

I. CZĘŚĆ OGÓLNA

Nr ewid. 216/97/P96010/DBP

1. Charakterystyka kontroli

- 1.1. **Temat:** Działalność Ministerstwa Finansów i urzędów skarbowych w zakresie poboru podatku od towarów i usług.
- 1.2. **Numer:** P/96/010
- 1.3. **Rodzaj:** Kontrola planowa, ujęta w planie kontroli na IV kwartał 1996 r. i I kwartał 1997 r.
- 1.4. **Inicjator:** Najwyższa Izba Kontroli, uwzględniając propozycje Komisji Polityki Gospodarczej, Budżetu i Finansów Sejmu RP.
- 1.5. **Cel:** Ocena realizacji, przez kontrolowane jednostki zadań określonych w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹ w zakresie poboru podatku od towarów i usług, a w szczególności:
- w Ministerstwie Finansów:
 - organizacji wprowadzania podatku od towarów i usług,
 - niektórych aspektów funkcjonowania w praktyce przepisów dotyczących podatku od towarów i usług,
 - wykorzystania przez Ministra Finansów uprawnień do udzielania ulg i zwolnień z wpłat do budżetu państwa należności z tytułu podatku od towarów i usług,
 - osiągniętych przez budżet państwa wpływów z podatku od towarów i usług,

¹ Dz.U. Nr 11, poz. 50, Nr 28, poz. 127, Nr 129, poz. 599; z 1994 r. Dz.U. Nr 132, poz. 670; z 1995 r. Dz.U. Nr 44, poz. 231, Nr 142, poz. 702, Nr 142, poz. 703; z 1996 r. Dz.U. Nr 137, poz. 640. Do czasu zakończenia kontroli Minister Finansów nie ogłosił tekstu jednolitego ustawy.

- w urzędach skarbowych:
 - wielkości zrealizowanych wpływów z podatku od towarów i usług, wielkości zaległości we wpłatach tego podatku oraz skuteczność egzekwowania zaległości,
 - prawidłowość dokonywania zwrotów różnicy podatku naliczonego nad należnym,
 - zakresu i częstotliwości stosowania ulg w podatku od towarów i usług (zaniechanie ustalania i poboru, umorzenie zaległości, rozkładanie na raty i przedłużanie terminów płatności zobowiązań podatkowych).
 - działalności kontrolnej urzędów skarbowych.

1.6. **Badany okres:** Od 5 lipca 1993 r., tj. od czasu wejścia w życie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, do 31 grudnia 1996 r.

1.7. **Czas przeprowadzenia kontroli** 21.11.1996 r. - 17.03.1997 r.

1.7. **Jednostki kontrolowane:** Badaniami objęto łącznie 39 jednostek, w tym Ministerstwo Finansów. Wykaz skontrolowanych jednostek zawiera załącznik Nr 1 do niniejszej informacji

1.9. **Uczestnicy kontroli:** Departament Budżetu Państwa i 14 Delegatur NIK

Przy opracowaniu niniejszej informacji, obok dokumentacji zgromadzonej w wyniku kontroli, korzystano także z ustaleń zawartych w: *Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 1996 r.*²; *Informacji o wynikach kontroli realizacji dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego*³; *Informacji o wynikach kontroli realizacji przez urzędy skarbowe zadań w zakresie egzekucji administracyjnej w latach 1994-1996 (I półrocze)*⁴.

2. Synteza ustaleń kontroli i ocen kontrolowanej działalności

² NIK, Warszawa 1997 r.

³ NIK, Departament Budżetu Państwa, Warszawa, maj 1997 r.

⁴ NIK, Departament Budżetu Państwa, Warszawa, maj 1997 r.

2.1. Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia przygotowanie i wdrożenie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Rozwiązania przyjęte przez ustawodawcę pozwoliły na przystosowanie w znacznym stopniu polskiego systemu podatkowego do rozwiązań obowiązujących w krajach Unii Europejskiej, nie wpłynęły negatywnie na przebieg procesów gospodarczych, oraz - czego się powszechnie obawiano - nie spowodowały dodatkowego wzrostu cen. Pozwoliły równocześnie na systematyczny wzrost dochodów budżetu państwa z tego źródła dochodów (str. 27-28 i 47-48).

2.2. Złożoność problematyki podatku od towarów i usług była przyczyną siedmiokrotnych zmian ustawy w okresie czterech lat jej funkcjonowania.

Najwyższa Izba Kontroli, w zakresie przepisów wykonawczych, stwierdziła przypadki nieprzestrzegania zasad tworzenia prawa, zbyt krótkich terminów między ogłoszeniem aktu normatywnego a datą jego wejścia w życie oraz wydawania ich z wcześniejszą mocą obowiązującą od dnia ogłoszenia (str. 35-38).

2.3. Do końca sierpnia 1997 r. Minister Finansów nie ogłosił tekstu jednolitego ustawy, pomimo obowiązku sformułowanego w art. 4 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r.⁵ nowelizującej ustawę o tym podatku.

2.4. W okresie od 1993 r. (II półrocze) do 1996 r. Minister Finansów wydał 56 aktów wykonawczych dotyczących podatku od towarów i usług, w tym 22 zarządzenia w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług. Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła, iż 18 z tych zarządzeń, wydano bez uprzedniego oszacowania ich skutków finansowych. Było to niezgodne z procedurą wynikającą z uchwały Nr 20 Rady Ministrów z dnia 12 lutego 1991 r. w sprawie regulaminu prac Rady Ministrów, wymagającą aby uzasadnienie do projektu aktu normatywnego przedstawiało skutki finansowe związane z wejściem aktu w życie (str. 36-38).

Zgodnie z powyższymi wymaganiami Minister Finansów wydał, w badanym okresie, 4 zarządzenia w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług. Będące konsekwencją tych zarządzeń ulgi, przyznane na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, oszacowano na 1.244.000 tys. zł⁶, co stanowi 1,8% wpływów budżetu państwa z podatku od towarów i usług w analogicznym okresie (str. 38).

⁵ Dz.U. Nr 137, poz. 640.

⁶ Kwota stanowi sumę szacunków Ministerstwa Finansów wynikającą z uzasadnień do zarządzeń w których zostały określone skutki finansowe ulg.

2.5. Urzędy skarbowe przyznawały ulgi w podatku od towarów i usług również w wyniku pism zalecających Ministerstwa Finansów. "Zalecenia" Ministerstwa Finansów w sprawie ulg, zawarte w tych pismach, dotyczyły zarówno określonych imiennie podatników, jak też całych grup podatników. Działania te Najwyższa Izba Kontroli ocenia jako niezgodne z prawem ingerowanie w tok postępowania podatkowego.

Praktyka wydawania pism "zalecających" została usankcjonowana została "Decyzją Ministra Finansów Nr 2/ON z dnia 27 lipca 1995 r. w sprawie ograniczeń w udzielaniu ulg podatkowych".

"Decyzja" - zdaniem Najwyższej Izby Kontroli - narusza przepisy o właściwości rzeczowej organów podatkowych (art. 9 ust. 4-6 ustawy z 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych - obecnie art. 5 ust. 6-8 nowej ustawy z 21 czerwca 1996 r.) oraz przepisy ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego (art. 19). Ponadto jest sprzeczna z art. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, gdyż przyznaje (np. § 1 pkt 6, § 3) jednostkom organizacyjnym Ministerstwa kompetencje organów podatkowych, czym narusza również art. 6 Kpa (str. 45-47 i zał. Nr 3 do informacji).

Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie stwierdzał nieważność decyzji wydawanych na polecenie przełożonych skonkretyzowane co do jej treści, a także orzekał, iż polecenie wydania decyzji o określonej treści narusza układ kompetencyjny ustalony ustawą.

Minister Finansów ma ustawowe prawo wydawania, ogłaszanych w Monitorze Polskim, zarządzeń w sprawie ulg podatkowych o charakterze ogólnym, odnoszących się do określonych grup podatników. Natomiast konkretnym podatnikom, w konkretnych sytuacjach, mogą być przyznawane ulgi i zwolnienia podatkowe na podstawie decyzji urzędów skarbowych.

W okresie od II półrocza 1993 r. do końca 1996 r., w wyniku około 600 pism zalecających, kierowanych z Ministerstwa Finansów do organów podatkowych, urzędy skarbowe udzieliły ulg dotyczących zaniechania ustalania i poboru oraz umorzenia zaległości podatku od towarów i usług na kwotę co najmniej 312.133 tys. zł.

Ponadto - w wyniku około 150 pism zalecających odraczanie terminów płatności lub rozłożenie płatności na raty - urzędy skarbowe udzieliły podatnikom ulg z tego tytułu na kwotę około 46.027,4 tys. zł (str. 38-41 i zał. Nr 2 do informacji).

Z ustaleń kontroli wynika, iż kwoty ulg dotyczących zaniechania ustalania i poboru oraz umarzania zaległości w podatku od towarów i usług, wynikające z decyzji wydanych w tych sprawach przez 38 objętych kontrolą urzędów skarbowych wynosiły: w I półroczu 1993 r. - 721,7 tys.zł, w 1994 r. - 4.097,0 tys.zł, w 1995 r. - 13.644,1 tys.zł i w 1996 r. - 19.466,7 tys.zł (str. 58).

2.6. Wydawane - w oparciu o "zalecenia" Ministerstwa Finansów - decyzje o przyznaniu ulgi podatkowej w postaci zaniechania ustalania i poboru oraz umorzenia zaległości w podatku od towarów i usług, z reguły nie były poprzedzone kontrolą źródłową u podatnika wnoszącego o ulgę.

Akta poszczególnych spraw dotyczących decyzji o przyznaniu ulgi, w wielu przypadkach, nie zawierały udokumentowania rozpoznania stanu faktycznego i okoliczności mogących uzasadniać wniosek podatnika o przyznanie ulgi. Wiele decyzji nie spełniało także wymogów formalnych określonych w art. 107 kpa (nie zawierało, m.in. uzasadnienia faktycznego). Nieprawidłowości te stwierdzono w ponad połowie skontrolowanych urzędów (str. 55-58).

2.7. Minister Finansów, w okresie od 23 sierpnia 1993 r. - do 19 grudnia 1994 r., 4 decyzjami w sprawie wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług (Nr 5/ON z 23 sierpnia 1993 r., 2/ON z 28 lutego 1994 r., 6/ON z 20 lipca 1994 r. i 8/ON z 19 grudnia 1994 r.), ograniczył, wynikające bezpośrednio z przepisów ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych uprawnienia urzędów skarbowych, zobowiązując je do:

- "zaniechania podejmowania decyzji na podstawie ustawy o zobowiązaniach podatkowych" w 3 rodzajach spraw na czas określony (5/ON z 23 sierpnia 1993 r.),
- uzyskania przez organ podatkowy I instancji, w przypadku zamiaru wydania pozytywnej decyzji o ulgach podatkowych w podatku od towarów i usług, uprzedniej zgody organu wyższego stopnia lub zgody Ministra Finansów.

Należy odnotować, iż 18 stycznia 1996 r. (z mocą od 1 stycznia 1996 r.) Minister Finansów uchylił wymienione wyżej postanowienia.

Najwyższa Izba Kontroli dostrzega potrzebę prawnego ograniczenia swobody uznania administracyjnego w sprawach ulg podatkowych udzielanych na podstawie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Ograniczenie to winno mieć postać normy prawnej powszechnie obowiązującej, tak w zakresie ustalenia przesłanek prawno materialnych, jak i kompetencji organów orzekających w sprawach ulg. Luki w prawie nie mogą jednak w tej dziedzinie wypełniać akty kierownictwa wewnętrznego (str. 42-45).

2.8. Dochody budżetu państwa z podatku od towarów i usług stanowiły w 1994 r. 23,78%, w 1995 r. 24,6%, a w 1996 r. 28,1% dochodów budżetowych ogółem.

W 1993 r. dochodów z podatku od towarów i usług nie planowano, a zrealizowano w kwocie 5.129.100 tys.zł. Na 1994 r. zaplanowano dochody z podatku od towarów i usług w wysokości 13.520.000 tys.zł, a wykonano w kwocie 15.013.900 tys.zł, tj. w 111%.

W 1995 r. planowano osiągnięcie dochodów z podatku od towarów i usług w kwocie 19.130.000 tys.zł a zrealizowano w kwocie 20.673.400 tys.zł, co stanowiło 108,1% wielkości planowanej.

Zgodnie z ustawą budżetową na 1996 r. z podatku od towarów i usług do budżetu państwa powinna wpłynąć kwota 25.698.600 tys.zł. Wykonanie wyniosło: 28.025.965 tys. zł⁷, co stanowi 109,1% założeń planowych (str. 47-48).

2.9. Najwyższa Izba Kontroli uznaje za niepokojące, że po zmniejszeniu w 1994 r., następuje ponowny wzrost od 1995 r. zaległości we wpłatach podatku od towarów i usług. W 1993 r. zaległości stanowiły 5,3% dochodów ogółem z tego podatku, w 1994 r. wskaźnik ten uległ wyraźnemu obniżeniu i wyniósł 3,76%, a na koniec 1995 r. stanowił 3,94%. Kwota zaległości w podatku od towarów i usług na koniec 1996 r. wyniosła 1.383.710 tys. zł⁸, co w stosunku do wykonania dochodów budżetu państwa z tego podatku, stanowi 4,9% (str. 48).

Natomiast w 38 objętych kontrolą urzędach skarbowych zaległości w regulowaniu zobowiązań wobec budżetu państwa z tytułu podatku od towarów i usług stanowiły: w II półr. 1993 r. - 18,2% zrealizowanych dochodów z tego podatku, w 1994 r. - 3,6%, w 1995 r. - 4,4% a w 1996 r. - 4,8% (str. 50-52).

Należy podkreślić, iż w kwotach zaległości mieszczą się zobowiązania państwowych jednostek budżetowych, których zobowiązaniami (na podstawie art. 28 ustawy

⁷ Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 1996 r. NIK, lipiec 1997 r.

⁸ cyt. Analiza wykonania budżetu państwa ...

o zobowiązaniach podatkowych), podmioty gospodarcze regulowały swoje zobowiązania podatkowe wobec Skarbu Państwa, z tytułu podatku od towarów i usług.

