzekucyjnej skierowanej do jego środków pieniężnych spowodowało, że zwrócono mu należną kwotę 19.680 zł z niemal czteromiesięcznym opóźnieniem, w dniu 21 kwietnia 2016 r. Ponadto w wydanym postanowieniu błędnie przywołano istotną dla pozytywnego rozstrzygnięcia sprawy datę uzyskania wiadomości o czynności egzekucyjnej.

Odszkodowania od organu egzekucyjnego lub wierzyciela za wyrządzone szkody

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. w kontrolowanych jednostkach zobowiązani nie dochodzili na podstawie art. 168b § 1 u.p.e.a., tj. według przepisów k.c., odszkodowania od organu egzekucyjnego lub wierzyciela za szkody wyrządzone wskutek niezgodnego z przepisami prawa wszczęcia lub prowadzenia egzekucji administracyjnej lub postępowania zabezpieczającego.

[104] Wnioski w trybie art. 38 u.p.e.a. nie wpłynęły do Pierwszego US Warszawa-Śródmieście i US Warszawa-Bielany.

[105] Zbadano po trzy wnioski o wyłączeniu spod egzekucji i po trzy wnioski odmowne lub tyle ile było.

System wynagradzania pracowników wykonujących egzekucję administracyjną

W urzędach skarbowych od dnia 1 lutego 2015 r. funkcjonuje motywacyjny system wynagradzania pracowników komórek egzekucji administracyjnej (tzw. wynagrodzenie prowizyjne za kwoty uzyskane w wyniku egzekucji należności pieniężnych) w oparciu o rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej, które weszło w życie od dnia 1 lutego 2015 r.

Wynagrodzenie zostało powiązane z kwotą uzyskaną w wyniku realizacji sprawy egzekucyjnej przez osobę lub osoby, którym sprawa ta została przydzielona. Efektem działań jest wysokość uzyskanej kwoty, która w sposób bezpośredni przekłada się następnie na wysokość wynagrodzenia prowizyjnego, ustaloną zgodnie z zasadami określonymi w ww. rozporządzeniu. Zrezygnowano z powiązania wynagrodzenia prowizyjnego z czynnościami egzekucyjnymi dokonanymi osobiście.

Rozporządzenie wprowadziło możliwość przydzielenia sprawy egzekucyjnej więcej niż jednej osobie. Naczelnicy kontrolowanych urzędów skorzystali z możliwości powołania zespołów pracowników w ramach komórki egzekucji administracyjnej. Po zakończeniu każdego miesiąca lub kwartału prowadzone były analizy w zakresie najważniejszych czynników charakteryzujących wszczynanie i prowadzenie egzekucji administracyjnej, a także wykonywania czynności przez poszczególnych pracowników oraz wpływu zmian systemu wynagradzania na poprawę ściągalności zaległości, w tym podatkowych. W wyniku prowadzonych analiz dokonywano nowego podziału zadań (było to najczęściej zmniejszenie liczby zespołów).

W trakcie kontroli wśród pracowników komórki egzekucyjnej, tj. komornika skarbowego, poborców skarbowych, pracowników wykonujących czynności egzekucyjne w siedzibie organu egzekucyjnego, osób kierujących komórką egzekucyjną, przeprowadzono badania ankietowe na temat, czy prowizyjny system wynagradzania pracowników komórki egzekucji administracyjnej działa w ich ocenie motywacyjnie i sprzyja poprawie ściągalności należności podatkowych.

W ankiecie udział wzięło 157 osób. Zdania były podzielone, z tym że przeważały oceny pozytywne nowego systemu. Według ankiet, 49,7% osób oceniło, że zmiana wpłynęła pozytywnie na motywację do pracy lub nie miała wpływu (19,7%); negatywnie oceniło ją 27,4% ankietowanych. System jest jasny i zrozumiały dla 78,3% osób. Zwiększenie w skali roku średniego miesięcznego wynagrodzenia prowizyjnego nastąpiło u 40,8% pracowników, a zmniejszenie u 38,2% (dla 93,6% pracowników wynagrodzenie jest najważniejszym czynnikiem motywującym do pracy, chociaż bardzo istotne są również warunki i atmosfera pracy, charakter i wyniki wykonywanej pracy oraz pozytywna ocena przełożonych). Największą wadą nowego systemu jest podział kwoty prowizji niezależnie od wkładu pracy (32,5%), jednak dla 51,4% osób, które udzieliły odpowiedzi, nowy system jest bardziej efektywny w dążeniu do zwiększenia skuteczności egzekucji.

W Pierwszym US Warszawa-Śródmieście po wejściu w życie systemu wynagradzania pracowników komórek egzekucyjnych w oparciu o rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r., zanotowano znaczący wzrost efektywności Działu Egzekucji Administracyjnej, zarówno w aspekcie finansowym (ściągalność), jak i w obszarze warunkującym wzrost efektywności egzekucji administracyjnej, m.in..: wzrost dokonywania tzw. „czynności zza biurka" o 43,2%, spadek ilości tytułów wykonawczych bez wszczętej czynności egzekucyjnej o 57,6% i bez jakiejkolwiek czynności o 75,5%, wzrost tytułów wykonawczych zakończonych w wyniku zapłaty o 17,1%, wzrost efektywności egzekucji należności podatkowych (SM) o 7,9 punktów procentowych, wzrost wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych podatkowych (SM) o 1,5 punktu procentowego, zmniejszenie ilości tytułów wykonawczych na koniec okresu sprawozdawczego o 16,1%.

4 INFORMACJE DODATKOWE

4.1 Przygotowanie kontroli

Organizacja kontroli

Czynności kontrolne rozpoczęto 23 sierpnia 2016 r. Wystąpienia pokontrolne do naczelników urzędów skarbowych zostały podpisane do 9 grudnia 2016 r., a do Ministra Rozwoju i Finansów w dniu 13 grudnia 2016 r.

Kontrolę prowadzili kontrolerzy Departamentu Budżetu i Finansów oraz trzech delegatur: w Bydgoszczy, Katowicach i Wrocławiu. 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 2015 r., w tym zaległościach podatkowych powyżej jednego miliona złotych, zaległościach objętych tytułami wykonawczymi, zaległościach zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym[106]. W razie podobnych wskaźników brano pod uwagę najwyższą liczbę zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji i skarg na czynności egzekucyjne oraz zażaleń na postanowienia w sprawie zarzutów i skarg.

