

N a j w y ż s z a I z b a K o n t r o l i

Delegatura w Białymstoku

D - 41022 - 96

P 96070

I N F O R M A C J A

**o wynikach kontroli poboru przez urzędy skarbowe
zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych w latach
1994 - 1995 i I półroczu 1996 roku**

Białystok

styczeń

1997 r.

TEMAT KONTROLI P 96070

**pobór przez urzędy skarbowe zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych w latach
1994 - 1995 i I półroczu 1996 roku**

SPIS TREŚCI

	strona
I. CZĘŚĆ OGÓLNA	1
1. Założenia kontroli	1
2. Synteza ustaleń kontroli	2
3. Wnioski	4
II. CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA	5
1. Stan prawny w zakresie kontrolowanej działalności	5
2. Ważniejsze ustalenia kontroli	9
2.1. Liczba podatników zryczałtowanego podatku dochodowego	9
2.2. Wpływy do budżetu państwa ze zryczałtowanego podatku dochodowego	13
2.3. Odliczenia od przychodów oraz wielkość ulg podatkowych stosowanych przez podatników zryczałtowanego podatku dochodowego	16
2.4. Wielkość umorzeń, odroczeń oraz rozkładania na raty zobowiązań podatkowych w zryczałtowanym podatku dochodowym	18
2.5. Terminowość wpłat zryczałtowanego podatku dochodowego	19
2.6. Organizacja służb podatkowych zajmujących się wymiarem oraz egzekwowaniem wpłat zryczałtowanego podatku dochodowego	21
2.7. Rzetelność badania informacji i zeznań podatkowych wnoszonych przez podatników zryczałtowanego podatku dochodowego	22
2.8. Wykorzystanie systemów komputerowych do rozliczania zryczałtowanego podatku dochodowego	25
2.9. Pomoc i nadzór Izby Skarbowej nad poborem przez urzędy skarbowe zryczałtowanego podatku dochodowego	26
III. POSTĘPOWANIE POKONTROLNE	27

Załączniki:

Nr 1 - wykaz skontrolowanych jednostek

Nr 2 - wykaz aktów prawnych

I. Część ogólna

1. Założenia kontroli

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Białymstoku z własnej inicjatywy skontrolowała w województwie suwalskim pobór przez urzędy skarbowe zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych w latach 1994 - 1995 i I półroczu 1996 roku.¹ Badania kontrolne obejmowały celowość, legalność, gospodarność i rzetelność działań urzędów skarbowych przy poborze podatku zryczałtowanego w kontekście wymogów wynikających z ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 roku, Nr 90, poz. 416, ze zm.) oraz ustawy z dnia 19 grudnia 1980 roku o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 roku, Nr 108, poz. 486, ze zm.).

Kontrolę przeprowadzono w okresie od sierpnia do końca listopada 1996 r. w 6 urzędach skarbowych województwa suwalskiego oraz w Izbie Skarbowej w Suwałkach (wykaz skontrolowanych jednostek stanowi załącznik Nr 1 do informacji), obejmując lata 1994-1995 oraz I półrocze 1996 roku. Przedmiotem kontroli były następujące zagadnienia:

- ### wpływy podatku zryczałtowanego i ich udział w ogólnych wpływach podatkowych,
- ### zmiany liczby podatników i rodzaj prowadzonej przez nich działalności,
- ### terminowość opłacania podatku zryczałtowanego, występujące zaległości i działania podejmowane w celu ich wyegzekwowania,
- ### rzetelność badania przez urzędników skarbowych informacji i zeznań podatkowych, ewidencji przychodów podatników oraz skuteczność i efekty tych badań,
- ### zakres stosowanych przez podatników odliczeń od przychodów: strat, darowizn, składek oraz ulg podatkowych,
- ### zasadność umorzeń, odroczeń i rozkładania zobowiązań podatkowych na raty,
- ### organizację, funkcjonowanie i stan zatrudnienia w komórkach organizacyjnych zajmujących się zryczałtowanym podatkiem dochodowym,
- ### prowadzenie ewidencji podatników i wykorzystanie systemów komputerowych do rozliczeń podatników podatku zryczałtowanego.

Pobór zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych nie był wcześniej przedmiotem kontroli Najwyższej Izby Kontroli.

Przy opracowaniu informacji wykorzystano dane zawarte w "Informacji o funkcjonowaniu zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 1995 roku". ("Biuletyn Skarbowy" nr 4/96).

Dane dotyczące środków finansowych, zamieszczone w niniejszej informacji podane są w nowych złotych (po denominacji).

2. Synteza ustaleń kontroli

1. Od 1 stycznia 1994 roku osoby fizyczne i spółki cywilne prowadzące działalność gospodarczą zostały zobowiązane do opłacania podatku dochodowego w formie ryczałtu od ewidencjonowanych przychodów. (zwanego dalej "**podatkiem zryczałtowanym**"), jeśli w poprzednim roku podatkowym nie osiągnęły z tego tytułu przychodu wyższego od 120 tys. złotych lub gdy w 1994 roku rozpoczynały działalność gospodarczą.

Dokonana od 1995 roku liberalizacja przepisów regulujących zryczałtowany podatek, umożliwiła wybór formy opłacania podatku dochodowego. W województwie suwalskim zryczałtowany podatek opłacało w 1994 roku 9.951 osób fizycznych i spółek cywilnych, w 1995 roku - 7.824 osób i spółek a w I półroczu 1996 roku - 6.656 osób i spółek. W okresie tym zmniejszyła się także liczba podatników rozliczających się z budżetem państwa z podatku dochodowego opłacanego w formie karty podatkowej, z 2.588 osób fizycznych w 1994 roku, do 2.313 osób w 1995 roku i 2.153 osób w I półroczu 1996 roku - (str. 8 niniejszej informacji).

¹ Kontrolę przeprowadzono na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 roku o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 1995 r. Nr 13, poz. 59).

Głównym powodem rezygnacji osób fizycznych i spółek cywilnych z opłacania ryczałtu od ewidencjonowanych przychodów była możliwość rozliczania podatku dochodowego na zasadach ogólnych, a więc z uwzględnieniem kosztów prowadzonej działalności gospodarczej, a także wspólnie z małżonkiem. Udział osób fizycznych i spółek cywilnych opłacających podatek dochodowy według zasad ogólnych, w łącznej liczbie tych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, wynosił w 1994 roku - 23%, w 1995 roku - 43,7%, a w I półroczu 1996 roku - 51,9% (str. 8).

2. Wpływy podatkowe z tytułu zryczałtowanego podatku wyniosły w 1994 roku 8.136.096 złotych, a w 1995 roku - 8.779.040 złotych (o 7,9% więcej niż w 1994 roku). Zwiększenie wpływów w 1995 roku, pomimo zmniejszenia liczby podatników i uzyskanych przez nich przychodów finansowych z prowadzonej działalności gospodarczej, wynikało między innymi z mniejszych, niż w 1994 roku, odliczeń od przychodów i mniejszych ulg podatkowych oraz zwiększenia stawek podatkowych. W I półroczu 1996 roku wpływy uzyskane z omawianego zobowiązania, wynoszące 3.837.470 złotych, były o 1,5% mniejsze niż w I półroczu 1995 roku. Zmniejszenie omawianych wpływów podatkowych w I półroczu 1996 roku wynikało przede wszystkim ze zmniejszenia liczby podatników oraz deklarowanych przez nich przychodów finansowych (str. 12-13).

3. W objętym kontrolą okresie zmniejszyły się inwestycyjne ulgi podatkowe wykorzystane przez podatników zryczałtowanego podatku. W I półroczu 1996 roku wyniosły one 23.374 złotych, tj. 66,5% poziomu tego rodzaju ulg w I półroczu 1994 roku i 75,8% ulg z I półrocza 1995 roku. W tych samych okresach zwiększyły się natomiast ulgi podatkowe przysługujące z tytułu szkolenia uczniów. Na przykład w I półroczu 1996 roku wyniosły one 244.228 złotych, tj. o 51,3% więcej od zastosowanych w I półroczu 1995 roku. Wzrost tych ulg nie wynikał jednak ze zwiększenia liczby osób przyuczanych do zawodu, lecz ze zwiększenia najniższego wynagrodzenia pracowników, stanowiącego podstawę obliczania ulg (str. 15-16).

4. W II półroczu 1995 roku pogorszyła się terminowość wpłat podatku zryczałtowanego, co spowodowało wzrost zaległości. Według stanu na dzień 30 czerwca 1996 roku zaległości w zryczałtowanym podatku wynosiły 428.000 złotych i były blisko 3 razy większe od zaewidencjonowanych zaległości na koniec 1995 roku (148.000 złotych) oraz o 54,5% większe od stanu zaległości na koniec czerwca 1995 roku (227.023 złotych) - (str. 17) . Wpływ na zwiększenie zaległości we wpłatach zryczałtowanego podatku miały między innymi zaniedbania urzędów skarbowych w zakresie księgowania i przymusowego dochodzenia należności podatkowych. Uchybienia i nieprawidłowości w tym zakresie polegały na opóźnieniach w księgowaniu wpłat i przypisów podatkowych, wystawianiu z opóźnieniem tytułów egzekucyjnych, a także opieszałości w prowadzeniu działań egzekucyjnych. Urzędy skarbowe w Elku, Olecku i Suwałkach podawały do Izby Skarbowej nieprawdziwe dane dotyczące kwot objętych egzekucją administracyjną. Wymienionym nieprawidłowościom sprzyjał brak należytego zainteresowania Izby Skarbowej skutecznym likwidowaniem zaległości w zryczałtowanym podatku dochodowym (str. 18-20).

5. Zmniejszył się udział wpływów zryczałtowanego podatku w ogólnych wpływach podatku dochodowego uzyskiwanego od osób fizycznych i spółek cywilnych prowadzących działalność gospodarczą. W 1994 roku stanowił on 35,4%, w 1995 roku - 28,8%, a w I półroczu 1996 roku - 28,7%. Zmniejszenie udziału wpływów uzyskanych z ryczałtu od ewidencjonowanych przychodów w ogólnym podatku dochodowym od osób fizycznych i spółek cywilnych prowadzących działalność gospodarczą wynikało przede wszystkim ze zwiększenia liczby podmiotów gospodarczych opłacających podatek dochodowy na zasadach ogólnych w stosunku do podatników zryczałtowanego podatku (str. 12-14).

6. Urzędy skarbowe województwa suwalskiego były właściwie przygotowane organizacyjnie i kadrowo do poboru zryczałtowanego podatku oraz sprawowania nadzoru nad wymiarem tego zobowiązania podatkowego. Pozytywną ocenę obniża jedynie działalność Urzędu Skarbowego w Augustowie, w którym stwierdzono najwięcej uchybień i nieprawidłowości. Polegały one między innymi na dopuszczeniu do opłacania zryczałtowanego podatku, podmiotów gospodarczych, które z tej formy opodatkowania powinny być wyłączone, niesprawdzaniu rzeczywistego zakresu prowadzonej przez podatników działalności gospodarczej, co powodowało wadliwe ustalenia zobowiązań należności podatkowych oraz na niewłaściwie przeprowadzanych kontrolach podatkowych (str. 20-23).