2.10. W objętych kontrolą urzędach skarbowych powszechnie występowały opóźnienia w ustalaniu zaległości oraz dłużników, a w następstwie tego opóźnione było wystawianie przez księgowość podatkową tytułów wykonawczych. Główną przyczyną tego stanu jest, według Najwyższej Izby Kontroli, brak właściwego oprzyrządowania informatycznego w komórkach księgowości urzędów skarbowych (str. 52-54).

Przedsięwzięcia w zakresie komputeryzacji urzędów skarbowych - w ramach kontraktu z BULL SA - nie dały efektów w postaci zintegrowanego systemu informatycznego księgowości podatkowej w urzędach skarbowych (kontrakt z firmą BULL SA zamknięto w 1995 r.). Prace związane z wprowadzeniem informatyki w komórkach księgowości podatkowej urzędów skarbowych od 1996 r. prowadzone są przez Zespół ds. Koncepcji Księgowości, powołany przez Ministra Finansów decyzją nr 5/ON/96 z dnia 5 sierpnia 1996 r.⁹.

2.11. W 3/4 objętych kontrolą urzędach skarbowych dokonanie zwrotu podatku nie było poprzedzone kontrolą źródłową u podatnika, pomimo takiego obowiązku, wynikającego z wytycznych Ministra Finansów do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług (Decyzja Nr 2/ON Ministra Finansów z dnia 28 lutego 1994 r.) (str. 58-64). Podatnik ma prawo - stosownie do art. 19 i art. 21 ustawy PTU do: obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Zwrot różnicy podatku następuje na rachunek bankowy podatnika w ciągu 25 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika (art. 21 ust. 6¹⁰). Różnica podatku nie zwrócona przez urząd skarbowy w terminie, traktowana jest jako nadpłata podatku podlegająca oprocentowaniu (art. 2 ust. 7).

Kwoty zwrotów różnicy podatku od towarów i usług dokonane przez wszystkie urzędy skarbowe wynosiły w poszczególnych latach:

- w 1993 r. (II półrocze) - 911.759,9 tys. zł (w tym kwota odsetek za zwłokę 180,0 tys. zł),
- w 1994 r. - 4.861.490,5 tys. zł (w tym kwota odsetek za zwłokę 436,1 tys. zł),

⁹ "Informacja o stanie informatyzacji systemu podatkowego POLTAX". NIK, Warszawa, styczeń 1996 r.

¹⁰ Brzmienie art. 21 ust. 6 zostało zmienione ustawą z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej - Dz.U. Nr 137, poz. 640.

- 1995 r. - 8.423.573,0 tys.zł (w tym kwota odsetek za zwłokę 4.335,0 tys.zł),
- 1996 r. - 11.422.652,0 tys.zł (w tym kwota odsetek za zwłokę 20.006 tys.zł).

W stosunku do zrealizowanych - w analogicznych okresach - dochodach z podatku od towarów i usług, kwoty zwrotów stanowiły w skali kraju, odpowiednio: 17,8%, 32,4%, 40,7% i 40,8% (str. 63), a w objętych kontrolą (38) urzędach skarbowych odpowiednio: 42,6%, 72,1%, 79,8% i 60,1%.

2.12. Ustalenia kontroli wskazują, iż urzędy skarbowe nie przeprowadzały u podatników mających zainstalowane kasy fiskalne kontroli w zakresie sposobu i prawidłowości ich wykorzystania do celów rejestracji wysokości obrotów i podatku należnego (zakres kontroli kas fiskalnych został ustalony w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 1 lutego 1994 r.). Kontrolowano głównie realizację obowiązku zainstalowania kas, prawidłowość instalowania przez podatników tych urządzeń pod względem kryteriów i warunków technicznych, które muszą spełniać kasy rejestrujące, pomijając kontrolę prawidłowości raportów sprzedaży dobowej i okresowej, wydruków oryginałów i kopii paragonów dla każdej sprzedaży, prawidłowości stawek podatkowych przypisanych dla danego towaru (str. 65-67).

W opinii Najwyższej Izby Kontroli obejmowanie kontrolą przez urzędy skarbowe wyłącznie technicznych warunków instalowania kas przez podatników, nie daje gwarancji, że kontrolowane podmioty w sposób prawidłowy wykonywały obowiązek dokumentowania obrotów przy pomocy kas fiskalnych.

2.13. Z ustaleń kontroli wynika, że Ministerstwo Finansów - pismem z dnia 30 maja 1994 r. znak PP7-7253/132/94 - skierowanym do izb i urzędów skarbowych, zobowiązało te organy do udostępniania producentom i importerom kas rejestrujących oraz ich dystrybutorom, list podatników obowiązanych do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy użyciu kas rejestrujących. Dane te umożliwiały producentom i importerom kas ustalenie wysokości obrotów osiągniętych przez każdego z tych podatników (str. 67). Świadczy to o nieprzestrzeganiu ustawy z dnia 14 grudnia 1982 r. o ochronie tajemnicy państwowej i służbowej¹¹, w szczególności art. 3 ust. 1 i 2. Ministerstwo Finansów anulowało wyżej wymienione pismo dopiero w lipcu 1996 r.

2.14. Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła, że Minister Finansów, w ramach nadzoru nad organami podatkowymi, nie korzystał z upoważnienia zawartego w art. 2

¹¹ (Dz.U. Nr 40, poz. 271; z 1990 r. Nr 34, poz. 198; z 1996 r. Dz.U. Nr 106, poz. 496).

pkt 11 ustawy z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz o urządach i izbach skarbowych¹².

Ustalenia kontroli wskazują, iż w latach 1993-1996, Ministerstwo Finansów nie przeprowadzało kontroli działalności podległych organów podatkowych w zakresie stosowania przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, a informacje o ewentualnych nieprawidłowościach w działalności organów podatkowych uzyskiwało od podatników i w wyniku kontroli przeprowadzonych przez NIK.

2.15. W wyniku przeprowadzonych przez NIK kontroli stwierdzono w 11 urządach skarbowych uszczuplenie dochodów budżetowych w wysokości 2.464,9 tys. zł.

W wyniku realizacji wniosków pokontrolnych odzyskano dla budżetu kwotę 1.036.754,8 zł.

3. Uwagi i wnioski

1. W wystąpieniach pokontrolnych Najwyższa Izba Kontroli przedstawiła, m.in. następujące wnioski zmierzające do usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości:

1) do Ministra Finansów - w sprawie:

- a/ sporządzania szacunków skutków budżetowych przy projektowaniu regulacji prawnych dotyczących zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług,
- b/ zaniechania praktyki wpływania na treść decyzji o ulgach podatkowych, wydawanych przez urzędy i izby skarbowe, poprzez "upoważnienia", "zalecenia" itp. dyspozycje, odnoszące się do poszczególnych podatników, a wykorzystywanie - jeśli zachodzi taka potrzeba - instrumentów zgodnych z ustawą o zobowiązaniach podatkowych i Kodeksem postępowania administracyjnego,
- c/ uchylecia "Decyzji Nr 2/ON Ministra Finansów z dnia 27 lipca 1995 r. w sprawie ograniczenia w udzielaniu ulg podatkowych", sankcjonującej praktykę "wydawania decyzji" w indywidualnych sprawach ulg podatkowych, przez departamenty Ministerstwa Finansów,

¹² Dz.U. z 1994 r. Nr 106, poz. 511 ze zm.

2) do naczelników urzędów skarbowych - w sprawie:

- a/ dokonywania szczegółowej analizy sytuacji finansowej i gospodarczej podmiotów wnoszących o udzielenie ulgi podatkowej poprzez wykorzystanie wszystkich upoważnień, jakimi w tym względzie dysponują urzędy skarbowe,
- b/ realizowania w pełni wytycznych Ministra Finansów zawartych w Decyzji z dnia 28 lutego 1994 r., tj., obejmowania kontrolami źródłowymi - poprzedzającymi zwroty podatku od towarów i usług - podatników deklarujących wysokie kwoty zwrotów oraz podatników deklarujących mniejsze zwroty, jeżeli złożone przez nich deklaracje budzą jakiekolwiek wątpliwości,
- c/ wzmożenia nadzoru nad realizacją dochodów z podatku od towarów i usług, w szczególności poprzez:
 - niezwłoczne egzekwowanie obowiązku składania deklaracji przez podatników,
 - terminowe dokonywanie księgowania na kartach kontowych podatników,
 - niezwłoczne wszczynanie postępowania egzekucyjnego,
- d/ podjęcia niezbędnych działań, umożliwiających przeprowadzenie szkolenia pracowników w zakresie wykorzystania kas fiskalnych do ewidencji obrotu i należności podatkowych z podatku od towarów i usług.

W świetle wyników kontroli istnieje, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, niezależnie od konieczności realizacji wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym, potrzeba podjęcia działań przez Ministra Finansów mających na celu:

1. Jednoznaczne zdefiniowanie przepisów, których interpretacja w praktyce jest niejednolita.
2. Przyspieszenie opracowania programu komputeryzacji rachunkowości podatkowej dla urzędów skarbowych.
3. Wzmocnienie nadzoru nad organami podatkowymi poprzez wykorzystanie uprawnień kontrolnych wynikających z art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 21 czerwca o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. Nr 106, poz. 489).

4. Ogłoszenie jednolitego tekstu ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym stosownie do obowiązku sformułowanego w art. 4 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. nowelizującej ustawę o tym podatku.

II. CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA

1. Charakterystyka uwarunkowań ekonomicznych i stanu prawnego kontrolowanej działalności

A. Uwarunkowania ekonomiczne

Ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wprowadzony został w Polsce nowy system opodatkowania obrotów wzorowany na rozwiązaniach stosowanych w krajach należących do Unii Europejskiej.

Podatek od towarów i usług jest zatem polską odmianą podatku od wartości dodanej¹³, funkcjonującego w państwach wysoko uprzemysłowionych pod nazwą VAT (ang. Value Added Tax).

Zgodnie z I Dyrektywą Rady Ministrów EWG nr 227/67 z 11.04.1967 r.¹⁴ w zakresie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych, zasadą wspólnego systemu VAT jest nałożenie na dobra i usługi powszechnego podatku konsumpcyjnego wprost proporcjonalnego do ceny dóbr i usług, niezależnego od liczby faz produkcji i obrotu, przez które przechodzą te dobra i usługi. Na każdym szczeblu produkcji i obrotu, od kwoty naliczonego od dóbr i usług podatku wg obowiązującej stawki, dokonuje się odliczenia kwoty podatku, która bezpośrednio zwiększyła koszt poszczególnych elementów składających się na ceny (dóbr i usług). Wspólny system VAT jest stosowany aż do szczebla handlu detalicznego włącznie.

¹³ "wartość dodana" - różnica między wyrażoną w cenach rynkowych wartością produkcji globalnej wytworzonej przez danego producenta i wartością dóbr pośrednich produkcyjnych. Słownik ekonomiczny i finansowy. Bernard & Calle. Wyd. Książnica, 1995 r.

¹⁴ Dz.Ustaw EWG nr L.071, 1967 r.

System podatku od wartości dodanej jest zatem oparty na mechanizmie "opodatkowanie - odliczenie", który oznacza, że na każdym szczeblu obrotu, od kwoty podatku obliczonej od dokonanej sprzedaży dokonuje się odliczenia kwoty podatku naliczonej w cenach nabytych surowców, materiałów, półfabrykatów, usług.

W tak funkcjonującym podatku element ceny dóbr i usług jest neutralny z punktu widzenia ilości faz obrotu gospodarczego. Również ogólna kwota odprowadzonego do budżetu państwa podatku nie zależy od liczby faz produkcji i obrotu, lecz jedynie od wartości dodanej w każdej fazie.

Podatek VAT jest również neutralny z punktu widzenia konkurencyjności, gdyż z uwagi na jego powszechny charakter wszystkie dobra podlegają jednakowemu obciążeniu podatkowemu, a konsument nie ma w zasadzie wyboru pomiędzy towarami podlegającymi i nie podlegającymi opodatkowaniu. Neutralność ta jest wzmocniona zasadą, że odliczeniu podlega jedynie podatek, który bezpośrednio zwiększył koszt operacji opodatkowanej oraz zasadą objęcia podatkiem dóbr i usług przekazanych na własne potrzeby przez podlegających opodatkowaniu.

Cechą charakterystyczną podatku od wartości dodanej jest także jego neutralność względem importu i eksportu, oparta o zasadę terytorialności. Jedynie produkcja i obrót dobrami i usługami dokonywany na terytorium kraju podlegają opodatkowaniu. Oznacza to, że wszelki import jest opodatkowany na zasadach obowiązujących w kraju, natomiast eksport dóbr i usług nie podlega opodatkowaniu (w Polsce 0%), dając jednocześnie eksporterowi prawo do zwrotu całego podatku naliczonego w fazie poprzedzającej sprzedaż eksportową.

Niezaprzeczalną zaletą podatku od wartości dodanej jest mechanizm jego rozliczania i poboru, który skłania nabywców i sprzedawców do przestrzegania przepisów podatkowych, gdyż wymusza na nich dokumentowanie obrotów za pomocą faktur. Każdy nabywca, któremu przysługuje prawo odliczenia podatku jest zainteresowany uzyskaniem od dostawcy faktury wyszczególniającej podatek, gdyż jest ona jedyną podstawą do udokumentowania prawa do potrąceń podatku uiszczonego w poprzednich fazach obrotu.

W projekcie uzasadniającym uchwalenie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym podano, że za wprowadzeniem tego podatku przemawia zamiar przystąpienia Polski do EWG oraz konieczność stosowania rozwiązań zrozumiałych dla podmiotów zagranicznych zainteresowanych inwestowaniem w Polsce.

Oczywistym jest także, iż wprowadzenie w życie tej ustawy miało w sposób istotny poprawić kondycję budżetu państwa, gdyż podatek od towarów i usług - w formie określonej w ustawie - miał być szybkim i rytmicznym źródłem dostarczania budżetowi państwa znacznych dochodów.

Istotnie, od wprowadzenia podatku od towarów i usług (w 1993 r.) dochody budżetu państwa z tytułu tego podatku wyniosły w 1996 r. 28.026 mln zł, co stanowiło 28,1% dochodów budżetu państwa ogółem (1994 r. - 23,8%, 1995 r. - 24,7%).