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

W każdym kontrolowanym urzędzie skarbowym zbadano między innymi:

- zaległości pięciu podmiotów w podatku VAT, CIT i PIT powyżej 1 mln zł (należność główna), dotyczące okresu rozliczeniowego 2012-2015, wybrane spośród pozycji o najwyższych wartościach. Przestrzegano zasady, by w próbie nie więcej niż trzy zaległości dotyczyły zobowiązanych zaliczanych do kategorii tzw. „słupów";
- zaległości 10 podmiotów w podatku VAT, CIT i PIT, wybranych losowo spośród zaległości na koniec 2015 r. w kwocie poniżej 100 tys. zł, ale powyżej 20 tys. zł. (należność główna);
- pięć losowo wybranych zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową i pięć zabezpieczonych zastawem skarbowym, dla których zabezpieczenie ustanowiono w ostatnich pięciu latach;
- 15 postępowań o umorzeniu postępowania egzekucyjnego, dotyczących najwyższych kwot zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi, w tym pięć wybranych spośród pozycji o najwyższych wartościach i 10 według osądu kontrolera.

Przy doborze próby badawczej preferowane były zaległości w podatku VAT, z uwagi na fakt, że stanowiły one ponad 80% zaległości wymagalnych.

Egzekucja zobowiązań podatkowych była przedmiotem kontroli NIK w 2004 r.[107], a egzekucja zobowiązań podatkowych i niepodatkowych była przedmiotem kontroli NIK w 2008 r.[108]. W trakcie tych kontroli stwierdzono m.in., że wystąpiła niewielka poprawa w stosowaniu przez urzędy skarbowe różnych form zabezpieczeń majątkowych. Kontrola wykazała jednak wzrost zaległości podatkowych, a także zaniedbania w windykacji należności od największych dłużników.

[106] Kontrolą nie zostały objęte wyspecjalizowane urzędy skarbowe, tj. urzędy do obsługi niektórych kategorii podatników, określonych w art. 5 ust. 9b ustawy z dnia 21 czerwca o urzędach i izbach skarbowych.

[107] Por. przypis nr 1.

[108] Por. przypis nr 2.

W ocenie NIK Minister Finansów nie doprowadził do wyeliminowania istniejących barier w prowadzeniu postępowań egzekucyjnych.

Po kontroli egzekwowania należności podatkowych i celnych przez izby celne przeprowadzonej w 2012 r.[109] NIK zwróciła uwagę, że pozostaje aktualny wniosek o opracowanie rozwiązań służących usprawnieniu procesów egzekucji i poprawie ściągalności należności. Na potrzebę wyeliminowania barier utrudniających poprawę skuteczności egzekucji NIK zwracała uwagę także w opublikowanej: w kwietniu 2007 r. informacji P/06/028 o wynikach kontroli egzekwowania zaległości podatkowych i celnych przez Służbę Celną oraz w kwietniu 2010 r. informacji P/09/023 o wynikach kontroli opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowania zaległości w VAT.

W trakcie kontroli przeciwdziałania wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, przeprowadzonej w 2015 r.[110] NIK ustaliła, że postępowania egzekucyjne były mało skuteczne wobec podmiotów dokonujących oszustw podatkowych. Wpłaty do budżetu w latach 2013–2014 i w I półroczu 2015 r. wyniosły zaledwie 1,3% kwot wynikających z decyzji wymiarowych urzędów kontroli skarbowej (12,4 mld zł). NIK wnioskowała do Ministra Finansów między innymi o przeprowadzenie analizy przyczyn niskiej skuteczności w odzyskiwaniu kwot stwierdzonych uszczupleń podatkowych oraz o poprawę skuteczności w odzyskiwaniu należnych kwot wymierzonych w decyzjach pokontrolnych.

W trakcie kontroli przedawniania się zobowiązań podatkowych przeprowadzonej w 2015 r.[111] NIK ustaliła, że możliwości odzyskania zaległego podatku, zwłaszcza w podatku VAT, są niewielkie, co stwarza zagrożenie ich przedawnienia w najbliższych latach. Problemem jest 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. Po tej kontroli NIK wnioskowała do Ministra Finansów między innymi o wyposażenie organów egzekucyjnych w niezbędne narzędzia i instrumenty umożliwiające egzekwowanie podatku z wydawanych decyzji (między innymi ułatwienie wierzycielom, organom egzekucyjnym oraz organom właściwym do dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika dostępu do baz danych – rejestrów[112] w celu poszukiwania majątku dłużników podatkowych i osób trzecich zobowiązanych do zapłaty podatku, a także kontaktu z osobami upoważnionymi do reprezentowania podmiotu) oraz wypracowanie we współpracy z właściwymi organami zapewnienia zgodności ze stanem faktycznym danych rejestracyjnych podmiotu w organie podatkowym i w Krajowym Rejestrze Sądowym. Po tej kontroli NIK wnioskowała również o wypracowanie, w porozumieniu z innymi organami państwa, koncepcji wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12.

Na niską efektywność egzekucji należności podatkowych prowadzonej przez organy podległe Ministrowi Finansów NIK wskazywała corocznie, wydając opinię w zakresie wykonania budżetu państwa.

---

109 Por. przypis nr 3.

110 Wyniki tej kontroli zostały opublikowane w Informacji o wynikach kontroli przeciwdziałania wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, Nr ewid. 24/2016/P/15/011/KBF, Warszawa 2016 r.

111 Por. przypis nr 12.

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

4.2 Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli

Oceny, uwagi i wnioski zawarto w 10 wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do kierowników kontrolowanych jednostek.

Realizacja wniosków

W wystąpieniu pokontrolnym skierowanym do Ministra Rozwoju i Finansów NIK wniosła o kontynuowanie działań zmierzających do wzrostu wyegzekwowanych kwot w postępowaniu egzekucyjnym i w ramach „miękkiej egzekucji", odciążenia komórek egzekucyjnych od wykonywania i powielania wielu czynności technicznych metodą „ręczną" na rzecz automatyzowania wykonywanych czynności, a także kontynuowania działań w zakresie opracowania we współdziałaniu z innymi organami państwa koncepcji wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12.

Minister Rozwoju i Finansów poinformował, że wnioski zostały przyjęte do realizacji. Trwają prace nad wypracowaniem nowych rozwiązań systemowych usprawniających pracę administracyjnych organów egzekucyjnych. Podejmowane są działania w celu odciążenia komórek egzekucyjnych od wykonywania i powielania czynności technicznych metodą ręczną na rzecz automatyzowania wykonywania czynności. Wdrażane są narzędzia umożliwiające dokonywanie automatycznych zajęć egzekucyjnych i zbiegów egzekucji (e-zajęcia, e-zbiegi). Dokonano zmian legislacyjnych, m.in. od 1 stycznia 2018 r. możliwe będzie przeprowadzenie licytacji elektronicznej zajętych w egzekucji administracyjnej ruchomości.

W sprawie wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego SK 40/12, Minister Rozwoju i Finansów poinformował o zawieszeniu prac do czasu zakończenia postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym, które wyznaczą właściwy kierunek zmian legislacyjnych art. 70 § 8 O.p. (trwa oczekiwanie na stanowisko Trybunału Konstytucyjnego w dwóch sprawach zainicjowanych przez Rzecznika Praw Obywatelskich i w zapytaniu prawnym Sądu Rejonowego Poznań Nowe Miasto i Sądu Rejonowego Poznań-Wilda).