7. Skontrolowane urzędy skarbowe, a także Izba Skarbowa nie analizowały zmian dotyczących liczby podatników i wpłat zryczałtowanego podatku dochodowego. Nie czyniły tego również Urzędy skarbowe w Augustowie i Olecku oraz Izba Skarbowa, które opracowanie takich analiz miały przewidziane w regulaminach organizacyjnych jednostek (str. 11-12).

8. Prawidłową realizację zadań w urzędach skarbowych niewątpliwie utrudniał brak nowoczesnego sprzętu i programów komputerowych. Dostarczony przez Ministerstwo Finansów program Mini POLTAX, mający usprawniać pracę, praktycznie ją spowolnił. Urzędy skarbowe zobowiązane były jednak do stosowania tego

programu, chociaż dysponowały innymi programami, które umożliwiały szybsze wprowadzanie danych i pozwalały na szersze wykorzystanie ujętych w nich informacji (str. 23-24).

9. Stwierdzone przez NIK uchybienia w urzędach skarbowych, a także w nadzorze, polegały przede wszystkim na: opóźnieniu odpowiedzi na pytania, zgłaszane przez urzędy skarbowe, dotyczące praktyki stosowania obowiązującego prawa i nieinformowaniu o udzielonych na nie odpowiedziach pozostałych urzędów, organizowaniu z opóźnieniem szkoleń pracowników urzędów skarbowych z zakresu rokrocznie zmieniających się przepisów podatkowych oraz nieegzekwowaniu zaleceń pokontrolnych wynikających z przeprowadzonych kontroli urzędów skarbowych (str. 24-25).

3. Wnioski

Ustalenia kontroli NIK oraz wynikające z nich wnioski omówione zostały na naradach pokontrolnych zorganizowanych we wszystkich objętych kontrolą jednostkach. Oceny i wnioski ujęto ponadto w wystąpieniach pokontrolnych, skierowanych do kierowników skontrolowanych jednostek.

Ustalenia kontroli wskazują, że dla poprawy działalności w zakresie poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych oraz usunięcia stwierdzonych w toku kontroli nieprawidłowości niezbędne jest:

- terminowe księgowanie przypisów podatkowych i wpłat oraz egzekwowanie zaległości podatkowych.
- zwiększenie stopnia komputeryzacji urzędów skarbowych,
- dokonywanie analiz funkcjonowania zryczałtowanego podatku dochodowego.
- zwiększenie nadzoru nad urzędami skarbowymi ze strony Izby Skarbowej w zakresie realizacji zadań związanych z likwidowaniem zaległości podatkowych.

II. Część szczegółowa

1. Stan prawny w zakresie kontrolowanej działalności

Zryczałtowany podatek dochodowy jest jedną z form obliczania i poboru podatku dochodowego od osób fizycznych, określonego w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych², zwanej dalej "ustawą podatkową". Istotą tej formy opodatkowania jest znaczne uproszczenie zasad obliczania podatku dochodowego. W odróżnieniu od zasad ogólnych, gdzie ustalenie podstawy opodatkowania odbywa się na podstawie zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów lub w księgach rachunkowych, zryczałtowana forma naliczania podatku dochodowego polega tylko na przemnożeniu uzyskanego przychodu przez odpowiedni wskaźnik procentowy. Z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego przychód jest więc równy dochodowi podatnika i jako taki stanowi podstawę dla obliczenia kwoty podatku. W omawianej formie opodatkowania podatnicy prowadzą jedynie ewidencję przychodów, i w zależności od rodzaju wykonywanej działalności, miesięcznie opłacają podatek w obliczonej przez siebie wysokości. Zaletą zryczałtowanego podatku jest więc uproszczona i ograniczona do minimum dokumentacja podatkowa oraz nieskomplikowany sposób rozliczania się z budżetem państwa.

Zryczałtowany obligatoryjny podatek dochodowy od 1 stycznia 1994 r. wprowadziła ustawa z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania³. Minister Finansów rozporządzeniem z 23.XII.1993 r.⁴, z upoważnienia art. 9 ustawy o zobowiązaniach podatkowych zarządził obowiązkowy zryczałtowany pobór podatku dochodowego od osób fizycznych na warunkach w tym akcie ustalonych. Wejście w życie w tym samym czasie tj. 1.1.1994 roku ustawy zmieniającej zasady opodatkowania sprawiło, iż omawiane rozporządzenie stało się aktem wykonawczym do tej ustawy (art. 1 pkt 12 - w nowym art. 30 ustawy podatkowej ust. 6).

²Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.

³Dz.U. Nr 134, poz. 646.

⁴Dz.U. Nr 132, poz. 635 ze zm., uchyl. rozp. MF. z 23.XII.1994 r. Dz.U. Nr 140, poz. 786.

Potwierdzeniem tego jest natychmiastowa nowelizacja rozporządzenia z 23.XII.1993 r. dokonana przez Ministra Finansów 25 stycznia 1994 r.⁵

Ustawa z 16 grudnia 1993 r. w nowym brzmieniu artykułu 30 ustawy podatkowej (art. 1 pkt 12) ustaliła:

- a) obowiązek pobierania ryczału i zakaz łączenia go z innymi źródłami opodatkowania (ust. 1 tekstu komparacji),
- b) stawkę ryczału na 9% przychodu (ust. 1 pkt 6),
- c) podstawę opodatkowania (przychód z wolnych zawodów i działalności gospodarczej nowo rozpoczynanej oraz w rozmiarach do 120 tys obrotu za rok poprzedni (ust. 1 pkt 6),

a także upoważniła Ministra Finansów (ust. 6) do określenia zakresu podmiotowego, warunków zasad i trybu poboru podatku oraz obniżenia stawki ryczału.

Znowelizowane rozporządzenie Ministra Finansów z 23.XII.1993 r., wyłączyło z opodatkowania zryczałtowanych podatkiem dochodowym, bez względu na wielkość przychodów osiąganych w poprzednim roku podatkowym, podatników będących na karcie podatkowej, wytwarzających wyroby opodatkowane podatkiem akcyzowym, a także podatników rozpoczynających działalność samodzielnie lub w formie spółki cywilnej osób fizycznych, jeżeli taka działalność wykonywana była w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy. Zryczałtowany podatek dochodowy nie miał także zastosowania do podatników, osiągających w całości lub w części przychody z tytułu:

prowadzenia aptek,

wykonywania usług notarialnych, adwokackich, radcowskich i innych usług prawnych,

świadczenia usług w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych, ksiąg przychodów i rozchodów oraz innych usług w zakresie rachunkowości,

działalności w zakresie udzielania pożyczek pod zastaw,

działalności w zakresie kupna i sprzedaży dewiz i wartości dewizowych,

świadczenia niektórych usług rzeczoznawstwa.

Rozporządzeniem tym (§4) obniżono też ustawową 9% stawkę podatku i zróżnicowano ją w zależności od rodzaju prowadzonej działalności oraz określono zasady prowadzenia przez podatnika ewidencji przychodów (w §6-8) i tryb poboru tego podatku (§9 i 10).

Na podstawie ustawy z 2.XII.1994 r.⁶ podatnicy uzyskali od 1995 r. prawo wyboru pomiędzy opodatkowaniem na ogólnych zasadach, a podatkiem zryczałtowanym.

Ustawą z dnia 2.XII.1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw w art. 1 pkt 20 dokonano nowelizacji art. 30 ustawy podatkowej, ustalając:

- a) podwyższenie z 9 do 12% stawkę ryczału od przychodu - ust. 1 pkt 6,
- b) podwyższenie z 120 tys. zł do 160 tys. zł granicy przychodu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, stanowiącą warunek opodatkowania w formie ryczału - ust. 1 pkt 6 lit. b,
- c) możliwość zrzeczenia się przez podatnika opodatkowania w formie ryczału (ryczałt fakultatywny) - ust. 4 - z upoważnieniem, dla Ministra Finansów - ust. 6 - do określenia terminów i sposobu tego zrzeczenia się.

Ustawa została opublikowana dopiero 20 stycznia 1995 r., powstał zatem, do rozwiązania przez Ministra Finansów, problem zrzeczenia się ryczału na rok podatkowy 1995.

Minister Finansów na rok 1995 wydał nowe rozporządzenie w sprawie zryczałtowanego podatku ... w dniu 23 grudnia 1994 r.⁷ i uchylił w nim (§16) rozporządzenia obowiązującego w roku 1994. Rozszerzył w nim w stosunku do stanu prawnego roku 1994, krąg podmiotów wyłączonych z ryczałtowej formy opodatkowania (§3), zmienił stawki podatkowe - w górę (§4) oraz zasady ewidencji przychodów (§6-12). Rozporządzenie to dotyczyło ponadto ryczału obowiązkowego. Wobec wejścia w życie (z mocą od 1.I.1995 r.) ww. ustawy z 2.XII.1994 r. Minister

⁵Dz.U. Nr 15, poz. 52.

⁶Dz.U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25 ze zm.

⁷Dz.U. Nr 140, poz. 786.

Finansów wkrótce, bo już 30 stycznia 1995 r. znówelizował swe rozporządzenie z 23.XII.1994 r., wprowadzając m. innymi przepisy dotyczące sposobu i terminu zrzczenia się ryczałtu (pisemne oświadczenie w ostatnim dniu roku poprzedzającego rok podatkowy lub w dniu poprzedzającym rozpoczęcie działalności gospodarczej).

Dla roku 1995 możliwość zrzczenia się ryczałtu przez podatników kontynuujących działalność Minister przewidział w nieprzekraczalnym terminie 20 lutego (rozporządzenia opublikowano 6 lutego!)

Na 1996 rok żadnych zmian ustawowych w zakresie kontrolowanej działalności nie wprowadzono.