Jak już wspomniano podatek od towarów i usług został skonstruowany według międzynarodowych zasad stosowania VAT. Jednakże ze względów gospodarczych i społecznych nie wszystkie międzynarodowe zasady stosowania VAT mogły być w Polsce wprowadzone od początku, tj. w 1993 r. w momencie wejścia ustawy o podatku od towarów i usług w życie. Dotyczy to m.in.:

- zakazu wyższego opodatkowania importu, (w Polsce pewne odstępstwa od tej zasady są stosowane przede wszystkim w imporcie usług),
- stosowania zwrotu VAT dla turystów zagranicznych,
- zakazu ustalania dla obrotów wewnątrz kraju stawki VAT w wysokości 0%, obecnie pewna część towarów i usług sprzedawanych w kraju ma stawkę zerową,
- ograniczenia zwolnień od VAT tylko do nielicznych przypadków, uzasadnionych względami techniki podatkowej,
- niektórych innych szczegółowych rozwiązań, z reguły korzystniejszych dla polskich podatników niż stosowane w krajach Unii Europejskiej, np. terminy zwrotu podatku.

Generalnie, ocena merytoryczna¹⁵ treści ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w literaturze przedmiotu sprowadza się do stwierdzenia, iż konstrukcja tych podatków przystaje do modelu opodatkowania stosowanego w krajach Unii Europejskiej.

¹⁵ Szerzej: N.Gajl. Modele podatkowe - podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich. Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995 r.

B. Stan prawny

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, zwana dalej ustawą o PTU.

Ustawa weszła w życie 5 lipca 1993 r.¹⁶. Jednak część przepisów weszła w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia ustawy. Zatem z mocą od 2 marca 1993 r. (ustawa została ogłoszona w Dzienniku Ustaw z datą 15 lutego 1993 r.) zaczęły obowiązywać przepisy dotyczące, min.: rejestracji podatników oraz upoważniające Ministra Finansów do wydania przepisów wykonawczych.

Wraz z wejściem w życie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym utraciły moc, m.in. ustawy:

- z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym¹⁷,
- z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej¹⁸.

Tym samym zamknięto okres zróżnicowania podatkowego różnych sektorów gospodarki.

1) Przedmiot opodatkowania

Opodatkowaniu PTU podlegają następujące **czynności** wykonywane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 2 ust. 1-3):

1) sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług,

a także:

- przekazanie przez podatnika towarów oraz świadczenie usług na potrzeby reprezentacji i reklamy i na potrzeby osobiste,
- zamiana towarów, zamiana usług oraz zamiana usługi na towar i towaru na usługę,
- darowizny towarów w zamian za wierzytelności,
- świadczenie usług odpłatnych bez pobrania należności.

¹⁶ Art. 56: Ustawa wchodzi w życie z dniem 5 lipca 1993 r. z wyjątkiem: art. 9, art. 46, art. 47, art. 53 oraz art. 5 ust. 2, art. 6, ust. 10, art. 10, ust. 4, art. 21, ust. 9, art. 23, art. 24, ust. 2, art. 29, ust. 3 i 4, art. 32, ust. 5, art. 34, ust. 3, art. 35, ust. 4, art. 37, ust. 3 i 4, art. 38, ust. 2, art. 39, ust. 2, art. 40, art. 49, ust. 5, art. 50, art. 51, ust. 6 i art. 54, które wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

¹⁷ Dz.U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191 ze zm.

2) Opodatkowaniu PTU podlega również:

- eksport towarów i usług oraz
- import towarów i usług.

Stosownie do art. 4 ustawy o PTU przyjęto, że towarami i usługami są tylko te, które wymieniono w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej.

W okresie przejściowym (do 31.12.1995 r., przesuniętym do końca 1998 r.) towary i usługi będące przedmiotem czynności opodatkowanych PTU nie wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, podlegają opodatkowaniu stawką 22%.

Bez wpływu na obowiązek podatkowy jest fakt, czy czynności podlegające opodatkowaniu wykonane zostały z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa. Nie ma więc znaczenia dla celów podatkowych, czy osoba wykonująca czynności podlegające opodatkowaniu PTU jest np. wpisana do ewidencji działalności gospodarczej czy rejestru sądowego, a także czy uzyskała koncesję (art. 2 ust. 4).

2) Podmioty obowiązane do obliczania i uiszczania podatku

Ustawa o PTU określiła krąg podmiotów będących podatnikami tego podatku maksymalnie szeroko stanowiąc, że są nimi (art. 5 ustawy): osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne mające siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium RP:

- a) wykonujące na własny rachunek i we własnym imieniu czynności podlegające opodatkowaniu w okolicznościach wskazujących na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy,
- b) wykonujące czynności maklerskie, wynikające z zarządzania funduszami powierniczymi, czynności wynikające z umowy agencyjnej lub zlecenia, pośrednictwa, komisju lub inne usługi o podobnym charakterze,
- c) na których ciąży obowiązek wpłaty cła na podstawie odrębnych przepisów, niezależnie od tego, czy towar jest zwolniony od cła lub cło na towar zostało zawieszone - uznające siedzibę lub miejsce zamieszkania lub pobytu za granicą, jeżeli wykonują czynności

¹⁸ Dz.U. z 1987 r. Nr. 12, poz. 77 ze zm.

opodatkowane osobiście lub przez osobę upoważnioną albo przy pomocy pracowników bądź przy wykorzystaniu zakładu lub urządzenia służącego działalności produkcyjnej, handlowej lub usługowej,

- d) usługobiorcy usług pochodzących z importu,
- e) za zgodą urzędu skarbowego podatnikami mogą być również zakłady (oddziały) osoby prawnej wykonujące czynności opodatkowane, jeżeli samodzielnie sporządzają bilans.

3) Obowiązek podatkowy

Moment powstania obowiązku podatkowego ma istotne znaczenie dla określenia terminu zapłaty podatku.

W ustawie o PTU jako zasadę generalną przyjęto, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania (dostarczenia), przekazania, zamiany, darowizny towaru lub wykonania usługi (art. 6 ust. 1) z zastrzeżeniem wyjątków określonych w ust. 2-9, takich jak:

- w przypadku gdy podatnik wydaje towar odbiorcy lub wskazanej przez niego osobie trzeciej, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania przez podatnika towaru jednej z tych osób,
- obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania przez podatnika zapłaty za wydany towar nie później jednak niż w ciągu 30 dni od dnia wykonania usługi przez ten podmiot,
- w eksporcie towarów, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą potwierdzenia przez graniczny urząd celny wywozu towaru poza państwową granicę Rzeczypospolitej Polskiej,
- w imporcie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dopuszczenia towaru do obrotu na polskim obszarze celnym w rozumieniu przepisów o prawie celnym.

Z mocy art. 6 ust. 10 Minister Finansów może określić, w drodze rozporządzenia: przypadki powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zapłaty przez podatnika, inne niż wymienione w ustawie momenty powstania obowiązku podatkowego.

W rozumieniu ustawy z dnia 29 grudnia 1989 r. - Prawo celne¹⁹, polski obszar celny to terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 2 ust. 5). Poza polskim obszarem celnym pozostają:

¹⁹ Dz.U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312. Od 1997 r. obowiązuje nowy kodeks celny Dz.U. Nr 23,

wolne obszary celne i składy celne. Wolne obszary celne ustanawia w drodze rozporządzenia Rada Ministrów.

Składem celnym jest wyodrębniona część polskiego obszaru celnego, traktowana jako zagranica, na której terenie podmioty gospodarcze mające siedzibę na terytorium Polski, mogą składać i przechowywać towary oraz dokonywać ich konsygnacji i konfekcjonowania.

Przemieszczanie towarów z wolnego obszaru celnego oraz składu celnego na pozostałą część obszaru Rzeczypospolitej Polskiej traktowane jest jako przekroczenie granicy celnej z wszelkimi konsekwencjami wynikającymi z tego faktu w rozumieniu przepisów prawa celnego. Wprowadzenie towarów złożonych w składzie celnym (wolnym obszarze celnym) na pozostały polski obszar celny jest możliwe wyłącznie po dokonaniu odprawy celnej przywozowej, a więc wydaniu decyzji organu celnego zawierającej rozstrzygnięcie o dopuszczeniu towaru do obrotu na polskim obszarze celnym. Wtedy to powstaje dopiero obowiązek podatkowy w zakresie PTU (art. 6 ust. 7).

Samo złożenie towaru w składzie celnym (wolnym obszarze celnym) nie rodzi takiego obowiązku, gdyż poprzedzone jest jedynie rewizją celną i wydaniem zezwolenia na złożenie towaru.

Importem towarów w rozumieniu PTU (przywozem z zagranicy) jest zatem:

- a) przemieszczenie towarów spoza granicy państwowej na terytorium Polski (z wyłączeniem wolnych obszarów celnych i składów celnych) łączące się z wydaniem decyzji o dopuszczeniu towaru do obrotu na polskim obszarze celnym;
- b) wprowadzenie towarów z wolnych obszarów celnych i składów celnych na pozostały polski obszar celny, w wyniku czego również dochodzi do wydania ww. decyzji.

Nie będzie zatem importem towarów złożenie towaru - przywiezionego spoza granicy państwowej - w wolnym obszarze celnym lub składzie celnym, gdyż uznaje się, że towar ten w dalszym ciągu pozostaje za granicą, a czynność złożenia towaru nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w zakresie PTU.

4) Podstawa opodatkowania

Stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy podstawą opodatkowania jest obrót. Obrotem, z zastrzeżeniem art. 16 i 17 jest kwota należna z tytułu sprzedaży towarów, pomniejszona o kwotę należnego podatku.

Jeżeli więc od wartości (kwoty) sprzedaży z podatkiem (tj. sprzedaży brutto) odejmiemy kwotę należnego od tej sprzedaży podatku - wynikiem będzie wartość sprzedaży netto (bez podatku), którą wyznaczają koszty i planowany zysk. Z tego wynika, że podstawą opodatkowania jest wartość netto sprzedawanego towaru (usługi). Należny zaś podatek od sprzedaży ustala się poprzez pomnożenie odpowiedniej stawki podatkowej przez wartość (cenę) netto sprzedawanego towaru (usługi).

Ustawa określa ponadto, iż obrót (rozumiany jako całość świadczenia od nabywcy) zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów, bonifikat, upustów uznanych reklamacji oraz o wartości zwróconych towarów i zwróconych kwot nie należnych w rozumieniu przepisów ustawy o cenach a także kwot wynikających z dokonanych korekt faktur (rachunków uproszczonych). Warunkiem zmniejszenia obrotu o rabaty jest jednak ich przyznanie w ciągu roku od dnia wydania towaru lub świadczenia usług. Wyjątek stanowią jedynie rabaty udzielone w okresie gwarancji lub rękojmi, które są podstawą do korekty wysokości obrotu przez cały okres ich trwania (art. 15 ust. 2).

Przy imporcie towarów podstawę opodatkowania stanowi wartość celna (art. 15 ust. 4 - 6) powiększona o należne cło i podatek importowy. Wartość celna - zgodnie z art. 25 prawa celnego - to cena zapłacona lub mająca być uiszczona za towar zgłoszony do odprawy celnej. Do wartości tej dolicza się koszty nie ujęte w cenie, lecz faktycznie poniesione przez kupującego.

Przy imporcie usług podstawę opodatkowania stanowi kwota, jaką usługobiorca obowiązany jest zapłacić - chyba że wartość usługi zwiększa wartość celną importowanego towaru, ponieważ podatek zostanie pobrany w tym przypadku od zwiększonej wartości celnej towaru. Opisany wyjątek ma zastosowanie w sytuacji, gdy wzrosła wartość celna towaru poddanego uprzednio naprawie (art. 15 ust. 5 i 6).

Odmienne sposoby ustalania podstawy opodatkowania ustawa o PTU, określa dla czynności szeroko pojętych umów pośrednictwa. Wśród tych umów wymienić można: umowy zlecenia, agencyjne, komisu, maklerskie oraz wynikające z zarządzania funduszami powierniczymi.

Podstawę opodatkowania dla tych czynności określa art. 16 ust. 1 i 2 ustawy.

Ustawa o podatku od towarów i usług przewiduje szczególne unormowanie, w którym podstawę opodatkowania (w transakcji sprzedaży) określić może organ podatkowy. Jest to rozwiązanie wzorowane na przepisie art. 26 prawa celnego (dot. nie uwzględnienia przez organ celny wartości transakcyjnej).

Organ podatkowy określa wysokość obrotu w przypadku gdy:

- na kupującego zostały nałożone ograniczenia w dysponowaniu lub używaniu towaru, wynikające z umowy, z wyjątkiem przypadków, gdy ograniczenia te są wymagane na podstawie odrębnych przepisów lub nałożone zostały na podstawie orzeczenia sądu albo decyzji administracyjnej,
- sprzedaż lub cena towaru jest uzależniona od spełnienia dodatkowego świadczenia, którego wpływu na wartość towaru nie można ustalić,
- między kupującym a sprzedawcą istnieje związek, polegający w szczególności na tym, że: między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy; związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów.

5) Stawki podatku od towarów i usług

Ustawa o PTU przewiduje jedną podstawową stawkę podatkową 22% (art. 18 ust. 1). W szczególnych przypadkach stawka ta może być obniżona do 7%.

Opodatkowaniem według obniżonej stawki 7% podlegają ściśle określone towary i usługi, które wymienione są w załącznikach do ustawy lub przepisach wykonawczych. Stawka ta w przypadku znacznej części towarów i usług ma charakter czasowy, generalnie podlegają jej dwie grupy towarów i usług wymienionych w art. 51, tj.:

- surowce energetyczne i nośniki energii,
- materiały budowlane, roboty (towary) i usługi związane z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą.

Ustawa przyjmuje także stawkę opodatkowania "0" %. Stawką tą opodatkowany jest głównie eksport towarów i usług, pod warunkiem prowadzenia stosownej ewidencji, określonej w art. 27 ust. 4. Opodatkowanie stawką "0" % powoduje:

- niewystępowanie podatku należnego,
- zwrot kwot podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, które zostały wykorzystane przy sprzedaży towarów lub świadczeniu usług podlegających opodatkowaniu stawką 0%.