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do naczelników urzędów skarbowych NIK wnioskowała między innymi o usprawnienie przepływu informacji pomiędzy poszczególnymi komórkami organizacyjnymi urzędu mającymi znaczenie dla terminowego prowadzenia postępowań podatkowych, windykacyjnych i egzekucyjnych, aktywne poszukiwanie majątku zobowiązanych, wykorzystywanie dostępnych danych o majątku zobowiązanych do prowadzenia egzekucji, a także (do naczelników wszystkich urzędów) o składanie wniosków o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego danych dotyczących egzekucji zobowiązań, które nie został uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, tj. w przypadku wystąpienia przesłanek, o których mowa w art. 55a ustawy egzekucyjnej.

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, wprowadzonych zmianach organizacyjnych). Z 24 wniosków skierowanych do naczelników urzędów skarbowych 12 wniosków zostało zrealizowanych, a 12 jest w trakcie realizacji.

Finansowe rezultaty kontroli

Na finansowe rezultaty kontroli w kwocie 134,2 tys. zł złożyły się uszczuplenia środków lub aktywów (kwota 77,5 tys. zł, zwłoka w umorzeniu postępowania egzekucyjnego i w dochodzeniu należności od spadkobierców zobowiązanego, sprawa opisana na str. 33–34) oraz korzyści finansowe na kwotę 56,7 tys. zł (zabezpieczenie zaległości poprzez wpis hipoteki na nieruchomości, sprawa opisana na str. 34 i 49).

Charakterystyka stanu prawnego

1) Egzekucja administracyjna

Egzekucja zobowiązań podatkowych odbywa się na podstawie ustawy egzekucyjnej.

Zgodnie z art. 7 u.p.e.a. organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne przewidziane w ustawie. Zgodnie z art. 7 § 2 u.p.e.a. organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne, które prowadzą bezpośrednio do wykonania obowiązku, a spośród kilku takich środków – środki najmniej uciążliwe dla zobowiązanego.

Ustawa egzekucyjna wymienia następujące środki egzekucyjne (art. 1a pkt. 12):

– w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnych: egzekucję z pieniędzy, z wynagrodzenia za pracę, ze świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego oraz ubezpieczenia społecznego, a także z renty socjalnej, z rachunków bankowych, z innych wierzytelności pieniężnych, z praw z instrumentów finansowych w rozumieniu przepisów o obrocie instrumentami finansowymi, zapisanych na rachunku papierów wartościowych lub innym rachunku, oraz z wierzytelności z rachunku pieniężnego służącego do obsługi takich rachunków, z papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych, z weksla, z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz z praw własności przemysłowej, z udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, z pozostałych praw majątkowych, z ruchomości, z nieruchomości;
– w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym obowiązków o charakterze niepieniężnym; grzywnę w celu przymuszenia, wykonanie zastępcze, odebranie rzeczy ruchomej, odebranie nieruchomości, opróżnienie lokali i innych pomieszczeń, przymus bezpośredni.

Zgodnie z § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych[113] wierzyciel jest obowiązany do systematycznej kontroli terminowości zapłaty należności pieniężnych.

Wierzyciel może podejmować działania informacyjne wobec zobowiązanego zmierzające do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku, w przypadku gdy zachodzi uzasadnione okolicznościami przypuszczenie, że zobowiązany dobrowolnie wykona obowiązek bez konieczności wszczęcia egzekucji administracyjnej (art. 6 § 1b u.p.e.a., tzw. miękka egzekucja). Działania informacyjne są podejmowane w formie pisemnej, dźwiękowej lub graficznej w szczególności przez: internetowy portal informacyjny, krótką wiadomość tekstową (sms), e-mail, telefon, faks.

Zgodnie z art. 26 u.p.e.a. organ egzekucyjny wszczyna egzekucję administracyjną na wniosek wierzyciela i na podstawie wystawionego przez niego tytułu wykonawczego.

Jeżeli wierzyciel jest jednocześnie organem egzekucyjnym, przystępuje z urzędu do egzekucji na podstawie tytułu wykonawczego przez siebie wystawionego. Wszczęcie egzekucji administracyjnej następuje z chwilą: doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego lub doręczenia dłużnikowi zajętej wierzytelności zawiadomienia o zajęciu wierzytelności lub innego prawa majątkowego, jeżeli to doręczenie nastąpiło przed doręczeniem zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego. W przypadku przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne zobowiązanemu doręcza się odpis tytułu wykonawczego. Elementy, które powinien obejmować tytuł wykonawczy określa art. 27 u.p.e.a..

[113] Dz. U. z 2015 r. poz. 2367, ze zm.

Zgodnie z art. 29 u.p.e.a. organ egzekucyjny bada z urzędu dopuszczalność egzekucji administracyjnej. Organ egzekucyjny nie przystępuje do egzekucji i zawiadamia wierzyciela o przyczynach nieprzystąpienia do egzekucji, jeżeli: obowiązek, którego dotyczy tytuł wykonawczy, nie podlega egzekucji administracyjnej; organ egzekucyjny uprawdopodobni, że nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne; tytuł wykonawczy nie spełnia wymogów określonych w art. 27 § 1 i 2.

Organ egzekucyjny lub egzekutor, przystępując do czynności egzekucyjnych, doręcza zobowiązanemu odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony (art. 32 u.p.e.a.).

W odniesieniu do doręczenia tytułu wykonawczego – na mocy art. 18 u.p.e.a. – zastosowanie mają przepisy k.p.a.

Zgodnie z art. 42 § 1 k.p.a. osobom fizycznym doręcza się pisma w ich mieszkaniu lub miejscu pracy. Pisma mogą być doręczane również w lokalu organu administracji publicznej, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej (§ 2). W razie niemożności doręczenia pisma w sposób określony w § 1 i 2, a także w razie koniecznej potrzeby, pisma doręcza się w każdym miejscu, gdzie się adresata zastanie (§ 3). Zgodnie z art. 43 k.p.a. w przypadku nieobecności adresata pismo doręcza się, za pokwitowaniem, dorosłemu domownikowi, sąsiadowi lub dozorcy domu, jeżeli osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi. O doręczeniu pisma sąsiadowi lub dozorcy zawiadamia się adresata, umieszczając zawiadomienie w oddawczej skrzynce pocztowej lub, gdy to nie jest możliwe, w drzwiach mieszkania. W art. 44. § 1 k.p.a. zawarto sposób postępowania w razie niemożności doręczenia pisma w sposób wskazany w art. 42 i 43[114].