Minister Finansów rozporządzeniem z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawie zryczałtowanego podatku ...⁸ określił od 1.I.1996 r. obowiązujące warunki jego obliczania i poboru stosownie do obowiązującej ustawowej regulacji tego zagadnienia w art. 30 ust. 1 pkt 6 i ust. 6 ustawy podatkowej. Zgodnie z tym rozporządzeniem rozszerzano krąg podatników, którzy wyłączeni zostali z omawianej formy opodatkowania. W 1995 roku do grupy tej zaliczono osoby wykonujące wolne zawody, a w 1996 roku wymieniono usługi, z których uzyskiwanie przychodów wykluczało opłacanie podatku dochodowego w formie zryczałtowanej, np.: usługi pośrednictwa w sprzedaży, usługi parkingowe, pośrednictwa finansowego, edukacji. Zdefiniowano też pojęcie "nierzetelności" prowadzenia ewidencji przychodów. Określono, że "podatnik jest obowiązany prowadzić ewidencję prawidłowo zarówno pod względem formalnym (niewadliwie), jak i materialnym (rzetelnie). Ewidencja jest prawidłowa pod względem formalnym, jeżeli jest prowadzona zgodnie z przepisami rozporządzenia. Ewidencja jest prawidłowa pod względem materialnym, jeżeli jest prowadzona zgodnie ze stanem rzeczywistym."

Rokrocznie zmieniano także kwoty przychodu uzyskanego w poprzednim roku podatkowym, dopuszczające opłacanie zryczałtowanego podatku oraz stawki procentowe naliczania tego zobowiązania podatkowego. Zryczałtowany podatek miał być opłacany, o ile przychód nie przekroczył w 1995 roku 160 tys. złotych, a w 1996 roku - 208 tys. złotych. Stawki procentowe tego podatku wynosiły:

Tab. 1

Wyszczególnienie	1994 r.	1995 r.	1996 r.
Działalność usługowa, w tym gastronomiczna w zakresie przychodów ze sprzedaży napojów o zawartości powyżej 1,5% alkoholu	7,5	8,5	9,5
Działalność wytwórcza i usługowa z zakresu budownictwa	5	5,5	6
Działalność handlowa i gastronomiczna	2,5	3	3,3

Dochody podlegające opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem są tzw. dochodami niekumulowanymi, co oznacza, że nie są brane pod uwagę przy rocznym rozliczaniu podatku dochodowego od osób fizycznych. Nie ma więc do nich zastosowania ogólna skala podatkowa i stawki podatku dochodowego od osób fizycznych. Podatnik, którego dochody są opodatkowane ryczałtem nie ma prawa do łącznego opodatkowania się z małżonkiem lub z dziećmi. Podatnik ma natomiast prawo do odliczeń od przychodów, kwoty wydatków odliczonych na podstawie art. 9 oraz art. 26 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, na przykład strat z lat poprzednich, darowizn, składek na ubezpieczenia społeczne i inne, a także stosowania ulg podatkowych.

Rokrocznie zmieniane przepisy dotyczące zryczałtowanego podatku nie zbyt precyzyjnie i konsekwentnie regulowały zasady opłacania omawianego zobowiązania podatkowego. Na przykład:

wyluczając od 1995 roku ze zryczałtowanego podatku podatników wykonujących wolne zawody nie sprecyzowano warunków oraz podmiotów, których wyłączenie to dotyczyło. Kwestie te Ministerstwo Finansów wyjaśniło dopiero w piśmie okólnym skierowanym do izb skarbowych w dniu 17 lutego 1995 roku, a więc 3 dni przed upływem terminu, w którym podatnicy powinni zadeklarować określony sposób rozliczania podatku dochodowego należnego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą,

w 1996 roku ze zryczałtowanej formy podatku wyłączono przychody uzyskiwane z usług pośrednictwa w sprzedaży (paragraf 3 ust. 1 pkt. 3 e rozporządzenia z dnia 14 grudnia 1995 roku w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych oraz od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne) powołując się na określoną zarządzeniem nr 47 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego - z dnia 29 grudnia 1993 roku - Klasyfikację Wyrobów i Usług. Jednocześnie jednak do opłacania ryczałtu dopuszczono osoby uzyskujące przychody z usług komis (paragraf 5 ust. 1 lit 6 cyt. rozporządzenia), chociaż zgodnie z przywołaną Klasyfikacją Wyrobów i Usług "komis" jest rodzajem usług pośrednictwa handlowego.

⁸Dz.U. Nr 148, poz. 719 ze zm.

Wydane w latach 1993 - 1995 rozporządzenia Ministra Finansów, regulujące zasady i tryb opłacania zryczałtowanego podatku dochodowego, nakładały na podatników następujące obowiązki:

- #### bieżące prowadzenie ewidencji przychodów oraz wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- #### posiadanie i przechowywanie dowodów zakupu towarów, ale bez obowiązku prowadzenia ich ewidencji,
- #### sporządzanie spisu z natury towarów na koniec każdego roku podatkowego i wpisanie wartości spisanych towarów do ewidencji przychodów (obowiązku tego nie określono w 1994 roku),
- #### prowadzenie kart przychodów pracowników,
- #### obliczanie za każdy miesiąc podatku i odprowadzanie go w terminie do 20 następnego miesiąca, na rachunek właściwego urzędu skarbowego,
- #### sporządzanie półrocznych informacji o uzyskanych przychodach oraz rocznych zeznań podatkowych.

Pomimo uchybień jakie zawierały rozporządzenia Ministra Finansów regulujące zasady opłaty zryczałtowanego podatku, przepisy te, w porównaniu do innych form opodatkowania istotnie upraszczały sposób prowadzenia ewidencji podatkowej oraz określały nieskomplikowany sposób rozliczania się z budżetem państwa. Teoretycznie powinny więc być powszechnie wykorzystywane przez podatników, szczególnie prowadzących działalność gospodarczą w niewielkim zakresie oraz nie posiadających doświadczenia w rozliczeniach podatkowych.

2. Ważniejsze ustalenia kontroli

2.1. Liczba podatników zryczałtowanego podatku dochodowego

W analizowanym okresie malała liczba osób fizycznych i spółek cywilnych opłacających zryczałtowany podatek dochodowy. W skali kraju i województwa suwalskiego osoby fizyczne i spółki cywilne podatek dochodowy opłacały w następujących formach:

Tabela Nr 2

Zmiany liczby podatników (osób fizycznych i spółek cywilnych)

Forma opodatkowania	1994 r.		1995 r.		Różnica (3-1)	Dynamika (3:1)
	31 grudnia	struktura	31 grudnia	struktura		
0	1	2	3	4	5	6
Ogółem kraj	2.028.129	100%	2.211.049	100%	182.920	109,02%
w tym:						
1) zasady ogólne	465.554	22,95%	980.560	44,35%	515.006	210,62%
2) ryczałt	1.226.312	60,47%	913.857	41,33%	-312.455	74,52%
3) karta podatkowa	336.263	16,58%	316.632	14,32%	-19.631	94,16%
Ogółem woj. suwalskie	16.283	100%	18.008	100%	1.725	110,59%
w tym:						
1) zasady ogólne	3.744	22,99%	7.871	43,71%	4.127	210,23%
2) ryczałt	9.951	61,11%	7.824	43,45%	-2.127	78,63%
3) karta podatkowa	2.588	15,89%	2.313	12,84%	-275	89,37%

Z powyższych danych wynika, że zmiany liczby osób fizycznych i spółek cywilnych opłacających w latach 1994-1995 różne rodzaje podatku dochodowego z prowadzonej działalności gospodarczej w województwie suwalskim nie odbiegały w istotny sposób od zmian jakie wystąpiły w kraju.

Zmniejszenie liczby podatników opłacających podatek dochodowy w formie zryczałtowanej wynikało przede wszystkim ze stworzonej możliwości wyboru formy opodatkowania. Od 1 stycznia 1995 roku ryczałt (od ewidencjonowanych przychodów) nie ma charakteru obligatoryjnego⁹. Podatnicy uzyskali możliwość zrzeczenia się

⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1994 roku w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych (Dz. U. Nr 140, poz. 786 ze zm.).

opodatkowania w formie ryczału i opłacania podatku dochodowego na ogólnych zasadach bądź w innej formie zryczałtowanej, np. karty podatkowej. Przyczynami rezygnacji ze zryczałtowanej formy opodatkowania w 1995 roku w województwie suwalskim było:

Tabela Nr 3

Przyczyny zmian formy opodatkowania	dane w %			
	US Elk/*	US Elk/**	US Pisz/*	US Giżycko/*
Wyłączenie	11	1	28	32
Przekroczony przychód	4	4	4	3
Zrzeczenie się	39	60	42	47
Likwidacja działalności	46	35	26	18

*/ dane za 1995 rok

**/ dane za I półrocze 1996 roku

Najczęstszym powodem rezygnacji ze zryczałtowanej formy opłacania podatku dochodowego było zrzeczenie się tej formy opodatkowania i przyjęcie zasad ogólnych. Zmiana ta była szczególnie korzystna dla podatników, mających znaczący udział kosztów w uzyskanych przychodach. Przy zryczałtowanej formie opodatkowania, koszty działalności gospodarczej nie miały większego znaczenia przy obliczaniu podatku dochodowego, co dla części tej grupy podatników było niekorzystne i powodowało zwiększenie zobowiązań podatkowych. Rezygnacja ze zryczałtowanej formy opodatkowania i przyjęcie zasad ogólnych była także korzystna dla podatników, którzy mogli rozliczać się z podatku dochodowego wspólnie z małżonkiem. Na przykład:

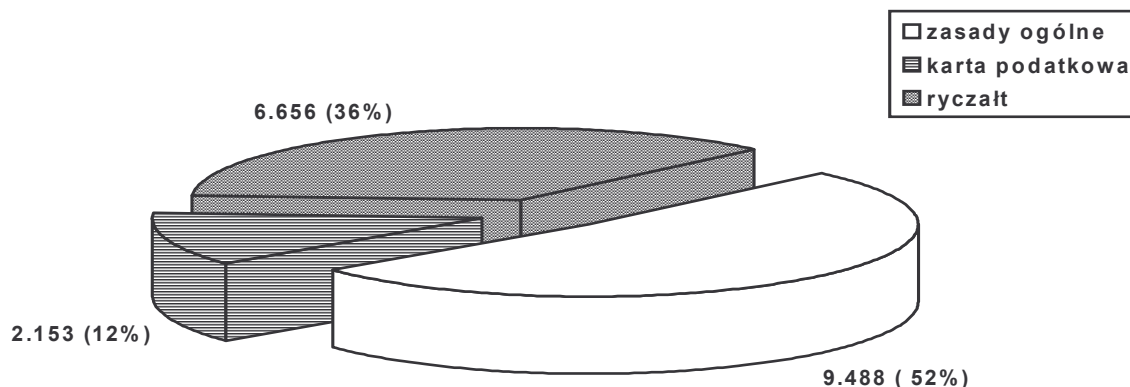
podatnik E. I. z Elku, prowadząc działalność handlową w 1994 roku zadeklarował przychód w wysokości 93.510 złotych, co spowodowało opłacenie zryczałtowanego podatku w kwocie 2.238 złotych. W 1995 roku zrezygnował ze zryczałtowanej formy opodatkowania i przeszedł na zasady ogólne. W roku tym wykazał przychód w wysokości 104.820 złotych, przy kosztach - 97.448 złotych, co spowodowało, że wpłacił podatek dochodowy w wysokości 964 złotych. Pozostając natomiast na zryczałtowanym podatku dochodowym w 1995 roku zmuszony byłby wpłacić 3.085 złotych podatku,

podatnik M. K. z Augustowa, wykonując usługi elektroinstalacyjne w I półroczu 1996 roku zadeklarował przychód w wysokości 25.944,93 złotych, przy kosztach - 38.115,93 złotych. Działalność gospodarcza przyniosła mu stratę finansową, nie musiał więc płacić podatku dochodowego. Pozostając na zryczałtowanej formie opodatkowania M. K. zmuszony byłby wpłacić do budżetu państwa kwotę 2.347 złotych podatku,

podatnik W. B. z Giżycka prowadząc działalność gospodarczą w zakresie transportu ciężarowego w 1994 roku opłacił zryczałtowany podatek dochodowy w kwocie 4.538 złotych. W 1995 roku rozliczał się na zasadach ogólnych. Wykazując dochód w kwocie 1.894 złotych i opodatkowując się wspólnie z małżonką w ogóle nie płacił podatku dochodowego.