6) Wyłączenia z podatku od towarów i usług

Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- sprzedaży przedsiębiorstwa, zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans lub innej zorganizowanej części przedsiębiorstwa stanowiącej wyodrębniony organizacyjnie zakład (oddział),
- działalności w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych, podlegającej opodatkowaniu od gier na zasadach określonych w odrębnej ustawie,
- czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

7) Zwolnienia z podatku od towarów i usług

a) przedmiotowe (art. 7)

W ustawie o PTU od opodatkowania tym podatkiem zwolniono takie rodzaje działalności gospodarczej, które ze względu na swoją specyfikę lub względy społeczne podlegają zwolnieniu również w innych krajach.

Zwolnieniem objęto czynności podlegające opodatkowaniu (sprzedaż, przekazanie, zamianę, darowizny) dotyczące towarów w postaci nisko przetworzonych artykułów żywnościowych, produktów gospodarki rolnej, hodowlanej, ogrodniczej, sadowniczej,

leśnej, łkowej, wodnej i rybnej oraz wyrobów rękodzieła ludowego i artystycznego (zał. Nr 1 do ustawy).

Z opodatkowania PTU wyłączono również świadczenie usług w zakresie: rolnictwa, leśnictwa, łączności, usług komunalnych, mieszkaniowych, niematerialnych usług komunalnych, nauki i rozwoju techniki, oświaty i wychowania, kultury i sztuki, ochrony zdrowia, administracji państwowej i samorządu terytorialnego, wymiaru sprawiedliwości i obrony narodowej, finansów i ubezpieczeń, usług organizacji politycznych i związkowych (zał. Nr 2 do ustawy).

Zwolnieniem od podatku od towarów i usług objęto także:

- eksport towarów i usług, jeżeli nie został dotrzymany warunek prowadzenia przez podatnika pełnej ewidencji sprzedaży i zakupu towarów i usług (art. 7 ust. 1 pkt. 3, art. 18 ust. 3 i art. 27 ust. 4).
- import towarów podlegających zwolnieniu z cła na podstawie art. 12, 14 ust. 1 pkt. 1-5, 7-36 i 38, art. 15, art. 17 ust. 1 pkt 1 i 3-10 oraz ust. 2 a także art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 28 grudnia - Prawo celne,
- odsprzedaż towarów używanych, a także darowizna tych towarów, jeżeli dokonywana jest przez ich użytkownika, a towary te nie stanowią bądź nie stanowiły składników majątku związanego z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą a także czynności o których mowa w art. 13 pkt 2-8 tej ustawy.

b) zwolnienia o charakterze podmiotowo-przedmiotowym

Ustawa zwalnia od podatku podatników u których wartość sprzedaży towarów a także wartość eksportu towarów lub usług nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym 80,0 tys. zł (art. 14 ust. 1).

Ustawa zwalnia od podatku od towarów i usług podatników opłacających podatek dochodowy w formie zryczałtowanej (art. 14 ust. 2). Podatnicy opłacający podatek w tej formie korzystają ze zwolnienia podmiotowego od PTU tylko w zakresie działalności, która - zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 23.12.1994 r. w sprawie karty podatkowej²⁰ - może być objęta podatkiem zryczałtowanym.

²⁰ Dz.U. Nr 140, poz. 787, ze zm.

Zwolnieni podmiotowo podatnicy, korzystający z ryczału mogą - zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy - podlegać opodatkowaniu PTU w zakresie eksportu. Zwrot podatku naliczonego - eksport opodatkowany jest stawką 0% - uzależniony jest w tym przypadku od prowadzenia przez te podmioty ewidencji, określonej w art. 27 ust. 4, czyli takiej - jaką prowadzi podatnik opodatkowany PTU.

Zakłady pracy chronionej (w rozumieniu przepisów o zatrudnieniu i rehabilitacji niepełnosprawnych), co do zasady są zwolnione podmiotowo od PTU, posiadają jednak pełną swobodę w podejmowaniu decyzji dotyczącej opodatkowania lub też zwolnienia od tego podatku. Zarówno zakłady dotychczas funkcjonujące, jak i nowo powstałe - niezależnie od wykazywanej wartości sprzedaży - mogą złożyć zawiadomienie do urzędu skarbowego z wnioskiem o wybranie zwolnienia.

Wymienionych wyżej zwolnień o charakterze podmiotowo-przedmiotowym tzn. dot. podatników płacących podatek dochodowy w formie zryczałtowanej a także zakładów pracy chronionej - nie stosuje się do importu towarów.

8) Zasady ustalania kwoty podatku należnego oraz stosowania odliczeń i zwrotu podatku od towarów i usług.

Podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług (art. 19 ustawy).

Kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach stwierdzających nabycie towarów lub usług, z uwzględnieniem rabatów (bonifikat, upustów, uznanych reklamacji i skont), a w przypadku importu - suma kwot podatku wynikająca z dokumentów odprawy celnej (art. 19 ust. 2 ustawy).

Zgodnie z powyższą definicją podatek naliczony to podatek uiszczony przez nabywcę (importera) przy nabyciu towarów i usług (imporcie towarów) wykazany w fakturze (dokumencie odprawy celnej). Tak więc ten sam podatek od towarów i usług będzie pełnił na fakturze podwójną rolę:

- a) dla wystawcy faktury tzn. podatnika - sprzedawcy - będzie określał kwotę podatku należnego od zrealizowanej czynności opodatkowanej,

b) dla odbiorcy rachunku tzn. podatnika - nabywcy - będzie wyznaczał kwotę podatku jemu naliczonego od powyższej czynności, a więc podlegającego odliczeniu.

Podatnik ma prawo do pośredniego lub bezpośredniego zwrotu podatku naliczonego tylko wówczas, jeżeli zakupy lub zaliczki związane są z działalnością opodatkowaną oraz spełnione są warunki art. 25 ustawy.

Chcąc rozliczyć się z podatku, podatnik musi również ustalić kwotę podatku należnego.

W ustawowej definicji podatku naliczonego ustawodawca posługuje się pojęciem faktury jako dokumentu, w którym wykazana jest kwota podatku zmniejszająca podatek należny u nabywcy otrzymującego ten dokument. Przepisy wykonawcze do ustawy (§ 35 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8.12.1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym²¹), precyzuje, że podstawę do obniżenia przez nabywcę podatku należnego stanowi wyłącznie oryginał faktury²² PTU (lub faktury korygującej albo ich duplikaty). Dlatego też tylko o kwoty podatku wykazane w tych dokumentach podatnik może zmniejszyć kwotę podatku należnego.

Generalnie, ustalenie kwoty podatku, podlegającej odliczeniu, powinno nastąpić na podstawie prawidłowo prowadzonej ewidencji zakupu, będącej rejestrem faktur oraz dokumentów odprawy celnej, stwierdzających fakty zakupu towarów oraz usług.

Zestawienie ustalonych w stosunku miesięcznym kwot: należnego od podatnika podatku oraz naliczonego podatku z tytułu nabytych przez niego towarów i usług - pozwala dopiero określić wysokość kwoty podatku, którą należy odprowadzić do urzędu skarbowego.

9) Obowiązki podatnika PTU

a. Podatnicy podatku PTU są obowiązani, przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 2, złożyć w urzędzie skarbowym zgłoszenie rejestracyjne (art. 9 ust. 1 ustawy).

Właściwym do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego jest urząd skarbowy miejsca wykonywania czynności, a jeżeli te czynności wykonywane są na terenie dwóch lub więcej urzędów skarbowych - urząd właściwy ze względu na siedzibę podatnika, a przy jej braku

²¹ Dz.U. Nr 133, poz. 688 ze zm.

²² Przepisy przewidują tylko jeden przypadek, gdy podatnik może zmniejszyć podatek naliczony wynikający z rachunków uproszczonych - art. 14 ust. 3.

- urząd skarbowy właściwy ze względu na miejsce zamieszkania podatnika. Termin nadania podatnikowi numeru identyfikacyjnego wynosi 30 dni od daty złożenia formularza. Do czasu otrzymania numeru identyfikacyjnego, podatnik ma obowiązek posługiwania się numerem tymczasowym REGON lub PESEL. Posiadanie numeru identyfikacyjnego zobowiązuje podatnika do jego ujawniania w sprawach z zakresu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Ponadto powinien on być umieszczony na wszystkich rachunkach i ofertach wystawianych przez jego posiadacza. Wszyscy zarejestrowani podatnicy zobowiązani są do informowania o zmianach danych zawartych w zgłoszeniu.

W przypadku zaprzestania prowadzenia działalności podatnik ma obowiązek zgłoszenia tego faktu w urzędzie skarbowym - co stanowi podstawę do wykreślenia go z rejestru.

Podatnicy zwolnieni od PTU - na podstawie art. 14 ust. 1 i 6 - wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku, nie są zobowiązani do składania w urzędzie skarbowym zgłoszenia rejestracyjnego.

Wzór zgłoszenia rejestracyjnego Minister Finansów ustalił zarządzeniem z dnia 2 marca 1993 r. w sprawie wzoru zgłoszenia rejestracyjnego, wzoru potwierdzenia tego zgłoszenia, wzoru zgłoszenia o zaprzestaniu działalności oraz zasad ustalania tymczasowych numerów identyfikacyjnych dla podatników podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego²³.

b. Prowadzenie ewidencji dla potrzeb PTU (art. 27).

Ustawa wyodrębnia dwa rodzaje ewidencji:

- pełną ewidencję zakupów i sprzedaży oraz podatku naliczonego i należnego w tym specjalny sposób ewidencji (kasy fiskalne) oraz
- ewidencję sprzedaży według ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości.

Obowiązek ewidencjonowania sprzedaży za dany dzień z chwilą jej dokonania, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym, dla podatników zwolnionych od podatku na podstawie art. 14 ust. 1 pkt. 1, ust. 2, 5 i 6 wynika z art. 27 ust. 1. Ustawa nie określa specjalnych wymogów dla jej prowadzenia (w odróżnieniu od

²³ M.P. Nr 11, poz. 75 ze zm.

pełnej ewidencji zakupów i sprzedaży). Podlega więc ona jedynie ogólnym zasadom prowadzenia rachunkowości²⁴.

U podatników podlegających opodatkowaniu obowiązek ewidencjonowania zakupów i sprzedaży dla celów podatku od towarów i usług oraz charakterystyka ewidencji są określone w art. 27 ust. 4. Wynika z niego, że pełna ewidencja powinna zawierać, m.in.:

- odrębnie określone kwoty podatku naliczonego, związane ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną od podatku,
- dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania,
- wysokość podatku należnego,
- kwotę podatku naliczonego obniżającego podatek należny,
- kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu,
- inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej.

Prowadzona pełna ewidencja zakupów sprzedaży, poza ww. specyficznymi wymogami wynikającymi z ustawy o PTU, winna charakteryzować się formalnymi cechami urządzenia księgowego składającego się na księgi rachunkowe podatnika tzn.:

- być prowadzona chronologicznie i na bieżąco.

W przypadku stwierdzenia, że podatnik narusza obowiązki prawidłowego ewidencjonowania zakupów i sprzedaży ustawa przewiduje odpowiednie sankcje, wymienione w ust. 5 art. 27.

- c. Podatnicy świadczący usługi, w tym również w zakresie handlu i gastronomii na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej są obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących (art. 29 ust. 1).

²⁴ Jednakże w myśl art. 18 ust. 3 podatnicy zwolnieni z podatku na podstawie art. 14 ust. 1 pkt. 2) oraz wykonujący wyłącznie czynności wolne od podatku określone w art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2, dokonujący sprzedaży eksportowej towarów i usług, mogą być w tym zakresie opodatkowani stawką 0%. To opodatkowanie oznacza więc możliwość korzystania z prawa zwrotu podatku uprzednio naliczonego przez dostawców, a dotyczącego wyeksportowanych towarów i usług.

Warunkiem determinującym prawo do stosowania stawki 0% przy eksporcie towarów i usług jest prowadzenie przez podatnika ewidencji dostosowanej do potrzeb PTU obowiązującej podatników podlegających opodatkowaniu, określonej w art. 27 ust. 4.

Obowiązek używania kas rejestrujących obejmować będzie kolejne grupy podatników (zależnie od wysokości obrotów) w kilku etapach (art. 52).

- d. Stosownie do art. 26 ust. 1 ustawy o PTU podatnicy obowiązani są bez wezwania urzędu skarbowego do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku, na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Jednocześnie w terminie płatności podatku podatnicy obowiązani są złożyć właściwemu urzędowi skarbowemu deklaracje podatkowe, według wzoru²⁵ ustalonego przez Ministra Finansów w drodze zarządzenia. Deklaracje podatnik składa za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku.
- e. Podatnik ma obowiązek zgłoszenia zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu urzędowi skarbowemu, który dokonał rejestracji, oraz w przypadkach określonych w art. 6a ustawy - sporządzenie spisu z natury towarów własnej produkcji oraz towarów, które po nabyciu nie zostały odsprzedane i zapłacenie podatku należnego od ich wartości.

2. Ważniejsze ustalenia kontroli

A. Ważniejsze ustalenia kontroli w Ministerstwie Finansów

2.1. Z ustaleń kontroli wynika, iż przy określaniu wysokości opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz stawek podatku akcyzowego dla wyrobów akcyzowych, starano się przyjąć takie rozwiązania, które zakładały, iż łącznie koszty tych podatków - dla poszczególnych grup towarów i usług - pozostawały na poziomie dotychczasowych obciążeń podatkiem obrotowym, co w konsekwencji nie spowodowało dodatkowego wzrostu cen związanego z wprowadzeniem tego podatku oraz spadku dochodów budżetowych.

²⁵ Wzór deklaracji podatkowej Minister Finansów określił w zarządzeniu:

- z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie wzoru deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego (M.P. Nr 24, poz. 240) ze zm.

Sejm RP uchwałą z dnia 28 listopada 1992 r. w sprawie wprowadzenia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego²⁶, zobowiązał Rząd, m.in. do:

- wydania wszystkich obligatoryjnych aktów wykonawczych do ustawy najpóźniej w ciągu 75 dni po dniu jej wejścia w życie,
- przeprowadzenia akcji szkoleniowej i popularyzatorskiej dotyczącej nowego podatku.