W obecnym stanie prawnym w istotny sposób jest ograniczona możliwość doręczenia tytułu wykonawczego osobie prawnej w sytuacji braku aktualnych danych o siedzibie dłużnika, wykreślenia z Krajowego Rejestru Sądowego adresu siedziby osoby prawnej bez wskazania nowego adresu siedziby tej osoby. Zgodnie z art. 45 k.p.a. jednostkom organizacyjnym i organizacjom społecznym doręcza się pisma w lokalu ich siedziby do rąk osób uprawnionych do odbioru pism. Przepis art. 44 stosuje się odpowiednio. Brak jest jednak w k.p.a. regulacji podobnej do zapisu art. 151a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa[115],

[114] Zgodnie z art. 44 § 1 k.p.a. w razie niemożności doręczenia pisma w sposób wskazany w art. 42 i 43: 1) operator pocztowy .w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe przechowuje pismo przez okres 14 dni w swojej placówce pocztowej – w przypadku doręczania pisma przez operatora pocztowego; 2) pismo składa się na okres czternastu dni w urzędzie właściwej gminy (miasta) – w przypadku doręczania pisma przez pracownika urzędu gminy (miasta) lub upoważnioną osobę lub organ. § 2. Zawiadomienie o pozostawieniu pisma wraz z informacją o możliwości jego odbioru w terminie siedmiu dni, licząc od dnia pozostawienia zawiadomienia w miejscu określonym w § 1, umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub, gdy nie jest to możliwe, na drzwiach mieszkania adresata, jego biura lub innego pomieszczenia, w którym adresat wykonuje swoje czynności zawodowe, bądź w widocznym miejscu przy wejściu na posesję adresata. § 3. W przypadku niepodjęcia przesyłki w terminie, o którym mowa w § 2, pozostawia się powtórne zawiadomienie o możliwości odbioru przesyłki w terminie nie dłuższym niż czternaście dni od daty pierwszego zawiadomienia. § 4. Doręczenie uważa się za dokonane z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w § 1, a pismo pozostawia się w aktach sprawy

[115] Zgodnie z art. 151a § 1 Ordynacji podatkowej jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo doręcza się osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, także wtedy gdy reprezentacja ma charakter łączny z innymi osobami. W razie niemożności ustalenia adresu osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia (§ 2). Do końca 2015 r. art. 151a Ordynacji podatkowej stanowił: Jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia.

która pozwala na przyjęcie fikcji doręczenia (pozostawienie pisma w aktach ze skutkiem doręczenia) w przypadku gdy adres siedziby osoby prawnej nie istnieje lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem.

Zgodnie z art. 33 u.p.e.a. podstawą zgłoszenia przez zobowiązanego zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej może być: wykonanie lub umorzenie w całości albo w części obowiązku, przedawnienie, wygaśnięcie albo nieistnienie obowiązku, odroczenie terminu wykonania obowiązku albo brak wymagalności obowiązku z innego powodu, rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnej, określenie egzekwowanego obowiązku niezgodnie z treścią obowiązku wynikającego z orzeczenia, błąd co do osoby zobowiązanego, niewykonalność obowiązku o charakterze niepieniężnym, niedopuszczalność egzekucji administracyjnej lub zastosowanego środka egzekucyjnego, brak uprzedniego doręczenia zobowiązanemu upomnienia, zastosowanie zbyt uciążliwego środka egzekucyjnego; prowadzenie egzekucji przez niewłaściwy organ egzekucyjny, niespełnienie w tytule wykonawczym wymogów określonych w art. 27.

Zgłoszenie przez zobowiązanego zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej na podstawie art. 33 § 1 pkt 1-7, 9 i 10 u.p.e.a. zawiesza postępowanie egzekucyjne do czasu wydania ostatecznego postanowienia w przedmiocie zgłoszonego zarzutu, o ile wierzyciel po otrzymaniu zarzutu nie wystąpi z uzasadnionym wnioskiem o podjęcie zawieszonego postępowania egzekucyjnego (art. 35 u.p.e.a.).

W okresie zawieszenia postępowania egzekucyjnego organ egzekucyjny może dokonać na podstawie tytułu wykonawczego zabezpieczenia na wniosek wierzyciela lub z urzędu.

Zobowiązanemu przysługuje skarga na czynności egzekucyjne organu egzekucyjnego lub egzekutora oraz skarga na przewlekłość postępowania egzekucyjnego. Na przewlekłość postępowania egzekucyjnego skarga przysługuje również wierzycielowi niebędącemu jednocześnie organem egzekucyjnym, a także podmiotowi, którego interes prawny lub faktyczny został naruszony w wyniku niewykonania obowiązku oraz organowi zainteresowanemu w wykonaniu obowiązku. Skargę na czynności egzekucyjne, wnosi się w terminie 14 dni od dnia zawiadomienia zobowiązanego o czynności egzekucyjne (art. 54 u.p.e.a.).

2) Zasady postępowania egzekucyjnego, wyrażone w ustawie egzekucyjnej

- zasada celowości – zasada ta nie została skodyfikowana w żadnym osobnym przepisie, lecz jest wyprowadzona z całokształtu uregulowań zawartych w ustawie egzekucyjnej. Wynika z niej, że jedynym celem postępowania egzekucyjnego jest doprowadzenie do realizacji ciążących na zobowiązanym obowiązków (w konkretnym przypadku stosowanie środków egzekucyjnych może być dolegliwe dla zobowiązanego, dolegliwość ta nie może jednak stanowić głównego celu);
- zasada obowiązku prowadzenia egzekucji – wyrażona w art. 6, który stanowi, że w przypadku, gdy zobowiązany uchyla się od wykonania obowiązku, wierzyciel powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych;
- zasada stosowania wyłącznie środków przewidzianych w ustawie – art. 7 § 1 u.p.e.a. zezwala tylko na stosowanie środków określonych w art. 1a pkt. 12 u.p.e.a.;
- zasada stosowania środków prowadzących bezpośrednio do wykonania obowiązku – art. 7 § 2 u.p.e.a., jej istotą jest unikanie stosowania dolegliwości wobec zobowiązanego;
- zasada stosowania najłagodniejszych środków egzekucyjnych – jej istotą jest stosowanie środków najmniej uciążliwych dla zobowiązanego w przypadkach gdy istnieje możliwość wyboru. W orzecznictwie sądów administracyjnych zwraca się uwagę, że jeżeli cel egzekucji tego wymaga, można stosować wszystkie środki jednocześnie;

– zasada niezbędności – wiąże się z zasadą celowości, jej istotą jest to, że egzekucja administracyjna może być prowadzona tylko wtedy, gdy jest to konieczne dla zrealizowania celu egzekucji;
– zasada zagrożenia – wyrażający ją art. 15 u.p.e.a. uzależnia możliwość wszczęcia egzekucji od tego, czy wierzyciel przesłał zobowiązanemu pisemne upomnienie, zwierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego;
– zasada poszanowania minimum egzystencji – polega na wprowadzeniu ograniczeń w prowadzeniu egzekucji administracyjnej mających na celu uchronienie zobowiązanego przed pozbawieniem go dóbr i praw majątkowych, które jemu i członkom jego rodziny są niezbędne dla zapewnienia egzystencji;
– zasada prowadzenia egzekucji w sposób najmniej uciążliwych dla zobowiązanego – dotyczy dni tygodnia i pory dnia najdogodniejszych dla zobowiązanego (egzekucja nie powinna być stosowania w dni wolne od pracy i w porze nocnej);
– zasada gospodarnego prowadzenia egzekucji – oznacza wykonanie obowiązku w sposób jak najmniej kosztowny dla zobowiązanego;
– zasada niezależności stosowania środków egzekucyjnych od środków represyjnych – w określonych przypadkach wykonanie obowiązku w trybie egzekucyjnym nie zwalnia podatnika z odpowiedzialności karnej przewidzianej w kodeksie karnym skarbowym.