Na zbadanych w trakcie kontroli NIK, losowo wybranych 328 akt podatników zryczałtowanego podatku, tylko w jednym przypadku stwierdzono zmianę formy opodatkowania z zasad ogólnych na zryczałtowany podatek od ewidencjonowanych przychodów. Podatnik M. N. (z Augustowa) prowadził działalność gospodarczą w zakresie usług leśno-budowlanych. W 1995 roku uzyskał on przychód w wysokości 7.441,60 złotych, przy kosztach - 1.903,20 złotych. Zadeklarowany podatek dochodowy za 1995 rok, wyliczony wg zasad ogólnych wyniósł 617,50 złotych, natomiast wyliczony od ewidencjonowanych przychodów wyniósłby 478,78 złotych. Po zmianie zasad opodatkowania, w I półroczu 1996 roku M. N. opłacił od przychodów w wysokości 3.596,12 złotych zryczałtowany podatek w kwocie 282,80 złotych.

W I półroczu 1996 roku liczba podatników zryczałtowanego podatku w województwie suwalskim zmniejszyła się do 6.656 osób, tj. o 14,9% w porównaniu do stanu z końca 1995 roku. W okresie tym zmniejszyła się także o 6,9% liczba podatników korzystających z karty podatkowej, a zwiększyła się o 20,5% liczba podatników opłacających podatek dochodowy na zasadach ogólnych. Struktura liczby osób fizycznych i spółek cywilnych opłacających w różnych formach podatek dochodowy z prowadzonej działalności gospodarczej występująca w dniu 30 czerwca 1996 roku przedstawiała się następująco:



Przeprowadzone w trakcie kontroli NIK porównanie liczby osób fizycznych i spółek cywilnych rozpoczynających działalność gospodarczą w 1995 i 1996 roku i opłacających podatek dochodowy w różnych jego formach wykazało, że wybierali oni przede wszystkim zasady ogólne rozliczania podatku dochodowego. W Urzędach Skarbowych w Olecku, Giżycku i Suwałkach dane te przedstawiały się następująco:

Tabela Nr 4

Formy opodatkowania wybierane przez podmioty rozpoczynające działalność gospodarczą.

Wyszczególnienie	1994 r.	Struktura	1995 r.	Struktura	I pół. 96 r.	Struktura
US w Olecku						
Ogólna liczba podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą	502	100%	520	100%	228	100%
w tym:						
wg. zasad ogólnych	21	4%	314	60%	109	48%
opłacających ryczałt	446	89%	182	35%	112	49%
opłacających kartę podatkową	35	7%	24	5%	7	3%
US w Giżycku						
Ogólna liczba podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą	823	100%	879	100%	464	100%
w tym:						
wg. zasad ogólnych	159	20%	352	40%	203	44%
opłacających ryczałt	563	68%	424	48%	214	46%
opłacających kartę podatkową	101	12%	103	12%	47	10%
US w Suwałkach						
Ogólna liczba podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą	1.235	100%	1.301	100%	959	100%
w tym:						
wg. zasad ogólnych	76	6%	665	51%	534	56%
opłacających ryczałt	1.039	84%	532	41%	354	37%
opłacających kartę podatkową	120	10%	104	8%	71	7%

Powyższe dane wskazują, że w 1995 roku, w porównaniu do 1994 roku, zmniejszyła się liczba podatników opłacających podatek dochodowy zryczałtowany. W I półroczu 1996 roku, w porównaniu do 1995 roku, liczba osób fizycznych i spółek cywilnych, które zgłosiły obowiązek podatkowy i przyjęły zryczałtowaną formę rozliczania podatku dochodowego zmniejszyła się w US w Giżycku i US w Suwałkach. Jedynie w US w Olecku zwiększył się udział podmiotów gospodarczych korzystających ze zryczałtowanego podatku.

W żadnym ze skontrolowanych urzędów skarbowych nie analizowano zmian liczby osób fizycznych i spółek cywilnych opodatkowanych różnymi rodzajami podatku dochodowego, zakresów wykonywanej przez nich

działalności i wpływu jaki to wywierało na wysokość zobowiązań podatkowych. Analiz tych nie dokonywano także w Izbie Skarbowej, pomimo iż obowiązek ich sporządzania powierzono 3 pracownikom Izby.

2.2. Wpływy do budżetu państwa ze zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych i spółek cywilnych prowadzących działalność gospodarczą

W 1995 roku wpływy zryczałtowanego podatku w skali województwa wyniosły 8.779.940 złotych, tj. o 7,9% więcej od wpływów uzyskanych w 1994 roku. W tym samym okresie wpływy uzyskane od podatników opłacających podatek dochodowy w formie karty podatkowej zwiększyły się o 8,6%, a uzyskane od podatników rozliczających się wg. zasad ogólnych - o 51,5%. W I półroczu 1996 roku, w porównaniu do I półrocza 1995 roku wpływy ze zryczałtowanego podatku zmniejszyły się o 1,5%, zwiększyły się natomiast wpływy podatku dochodowego w formie karty podatkowej o 17,6% oraz podatku dochodowego na zasadach ogólnych o 25,4%. Wielkość ogólnych wpływów podatkowych uzyskanych w województwie suwalskim, w tym podatku dochodowego od osób fizycznych i spółek cywilnych prowadzących działalność gospodarczą oraz podatków zryczałtowanych przedstawia się następująco:

Tabela Nr 5

Wpływy podatkowe od osób fizycznych i spółek cywilnych.

dane w złotych

Wyszczególnienie	1994 rok	1995 rok	I półrocze 1994 r.	I półrocze 95 r.	I półrocze 1996 r.
Wpływy podatkowe ogółem	337.791.703	644.868.093	133.707.274	260.482.492	339.840.624
w tym:					
podatek dochodowy od osób fizycznych i spółek cywilnych wykonujących działalność gospodarczą (zasady ogólne)	13.024.700	19.719.000	4.452.200	6.805.262	8.533.000
z karty podatkowej	1.840.315	1.998.090	783.461	853.446	1.003.666
podatek od przychodów ewidencjonowanych	8.136.086	8.779.940	2.674.778	3.897.184	3.837.470

Wzrost wpływów zryczałtowanego podatku w 1995 roku, przy jednoczesnym zmniejszeniu się liczby podatników zryczałtowanego podatku dochodowego, spowodowany był między innymi zwiększeniem stawek procentowych zryczałtowanego podatku. Na przykład w latach 1994 - 1996 stawki podatkowe od przychodów uzyskiwanych z działalności usługowej, w tym gastronomicznej w zakresie sprzedaży napojów o zawartości powyżej 1,5% alkoholu, wzrosły z 7,5% do 9,5%, a stawki podatku od przychodów z działalności wytwórczej i usługowej z zakresu budownictwa z 5% do 6%.

Na wysokość dochodu budżetu ze zryczałtowanego podatku istotny wpływ miały także zmiany w przychodach, wykazywane przez podatników tego podatku.

Tabela Nr 6

Przychody osób fizycznych i spółek cywilnych opłacających podatek zryczałtowany

dane w złotych

Wyszczególnienie	1994 rok	1995 rok	I pół. 94	I pół. 95	I pół. 96
Przychody ogółem	249 678 300	197 225 519	90 801 624	78 398 636	77 004 674
w tym z:					
- działalności usługowej, w tym gastronomicznej w zakresie przychodów ze sprzedaży napojów o zawartości powyżej 1,5% alkoholu	151 866 500	107 550 644	58 696 827	45 062 207	39 225 211

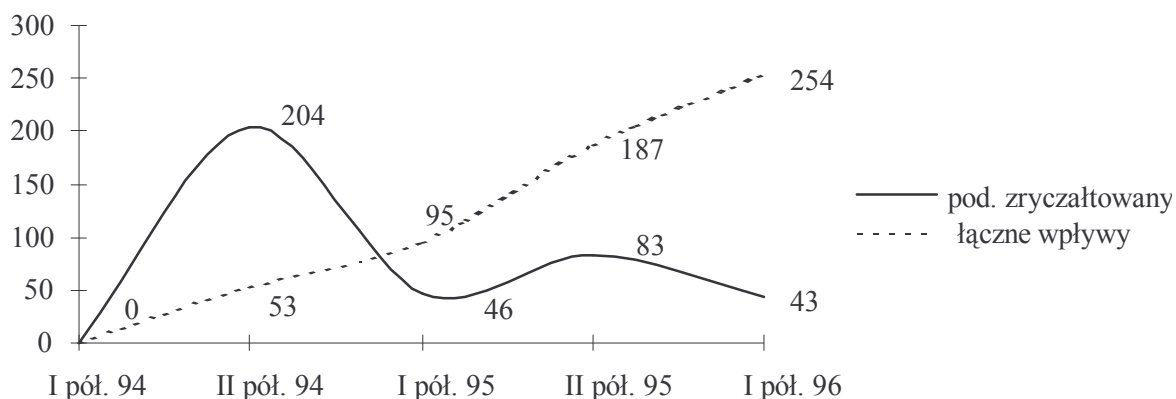
- działalności wytwórczej i usługowej z zakresu budownictwa	66 437 800	61 737 509	21 235 678	22 465 557	23 753 656
- działalności handlowej i gastronomicznej	31 374 000	27 937 366	10 869 119	10 870 872	14 025 807

W 1995 roku, w porównaniu do 1994 roku, wykazane przychody przez podatników zryczałtowanego podatku zmniejszyły się ogółem o 21%, w tym przychody uzyskane z działalności usługowej opodatkowane stawką 7,5% - o 29,2%, przychody opodatkowane stawką 5,5% - o 7,1%, a stawką 3% - o 11%. Zmianie uległa także struktura przychodów. W porównaniu do 1994 roku, w 1995 roku zmniejszył się udział przychodów opodatkowanych najwyższą stawką z 60,8% do 54,5%. Zwiększył się natomiast udział przychodów uzyskanych z działalności wytwórczej i usługowej z zakresu budownictwa - z 26,6% do 31,3% oraz z działalności handlowej i gastronomicznej - z 12,6% do 14,2%. Zmiany te wskazują, że w 1995 roku ze zryczałtowanej formy opłacania podatku dochodowego zrezygnowali podatnicy prowadzący działalność usługową, w tym gastronomiczną połączoną ze sprzedażą napojów alkoholowych.