Ustalenia kontroli wskazują, że Minister Finansów wywiązał się z obowiązków nałożonych na resort finansów tą uchwałą:

- akty wykonawcze do ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, zostały wydane z zachowaniem określonego w uchwale terminu;
- w 1993 r. powołany został w Ministerstwie Finansów Zespół Koordynacyjnej Podatkowej Kampanii Informacyjnej, do którego zadań należało min.: podejmowanie decyzji programowych i organizacyjnych oraz inicjowanie przedsięwzięć i akcji w ramach kampanii dotyczącej wprowadzania nowych podatków, współdziałanie ze środkami masowego przekazu oraz instytucjami działającymi na rzecz upowszechniania wiedzy podatkowej
- w latach 1992-1993 Ministerstwo Finansów przy udziale Fundacji Rozwoju Systemu Finansowego, zorganizowało szereg szkoleń urzędników aparatu skarbowego;
- od czerwca 1995 r. Ministerstwo Finansów rozpoczęło wydawanie Biuletynu Skarbowego zawierającego, m.in. zbiór interpretacji i wyjaśnień dotyczących problematyki podatku od towarów i usług.

2.2. W praktyce przy stosowaniu przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym ujawniło się wiele problemów szczegółowych. Niektóre z nich, ustalone w czasie kontroli, przedstawiono poniżej.

W zakresie zakładów pracy chronionej, przepisy ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym stanowią, iż zakłady

²⁶ MP Nr 39, poz. 285.

te mogą wybrać zwolnienie od podatku lub płacić podatek na ogólnych zasadach. Przy wprowadzaniu przepisów ustawy Ministerstwo Finansów zakładało, iż pomoc dla zakładów pracy chronionej będzie udzielana z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, tj. jednostki ustawowo powołanej do udzielania pomocy tym zakładom.

Środowiska inwalidzkie domagały się jednak wprowadzenia szczególnych preferencji w podatku od towarów i usług dla zakładów pracy chronionej. Argumentacja Ministerstwa Finansów wskazująca na to, iż konstrukcja podatku od towarów i usług nie nadaje się do stosowania szczególnych preferencji podatkowych dla zakładów pracy chronionej oraz że z przepisów o podatku VAT stosowanych np. w Niemczech i Szwecji wynika, iż żadne preferencje w tym podatku nie są stosowane a pomoc dla firm zatrudniających osoby niepełnosprawne w tych krajach jest realizowana bezpośrednio z budżetu w formie subwencji, nie została zaakceptowana przez środowiska inwalidzkie oraz Ministra Pracy i Polityki Socjalnej.

"Uginając się pod presją ww. podmiotów²⁷, Minister Finansów wydał zarządzenie z dnia 16 czerwca 1993 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej²⁸.

Zgodnie z zarządzeniem, różnica między podatkiem należnym i podatkiem naliczonym nie jest wpłacana do budżetu, ale pozostaje do dyspozycji zakładu pracy chronionej. Pozostawienie tej różnicy miało finansować wyższe koszty produkcji zakładów pracy chronionej.

Stosowanie przepisów tego zarządzenia doprowadziło do ujemnych skutków dla budżetu państwa.

Według danych izb skarbowych, w okresie półrocznego obowiązywania powyższego zarządzenia, wyłudzone z budżetu państwa ponad 3 mln zł oraz podjęto próby wyłudzenia zwrotu podatku na kwotę około 50 mln zł".

Mechanizm tych nadużyć był następujący:

²⁷ cyt. z uzasadnienia Ministra Finansów do zmiany zarządzenia z dnia 16 czerwca 1993 r.

²⁸ MP nr 32, poz. 330 ze zm.

Zakład pracy chronionej wystawiał fakturę z bardzo wysoką ceną netto i bardzo wysokim podatkiem należnym. Podatek ten nie jest płacony, zgodnie z powyższym zarządzeniem do budżetu. Firma, która nabyła towar od zakładu pracy chronionej, dokonuje eksportu towaru, otrzymując zwrot z budżetu wysokiej kwoty podatku, wynikającej z faktury wystawionej przez zakład pracy chronionej. Następnie firma, która dokonała eksportu, płaci tylko niewielką część należności pokrywającej koszty zakładu pracy chronionej i zysk za dostarczony towar i np. ogłasza upadłość albo "znika". Wyłudzony zwrot podatku z tytułu eksportu jest nie do wyegzekwowania. Z jednej tylko transakcji dokonanej między kontrahentami w Bydgoszczy wyłudźcono zwrot podatku, którego nikt nie zapłacił, w kwocie 1 mln zł. Inny rodzaj nadużyć, to np. umowa z zakładem pracy chronionej o wysoką cenę i wysoki podatek wykazany w fakturze, odliczenie tego podatku u nabywcy i podział zysków uzyskanych z tytułu potrąconego podatku naliczonego między dostawcą (zakład pracy chronionej) a nabywcą.

W celu zapobieżenia dalszym przypadkom nadużyć, a jednocześnie nie pozbawienia zakładów pracy chronionej środków finansowych z tytułu zaniechania poboru podatku od towarów i usług, Minister Finansów wydał nowe zarządzenie, w którym utrzymano dotychczasowe uprawnienia zakładów pracy chronionej do zatrzymania przez te zakłady różnicy między podatkiem należnym a naliczonym, z tym jednak, że oryginały i kopie faktur VAT (faktur korygujących) wystawianych przez te zakłady muszą zawierać wyrazy "Faktury VAT ZPChr." Ma to je wyróżnić spośród innych faktur, bowiem nie zapłacenie należności w nich określonych będzie oznaczało dla odbiorców tych faktur brak możliwości odliczenia od podatku należnego podatku określonego w tych fakturach.

Dla wyeliminowania powyższych praktyk Minister Finansów wydał zarządzenie z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej²⁹ uchylając zarządzenie z dnia 16 czerwca 1993 r.

Kolejna sprawa, która pojawiła się wkrótce po wejściu w życie ustawy o podatku od towarów i usług, dotyczyła prawidłowej klasyfikacji towarów, która stanowi podstawę do zastosowania odpowiedniej stawki podatku. Nieuporządkowanie klasyfikacji w SWW branży maszyn, urządzeń i narzędzi rolniczych i dla gospodarki leśnej oraz ciągników uniwersalnych (rolniczych) - przy odmiennym klasyfikowaniu

poszczególnych wyrobów z tej branży przez Ministerstwo Finansów - dezorientowało podmioty gospodarcze i utrudniało prawidłowe stosowanie stawek podatkowych oraz wywoływało konflikty z pracownikami organów podatkowych i UKS. Podobne rozbieżności dotyczyły, m.in. wyrobów ciastkarskich i cukierniczych oraz pieczywa cukierniczego i trwałego. Wiele decyzji urzędów skarbowych zostało zaskarżonych do NSA. Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w tych sprawach również nie były jednolite.

Dla potrzeb bieżących Ministerstwo Finansów wyjaśniło powyższe zagadnienia pismami skierowanymi do organów podatkowych:

- w sprawie wysokości opodatkowania części do maszyn, urządzeń i narzędzi rolniczych, akumulatorów oraz ciągników uniwersalnych rolniczych, pismami: znak PP1-7200-167/93/AS z dnia 23.08.1993 r. i znak PP3-8216/94/RB z dnia 21.02.1994 r.,
- w sprawie wysokości opodatkowania wyrobów ciastkarskich i cukierniczych, pismem: znak PP1-7208/88/96/BL z dnia 18.11.1996 r.,
- w sprawie wysokości opodatkowania pieczywa cukierniczego trwałego, pismami: znak PP1-7207-80/95/SK z dnia 31.03.1995 r. i PP1-7208/48/96/BL z dnia 22.05.1995 r.

Niejednolitość orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach dotyczących stosowania przepisu § 40a (stosowanie stawki 0 % do usług związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12.05.1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług była przedmiotem korespondencji pomiędzy Ministrem Finansów a Prezesem Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Pismem z dnia 21.04.1994 r. znak PP1-7207-84/95/SK Minister Finansów zwrócił się do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie podając:

"Przesyłam w załączeniu wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16.02.1995 r. sygnatura akt SA-P-3084/94 oraz z dnia 13.07.1994 r. sygnatura akt III SA 11/94, zawierające różne rozstrzygnięcia w sprawie stosowania przepisu § 40a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 39, poz. 176 ze zm.). Równocześnie uprzejmie proszę o podjęcie działań w celu ujednolicenia orzecznictwa w sprawie stosowania ww. przepisu".

²⁹ MP z 1995 r. Nr 2, poz. 27 ze zm.

W kolejnym piśmie znak PP1-7207-84a/95/SK z dnia 21.06.1995 r. w ww. sprawie do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie Minister Finansów podał min.:

"Nawiązując do pisma L.dz. BO 495/95 z dnia 05.05.1995 r. pozwalam sobie zauważyć, że pismo to nie rozwiązuje podstawowego problemu poruszonego w moim piśmie z dnia 21.04.1995 r. znak PP1-7207-84/95/SK, tzn. zróżnicowanego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie stosowania przepisu § 40a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 39, poz. 176 ze zm.). Uważam, że tego rodzaju sytuacja nie może być utrzymywana, bowiem zarówno w organach podatkowych, jak i w Ministerstwie Finansów jest duża ilość spraw, w których podatnicy powołują się na wyrok z dnia 13 lipca 1994 r. sygnatura akt SA 11/94, a organy podatkowe - na wyrok z dnia 16 lutego 1995 r. sygnatura akt III SA-P-3084/94.

Złożyć można przy tym, że sprawy będą trafiały do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, będą rozstrzygane zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 13 lipca 1994 r. Natomiast sprawy, które będą trafiały do Ośrodka Zamiejscowego NSA w Poznaniu będą rozstrzygane zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 16 lutego 1995 r. W związku z tym ponownie zwracam się do Pana Prezesa z prośbą o podjęcie działań w sprawie ujednolicenia orzecznictwa dotyczącego stosowania przepisu § 40a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług.

W odpowiedzi na ww. pismo Ministra Finansów, Prezes NSA w Warszawie podał m.in.:

"Informuję Pana uprzejmie, że obowiązujące prawo - mając właśnie na względzie konstytucyjną zasadę niezawisłości sądów i sędziów przewiduje prawne środki "ujednolicenia" wykładni i to w postaci:

- uchwał Sądu Najwyższego w trybie art. 13 pkt 3 i 4 ustawy z dnia 20 września 1984 r. o Sądzie Najwyższym (tj. Dz.U. z 1994 r. Nr 13, poz. 48),
- uchwał Trybunału Konstytucyjnego w trybie art. 11 i 13 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (tj. Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 470).

Nie dopatrzę się żadnej potrzeby faktycznej i prawnej, aby w niniejszym przypadku zachodziła potrzeba uruchomienia któregośkolwiek z powyższych środków".

Wobec powyższego Minister Finansów pismem znak PP1-7203-90/95/ZD z dnia 8.11.1995 r. złożył wniosek do Ministra Sprawiedliwości w omówionej wyżej sprawie, zwracając się o wystąpienie do Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego o podjęcie kroków w celu wyjaśnienia w drodze uchwały Sądu Najwyższego przepisu § 40a ust. 1 pkt 1 lit. a) i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie wykonania przepisów o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Do dnia zakończenia kontroli (11.03.1997 r.) do Ministerstwa Finansów nie dotarła informacja czy został nadany bieg ww. sprawie.

Do dnia zakończenia kontroli nie został także rozstrzygnięty spór dotyczący interpretacji art. 19 ust. 1 i 3, art. 27 ust. 4 w związku z art. 10 ust. 1 i art. 26 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. W wyjaśnieniach do protokołu kontroli NIK Ministerstwo Finansów poinformowało, że:

"W całym okresie obowiązywania i stosowania art. 19 ust. 1 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług, zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie sądowym, trwa nierozstrzygnięty do dziś spór dotyczący skutków przekroczenia terminu nie pozwalającego na skuteczne obniżenie podatku należnego, nawet wówczas, gdy inne warunki umożliwiające to obniżenie byłyby spełnione (w szczególności dotyczy to niewystępowania żadnej z przesłanek zakazu stosowania obniżen podatku należnego, uregulowanych w art. 25 ustawy o podatku od towarów i usług)".

Zagadnienie to było przedmiotem dwóch kolejnych (sprzecznych) interpretacji Ministerstwa Finansów:

Pismem znak PP3-8222-3707/94/ERO z dnia 28.02.1995 r. skierowanym do izb i urzędów skarbowych oraz urzędów kontroli skarbowej podano:

"w związku ze zgłaszanymi wątpliwościami dotyczącymi korzystania przez podatników podatku od towarów i usług, wykonujących na bieżąco czynności podlegające opodatkowaniu z prawa sformułowanego w art. 19 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (...) w sytuacji:

- ustalenia przez organ podatkowy wysokości zobowiązania podatkowego w kwocie wynikającej z prowadzonej przez podatnika ewidencji, zgodnie z art. 27 ust. 4,
- nieskładania przez podatników w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług, w określonych terminach, w kwotach wynikających z prowadzonej ewidencji zgodnie z art. 27 ust. 4, Ministerstwo Finansów uprzejmie wyjaśnia:

Jeżeli podatnik nie naruszając obowiązku sformułowanego w art. 27 ust. 4 przedmiotowej ustawy, narusza wyłącznie obowiązek wynikający z art. 10 ust. 1, dotyczący terminu do składania deklaracji podatkowych, o których mowa w art. 28, to taki stan rzeczy powoduje utratę uprawnienia określonego w art. 19 ust. 1 i 3 tj. uprawnienia do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, jeżeli upłynął termin dłuższy od wskazanego w ww. przepisach, do tego rozliczenia.

Oznacza to, że zarówno organ podatkowy przy określaniu wysokości zobowiązania podatkowego, jak i podatnik składający deklarację w wykonaniu zaległego zobowiązania podatkowego w miesiącu, w którym minął już właściwy termin do rozliczenia kwot

podatku naliczonego, zgodnie z art. 19 ust. 3 (od 16.01.1995 r. także ust. 3a), nie może uwzględnić tej części kwoty podatku naliczonego, w stosunku do którego wygasło prawo do rozliczenia (...).