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 (art. 33 § 1 O.p.). 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.).

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.).

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.).

Zabezpieczenia w trybie przepisów u.p.e.a. dokonuje organ egzekucyjny na podstawie wniosku wierzyciela i wystawionego przez niego zarządzenia zabezpieczenia (art. 155a § 1 u.p.e.a.). Organ egzekucyjny nadaje klauzulę o przyjęciu zarządzenia zabezpieczenia do wykonania (art. 156 § 1 pkt 7 u.p.e.a.). Jeżeli obowiązek, którego dotyczy zarządzenie zabezpieczenia, nie podlega zabezpieczeniu w trybie administracyjnym lub zarządzenie zabezpieczenia nie zawiera wszystkich wymaganych elementów, organ egzekucyjny nie przystępuje do zabezpieczenia. Na postanowienie odmawiające dokonania zabezpieczenia wierzycielowi niebędącemu jednocześnie organem egzekucyjnym przysługuje zażalenie (art. 157 § 1 u.p.e.a.).

Organ egzekucyjny dokonuje zabezpieczenia należności pieniężnej przez: zajęcie pieniędzy, wynagrodzenia za pracę, wierzytelności z rachunków bankowych, innych wierzytelności i praw majątkowych lub ruchomości, obciążenie nieruchomości zobowiązanego hipoteką przymusową, w tym przez złożenie dokumentów do zbioru dokumentów w przypadku nieruchomości, która nie ma urządzonej księgi wieczystej, ustanowienie zakazu zbywania i obciążania nieruchomości, która nie ma urządzonej księgi wieczystej albo której księga wieczysta zginęła lub uległa zniszczeniu, ustanowienie zakazu zbywania spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego lub prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej (art. 164 § 1 u.p.e.a).

Do 31 grudnia 2015 r. decyzje o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej wydawał właściwy urząd skarbowy. Organ kontroli skarbowej (UKS) w trakcie prowadzonego postępowania mógł wystąpić do urzędu skarbowego, będącego organem egzekucyjnym i wierzycielem obowiązków wynikających z decyzji wydawanych przez UKS, z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia. Od 1 stycznia 2016 r. zgodnie z nowym przepisem art. 14d ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej[116], dyrektor urzędu kontroli skarbowej został wyposażony w kompetencje do wydawania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego na majątku podatników.

b) Hipoteka przymusowa

Zgodnie z art. 34 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.

[116] Dz. U. z 2016 r. poz. 720, ze zm.

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 wspólników spółki cywilnej lub część ułamkowa nieruchomości stanowiąca udział wspólników 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 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.

c) Zastaw skarbowy

Zgodnie z art. 41 O.p. Skarbowi Państwa i jednostkom samorządu terytorialnego z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2, a także z tytułu zaległości podatkowych stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości przysługuje zastaw skarbowy na wszystkich będących własnością podatnika oraz stanowiących współwłasność łączną podatnika i jego małżonka rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, jeżeli wartość poszczególnych rzeczy lub praw wynosi w dniu ustanowienia zastawu co najmniej kwotę podaną w obwieszczeniu Ministra Finansów (na lata 2014–2016 r. 12.400 zł)[117]. Zastawem skarbowym nie mogą być obciążone rzeczy lub prawa majątkowe niepodlegające egzekucji oraz mogące być przedmiotem hipoteki.

Wpis zastawu skarbowego dokonywany jest na podstawie doręczonej decyzji podatkowej lub deklaracji (art. 44 O.p.). Zastaw skarbowy powstaje z dniem wpisu do rejestru zastawów skarbowych. Rejestry zastawów skarbowych prowadzone są przez naczelników urzędów skarbowych (art. 43 § 1 O.p.). Centralny Rejestr Zastawów Skarbowych prowadzi Minister Finansów (art. 43 § 2 O.p.)[118]. Organy podatkowe mają obowiązek przekazania informacji z Rejestru Zastawów Skarbowych prowadzonego przez Ministra Finansów. Zastaw skarbowy wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem skarbowym wpisanym później (art. 42 O.p.).

Zastaw skarbowy wygasa z mocy prawa z dniem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego albo z dniem wykreślenia wpisu z rejestru zastawów skarbowych, albo z dniem egzekucyjnej sprzedaży przedmiotu zastawu. Wykreślenia zastawu dokonuje naczelnik urzędu skarbowego[119], który o dokonaniu wpisu oraz wykreśleniu zastawu zawiadamia podatnika, płatnika lub inkasenta, następcę prawnego lub osobę trzecią odpowiadającą za zaległości podatkowe (art. 42 § 5 i 6 O.p.).

[117] Minister Finansów corocznie podaje w obwieszczeniu wysokość kwoty granicznej dla zastawu skarbowego. Zgodnie z obwieszczeniami Ministra Finansów na lata 2014–2016 r. kwota wymieniona w art. 41 § 1 O.p. wynosiła 12.400 zł (M.P. z 2015 r. poz. 722, M.P. z 2014. poz. 709, M.P. z 2013 r. poz. 747).

[118] Szczegółowe zasady prowadzenia rejestrów zastawów skarbowych i Centralnego Rejestru Zastawów Skarbowych są określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie rejestru zastawów skarbowych oraz Centralnego Rejestru Zastawów Skarbowych (Dz. U. z 2013 r. poz. 152).

[119] Na podstawie § 2 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie rejestru zastawów skarbowych oraz Centralnego Rejestru Zastawów Skarbowych.