W porównaniu do I półrocza 1995 roku, w I półroczu 1996 roku ogólna kwota przychodów zadeklarowanych przez podatników zryczałtowanego podatku zmniejszyła się odpowiednio o 1,8%. W okresie tym, zwiększył się udział przychodów opodatkowanych najniższą stawką podatkową (z 13,9% do 18,2% - działalność handlowa i gastronomiczna i z 28,6% do 30,8% - działalność wytwórcza i usługowa z zakresu budownictwa). Zmniejszył się natomiast udział przychodów opodatkowanych najwyższą stawką podatkową - z 57,5% do 50,9%.

Wpływy ze zryczałtowanego podatku stanowiły w 1994 roku 2,4%, w 1995 roku - 1,4%, a w I półroczu 1996 roku - 1,1% łącznych wpływów podatkowych zrealizowanych przez urzędy skarbowe w województwie suwalskim.

Dynamika wzrostu wpływów uzyskanych ze zryczałtowanego podatku, w porównaniu do dynamiki wzrostu ogólnych wpływów podatkowych w analizowanym okresie przedstawiała się następująco:



W poszczególnych urzędach skarbowych województwa suwalskiego udział wpływów uzyskanych ze zryczałtowanego podatku w łącznych wpływach podatkowych był zróżnicowany i wahał się od 0,5% do 4,5% w 1994 oraz od 0,2% do 4,9% w I półroczu 1996 roku. Najniższy udział wpływów zryczałtowanego podatku w łącznych wpływach podatkowych wystąpił w US w Augustowie, co wynikało ze znacznych kwot uzyskiwanych przez ten Urząd z podatku akcyzowego i podatku VAT, przede wszystkim od Przedsiębiorstwa Wyróbów Tytoniowych S.A w Augustowie. Najwyższy udział wpływów zryczałtowanego podatku wystąpił w US w Olecku, który działa na terenie słabo uprzemysłowionym i przy występującym dużym bezrobociu.

W analizowanym okresie zmniejszył się także udział wpływów uzyskanych ze zryczałtowanego podatku w łącznych wpływach podatku dochodowego uzyskiwanego od osób fizycznych i spółek cywilnych prowadzących

działalność gospodarczą. W 1994 roku udział ten wyniósł 35,4%, w 1995 roku - 28,8%, a w I półroczu 1996 roku zmniejszył się do 28,7%.

2.3. Odliczenia od przychodów oraz wielkość ulg podatkowych stosowanych przez podatników zryczałtowanego podatku dochodowego

Podatnicy zryczałtowanego podatku, podobnie jak opłacający podatek dochodowy na zasadach ogólnych, mieli możliwość stosowania odliczeń od przychodów oraz korzystania z ulg podatkowych.

Zadeklarowane przez podatników zryczałtowanego podatku dochodowego odliczenia od przychodów w województwie suwalskim przedstawiały się następująco:

Tabela Nr 7

Odliczenia od przychodów uzyskanych przez podatników zryczałtowanego podatku

dane w złotych

Wyszczególnienie	1994 rok	1995 rok	I pół. 95	I pół. 96
Odliczenia od przychodów ogółem	11 753 300	10 537 144	3 719 021	4 011 029
w tym:				
- straty z lat ubiegłych	534 700	102 681	59 079	30 793
- darowizny	59 600	556 193	17 048	33 798
- składki ZUS	brak danych	7 518 704	3 023 244	3 584 597
- odpłatne dokształcanie podatnika	20 100	24 220	10 770	3 524
- odpłatne kształcenie dzieci	39 600	35 594	10 708	7 918
- wydatki na rehabilitację	brak danych	514	1 123	361
- wydatki na nabycie akcji	brak danych	83 146	2 103	20 491
- wydatki na cele mieszkaniowe	3 493 600	2 362 071	558 939	320 310
- inne odliczenia	brak danych	33 551	36 007	9 237

W 1995 roku, w porównaniu do 1994 roku, kwota odliczeń od przychodów zmniejszyła się o 10,3%. W 1995 roku największych odliczeń dokonano na opłacenie składek ubezpieczenia społecznego, które stanowiły 71,4% ogólnej kwoty odliczeń. W 1995 roku, w porównaniu do 1994 roku, największy wzrost odliczeń dotyczył darowizn (wzrosły one ponad 9 krotnie) oraz wydatków przeznaczonych na odpłatne kształcenie podatników (wzrost o 20,5%). Zmniejszyły się natomiast o 80,8% kwoty strat, które zostały poniesione przez podatników w latach ubiegłych, o 32,4% kwoty wydatków przeznaczonych na cele mieszkaniowe oraz o 10,1% koszty odpłatnego kształcenia dzieci.

W I półroczu 1996 roku odliczenia od przychodów stanowiły 5,2% zadeklarowanych przychodów i w stosunku do I półroczu 1995 roku zwiększyły się o 7,9%. W 1994 roku stanowiły one 4,7%, a w 1995 roku 5,3%.

W analizowanych półroczach zwiększyły się wydatki poniesione na nabycie akcji lub obligacji Skarbu Państwa (wzrost 8 krotny), na ubezpieczenia społeczne (wzrost o 18,6%) oraz darowizny (wzrost o 98,3%). Zmniejszyły się natomiast kwoty odpisywane z tytułu strat poniesionych w poprzednich latach, wydatki związane z kształceniem podatników i ich dzieci, na rehabilitację, na cele mieszkaniowe oraz inne odliczenia.

W okresie od stycznia 1994 roku do czerwca 1996 roku zmianie uległy również odliczenia od podatku dokonane przez podmioty gospodarcze opłacające podatek zryczałtowany. Wykazane w terminowo złożonych informacjach i zeznaniach podatkowych, odliczenia od podatków z tytułu szkolenia uczniów oraz wydatków inwestycyjnych przedstawiały się następująco:

Tabela Nr 8

dane w złotych

Wyszczególnienie	1994 rok	1995 rok	I pół. 94	I pół. 95	I pół. 96
Odliczenia od podatku	522 900	520 599	86 526	192 231	274 576
w tym:					
- szkolenie uczniów	brak danych	371 830	brak danych	161 380	244 228
- ulgi inwestycyjne	129 600	142 241	35 130	30 851	23 374

W porównaniu do 1994 roku, w 1995 roku zwiększyła się o 9,8% kwota ulg inwestycyjnych. W poszczególnych półroczach analizowanego okresu wielkość tych ulg uległa jednak zmniejszeniu, co jest zjawiskiem niekorzystnym i świadczy o ograniczeniu rozwoju zakresu działalności gospodarczej.

Skontrolowane jednostki nie dysponowały danymi dotyczącymi wielkości ulg podatkowych zastosowanych w okresie od 1994 roku i do I półrocza 1995 roku z tytułu szkolenia uczniów. Miały natomiast informacje o liczbie osób przeszkolonych przez podatników zryczałtowanego podatku. W 1994 roku przeszkolono 981 uczniów i stażystów, w 1995 roku - 695. W I półroczu 1996 roku, w porównaniu do I półrocza 1995 roku, wzrosła liczba szkolonych uczniów i stażystów o 21 osób. Wzrost ulg z tego tytułu wynikał głównie ze zwiększenia najniższego wynagrodzenia pracowników, stanowiącego podstawę zmniejszenia podatku z uwagi na szkolenia uczniów. W okresie od stycznia 1994 roku do czerwca 1996 roku, kwota ta zwiększyła się z 195 złotych do 350 złotych¹⁰.

Zmiany zatrudnienia u podatników zryczałtowanego podatku przedstawiały się następująco:

Tabela Nr 9

Zatrudnienie u podatników podatku zryczałtowanego.

Wyszczególnienie	1994 rok	1995 rok	I pół. 94	I pół. 95	I pół. 96
Pracujący ogółem	16 881	12 030	13 868	9 688	9 225
w tym:					
- właściciele i współwłaściciele.	9 730	7 537	8 360	5 948	5 723
- członkowie rodzin	1012	698	637	557	452
- pracownicy (ogółem)	3 449	2 471	2 564	2 136	2 043
z tego:					
- emeryci i renciści	145	73	129	72	46
- uczniowie i stażyści	981	695	717	580	601
- zatr. na umowę zlecenie	1 709	629	1 590	467	406

Mała liczba pracujących, głównie na skutek zmniejszania się liczby osób fizycznych i spółek cywilnych opłacających zryczałtowany podatek dochodowy. Podatnicy rezygnowali z zatrudniania emerytów i rencistów oraz osób na umowę - zlecenie. Omawiana forma opodatkowania stosowana była coraz częściej przez prowadzących działalność samodzielnie, w niewielkim zakresie i bez zatrudnienia pracowników najemnych.

¹⁰ Zarządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 27 marca 1996 roku (M. P. Nr 23, poz. 248).

2.4. Wielkość umorzeń, odroczeń oraz rozkładania na raty zobowiązań podatkowych w zryczałtowanym podatku

W okresie od stycznia 1994 roku do czerwca 1996 roku wielkość dokonanych przez naczelników urzędów skarbowych województwa suwalskiego umorzeń, odroczeń i rozkładania na raty zryczałtowanego podatku, przedstawiała się następująco:

Tabela Nr 10

<i>dane w złotych</i>			
Wyszczególnienie	1994 rok	1995 rok	I półrocze 1996 r.
Kwota umorzeń	0	3.903,95	2.655,2
Kwota odroczeń	55.477,9	39.130,8	20.087,94
Kwota rozłożona na raty	10.698,4	38.585,6	45.583,9
R a z e m	66.176,3	81.620,35	68.327,04

Z ustaleń kontroli NIK wynika, że decyzje dotyczące umorzeń, odroczeń i rozkładania na raty zobowiązań podatkowych podejmowane były po wnikliwym zbadaniu sytuacji finansowej i gospodarczej podatników oraz wyłącznie w sytuacjach, które uzasadniały udzielenie im pomocy w tym zakresie.