Równocześnie Ministerstwo Finansów nie zgłasza zastrzeżeń aby w przypadkach gospodarczo i społecznie uzasadnionych urzędy skarbowe wydawały decyzje na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (...) o umorzeniu zaległości podatkowej w kwocie stanowiącej równowartość podatku naliczonego, wynikającego z utraty prawa do jego rozliczenia".

Z kolei w piśmie znak PP3-8222-1627/95 z dnia 11.08.1995 r. Ministerstwo Finansów podało:

"W nawiązaniu do pisma z dnia 28.02.1995 r. znak PP3-8222-3707/94/ERO po ponownym przeanalizowaniu sprawy Ministerstwo Finansów stwierdza, że brak jest podstaw do kwestionowania prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadku złożenia przez podatnika deklaracji podatkowej dla podatku od towarów i usług, po terminie określonym w art. 19 ust. 3 i 3a z uwzględnieniem art. 26 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym".

Równocześnie Ministerstwo Finansów anuluje pismo powołane na wstępie.

Kolejne zmiany ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i przepisów wykonawczych, nie zdołały wyeliminować wątpliwości - zarówno podatników, jak i organów podatkowych - związanych z interpretacją wielu innych przepisów. Skutkowało to znaczną liczbą odwołań do NSA od decyzji organów podatkowych.

W 1993 r. do Naczelnego Sądu Administracyjnego wpłynęło 5.159 spraw z zakresu podatków, w 1994 r. - 7.059; w 1995 r. - 11.532; a w 1996 r. - 12.842 sprawy (około 40% dotyczyło podatku od towarów i usług). Tak więc na przestrzeni trzech lat wpływ skarg z zakresu podatków wzrósł prawie dwukrotnie.

O skali niejasności rozwiązań prawnych dotyczących podatku od towarów i usług, może świadczyć także ilość napływającej od podatników i organów podatkowych do Ministerstwa Finansów, korespondencji w sprawach tego podatku.

Z ustaleń kontroli wynika, iż do dwóch wydziałów Departamentu Podatków Pośrednich (PP-1 i PP-3) wpłynęło w okresie objętym kontrolą 19.628 pism, z czego w 1993 r. - 2.917, w 1994 r. - 5.868, w 1995 r. - 6.114 i w 1996 r. - 4.729.

Na wiele z tych pism Ministerstwo Finansów udzielało odpowiedzi po upływie od 2 do 6-ciu miesięcy.

W wyjaśnieniu w sprawie opóźnień w udzielaniu odpowiedzi na pisma wpływające do Ministerstwa Finansów, m.in. z izb skarbowych, Dyrektor Departamentu Podatków Pośrednich podał:

"W świetle przepisów ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego art. 28 definiuje pojęcie "strony". Z brzmienia art. 28 Kpa wynika, iż stroną jest każdy czyjego interesu prawnego lub obowiązku dotyczy postępowanie albo kto żąda czynności organu ze względu na swój interes prawny lub obowiązek. W komentarzu do ww. artykułu czytamy m.in., iż pojęcie strony w postępowaniu administracyjnym ma charakter zarówno procesowy, jak i materialny. Oznacza to, że tylko osoba lub podmiot uczestnicząca faktycznie w sprawie może być stroną i musi być określony przepis prawny, który by chronił jej interes. Przepisy Kpa regulują również terminy załatwiania spraw (art. 35 Kpa), ale dotyczą one wyłącznie stron w postępowaniu administracyjnym.

Zgodnie z ustawą z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych, izby i urzędy skarbowe są organami administracji państwowej podległymi Ministrowi Finansów. W związku z powyższym organy te nie są stroną postępowania administracyjnego dla Ministra Finansów, a zatem i do udzielania odpowiedzi tym organom przez Ministerstwo Finansów nie mają zastosowania przepisy kodeksu postępowania administracyjnego dotyczące m.in. terminów załatwiania spraw".

Niektóre zmiany aktów wykonawczych dokonywane były przez Ministra Finansów niezgodnie z § 85 pkt 2 Uchwały Nr 147 Rady Ministrów z dnia 5 listopada 1991 r.

Na przykład:

rozporządzeniem z dnia 30 marca 1994 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie podatku od towarów i usług³⁰ wprowadzono zmianę w pozycji 1 i 6 załącznika nr 2 rozporządzenia z dnia 21 maja 1993 r. Zmiana polegała na wyłączeniu z opodatkowania według stawki podatku od towarów i usług w wysokości 0% kosiarek ogrodowych oraz karmy dla psów i

³⁰ Dz.U. Nr 47, poz. 193, ze zm.

kotów. W związku z tym od daty wejścia w życie powołanego rozporządzenia sprzedaż tych towarów była opodatkowana według stawki podatku w wysokości 22%. Rozporządzenie Ministra Finansów (z dnia 30 marca 1994 r.) zostało ogłoszone w dniu 11 kwietnia 1994 r. i weszło w życie z mocą obowiązującą od dnia 1 kwietnia 1994 r. W związku z tym rozporządzenie nie tylko nie uzyskało potrzebnego do zaznajomienia się podatników z jego treścią okresu *vacatio legis*, ale działało "wstecz".

Ministerstwo Finansów - w celu ujednolicenia stosowania w obrocie stawek podatku od sprzedaży wymienionych towarów - wydało pismo (z dnia 22.04.1994 r. Nr PP-3-8220-1412/94/PB) skierowane do wszystkich dyrektorów izb skarbowych i urzędów kontroli skarbowej. W piśmie ustalono, że w okresie od 1 do 20 kwietnia 1994 r. podatnicy podatku od towarów i usług mogą stosować do sprzedaży kosiarek ogrodowych i karmy dla psów i kotów stawkę podatku w wysokości 0%. Wyznaczony w piśmie termin obejmował okres od dnia wejścia w życie rozporządzenia z 30 marca 1994 r. do dnia ogłoszenia tego rozporządzenia z uwzględnieniem kilku dodatkowych dni potrzebnych do nabycia i zaznajomienia się przez podatników z tekstem nowego rozporządzenia.

2.2. Korzystając z uprawnień zawartych w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Minister Finansów w latach 1993 (II półrocze) - 1996 wydał 22 zarządzenia dotyczące zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług od:

- zakładów pracy chronionej, warsztatów szkolnych: szkół zawodowych, zakładów opiekuńczo-wychowawczych, zakładów doskonalenia zawodowego, przywieziennych zakładów pracy (przywieziennych przedsiębiorstw i przywieziennych gospodarstw pomocniczych). Jednostki te zwolnione zostały z wpłat nadwyżki między podatkiem należnym od tych jednostek, a podatkiem naliczonym przy nabyciu towarów i usług; skutki finansowe zaniechania **oszacowano** (tylko w odniesieniu do zakładów pracy chronionej) na kwotę 20-25 mln zł,
- materiałów budowlanych a także niektórych usług związanych z budownictwem i rolnictwem (ustalenie stawki podatkowej w wysokości 7% na niektóre z tych towarów i usług objętych stawką podstawową),
- zakładów gastronomicznych (obniżenie stawki dla usług świadczonych przez te zakłady z 22% na 7%),
- od importu towarów i usług, których zakup został sfinansowany ze środków pomocy rządów państw obcych i kredytów Banku Światowego, za które należność została przekazana osobie lub jednostce mającej siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium RP,

- organów likwidacyjnych, m.in. urzędów skarbowych i urzędów celnych przy zbywaniu ruchomości, które przeszły na własność Państwa w wyniku, m.in. orzeczeń przepadku rzeczy wydanych w postępowaniu karnym, karnym skarbowym, celnym (zaniechanie ustalania i poboru podatku od towarów i usług oraz akcyzy, dotyczy przede wszystkim spirytusu i wyrobów spirytusowych), nieodpłatnym przekazaniu rzeczy, które utraciły wartość handlową oraz przedmiotów zabytkowych lub muzealnych (wymienionych w § 10 ust. 1 i 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 marca 1967 r. w sprawie zbywania niektórych ruchomości stanowiących własność Państwa lub podlegających sprzedaży przez organy administracji państwowej na podstawie przepisów szczególnych³¹),
- sprzętu stanowiącego wyposażenie jednostek podległych Ministrowi Obrony Narodowej i Ministrowi Spraw Wewnętrznych (zwolnienie z podatku od towarów i usług sprzedaży-likwidacji - sprzętu i uzbrojenia),
- usług pośrednictwa w zakresie: pośrednictwa ubezpieczeniowego i usług rzeczników patentowych w sprawach dotyczących ochrony praw autorskich oraz wynalazczości (w części przewyższającej 7% podstawy opodatkowania); skutki finansowe zaniechania Min. Finansów **oszacowało** na ok. 1 mln zł w skali 1995 r.,
- paliw i energii oraz usług związanych z nośnikami energii (zaniechanie ustalania i poboru w części przewyższającej 12% podstawy opodatkowania); skutki finansowe zaniechania **oszacowane zostały** na 1.223 mln zł w skali 1996 r.,
- podmiotów, które dokonały w latach 1986-1989 sprzedaży samochodów osobowych (w części odpowiadającej 10% dopłat do cen samochodów osobowych produkcji krajowej - wraz z kosztami sądowymi i odsetkami za zwłokę - wypłacanych nabywcom samochodów na podstawie prawomocnych wyroków sądowych),
- sprzedaży nowych samochodów Fiat 126 w wersji przystosowanej fabrycznie dla inwalidów (w części przewyższającej 7% podstawy opodatkowania),
- od paliw i energii oraz usług związanych z nośnikami energii (w części przewyższającej 17% podstawy opodatkowania na 1997 r.); skutki finansowe **oszacowano** na 580 mln zł (w skali 1997 roku),

³¹ Dz.U. Nr 9, poz. 41 ze zm.

- zagranicznych ośrodków informacji i kultury (Czeskie Centrum, Bułgarski Ośrodek Kultury),
- podatku importowego od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z wolnego obszaru celnego (jeżeli są to towary wytworzone, przerobione, uszlachetnione lub konfekcjonowane na terenie tego wolnego obszaru celnego) oraz wartości usług świadczonych na polskim obszarze celnym przez podmiot gospodarczy prowadzący działalność na obszarze celnym.

Na 22 projekty zarządzeń Ministra Finansów (wydanych do 19.12.1996 r.) w wymienionych wyżej sprawach, tylko cztery zawierały w uzasadnieniu dane szacujące skutki w zakresie zmniejszenia dochodów budżetu państwa (w okresie II półrocze 1993 r. - 1997 r.) na kwotę **1.825.000 tys.zł.**

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, wydawanie przez Ministra Finansów aktów wykonawczych (zarządzeń) w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług z pominięciem procedury wynikającej z § 6 ust. 2 pkt 2 w związku z § 35 pkt 1 uchwały Nr 20 Rady Ministrów z dnia 12 lutego 1991 r. w sprawie regulaminu prac Rady Ministrów stanowi naruszenie obowiązującego prawa.

Przepis ten bowiem wymaga, by uzasadnienie do projektu aktu normatywnego przedstawiało skutki finansowe związane z wejściem aktu w życie, to jest wskazywało inne źródła dochodów budżetu państwa w miejsce zmniejszonych wskutek zaniechania ustalania i poboru podatku.

Uchwalony w dniu 25 lutego 1997 r. nowy Regulamin Pracy Rady Ministrów³² recypuje dotychczasowe regulacje w zakresie uzasadnienia projektów aktów normatywnych (§ 9 ust. 2 w zw. z § 55).

W okresie **od II półrocza 1993 r. do końca 1996 r.** kwota ulg przyznanych podatnikom podatku od towarów i usług - na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1989 r. o zobowiązaniach podatkowych (zaniechanie ustalania i poboru podatku) - 22 zarządzeniami Ministra Finansów, wyniosła, według szacunków Ministerstwa Finansów, **1.244.000 tys. zł.**

2.3. W okresie od 1993 r. (II półrocze) do 1996 r. w następstwie około 600 pism "zalecających", kierowanych z Ministerstwa Finansów do podległych organów

³² Uchwała Nr 13 Rady Ministrów: MP Nr 15, poz. 144.

podatkowych, urzędy skarbowe indywidualnymi decyzjami udzieliły ulg w podatku od towarów i usług, powodujących zmniejszenie wpływów do budżetu państwa z tytułu zaniechania ustalania i poboru oraz umorzenia zaległości, na kwotę co najmniej **312.133,0 tys.zł.**

W kwocie tej nie uwzględniono skutków finansowych wielu pism zalecających przyznanie ulgi w podatku od towarów i usług, gdyż Ministerstwu Finansów nie jest znana forma, treść, zakres bądź okres na który je udzielono, a także nie są znani podatnicy, którym urzędy skarbowe - realizując "zalecenia" wydały decyzje przyznające ulgę.

Na przykład:

- Dyrekcja Odbudowy Teatru Narodowego w Warszawie, kolejnymi pismami - począwszy od 1994 r. - zwracała się do Ministra Finansów z prośbą o zwolnienie z podatku od towarów i usług, materiałów i urządzeń oraz ich montażu dla firm określonych w załączniku (wielokrotnie zmienianym) do wspomnianych pism. Do Ministra Finansów kierowane były również bezpośrednie wystąpienia - z prośbą o zwolnienie z podatku, od towarów i usług - wykonawców i dostawców materiałów i urządzeń, zaangażowanych przy odbudowie Teatru Narodowego. W latach 1994 (od 29.05) do 1996 r. (do 30.06) Ministerstwo Finansów - przychylając się do powyższych prośb - kierowało do izb skarbowych szereg pism "z prośbą o wydanie decyzji dotyczącej zaniechania i poboru podatku od towarów i usług w części przewyższającej 1% podstawy opodatkowania".
- W 1994 r. (12.09) do Ministra Finansów zwrócił się Minister Sprawiedliwości z prośbą o zaniechanie poboru podatku od towarów i usług, od inwestycji oraz adaptacji i remontów starych budynków - siedzib sądu i prokuratury. Z wnioskami o zwolnienie od podatku od towarów i usług występowali także indywidualnie prezesi sądów wojewódzkich.