4) Skarga pauliańska

Skarga pauliańska ma chronić wierzyciela przed krzywdzącym działaniem jego dłużnika (w razie jego niewypłacalności). Jest uregulowana w art. 527–534 k.c. Polega na przyznaniu wierzycielowi uprawnienia do zaskarżenia czynności dokonanych przez dłużnika, a w konsekwencji możliwości uznania ich przez sąd za bezskuteczne względem osoby występującej z taką skargą (wierzyciela). Jej istota sprowadza się do tego, że jeśli wskutek czynności prawnej dłużnika z pokrzywdzeniem wierzycieli osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową, każdemu z wierzycieli przysługuje prawo żądania uznania tej czynności za bezskuteczną w stosunku do niego. Warunkiem jest, by dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, tzn. wiedział, co robi, a osoba trzecia też o tym wiedziała lub z łatwością mogła się dowiedzieć. Uznania czynności prawnej dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli za bezskuteczną nie można żądać po upływie 5 lat od daty tej czynności. W celu odzyskania wierzytelności dłużnik powinien wezwać dłużnika do zapłaty, a po bezskutecznym wezwaniu skierować pozew do sądu przeciwko osobie, która uzyskała korzyść. Wyrok sądu jest realizowany przez komornika. Wierzyciel, który uzyskał tytuł egzekucyjny, ma pierwszeństwo przed wierzycielami osoby trzeciej do zaspokojenia z przedmiotów majątkowych, które wskutek takiej czynności wyszły z majątku dłużnika. Osoba trzecia uniknie egzekucji, jeśli zaspokoi tego wierzyciela albo wskaże mu odpowiednie mienie dłużnika.

5) System wynagradzania pracowników komórek egzekucji administracyjnej urzędów skarbowych

Od dnia 1 lutego 2015 r. – motywacyjny system wynagradzania pracowników komórek egzekucji administracyjnej urzędów skarbowych (tzw. wynagrodzenie prowizyjne za kwoty uzyskane w wyniku egzekucji należności pieniężnych), funkcjonuje w oparciu o rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej[120], które weszło w życie od dnia 1 lutego 2015 r.[121].

W porównaniu z poprzednio obowiązującymi zasadami, zrezygnowano przede wszystkim z powiązania wynagrodzenia prowizyjnego z czynnościami egzekucyjnymi dokonanymi osobiście przez danego pracownika komórki egzekucyjnej, na rzecz powiązania tego wynagrodzenia z kwotą uzyskaną w wyniku realizacji sprawy egzekucyjnej przez osobę lub osoby, którym sprawa ta została przydzielona. Celem działań w przydzielonej sprawie egzekucyjnej jest konkretny efekt – odzyskanie należności pieniężnych (uzyskanie kwoty). Efektem działań jest wysokość uzyskanej kwoty, która w sposób bezpośredni przekłada się następnie na wysokość wynagrodzenia prowizyjnego, ustaloną zgodnie z zasadami określonymi w ww. rozporządzeniu.

Nowe rozwiązania przewidują zastąpienie zróżnicowanych stawek prowizji za poszczególne czynności egzekucyjne, uzależnionych od sposobu wyegzekwowania należności pieniężnych, systemem zależnym wyłącznie od kwoty uzyskanej, którą wypracowano w toku załatwiania przydzielonej sprawy egzekucyjnej.

Ponadto, ww. rozporządzenie wprowadziło możliwość przydzielenia sprawy egzekucyjnej więcej niż jednej osobie uprawnionej[122]. W takim przypadku, podstawą wynagrodzenia prowizyjnego osoby uprawnionej jest kwota będąca wynikiem podziału na równe części sumy kwot uzyskanych

[120] Dz. U. z 2015 r. poz. 30.

[121] Poprzednio obowiązywało rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 25 kwietnia 2007 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej (Dz. U. Nr 76, poz. 506, ze zm.).

[122] Mogą to być na przykład Zespół czy Grupa pracowników, powołane decyzją Naczelnika Urzędu.

w przydzielone tym osobom sprawie egzekucyjnej. Przepisy nie przewidują żadnych sytuacji, w których wysokość wynagrodzenia poszczególnych osób w przydzielonej im sprawie miałaby być zróżnicowana.

Przepisy rozporządzenia wprowadziły również prawo do wynagrodzenia prowizyjnego dla kierownika komórki organizacyjnej egzekucji z tytułu kierowania tą komórką[123].

Prawo do wynagrodzenia prowizyjnego uzależniono od daty uzyskania kwoty[124] (poprzednio od daty osobistego wykonania czynności). Terminy wypłaty prowizji (zmienny składnik wynagrodzenia) za okresy miesięczne ustalają regulaminy pracy izb skarbowych/ urzędów skarbowych.

6) Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w sprawie przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową i zastawem skarbowym.

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.

[123] Regulacja zawarta w § 3 ww. rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r., która nie uzależnia prawa do wynagrodzenia z tytułu kierowania komórką od pełnienia funkcji komornika skarbowego przez kierownika działu, kierownika samodzielnego referatu albo kierownika referatu.

[124] Należności pieniężne objęte tytułem wykonawczym wraz z odsetkami za zwłokę, kosztami upomnienia oraz kosztami egzekucyjnymi.

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

L.p.	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	Paweł Szałamacha, a od 28.09.2016 r. Mateusz Morawiecki, Minister Rozwoju i Finansów	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości w odniesieniu do działań monitorujących, nadzorczych, organizacyjnych i legislacyjnych Ministra Finansów w zakresie poszanowania przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej w 2015 r. i w I połowie 2016 r.
2.		Pierwszy Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście	Robert Kowalski, p.o. Naczelnik; do 11.02.2016 r. Bogumiła Freliszek, Naczelnik	Pozytywna
3.		Trzeci Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście	Andrzej Sikociński, p.o. Naczelnik; do 15.12.2015 r. Ewa Waschto, Naczelnik	Ocena opisowa. Pozytywnie oceniono, że egzekucja administracyjna w badanych próbach była wszczynana bez zbędnej zwłoki, poszukiwano majątku ruchomego i nieruchomego, przestrzegano zasady stosowania najmniej uciążliwych środków, dokonywano zabezpieczenia wykonania zobowiązania na majątku podatników. NIK negatywnie oceniła działania Urzędu w ośmiu badanych sprawach (zaległości z przedziału 20–100 tys. zł), w których stwierdzono nieprawidłowości w zakresie zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej i na etapie poprzedzającym postępowanie egzekucyjne. Część stwierdzonych nieprawidłowości miała miejsce przed okresem objętym kontrolą. Ponadto w Urzędzie nie wykonywano dyspozycji zawartej w art. 55a u.p.e.a., tj. składania wniosków o wpis do Krajowego Rejestru Sądowego danych dotyczących prowadzonych egzekucji.
4.		Urząd Skarbowy Warszawa-Bielany	Beata Rocka-Grobarczyk, p.o. Naczelnik; do 4.02.2016 r. Danuta Lesiak, Naczelnik	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości

L.p.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Skontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność	Ocena
1	2	3	4	5
5.	Delegatura NIK w Bydgoszczy	Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu	Jacek Kwiatkowski, Naczelnik od 10.07.2009 r.	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
6.		Urząd Skarbowy w Inowrocławiu	Marzanna Żuchowska, Naczelnik od 19.02.2010 r.	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
7.	Delegatura NIK Katowicach	Urząd Skarbowy w Będzinie	Małgorzata Waluda, Naczelnik od 1.02.2000 r.	Pozytywna
8.		Urząd Skarbowy w Sosnowcu	Józefa Domaradzka, p.o. Naczelnik; do 11.04.2016 r. Jerzy Krok, Naczelnik	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
9.	Delegatura NIK we Wrocławiu	Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki	Grzegorz Czyżycki, Naczelnik od 1.02.2012 r.	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
10.		Urząd Skarbowy w Świdnicy	Tomasz Feledyn, Naczelnik, do 31.01. 2015 r. Krystyna Bobrowicz-Walkowska	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości

Wykaz aktów prawnych

1. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2016 r. poz. 599, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2015 r. poz. 578, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. z 2015 r. poz. 1269, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947).
6. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 23, ze zm.).
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1441).
8. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. poz. 2367, ze zm.).
9. Zarządzenie nr 15 Ministra Finansów z dnia 5 marca 2015 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 15, ze zm.).
10. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej (Dz. U. z 2015 r., poz. 30).

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 Rozwoju i Finansów
6. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
7. Rzecznik Praw Obywatelskich
8. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
9. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
10. Senacka Komisja Budżetu i Finansów Publicznych

Warszawa, dnia 14 kwietnia 2017 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW

1418564/RPW/41535/2017

Pan
Wojciech Kutyła
Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

ul. Fieldorfa 57
00-950 Warszawa

W związku z „Informacją o wynikach kontroli poszanowania przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczania interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej" przekazaną przy piśmie z dnia 28 marca 2017 r. znak KBF.430.003.2017 przedstawiam poniżej stanowisko.

W informacji o wynikach kontroli wskazano na trudności w zakresie prowadzenia egzekucji z uwagi na utrudniony kontakt z podatnikami w związku z nieujawnianiem w Krajowym Rejestrze Sądowym aktualnej siedziby podmiotów lub zgłaszanie nieprawdziwych danych do Rejestru oraz zgłaszanie jako miejsca prowadzenia działalności tzw. „biura wirtualnego". W wyniku kontroli został sformułowany wniosek w zakresie zapewnienia – we współpracy z właściwymi organami – zgodności ze stanem faktycznym danych rejestrowych podmiotu w organie podatkowym i w Krajowym Rejestrze Sądowym. Odnosząc się do powyższego zauważam, że źródłem danych ewidencyjnych dla Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP) wykorzystywanego przez organy podatkowe, od 1 grudnia 2014 r., w zakresie podmiotów objętych wpisem w KRS – są wpisy dokonywane w KRS. Zatem wszelkie zmiany tychże danych podmiotów wpisanych do KRS przychodzą poprzez system teleinformatyczny KRS do CRP KEP – tzw. „jedno okienko w KRS". Odmienną kwestią jest zgodność danych ze stanem faktycznym, na co wpływ ma m.in. okres rozpatrywania przez sądy wniosków o wpis w KRS, brak (automatycznej) aktualizacji danych adresowych wynikającej z administracyjnych zmian nazw w zakresie danych adresowych, wpisywanie bez sprawdzenia adresów siedzib podmiotów albo wpisywanie, pomimo posiadania informacji, adresu „biura wirtualnego". Ponadto dodać należy, że od 1 grudnia 2014 r. weszła w życie instytucja uchylenia NIP polegająca na tym, że naczelnik urzędu skarbowego uchyla z urzędu NIP, w drodze decyzji, jeżeli podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej (art. 8c ust. 4, ale także art. 8a ust. 3 i art. 15 ust. 2c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników - Dz. U. z 2016 r. poz. 476, z późn. zm.).

Przyjęto, że uchylenie NIP może być przesłanką wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT.

W zakresie wniosku o wprowadzenie regulacji, która wyeliminowałaby wykorzystywanie do celów unikania opodatkowania korzystanie z usług tzw. „biur wirtualnych" przez nieuczciwe podmioty gospodarcze zauważam, że działania zmierzające do wprowadzenia takiej regulacji spotykają się z zarzutem, że korzystanie z „wirtualnych biur" jest działaniem sprzyjającym obniżeniu kosztów działalności przedsiębiorców i - co za tym idzie - rozwojowi przedsiębiorczości. W sprawie utrudnień ze strony organów podatkowych w zakresie uzyskania identyfikatora podatkowego NIP przez przedsiębiorców, którzy decydują się na zarejestrowanie działalności pod adresem tzw. „biura wirtualnego" w 2014 r. interweniował Rzecznik Praw Obywatelskich. Niemniej zauważyć należy, że przed wprowadzeniem „jednego okienka w KRS", w latach 2011-2013 organy podatkowe pierwszej instancji wydały łącznie 371 decyzji o odmowie nadania NIP w związku ze wskazanym przez podmiot adresem siedziby lub miejsca prowadzenia działalności w tzw. „wirtualnym biurze", jako głównej przesłance lub jednej z wielu wydania decyzji o odmowie nadania NIP, na podstawie art. 8c ust. 1 ww. ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Jednakże stosownie do art. 8c ust. 2a tej ustawy do podmiotów wpisanych do KRS przepisy art. 8c ust. 1 i ust. 2 pkt 2 nie mają zastosowania.

Ponadto dodać należy, że odmowa rejestracji podmiotu jako podatnika VAT nie może nastąpić jedynie z uwagi na fakt, że adres siedziby jest adresem tzw. „wirtualnego biura". Może być to jedynie sygnałem do wszczęcia czynności sprawdzających, czy podmiot nie jest fikcyjny (ma na celu wyłącznie dokonanie przestępstwa). Regulacje z obszaru rejestracji/derejestracji winny być stosowane ostrożnie i przede wszystkim w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie C-527/11, zgodnie z którym istotne są czynniki obiektywne towarzyszące prowadzonej w formie biura wirtualnego działalności gospodarczej, aby stwierdzić, czy mamy do czynienia z możliwością dokonywania oszustw podatkowych i na tej podstawie odmówić nadania numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej.

Mając jednak na uwadze potrzebę zwiększenia skuteczności walki z przestępczością w zakresie podatku od towarów i usług podjęto szereg działań legislacyjnych, w tym m.in. zaostrzających przepisy dotyczące rejestracji podmiotu jako podatnika VAT. Należy tu przede wszystkim wskazać na przepisy ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024), które weszły w życie 1 stycznia 2017 r. Ustawą tą wprowadzono też odpowiedzialność solidarną pełnomocnika do kwoty 500.000 zł za zaległości podatnika powstałe w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania, jeżeli zgłoszenie rejestracyjne zostało złożone przez pełnomocnika. Rozszerzono też mechanizm odwróconego opodatkowania na usługi budowlane wykonywane przez podwykonawcę, ograniczono możliwość stosowania rozliczeń za okresy kwartalne, a także zmieniono (doprecyzowano) inne przepisy, które mają na celu ograniczenie przestępczości w podatku VAT.