2.5. Terminowość wpłat zryczałtowanego podatku

Dane dotyczące podatku należnego i zaległości zryczałtowanego podatku (narastająco na koniec okresu sprawozdawczego) przedstawiały się w województwie suwalskim następująco:

Tabela Nr 11

<i>dane w zł i %</i>						
Lp.	Wyszczególnienie	1994 rok		1995 rok		1996 rok
		I półrocze	II półrocze	I półrocze	II półrocze	I półrocze
1.	Podatek należny	2 678 400	8 224 400	4 173 160	8 928 000	4 241 000
2.	Kwota zaległości	3 600	88 400	277 023	148 000	428 000
3.	Stosunek 2/1	0,1%	1,1%	6,6%	1,7%	10,1%

Największy wzrost zaległości w omawianym zobowiązaniu podatkowym wystąpił na koniec I półrocza 1996 roku, kiedy to kwota zaległości zwiększyła się o 54,5% w stosunku do I półrocza 1995 roku oraz blisko trzykrotnie w porównaniu do występującej na koniec 1995 roku.

Z ustaleń dokonanych przez Izbę Skarbową, która w I półroczu 1996 roku zbadała w urzędach skarbowych stan likwidacji zaległości podatkowych oraz ustaleń niniejszej kontroli NIK wynika, że wzrost zaległości zryczałtowanego podatku dochodowego, obok trudności związanych z niewypłacalnością podatników, spowodowany był nieprawidłowościami w działalności urzędów skarbowych, w tym:

- ### brakiem bieżącego księgowania przypisów podatkowych. Nieprawidłowości te w największym stopniu występowały w US w Suwałkach oraz US w Giżycku, w których opóźnienie w księgowaniu przypisów sięgało do 3 miesięcy,
- ### brakiem bieżącego wystawiania decyzji wymiarowych. Nieprawidłowości te wykazano przede wszystkim w US w Suwałkach, w którym od daty przypisania należności podatkowej do wystawienia decyzji wymiarowej upływało nawet 80 dni,
- ### opóźnieniem w wystawianiu tytułów egzekucyjnych, które wykazano we wszystkich Urzędach; w największym jednak stopniu w US w Giżycku, Suwałkach i Ełku. W US w Giżycku opóźnienia sięgały 68 dni, a w US w Ełku - 4 miesięcy,
- ### opieszalym przystępowaniem do czynności egzekucyjnych. Zaniedbania te stwierdzono przede wszystkim w Urzędzie Skarbowym w Ełku, w którym na przykład tytuły wykonawcze na zaległość zryczałtowanego podatku dochodowego od podatnika M. P. w kwocie 2.262,10 złotych, wystawiono w dniach 16 sierpnia 1995 roku i 19 listopada 1995 roku, do egzekucji skierowano je w dniu 15 kwietnia 1996 roku, a zajęcia ruchomości (zwózki) dokonano w dniu 18 kwietnia 1996 roku.

Na zaległość sięgającą 530,4 złotych od podatnika A. M., tytuł wykonawczy Urząd ten wystawił w dniu 18 sierpnia 1995 roku, protokół o stanie majątkowym sporządził w dniu 5 kwietnia 1996 roku, a do 22 lipca 1996 roku tytułu tego nie zrealizował.

Analizując wzrost zaległości zobowiązań podatkowych, Izba Skarbowa zwracała głównie uwagę na stosunek kwoty wyegzekwowanej do objętej egzekucją, co stanowiło jeden z istotniejszych elementów oceny działalności urzędów skarbowych pod tym względem. W Izbie Skarbowej nie zwracano natomiast uwagi na potrzebę wyjaśnienia, jaką część kwot wymagalnych zobowiązań podatkowych w urzędach skarbowych obejmowano egzekucją. Z ustaleń kontroli NIK wynika, że na dzień 30 czerwca 1996 roku, urzędy skarbowe egzekucją administracyjną objęły tylko 45,8% ogólnej kwoty wymagalnej łącznych zaległości podatkowych. Dysponując informacjami o zaległościach w zryczałtowanym podatku Izba Skarbowa nie sprawdzała na ile są one rzetelnie podawane przez urzędy skarbowe. Z danych dostarczonych do Izby Skarbowej wynika, że wg. stanu na dzień 30 czerwca 1996 roku egzekucją administracyjną objęto 84,8% zaległości zryczałtowanego podatku, a w odniesieniu do 2% zaległości nie podjęto żadnych działań. W poszczególnych urzędach skarbowych województwa suwalskiego zaległości w zryczałtowanym podatku i sposób ich likwidowania na dzień 30 czerwca 1996 r. przedstawiały się następująco:

Tabela Nr 12

Kwoty podatku zaległego i objętego egzekucją

dane w tys. złotych

Nazwa Urzędu	Kwota zaległość	w tym:		
		Kwota odroczone	Kwota objęta w egzekucją	zaległości podatkowe, co do których nie podjęto czynności
Augustów	28	0	28	0
Elk	124	2	111	11
Giżycko	95	7	86	2
Olecko	65	2	49	14
Pisz	29	9	16	4
Suwałki	87	8	73	6
R a z e m	428	28	363	37

Urzędy skarbowe pominęły dochodzeniem 8,6% zaległych kwot wymagalnych zryczałtowanego podatku. Z ustaleń kontroli NIK wynika, że Urzędy Skarbowe w Olecku, Elku i w Suwałkach wprowadziły w błąd Izbę Skarbową, zaniżając kwoty zaległości pominętych egzekucją administracyjną w tym okresie sprawozdawczym. I tak:

w Urzędzie Skarbowym w Olecku kwota zaległości nie objęta postępowaniem egzekucyjnym należna z 1994 i 1995 roku sięgała 30.766 złotych, a więc ponad dwa razy więcej niż podano w informacji do Izby Skarbowej. Egzekucją administracyjną objęto kwotę 22 tys. złotych,

Urząd Skarbowy w Elku poinformował Izbę Skarbową, że tytułami egzekucyjnymi objęto kwotę 111 tys. złotych zaległości zryczałtowanego podatku. W wyniku kontroli NIK ustalono, że kwota ta faktycznie sięgała 79 tys. złotych, tj. o 28,9% mniej,

w Urzędzie Skarbowym w Suwałkach egzekucją administracyjną nie objęto kwoty 51.901 złotych, przy jednoczesnym zawyżeniu w informacji przekazanej do Izby Skarbowej, kwoty egzekwowanej o 42.394 złotych, tj. dwa razy więcej od występującej kwoty zaległości w zryczałtowanym podatku.

Błędy w informacjach przekazanych Izbie Skarbowej, pracownicy urzędów skarbowych wyjaśniali pomyłkami oraz przeoczeniami dokonanymi w trakcie ich opracowywania.

Ustalenia kontroli NIK wskazują, że urzędy skarbowe, w przypadkach nieterminowego wpłacania zryczałtowanego podatku, prawidłowo naliczały i egzekwowały odsetki za zwłokę i terminowo je egzekwowały. Jedynie w US w Suwałkach stwierdzono zwłokę sięgającą 23 miesięcy w naliczeniu odsetek z tytułu odroczonej płatności podatku. Niedopatrzenie to wyeliminowano na wniosek kontrolera.

2.6. Organizacja służb podatkowych zajmujących się wymiarem oraz egzekwowaniem wpłat zryczałtowanego podatku

W skontrolowanych urzędach skarbowych województwa suwalskiego zadania dotyczące poboru zryczałtowanego podatku powierzono pracownikom komórek wymiaru podatku dochodowego, księgowości, kontroli i egzekucji administracyjnej. Przeciętna liczba podatników zryczałtowanego podatku przypadająca na 1 pracownika, zajmującego się bezpośrednim nadzorem nad wymiarem omawianego zobowiązania podatkowego w urzędach skarbowych przedstawiała się następująco:

Tabela Nr 13

Nazwa Urzędu	1994 rok	1995 rok	I pół. 1996 r.
Augustów	447	421	339
Elk	432	462	480
Giżycko	598	489	400
Olecko	302	179	190
Pisz	442	327	327
Suwałki	2.967	2.162	1.782

W Urzędzie Skarbowym w Suwałkach prowadzenie spraw dotyczących wymiaru zryczałtowanego podatku (przyjmowanie oświadczeń o wyborze formy opodatkowania, informacji i zeznań podatkowych, weryfikowania danych zawartych w tych dokumentach oraz typowanie do kontroli podatkowych) powierzono jednemu pracownikowi. W okresach przyjmowania informacji i zeznań podatkowych, pracownikowi temu udzielana była jednak pomoc, polegająca na wprowadzaniu danych zawartych w tych dokumentach do systemu komputerowego oraz przygotowywaniu decyzji wymiarowych. W pozostałych urzędach skarbowych sprawy te powierzono kilku pracownikom, którzy prowadzili również sprawy podatku dochodowego, opłacanego według innych form. Kontrola NIK wykazała, że obie formy pozwalały na prawidłową realizację zadań. Przyjęte rozwiązania w US w Suwałkach cechowała jednak większa znajomość problematyki zryczałtowanego podatku przez pracownika, któremu obowiązki te powierzono.

Pracownicy urzędów skarbowych zajmujący się sprawami wymiaru zryczałtowanego podatku mieli wymagane wykształcenie i staż pracy wymagane przy wykonywaniu powierzonych im czynności.

Nadzór nad poborem zryczałtowanego podatku w US w Olecku i Piszach sprawowali naczelnicy tych urzędów, a w US w Augustowie, Elku, Giżycku i Suwałkach, sprawy te powierzono zastępcom naczelników. Z wyjątkiem US w Augustowie, w pozostałych urzędach nadzór nad poborem zryczałtowanego podatku sprawowany był prawidłowo. W US w Augustowie był on niezadowalający, co wynikało z braku zainteresowania omawianą problematyką ze strony zastępcy naczelnika Urzędu.

2.7. Rzetelność badania informacji i zeznań podatkowych wnoszonych przez podatników zryczałtowanego podatku

Badanie rzetelności składanych informacji i zeznań podatkowych podatników zryczałtowanego podatku przez pracowników skontrolowanych urzędów skarbowych polegało na sprawdzaniu dokumentów i dokonywaniu kontroli podatkowych.

Ustalenia kontroli NIK wskazują, że pracownicy większości skontrolowanych urzędów skarbowych starannie i wnikliwie dokonywali sprawdzenia dokumentów dotyczących zadeklarowanych kwot zryczałtowanego podatku. Wskazuje na to skala stwierdzonych uchybień w tym zakresie. Na przykład:

w US w Olecku na zbadanych przez kontrolera NIK 32 akt podatników zryczałtowanego podatku dochodowego, którzy zadeklarowali podatek w kwocie 198.023,51 złotych, nieprawidłowości w postaci zaniżenia należnego podatku wykazano w 1 przypadku, w kwocie 23,80 złotych,

w US w Suwałkach po zbadaniu przez kontrolera NIK 80 akt podatkowych, wątpliwości dotyczące prawidłowości zadeklarowanego podatku stwierdzono w 1 przypadku. Przeprowadzona na wniosek kontrolera kontrola podatkowa przez pracowników Urzędu potwierdziła domniemanie zaniżenia w tym przypadku należnego podatku dochodowego za 1995 rok w kwocie 2.595,40 złotych.