Ministerstwo Finansów pismem znak PP1-7200-214/94/AS z 11.01.1995 r. zwróciło się do dziesięciu izb skarbowych, na terenie których znajdowały się rozpoczęte inwestycje oraz przeprowadzane były remonty i adaptacje budynków sądu i prokuratury, **z zaleceniem** wydania przez właściwe urzędy skarbowe decyzji ograniczających pobór podatku od towarów i usług, w części przewyższającej 7% podstawy opodatkowania.

- W związku z wystąpieniem Prezesa GUC z dnia 5.09.1995 r. w sprawie umorzenia zaległości urzędów celnych jako płatników podatku obrotowego, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, Ministerstwo Finansów przesłało pisma do dyrektorów wszystkich izb skarbowych, w których nie zgłosiło **"zastrzeżeń do umorzenia zaległości podatkowych urzędów celnych"** w odniesieniu do lat ubiegłych, włącznie do 15 stycznia 1995 r. (szerzej w Informacji o wynikach kontroli realizacji dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego. NIK, Departament Budżetu Państwa, maj 1997 r.).

Pisma zalecające organom podatkowym udzielanie ulg w podatku od towarów i usług, kierowane z Ministerstwa Finansów, dotyczyły także indywidualnych, imiennie wskazanych podatników.

Na przykład:

- w piśmie znak PP1-7201-122/95/ER z dnia 20.07.1995 r. Ministerstwo Finansów podało:
Przesyłam w załączeniu wnioski Zakładów... z 1995.05.29 znak DN/52/95 w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług do załatwienia według właściwości.
Jednocześnie biorąc pod uwagę argumenty przedstawione we wniosku Zakładów - **zalecam** wydanie decyzji o zaniechaniu poboru podatku od towarów i usług ustalonego decyzjami Urzędu Skarbowego w Trzebnicy za okres od lipca do grudnia 1993 r. - w tej części, w której kwota zobowiązania w tym podatku została zwiększona z tytułu wyeliminowania faktur zakupu przyjętych przez podatnika do rozliczeń w miesiącach późniejszych, aniżeli miesiąc wpływu tych faktur oraz umorzenie wymierzonych z tego tytułu sankcji;
- w piśmie znak PP3-8221-2413/95/MB z dnia 22.11.1995 r. Ministerstwo Finansów podało m.in.:
Ministerstwo Finansów zwraca się z uprzejmą prośbą o spowodowanie, **aby właściwy urząd skarbowy wydał decyzję w sprawie zaniechania ustalania i poboru zryczałtowanego podatku od towarów i usług** od okazjonalnych przewozów osób autobusami zarejestrowanymi za granicą dla osób reprezentujących Institut Saint-Joseph z Charleroi w Belgii. W skład grupy, która ma przybyć do Polski wchodzi profesorowie i uczniowie.

Na podstawie art. 8 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych Minister Finansów może zarządzić zaniechanie w całości lub w części ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatków w wypadkach gospodarczo lub społecznie uzasadnionych, a także gdy wymagają tego inne szczególne okoliczności.

Upoważnienie dla Ministra Finansów, zawarte w art. 8 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, powinno być realizowane przez Ministra Finansów tylko w drodze aktu normatywnego. Konkretnym podatnikom, w konkretnych sytuacjach, mogą być bowiem przyznawane ulgi i zwolnienia podatkowe na podstawie decyzji organów podatkowych, podejmowanych na podstawie art. 8 ust. 2 ww. ustawy. Postanowienia art. 8 ust. 1 ustawy nie dają Ministrowi Finansów uprawnień do wydawania indywidualnych decyzji w tym zakresie.

Unikanie określonej ustawą formy działania i ingerowanie w sferę decyzji organów podatkowych poprzez niepublikowane pisma stanowi, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli, naruszenie zasad postępowania administracyjnego.

Z wyjaśnień Ministerstwa Finansów wynika, iż:

"ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. nie określa formy, jaka powinna być zachowana przy zastosowaniu art. 8 ustawy. Minister Finansów może przy zastosowaniu tego artykułu wydać zarządzenie lub przekazać sprawę do organu podatkowego celem wydania przez niego decyzji. Zarządzenie Ministra Finansów musi być przed podpisaniem uzgodnione

międzyresortowo, a następnie publikowane w Monitorze Polskim. Monitor Polski wydawany jest w nakładzie ok. 120 tys. egzemplarzy.

W tej sytuacji nie było zasadne wydawanie zarządzenia Ministra Finansów. Ogromne koszty związane z tak dużym nakładem Monitora Polskiego³³ stanowią - zdaniem Departamentu PP - całkowite uzasadnienie do odstąpienia od tej formy załatwienia sprawy, skoro zaniechanie ustalania i poboru podatku miało dotyczyć zaledwie kilkunastu podatników".

Zaznaczyć należy, iż decyzje wydawane przez urzędy skarbowe podmiotom gospodarczym prowadzącym działalność polegającą np. na skupie i sprzedaży samochodów używanych, nie dotyczyły kilkunastu podatników - jak to wynika z wyjaśnienia Ministerstwa Finansów - lecz licznej **grupy** podatników prowadzących działalność w wymienionym wyżej zakresie.

Z ogólnej ilości pism "zalecających":

480 dotyczyło zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług na ogólną kwotę 191.982,8 tys. zł, w tym w poszczególnych latach przewidywane kwoty wynikające ze skierowanych do organów podległych pism przedstawiały się następująco:

- w 1993 roku wystosowano 101 pism zalecających zastosowanie ulg na kwotę 1.922,8 tys. zł,
- w 1994 roku wystosowano 156 pism na kwotę 60.850,6 tys. zł,
- w 1995 roku wystosowano 115 pism na kwotę 38.187,2 tys. zł,
- w 1996 roku wystosowano 108 pism na kwotę 91.022,3 tys. zł;

113 dotyczyło umorzenia zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług na ogólną kwotę 120.149,9 tys. zł, w tym w poszczególnych latach przewidywane kwoty wynikające ze skierowanych do organów podatkowych pism przedstawiały się następująco:

- w 1993 roku wystosowano 2 pisma na kwotę 1,6 tys. zł,
- w 1994 roku wystosowano 19 pism na kwotę 38.006,9 tys. zł,
- w 1995 roku wystosowano 43 pisma na kwotę 12.182,7 tys. zł,
- w 1996 roku wystosowano 49 pism na kwotę 69.958,6 tys. zł.

Ponadto w badanym okresie Ministerstwo Finansów wydało 150 pism zalecających odraczanie terminów płatności podatku od towarów i usług lub rozłożenia płatności

³³ Monitor Polski jest publikacją odpłatną (uwaga NIK).

podatku od towarów i usług na raty na ogólną kwotę 46.027,4 tys. zł, w tym w poszczególnych latach:

- w 1993 roku wystosowano 21 pism na kwotę 1.239,7 tys. zł,
- w 1994 roku wystosowano 28 pism na kwotę 5.997,7 tys. zł,
- w 1995 roku wystosowano 66 pism na kwotę 20.663,4 tys. zł,
- w 1996 roku wystosowano 35 pism na kwotę 18.130,6 tys. zł.

Równocześnie czterema aktami kierownictwa wewnętrznego, Minister Finansów **ograniczył ustawowe prawo urzędów skarbowych do udzielania ulg:**

- w Decyzji Nr 5/ON Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 1993 r. w sprawie "Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług" zapisano:

"w pkt 4. w celu uniknięcia obniżenia wpływów budżetowych i dyscyplinowania podatników podatku od towarów i usług naczelnicy urzędów skarbowych i dyrektorzy izb skarbowych **zaniechają na okres do 31 grudnia 1993 r.** - podejmowania decyzji na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 111 z późn. zm.), tj. na podstawie:

- art. 8 ust. 2,
- art. 22 ust. 1,
- art. 31 ust. 1

w odniesieniu do należności z tytułu podatku od towarów i usług.

W szczególnie uzasadnionych przypadkach decyzja taka może być podjęta wyłącznie za zgodą Ministerstwa Finansów";

- w Decyzji Nr 2/ON Ministra Finansów z dnia 28 lutego 1994 r. w sprawie "Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług" zapisano:

"w pkt 4. w celu uniknięcia obniżenia wpływów budżetowych i dyscyplinowania podatników podatku od towarów i usług naczelnicy urzędów skarbowych i dyrektorzy izb skarbowych **maksymalnie ograniczą na okres do 31 grudnia 1994 r.** podejmowanie decyzji na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, ze zm.) tj. na podstawie:

- art. 8 ust. 2,
- art. 22 ust. 1,
- art. 31 ust. 1.

w odniesieniu do należności z tytułu podatku od towarów i usług.

W szczególnie uzasadnionych przypadkach decyzja taka może być podjęta przez naczelnika urzędu skarbowego:

- jeżeli dotyczy rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności na okres nie dłuższy niż 3 miesiące, a termin płatności ostatniej raty lub odroczony termin płatności przypada w tym samym roku podatkowym,
 - za zgodą dyrektora izby skarbowej jeżeli: termin płatności ostatniej raty lub termin odroczenia płatności przekracza trzy miesiące, ale nie jest dłuższy od 6 miesięcy i nie wykracza poza dany rok podatkowy, kwota podatku będącego przedmiotem umorzenia lub zaniechania ustalania i poboru nie przekracza 500 mln zł,
 - za zgodą Ministerstwa Finansów w pozostałych przypadkach".
- Decyzją Nr 6/ON Ministra Finansów z dnia 20 lipca 1994 r. zmieniającą decyzję Nr 2/ON Ministra Finansów w sprawie "Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług wprowadzono następujące zmiany:

1) pkt 4 otrzymuje brzmienie:

"4. W celu uniknięcia obniżenia wpływów budżetowych i dyscyplinowania podatników podatku od towarów i usług naczelnicy urzędów skarbowych **maksymalnie ograniczą w okresie do dnia 31 grudnia 1994 r.** podejmowanie decyzji na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), tj. na podstawie:

- art. 8 ust. 2, art.
- art. 22 ust. 1,
- 31 ust. 1,

w odniesieniu do należności z tytułu podatku od towarów i usług.

W szczególnie uzasadnionych przypadkach **decyzja taka może być podjęta** przez naczelnika urzędu skarbowego:

- 1) jeżeli dotyczy rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności na okres nie dłuższy niż 3 miesiące, a termin płatności ostatniej raty lub odroczony termin płatności przypada w tym samym roku podatkowym
 - jeżeli kwota podatku będąca przedmiotem umorzenia lub zaniechania ustalania i poboru nie przekracza 300 mln zł (bez odsetek za zwłokę),

2) **za zgodą dyrektora izby skarbowej**, jeżeli:

- termin płatności ostatniej raty lub termin odroczenia płatności przekracza 3 miesiące, ale nie jest dłuższy od 6 miesięcy i nie wykracza poza dany rok podatkowy,
- kwota podatku będącego przedmiotem umorzenia lub zaniechania ustalania i poboru jest wyższa niż 300 mln zł, lecz nie przekracza 600 mln zł (bez odsetek za zwłokę),

3) **za zgodą Ministerstwa Finansów** w pozostałych przypadkach".

- W decyzji Nr 8/ON Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 1994 r. zmieniającą decyzję Nr 2/ON Ministra Finansów w sprawie "Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług" zapisano:

"1. Pkt 4 otrzymuje brzmienie:

4. W celu uniknięcia obniżenia wpływów budżetowych i zdyscyplinowania podatników podatku od towarów i usług naczelnicy urzędów skarbowych i dyrektorzy izb skarbowych **maksymalnie ograniczą w okresie do dnia 31 grudnia 1995 r.** podejmowanie decyzji na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) tj. na podstawie:

- art. 8 ust. 2,
- art. 22 ust. 1,
- art. 31 ust. 1.

w odniesieniu do należności z tytułu podatku od towarów i usług.

W szczególnie uzasadnionych przypadkach decyzja taka może być podjęta przez naczelnika urzędu skarbowego:

1) jeżeli dotyczy rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności na okres nie dłuższy niż 5 miesięcy, a termin płatności ostatniej raty lub odroczony termin płatności przypada w tym samym roku podatkowym,

- kwota podatku będąca przedmiotem umorzenia lub zaniechania ustalania i poboru nie przekracza 60 tys.zł,

2) **za zgodą dyrektora izby skarbowej** jeżeli:

- termin płatności ostatniej raty lub termin odroczenia płatności przekracza 5 miesięcy ale nie jest dłuższy od 10 miesięcy i nie wykracza poza dany rok podatkowy,
- kwota podatku będącego przedmiotem umorzenia lub zaniechania ustalania i poboru jest wyższa niż 60 tys.zł, lecz nie przekracza 150 tys.zł,

3) **za zgodą Ministerstwa Finansów** w pozostałych przypadkach"

- Decyzją Nr 1/ON Ministra Finansów z dnia 18 stycznia 1996 r. zmieniającą decyzję Nr 2/ON Ministra Finansów w sprawie "Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług wprowadzono zmianę **skreślającą pkt 4 decyzji Nr 2/ON z dnia 28 lutego 1994 r.** w sprawie "Wytycznych...".

Decyzja Nr 1/ON Ministra Finansów z dnia 18 stycznia 1996 r. weszła w życie z dniem podpisania, z mocą od 1 stycznia 1996 r.

2.4. Usankcjonowaniem opisaną wyżej praktyki Ministerstwa Finansów polegającej na "zalecaniu" organom podatkowym udzielanie ulg w podatku od towarów i usług indywidualnym podatnikom lub grupom podatników, jest "Decyzja Nr 2/ON Ministra Finansów z dnia 27 lipca 1995 r. **w sprawie ograniczenia w udzielaniu ulg podatkowych**" (zał. Nr 3 do informacji). Zgodnie z § 2.2 tej decyzji, projekty "decyzji o ulgach podatkowych przygotowane przez poszczególne departamenty Ministerstwa Finansów, powinny być przekazywane do zaopiniowania powołanemu ww. decyzją Zespołowi ds. Opiniowania".

Na przykład:

- do Departamentu Podatków Pośrednich Ministerstwa Finansów wpłynęło w 1995 r. pismo Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie i "E" SA wnoszące o zwolnienie od podatku od towarów i usług sprzedaży lokalu przez "E" na rzecz Okręgowej Izby Radców Prawnych. Departament PP, biorąc pod uwagę uzasadnienie zawarte w ww. piśmie, proponował wyrazić zgodę na zaniechanie ustalania i poboru podatku od towarów i usług w części przewyższającej 7% podstawy opodatkowania należnego od sprzedaży lokalu przez "E" SA na rzecz Izby. Kwota zaniechania stanowiłaby ok. 73.553 zł.