Reasumując, należy podkreślić, że Ministerstwo Finansów dostrzega problem tzw. „wirtualnych biur" i wykorzystuje wszelkie dostępne instrumenty prawne w celu uniemożliwienia podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą dokonywanie oszustw podatkowych. Natomiast w przypadku wniosku sformułowanego jako zapewnienie – we współpracy z właściwymi organami – zgodności ze stanem faktycznym danych rejestrowych podmiotu w organie podatkowym i w Krajowym Rejestrze Sądowym adresatem powinien być Minister Sprawiedliwości, bowiem, jak wskazano wyżej, źródłem danych ewidencyjnych dla Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP) wykorzystywanego przez organy podatkowe w zakresie podmiotów objętych wpisem w KRS – są wpisy dokonywane w KRS.

Z poważaniem

Z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów

Marian Banaś
Sekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów

PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
KRZYSZTOF KWIATKOWSKI

KBF.430.003.2017

Warszawa, 24. kwietnia 2017 r.

OPINIA
Prezesa Najwyższej Izby Kontroli

do stanowiska Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 14 kwietnia 2017 r. do *„Informacji w wynikach kontroli poszanowania przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej”.*

Stosownie do art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli[1], przedstawiam opinię do wyżej wymienionego stanowiska. Podtrzymuję wnioski zawarte w „Informacji”.

1. W *Informacji* NIK stwierdziła, że utrudniona jest egzekucja od podmiotów, które nie ujawniły w Krajowym Rejestrze Sądowym aktualnej siedziby lub zgłosiły nieprawdziwe dane, a także od zobowiązanych, którzy jako miejsce prowadzenia działalności wskazują tzw. „wirtualne biura”. NIK ma świadomość, że źródłem danych ewidencyjnych dla Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP), wykorzystywanego przez urzędy skarbowe jest Krajowy Rejestr Sądowy (KRS). Dostrzega także działania podjęte przez Ministra Finansów, polegające między innymi na wprowadzeniu od 1 grudnia 2014 r. w ustawie z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników[2] instytucji uchylenia NIP w drodze decyzji, jeżeli podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi. Działania te nie rozwiązały jednak całkowicie problemu, czego wyrazem były między innymi wytyczne Ministra Finansów z 7 stycznia 2016 r. odnoszące się do postępowania wobec zobowiązanych o nieaktualnym adresie zamieszkania lub siedziby, w których Minister Finansów zwraca uwagę na rozbieżne orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie. Zostało to opisane w podrozdziale *Postępowanie w przypadku braku aktualnych danych o adresie zobowiązanych.* Wyniki kontroli NIK potwierdzają potrzebę dalszych działań w celu zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa wobec podmiotów, które nie ujawniły w Krajowym Rejestrze Sądowym aktualnej siedziby lub zgłosiły nieprawdziwe dane, gdyż brak aktualnych danych niewątpliwie wpływa na skuteczność egzekucji[3].

---

[1] Dz.U. z 2017 r. poz. 524.
[2] Dz.U. z 2016 r. poz. 476 ze zm.
[3] Na systemowy problem dotyczący braku wytycznych Ministra Finansów, w jaki sposób prowadzić postępowanie zabezpieczające oraz egzekucyjne wobec podmiotów, w odniesieniu do których w KRS wykreślono z adresu siedziby ulicę i oznaczenie budynku NIK wskazywała też w informacji P/15/011/KBF *„Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne”*.

Nie podzielam także poglądu Ministra Rozwoju i Finansów, że adresatem wniosku sformułowanego jako zapewnienie – we współpracy z właściwymi organami – zgodności ze stanem faktycznym danych rejestrowych podmiotu w organie podatkowym i w Krajowym Rejestrze Sądowym powinien być Minister Sprawiedliwości. NIK nie przeprowadzała kontroli w Ministerstwie Sprawiedliwości. Problem wymaga współpracy międzyresortowej, a Minister Rozwoju i Finansów powinien aktywnie uczestniczyć w jego rozwiązaniu. Wobec powyższego wniosek NIK skierowany do Ministra Rozwoju Finansów, ale wskazujący na potrzebę współpracy z właściwymi organami, jest zasadny.

2. Zasadny jest także wniosek o stworzenie regulacji, która wyeliminowałaby wykorzystywanie do celów unikania opodatkowania korzystanie z usług tzw. „biur wirtualnych" (firm użyczających adres pod rejestrację działalności i odbiór korespondencji) przez nieuczciwe podmioty gospodarcze.

   NIK pozytywnie oceniła działania legislacyjne Ministra Finansów, podjęte w ramach pakietu uszczelniającego, który ma się przyczynić do utrudnienia prowadzenia przestępczych działań w podatku VAT, polegające między innymi na zaostrzeniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług[4], dotyczących rejestracji podmiotu jako podatnika VAT. O zaostrzeniu odpowiedzialności solidarnej pełnomocnika do kwoty 500 tys. zł, wprowadzeniu weryfikacji danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT oraz ustaleniu nowych zasad odmowy rejestracji i wykreślenia podatnika w przypadku podania danych niezgodnych z prawdą lub gdy podmiot nie istnieje lub nie ma z nim kontaktu wskazujemy w *Informacji* w pkt .3.2. *Istotne ustalenia kontroli*, ppkt 3.2.1. *Działania nadzorcze Ministra Finansów*. Kwestię wprowadzenia mechanizmu odwróconego opodatkowania, a także innych przepisów mających na celu ograniczenie przestępczości w podatku VAT przedstawiliśmy szerzej już w 2016 r., po kontrolach przeprowadzonych w 2015 r., tj. w: *Informacji o wynikach kontroli przedawniania się zobowiązań podatkowych* oraz w *Informacji o wynikach kontroli przeciwdziałania wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne,* opublikowanych w 2016 r.

   Mając świadomość potrzeby ostrożnego postępowania w zakresie regulacji z obszaru rejestracji podmiotów, których adresem siedziby jest wirtualne biuro, we wniosku wprost zwróciliśmy uwagę na potrzebę zapewnienia zgodności przyszłej regulacji z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Nadmienię równocześnie, że na problem skutków wyroku w sprawie C-527/11 (w sprawie przeciwko *Ablessio SIA*) NIK zwróciła uwagę w *Informacji o wynikach kontroli przestrzegania praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe*, opublikowanej w 2014 r. Przywołane w stanowisku Ministra Rozwoju i Finansów orzecznictwo TSUE jest więc znane. Jednocześnie nie wpływa ono na aktualność i zasadność sformułowanego przez NIK wniosku, musi być natomiast – zgodnie z treścią wniosku NIK – uwzględnione w toku prac podjętych przez Ministra Rozwoju i Finansów.

[4] Ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024).