W US w Elku, Giżycku i Piszu kontrolerzy NIK nie mieli zastrzeżeń do prawidłowości wymiaru zryczałtowanego podatku. W US w Augustowie stwierdzili natomiast nieprawidłowości, polegające między innymi na:

niewyjaśnieniu w 1995 roku oraz I półroczu 1996 roku faktycznego zakresu działalności gospodarczej, co spowodowało, że niezgodnie z przepisami regulującymi zasady opłacania zryczałtowanego podatku, tą formą opodatkowania objęto 6 podatników (spośród zbadanych w trakcie kontroli 61 akt), a w odniesieniu do 10 innych - zgodzono się na opłacanie tego podatku, nie wyjaśniając czy odpowiadało to obowiązującym przepisom podatkowym. Skutkiem tych zaniedbań było także stwierdzenie w 2 przypadkach niewłaściwie ustalonych wysokości zobowiązań podatkowych. Na przykład u podatnika, który prowadził działalność w zakresie usług betoniarskich w 1995 roku naliczono podatek stosując stawkę 8,5%, zamiast według obowiązującej w tym roku stawki 5,5%. U podatnika M. Ł., który zadeklarował świadczenie usług mechaniki pojazdowej, w 1995 roku przeprowadzono kontrolę podatkową, w wyniku której nie stwierdzono nieprawidłowości. W toku tej kontroli nie wyjaśniono jednak na czym polegał zakres prowadzonej działalności gospodarczej. Ponownie przeprowadzona (na wniosek kontrolerów NIK) kontrola podatkowa wykazała, że M. Ł. uzyskiwał także przychody z przeglądów technicznych pojazdów, które zatajane były przed Urzędem. Ustalenia te spowodowały zwiększenie należnego podatku należnego o 491 złotych,

wyrażeniu zgody na opłacanie zryczałtowanego podatku bez sprawdzenia czy przed rozpoczęciem działalności gospodarczej, osoby fizyczne zatrudnione w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy, nie wykonywały prac w takim samym zakresie, jak określonym w zgłoszeniu podatkowym. Uchybienie to spowodowało, że na zbadanych przez kontrolerów 53 akt podatników zryczałtowanego podatku, stwierdzono iż 5 podatników nie powinno być objętych tą formą opodatkowania.

Zbyt małą ilość kontroli podatkowych, stanowiących w miarę wszechstronną formą weryfikowania zeznań podatkowych, kontrolerzy NIK wykazali w US w Augustowie i Pisz.

W US w Augustowie w I półroczu 1996 roku przeprowadzono tylko 6 kontroli podatników podatku zryczałtowanego, co było wynikiem oddelegowania 5 z 9 pracowników zajmujących się kontrolami podatkowymi, do przyjmowania i weryfikowania rocznych zeznań podatkowych składanych przez osoby fizyczne. Pracownicy oddelegowani od stycznia do maja 1996 roku, zajmowali się pracami należącymi do innych komórek organizacyjnych Urzędu.

W US w Pisz przeprowadzono w 1994 roku i I półroczu 1996 roku zbyt małą liczbę kontroli, w stosunku do określonej wytycznymi Ministra Finansów. W okresach tych skontrolowano odpowiednio 1,7% oraz 1,9% podatników zryczałtowanego podatku dochodowego, zamiast wymaganych 2% ich ogólnej liczby.

W Urzędach Skarbowych w Elku, Olecku, Giżycku, Pisz i Suwałkach, kontrolerzy NIK stwierdzili poprawne przeprowadzanie czynności kontrolnych i wykorzystanie ich ustaleń.

Nieprawidłowości w działalności kontrolnej wykazała natomiast kontrola NIK w US w Augustowie. Polegały one przede wszystkim na:

niewłaściwym typowaniu podmiotów gospodarczych do kontroli podatkowych. Kontrole przeprowadzano bowiem głównie u podatników, którzy w ustawowym terminie nie złożyli informacji lub zeznania podatkowego. Pomijano nimi natomiast podatników, którzy stosowali znaczące odliczenia od przychodów i ulgi podatkowe,

niekonfrontowaniu w toku czynności kontrolnych dowodów zakupu oraz dokumentów z remanentów z przychodami. Na przykład u podatnika G.G. (handel obwoźny) kontrolę w dniach 6 i 7 kwietnia 1995 roku przeprowadziło 2 pracowników Urzędu. W jej wyniku dokonano rozliczenia przychodów za 1995 rok, bez skonfrontowania ich z kosztami zakupów oraz bez sprawdzenia terminowości wpłat podatku,

niezbadaniu w postępowaniu kontrolnym sytuacji majątkowej i źródeł utrzymania podatników, którzy wykazywali małe przychody z prowadzonej działalności gospodarczej.

W Urzędzie tym zmniejszyła się efektywność kontroli podatkowych z 41 tys. złotych w 1994 roku do 4,3 tys. złotych w 1995 roku. W przeliczeniu na jedną kontrolę w 1994 roku uzyskano przypis podatkowy sięgający 194,47 złotych, a w 1995 roku - 48,48 złotych.

Sprawowaniu właściwego nadzoru nad postępowaniem kontrolnym urzędów skarbowych, nie sprzyjał sposób prowadzenia sprawozdawczości statystycznej. W sprawozdaniach MF - 9 PS o kontrolach przeprowadzonych przez służby podatkowe, urzędy skarbowe rozliczały się z liczby sporządzonych protokołów a

nie z przeprowadzonych kontroli. Faktycznie dokonując jednej kontroli za lata 1994 - 1995 u podatnika opłacającego zryczałtowany podatek, który był jednocześnie płatnikiem podatku VAT, sporządzano 4 protokoły z kontroli, tzn. dwa ze zryczałtowanego podatku (oddzielnie za każdy rok podatkowy) i dwa z podatku VAT. W ten sposób znacznie zawyżano liczbę przeprowadzonych kontroli i podatników u których ją przeprowadzano.

2.8. Wykorzystanie systemów komputerowych do rozliczenia zryczałtowanego podatku

W ramach centralnie prowadzonej komputeryzacji, urzędy skarbowe w 1994 roku otrzymały program Mini POLTAX. W założeniu miał on służyć do ewidencji zeznań podatkowych i ich rozliczania, w tym również zeznań złożonych przez podatników zryczałtowanego podatku. Do ewidencji danych wnoszonych przez omawianą grupę podatników, aplikację tę wykorzystano dopiero w 1996 roku, ujmując w nim zeznania podatkowe PIT - 27 złożone za I półrocze 1996 roku. Opóźnienie w wykorzystaniu programu Mini POLTAX do zaewidencjonowania informacji półrocznych i zeznań rocznych złożonych przez podatników zryczałtowanego podatku wynikało z braku stosownych funkcji umożliwiających wprowadzenie tych danych do programu. Spowodowało to, że w latach 1994 - 1995 urzędy skarbowe do ewidencji danych zawartych w informacjach i zeznaniach, złożonych przez podatników zryczałtowanego podatku, korzystały z programów zakupionych we własnym zakresie lub otrzymanych z Izby Skarbowej. Programy te, poza sporządzeniem sprawozdań wymaganych przez Ministerstwo Finansów oraz przygotowaniem wydruków zadeklarowanych wpłat podatku przez poszczególnych podatników, umożliwiały uzyskanie dowolnych raportów, np. wybranie podatników, którzy przekroczyli określoną kwotę przychodów, co było niezbędne w realizacji ustawy o podatku VAT. Możliwości takich nie stwarzał program Mini POLTAX, który cechował się ponadto dwuetapowym postępowaniem przy wprowadzaniu danych. W I etapie należało wyszukać podatnika oraz podać okres za jaki zamierza się wprowadzić dane, a także określić czy zostały one zaakceptowane przez komórkę wymiaru podatkowego. Po zakończeniu wpisywania tych informacji i ich zatwierdzeniu, należało zmienić opcję programu (II etap), co umożliwiało wpisanie danych zawartych w informacjach PIT - 27. Skomplikowany sposób wprowadzania danych do programu Mini POLTAX powodował, że na dokonanie tych czynności zawartych w jednej informacji, należało przeznaczyć od kilku do dziesięciu minut pracy. Na przykład w US w Augustowie omawiane dane wpisywano w ciągu 6 minut. Na ujęcie informacji zawartych w PIT - 27, a złożonych za I półrocze 1996 roku, pracownik tego Urzędu potrzebował około 11 dni roboczych. W US Ełku w na wpisanie danych z jednej informacji PIT - 27 przeznaczono od 3 do 10 minut.

Tylko w US w Augustowie stwierdzono brak programu komputerowego służącego do prowadzenia księgowości podatkowej. Pozostałe urzędy dysponowały takimi programami, co istotnie usprawniało pracę tych służb podatkowych.

Poza brakiem odpowiednich programów komputerowych w urzędach skarbowych stwierdzono nieadekwatne do potrzeb wyposażenie w nowoczesny sprzęt informatyczny. Na przykład:

US w Suwałkach dysponował 30 stacjami roboczymi, tj. o 30% mniej od potrzeb,

US w Olecku dysponował 17 komputerami, z których 7 wyposażonych było w przestarzałe procesory, co znacznie wydłużało prace.

2.9. Pomoc i nadzór Izby Skarbowej nad poborem przez urzędy skarbowe zryczałtowanego podatku dochodowego

Kontrola NIK wykazała, że Izba Skarbowa w Suwałkach sprawowała nadzór i kontrolę nad działalnością urzędów skarbowych w zakresie poboru zryczałtowanego podatku, jakkolwiek nie ustrzegła się uchybień dotyczących:

szkolenia pracowników urzędów skarbowych w zakresie stosowania przepisów regulujących zryczałtowany podatek, które zorganizowano w 1994 roku po 87 dniach, w 1995 roku - po 109 dniach, a w 1996 roku, po 49 dniach od daty otrzymania rozporządzeń Ministra Finansów. W 1995 i 1996 roku szkolenia te zorganizowano po upływie ustawowych terminów, w których podatnicy mogli rzec się omawianej formy opodatkowania, a więc w okresie kiedy urzędy skarbowe powinny zdecydować o dopuszczeniu do stosowania zryczałtowanego podatku przez poszczególnych podatników,

zwłoki w odpowiedziach na wątpliwości prawne zgłaszane przez urzędy skarbowe, dotyczące stosowania przepisów związanych ze zryczałtowanym podatkiem, udzielano w okresie od 36 do 80 dni od daty

otrzymania pisemnych pytań. Wyjaśnienia te przekazywano tylko urzędom, które zwracały się o wyjaśnienie wątpliwości, zamiast przekazywać je również pozostałym, w celu ujednolicenia stosowania prawa podatkowego,

po przeprowadzonych kontrolach poboru zryczałtowanego podatku wystosowano 36 punktów zaleceń pokontrolnych, z których na 5 zaleceń odpowiedzi nie otrzymano.

Sprawdzenie w toku kontroli NIK prawidłowości rozpatrywania odwołań od decyzji urzędów skarbowych wniesionych przez podatników zryczałtowanego podatku dochodowego nie wykazało uchybień w zakresie rozstrzygnięć merytorycznych dokonanych przez Izbę Skarbową. Kontroler NIK, analizując 7 spośród 25 tego rodzaju decyzji, w 2 przypadkach wykazał jednak wadliwe uzasadnienie tych decyzji. I tak:

w wyniku kontroli przeprowadzonej przez US w Suwałkach, u podatnika E.Z. stwierdzono brak w 1994 roku urzędowo poświadczonej ewidencji przychodów. Uznano więc, iż podatnik nie prowadził ewidencji w sposób rzetelny i na tej podstawie w oparciu o art. 30 ust. 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku, naliczono podatek w wysokości 20% od przychodów. Izba Skarbowa cytowaną decyzję utrzymała w mocy. W uzasadnieniu decyzji stwierdzono, że podatnik E.Z. nie prowadził ewidencji przychodów, uznając iż skoro nie była ona urzędowo poświadczona, to nie ma charakteru dokumentu. W dalszej części decyzji, powołując się na tę samą ewidencję, naliczono restrykcyjny podatek dochodowy, nie wykazując braku w tym dokumencie żadnych błędów merytorycznych,

podatnikowi B.C. - prowadzącemu działalność gastronomiczną - US w Piszcu naliczył podatek za 1994 rok wg. stawki 7,5%. Stosownie do obowiązujących w tym roku przepisów podatkowych, przychody z działalności gastronomicznej opodatkowane były stawką 2,5%. Zarówno US w Piszcu jak i Izba Skarbowa, która zaskarżoną decyzję utrzymała w mocy, nie wyjaśniły należycie podatnikowi, dlaczego dokonano naliczenia podatku dochodowego w przedstawiony sposób. W uzasadnieniu decyzji wydanych przez ww. organy podatkowe zabrakło bowiem stwierdzenia, że w przypadku prowadzenia ewidencji przychodów uzyskanych z działalności gastronomicznej, w której nie wydzielono przychodów uzyskiwanych ze sprzedaży napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% (opodatkowanych stawką 7,5%), podatek dochodowy nalicza się wg. stawki najwyższej.

III. Postępowanie pokontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli

Do ustaleń kontrolnych zawartych w protokołach kontroli nie zgłoszono uwag i wszystkie protokoły zostały podpisane bez zastrzeżeń. Ustalenia kontroli oraz wnioski omówiono na naradach pokontrolnych. Do kierowników jednostek skontrolowanych wystosowano wystąpienia pokontrolne, do których nie wniesiono zastrzeżeń. W wystąpieniach pokontrolnych do naczelników urzędów skarbowych wnioskowano między innymi o:

terminowe i zgodne z przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji prowadzenie egzekucji należności podatkowych,

zwiększenie częstotliwości kontroli u podatników opłacających zryczałtowany podatek dochodowy,

opracowywanie wiarygodnych danych dotyczących zaległości podatkowych przekazywanych Izbie Skarbowej w Suwałkach,

Do Dyrektora Izby Skarbowej wnioskowano o:

podjęcie działań zmierzających do zmniejszenia zaległości w zryczałtowanym podatku dochodowym,

pełne egzekwowanie od naczelników urzędów skarbowych realizacji zaleceń pokontrolnych wydanych przez Izbę po przeprowadzeniu kontroli ich działalności.

skrócenie terminów udzielania wyjaśnień na wątpliwości prawne zgłaszane przez urzędy skarbowe w sprawach stosowania przepisów dotyczących zryczałtowanego podatku dochodowego oraz upowszechnienie tych wyjaśnień.

Z uzyskanych odpowiedzi wynika, że naczelnicy urzędów skarbowych przystąpili do realizacji wniosków pokontrolnych NIK. W wyniku ich realizacji dokonano:

zwiększenia kontroli podatników zryczałtowanego podatku. Na przykład US w Piszcu tylko w październiku 1996 roku przeprowadził 29 kontroli źródłowych u podatników zryczałtowanego podatku, stwierdzając uszczuplenia podatkowe wynoszące 20.727 złotych,

- ### US w Olecku dokonał sprawdzenia prawidłowości wyłączenia ze zryczałtowanego podatku dochodowego 5 podatników, którzy w 1994 roku między innymi zadeklarowali prowadzenie lombardów lub biur obrachunkowych, a w później złożonych zeznaniach podatkowych nie wykazali przychodów z tej działalności. W wyniku dodatkowo przeprowadzonych czynności sprawdzających, nie stwierdzono uszczupień podatkowych,
- ### US w Augustowie dokonał zmiany kryteriów typowania podatników do kontroli i opracował "konspekt" obejmujący zakres kontroli u podatnika,
- ### w US w Suwałkach omówiono z pracownikami stwierdzone nieprawidłowości, a zwłaszcza przyczyny braku współpracy między poszczególnymi komórkami. Ustalono terminy realizacji zadań związanych z ewidencją oraz podjętych czynności egzekucyjnych.
- w US w Ełku wyeliminowano opóźnienia w wystawianiu tytułów wykonawczych, dokonano weryfikacji komputerowej bazy danych podatników oraz zwiększono liczbę kontroli bezpośrednio u podatników.
 - w Izbie Skarbowej omówiono z naczelnikami urzędów skarbowych i pracownikami Izby wyniki kontroli. Rozpoczęto badanie przyczyn wzrostu zaległości podatkowych, terminowości wystawiania upomnień i tytułów egzekucyjnych.

Białystok, dnia 7 stycznia 1997 roku

Opracował:

Gł. specjalista k.p.

Henryk Dąbrowski

Zatwierdził:

Dyrektor

Delegatury Najwyższej Izby Kontroli

Antoni Januchta

WYKAZ SKONTROLOWANYCH JEDNOSTEK

1. Izba Skarbowa w Suwałkach
2. Urząd Skarbowy w Augustowie
3. Urząd Skarbowy w Ełku
4. Urząd Skarbowy w Giżycku
5. Urząd Skarbowy w Olecku
6. Urząd Skarbowy w Pisz
7. Urząd Skarbowy w Suwałkach

WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH

1. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U z 1993 r., Nr 90, poz. 416, i Nr 134, poz. 646; z 1994 r. Dz. U. Nr 43, poz. 163, Dz.U. Nr 90, poz. 419, Dz. U. Nr 113, poz. 547, Dz.U. Nr 123, poz. 602, Dz. U. Nr 126, poz. 626; z 1995 r. Dz. U. Nr 5, poz. 25, Dz. U. Nr 133, poz. 654, Dz. U. Nr 135, poz. 665, z 1996 r. Dz. U. Nr 25, poz. 113, Nr 87, poz. 395 i Nr 137, poz. 638).
2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1993 roku w sprawie zryczałtowanego podatku od przychodów osób fizycznych (Dz. U. Nr 132, poz. 653 i z 1994 r. Dz. U. Nr 15, poz. 52).
3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1994 roku w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych (Dz. U. Nr 140, poz. 789 i z 1995 r. Dz. U. Nr 9, poz. 45).
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 1995 roku w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych oraz od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 148, poz. 719, Dz. U. i z 1996 r. Nr 35, poz. 153).
5. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 25 stycznia 1994 roku w sprawie częściowego zaniechania ustalania i poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych (M.P. Nr 6, poz. 53 i Nr 20, poz. 158).
6. Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 roku o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486, Dz. U. Nr 134, poz. 646; z 1995 r. Dz. U. Nr 5, poz. 25 i Dz. U. Nr 85, poz. 426, oraz z 1996 r. Nr 75, poz. 357).
7. Ustawa z dnia 29 grudnia 1982 roku o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 1994 roku Nr 106, poz. 511 i z 1995 r. Nr 142, poz. 702 - obowiązuje do 31.XII.1996 r.).
8. Ustawa z dnia 13 października 1995 roku o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników (Dz. U. Nr 142, poz. 702).
9. Ustawa z dnia 14 czerwca 1969 roku Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 1980 r. Nr 9, poz. 26 i Nr 27, poz. 111; z 1982 r. Nr 7, poz. 55 i Nr 45, poz. 289; z 1983 r. Nr 41, poz. 185, z 1984 r. Nr 34, poz. 183; z 1986 r. Nr 47, poz. 228; z 1987 r. Nr 33, poz. 186 i Nr 21, poz. 123; z 1989 r. Nr 20, poz. 107; z 1990 r. Nr 34, poz. 201; z 1991 r. Nr 100 po. 442 i Nr 119, poz. 513; z 1994 r. Nr 122, poz. 593; z 1995 r. Nr 1, poz. 1 i Nr 74, poz. 368 oraz z 1996 r. Dz.U. Nr 43, poz. 189 i Nr 106, poz. 496).
10. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 1991 r. Nr 36, poz. 161, z 1992 r. Nr 20, poz. 78, z 1993 r. Nr 28, poz. 127, z 1995 r. Nr 85, poz. 426, Nr 141, poz. 692 oraz z 1996 r. Nr 43, poz. 189).
11. Ustawa z dnia 26 października 1971 r. Karna skarbową (tj. Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103; z 1985 r. Nr 23, poz. 100; z 1990 r. Nr 14, poz. 84 i 86, poz. 503; z 1991 r. Nr 199, poz. 442 i Nr 107, poz. 458; z 1992 r. Nr 21, poz. 85 i Nr 68, poz. 241; z 1994 r. Nr 43, poz. 160, Nr 126, poz. 615 i Nr 136, poz. 703; z 1995 r. Nr 132, poz. 641 oraz z 1996 r. Nr 132, poz. 621).
12. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 lutego 1992 roku w sprawie właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych (Dz. U. Nr 16, poz. 62; Dz. U. z 1995 r. Nr 12, poz. 56; Dz. U. z 1996 r. Nr 2, poz. 11).

13. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 1989 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1990 r. Nr. 1, poz. 4, i Nr 50, poz. 295; z 1991 r. Nr 124, poz. 550; z 1993 r. Nr 134, poz. 654; z 1994 r. Nr 52, poz. 211 i Nr 126, poz. 620) - obowiązywało do 1 lutego 1995 roku.
14. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 7, poz. 33) - obowiązuje od 1 lutego 1995 roku.
15. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1994 roku w sprawie karty podatkowej (Dz. U. Nr 140, poz. 787; Dz. U. z 1995 r. Nr 148, poz. 721).