Projekt tej ulgi Departament PP przedstawił do zaopiniowania, wspomnianemu wyżej Zespołowi.

Jeden z członków Zespołu na przedstawionej Zespołowi notatce zamieścił uwagę: "Mam dwie wątpliwości: dlaczego brak opinii US lub IS? Dlaczego OIRPr jest lepsza od innych nabywców lokali? Każdy nabywca chciałby uzyskać ulgę. A może tylko rozłożyć na raty?".

Przewodniczący Zespołu oraz pozostali członkowie Zespołu złożyli podpisy na notatce bez uwag.

Pismem znak PP1-7202/144/95/ED z dnia 4 października 1995 r. skierowanym do dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów podał:

"Przesyłam w załączeniu wystąpienie Okręgowej Izby Radców Prawnych (...). Równocześnie uprzejmie informuję, że biorąc pod uwagę uzasadnienie zawarte we wniosku Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie, wyrażam zgodę na wydanie decyzji w sprawie zaniechania opodatkowania należnego od sprzedaży lokalu przy ul. Konduktorskiej 2 przez "E" SA w Warszawie na rzecz ww. Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie".

Pismem znak Fn-II-3100/137/95 z dnia 28 września 1995 r. Prezydent Miasta Gdańska, wystąpił z wnioskiem o zaniechanie naliczania i poboru podatku od towarów i usług od sprzedaży przez Gminę w okresie od dnia 5 lipca 1993 r. do dnia 30 czerwca 1995 r. lokali użytkowych (...).

- Departament PP Ministerstwa Finansów biorąc pod uwagę argumenty Prezydenta Gdańska zawarte we wniosku, zaproponował zalecenie Izbie Skarbowej w Gdańsku - właściwej do rozliczeń z podatnikiem - wydanie decyzji w sprawie umorzenia w 60% kwoty należności z tytułu sprzedaży lokali.

Projekt ulgi został przedstawiony do zaopiniowania Zespołowi.

Przewodniczący Zespołu i dwaj członkowie złożyli na notatce podpisy bez zgłaszania uwag, natomiast jeden z członków Zespołu podał:

"Ponieważ % umorzenia nie wynika z żadnej kalkulacji proponuję umorzyć 50%".

Pismem z dnia 20 marca 1996 r. Nr PP1-7205-147/95/OP skierowanym do Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów podał:

"Nawiązując do pisma Izby znak IS.PC-2/07/184/95 z 1995-12-28 uprzejmie proszę o zalecenie właściwemu Urzędowi Skarbowemu wydania decyzji w trybie art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. (...) w sprawie umorzenia 60% kwoty zaległości podatkowej Urzędu Miasta Gdańska w podatku od towarów i usług, od sprzedaży w okresie od 5 lipca do dnia 30 czerwca 1995 r. lokali użytkowych".

2.5. W 1993 roku nie planowano dochodów w podatku od towarów i usług, natomiast zrealizowano w kwocie 5.129.100 tys.zł.

W 1994 roku założono wpływy z podatków pośrednich w wysokości 25.960.000 tys.zł, w tym wpływy z podatku od towarów i usług w wysokości 13.520.000 tys.zł. W 1994 roku dochody budżetu państwa w podatku od towarów i usług zrealizowane zostały w kwocie 15.013.900 tys.zł, tj. w 111% w stosunku do wpływów planowanych.

W ustawie budżetowej na 1995 rok podatki pośrednie zaplanowane zostały w wysokości 35.840.000 tys.zł w tym dochody z podatku od towarów i usług w kwocie 19.130.000 tys.zł.

W 1995 roku dochody budżetu państwa z podatku od towarów i usług zrealizowane zostały w kwocie 20.673.420 tys.zł, tj. 108,07% w stosunku do kwoty planowanych w 1995 roku dochodów.

W 1995 roku Ministerstwo Finansów podjęło dodatkowe działania umożliwiające wykonanie dochodów budżetowych z podatków pośrednich. M.in. wydano polecenie dyrektorom izb skarbowych dokonania analizy informacji złożonych za 1994 rok przez podatników opłacających podatek dochodowy w formie ryczałtu (PIT 28) oraz zeznań podatkowych podatników rozliczających się z podatku dochodowego na zasadach ogólnych, w celu ujawnienia podatników, którzy mimo obowiązku nie zarejestrowali się jako podatnicy podatku od towarów i usług. Ponadto wydano polecenie przeprowadzenia kontroli przez urzędy skarbowe importerów, którzy w 1994 roku sprowadzili z zagranicy towary o wartości celnej powiększonej o cło

i podatki od 70 tys. zł do 500 tys. zł (wykaz takich importerów przygotowany został przez Główny Urząd Celný i Centrum Informatyki Handlu Zagranicznego).

W ustawie budżetowej na 1996 rok wpływy z podatków pośrednich zaplanowane zostały w kwocie 46.690.000 tys.zł, w tym w podatku od towarów i usług w kwocie 25.698.600 tys.zł. Zrealizowane dochody z podatku od towarów i usług za 1996 r. wyniosły kwotę 28.025.965 tys. zł, tj. 109,1% kwoty planowanej.

2.7. W 1993 r. zaległości w podatku od towarów i usług osiągnęły kwotę 270.700 tys.zł, co oznacza, że wskaźnik udziału zaległości we wpływach z tego podatku kształtował się na poziomie 5,3%.

W 1994 r. kwota zaległości wyniosła 564.200 tys.zł, a wskaźnik udziału zaległości we wpływach z podatku od towarów i usług stanowił 3,76%.

W 1995 r. kwota zaległości w podatku od towarów i usług wyniosła 813.600 tys.zł, a wskaźnik udziału zaległości w zrealizowanych dochodach wyniósł 3,94%.

W 1996 r. nastąpił znaczny - w stosunku do 1995 r. - wzrost kwoty zaległości (o 58,8%), ich kwota, wg stanu na 31.12.1996 r., wyniosła 1.383.710 tys.zł. Wzrósł także wskaźnik udziału zaległości w zrealizowanych dochodach do 4,94%.

Od 1993 r. wzrastała liczba podmiotów zalegających z płatnościami podatku: w 1993 r. zalegało 214 podmiotów, w 1994 r. - 588, w 1995 r. - 669, w 1996 r. liczba podatników zalegających z płatnością podatku od towarów i usług wzrosła do 986. Liczba zarejestrowanych podatników podatku od towarów i usług wynosiła w badanym okresie, odpowiednio:

1993 r. -	209.638
1994 r. -	477.687
1995 r. -	632.121
1996 r. -	780.842

Od 1993 r. Ministerstwo Finansów podjęło działania zmierzające do zmniejszenia zaległości w podatku od towarów i usług polegające, m.in. na:

- informowaniu stosownych organów reprezentujących Skarb Państwa w podmiotach zalegających z wpłatami podatku od towarów i usług o powstałych zaległościach,

- zwracaniu się do organów założycielskich o podjęcie działań dyscyplinarnych wobec (włącznie z odwołaniem dyrektorów) przedsiębiorstw państwowych, w których stwierdzono występowanie znacznych zaległości.

Podjęto także działania dyscyplinujące dyrektorów izb skarbowych, uzależniając wysokość ich premii od wysokości wskaźnika udziału zaległości w kwocie dochodów z podatków pośrednich.

2.8. W badanym okresie, tj. w latach 1993-1996 urzędy skarbowe (wszystkie) dokonały zwrotu różnicy podatku od towarów i usług w następujących kwotach:

- w 1993 r. - 911.759,9 tys.zł (w tym 180,0 tys.zł oprocentowanie za zwłokę),
- w 1994 r. - 4.861.054,4 tys.zł (w tym 436,1 tys.zł oprocentowanie za zwłokę),
- w 1995 r. - 8.419.238,0 tys.zł (w tym 4.335,0 tys.zł oprocentowanie za zwłokę),
- w 1996 r. - 11.402.646,0 tys.zł (w tym 20.006 tys.zł oprocentowanie za zwłokę).

W stosunku do zrealizowanych - w analogicznych okresach - dochodów budżetu państwa z podatku od towarów i usług wskaźnik udziału zwrotów stanowił odpowiednio: 17,8%, 32,4%, 40,7%, 40,7%.

W celu zabezpieczenia wysokości dochodów budżetu państwa z podatku od towarów i usług, Ministerstwo Finansów przekazywało urzędom skarbowym wytyczne w zakresie organizacji prac związanych z tym podatkiem. W odniesieniu do zwrotów podatku od towarów i usług, wytyczne zobowiązywały urzędy skarbowe, m.in. do:

- analizy przez komórkę podatków pośrednich deklaracji VAT-7 oraz stosowną ich segregację w zakresie: kwot podatku podlegającego wpłacie, kwot do zwrotu na rachunek bankowy podatnika, kwot nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym do przeniesienia na następny miesiąc;
- po dokonaniu przedmiotowej analizy, komórki te powinny poddać deklaracje VAT-7 kontroli formalnej i merytorycznej,
- **objęciem kontrolą źródłową w szczególności podatników wykazujących wysokie zwroty podatków, z tym że kontrola powinna być przeprowadzona przed dokonaniem zwrotu.**

B. Ważniejsze ustalenia kontroli w urzędach skarbowych

1. Z ustaleń kontroli wynika, iż na 38 urzędów skarbowych w 3, tj. w US w Ostrowi Mazowieckiej, US w Ostrowcu Świętokrzyskim i US w Chełmie, saldo wpływów z podatku od towarów i usług było ujemne w całym okresie kontrolowanym (kwoty zwrotów przewyższały wpływy). W 4 urzędach skarbowych ujemne saldo wpływów występowało w 1994 r. w US w Łęborku, w 1995 r. w US w Jaworznie i Tarnobrzegu, w 1995 i 1996 r. w US w Piasecznie.

Kwoty dochodów z podatku od towarów i usług zrealizowane przez pozostałe objęte kontrolą urzędy skarbowe wyniosły: w II półr. 1993 r. - 276.790,1 tys.zł, w 1994 r. - 983.369,5 tys.zł, w 1995 r. - 1.431.995,3 tys.zł i w 1996 r. - 2.043.337,6 tys.zł.

Wskaźnik realizacji dochodów³⁴ przez urzędy skarbowe wynosił w II półr. 1993 r. - 84,1%, w 1994 r. - 96,4%, w 1995 r. - 95,6% i w 1996 r. - 95,3%.

2. Na realizacji dochodów z podatku od towarów i usług w badanych urzędach zaciążył wzrost zaległości z kwoty 36.302,6 tys.zł w 1994 r., poprzez kwotę 66.384,1 tys.zł w 1995 r., do 101.433,2 tys.zł na koniec 1996 r. Oznacza to, iż w ciągu trzech lat kwota zaległości wzrosła ponad trzykrotnie.

Z ustaleń kontroli wynika, iż wzrost zaległości, szczególnie wysoki w 1996 r., związany jest z:

2.1. zaległościami państwowych jednostek budżetowych wobec organów podatkowych z tytułu potrąceń z wzajemnej bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatników wobec Skarbu Państwa (kompensat).

Na przykład:

w US w Chełmie zaległości jednostek budżetowych (ZOZ-y, szpitale, szkoły) stanowiły (wg stanu na 31.12.1996 r.) - 72,3% zaległości ogółem w podatku od towarów i usług występujących w Urzędzie. Podobnie w US w Toruniu - 52,9%; w US w Gnieźnie - 14,6%; w US w Kolbuszowej - 9,2%; w US w Tarnobrzegu - 6,1%; w US w Poznaniu-Grunwaldzie - 2,3%;

2.2. wzrostem zaległości przedsiębiorstw państwowych,

na przykład:

w US w Namysłowie zaległości przedsiębiorstw państwowych stanowiły 25,6% ogółu zaległości w podatku od towarów i usług występujących w Urzędzie na koniec 1996 r. Również w US w Jaworznie zaległości 2 przedsiębiorstw państwowych stanowiły łącznie 87,7% stanu zaległości w podatku od towarów i usług wykazywanego przez Urząd.

W US w Grudziądzu - 66,5%, w US w Toruniu - 17,2% zaległości stanowiły długi przedsiębiorstw państwowych.

2.3. ogłoszeniem upadłości lub likwidacji wielu jednostek gospodarczych (zaległości często z lat ubiegłych),

na przykład:

w US w Brzegu 57% ogółu zaległości w podatku od towarów i usług, wykazywanych przez Urząd na koniec 1996 r. stanowią nieuregulowane należności firm postawionych w stan upadłości;

w US w Janowie - 81,1%; w US w Zduńskiej Woli - 73,3%; w US w Otwocku - 12,5% ogółu zaległości.

2.4. nakładaniem na podatników - w wyniku przeprowadzonych kontroli - bardzo wysokich zobowiązań podatkowych, niejednokrotnie przewyższających możliwości finansowe podatnika i często nie mających pokrycia w jego majątku;

Na przykład:

wspólna kontrola przeprowadzona przez US w Otwocku i UKS w Warszawie w H. Spółka z o.o. (obecnie w upadłości) i H.s.j. ustaliła uszczuplenie w kwotach 91.087 zł i 111.741 zł plus sankcja 160.455 zł. Spółkom tym zarzucono wykorzystywanie związków kapitałowych i osobowych, przerzucanie dochodów; stan majątkowy Spółki H.s.j. nie daje gwarancji pokrycia nawet kosztów egzekucyjnych.

Ze "Sprawozdania z działalności kontroli skarbowej w 1996 r."³⁴ wynika, iż ustalone uszczuplenia podatkowe w podatkach pośrednich wyniosły w 1996 r. 232.325,0 tys. zł. Ich udział w ustalonych przez kontrolę skarbową uszczupleniach ogółem stanowił 55,1%. W stosunku do dochodów uzyskanych w 1996 r. przez budżet państwa z tytułu podatków pośrednich, ustalona wyżej kwota uszczupień stanowi 2,6%.

³⁴ Stosunek zrealizowanych dochodów do dochodów należnych (zrealizowane dochody + zaległości).

³⁵ Ministerstwo Finansów. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej. Warszawa, marzec 1997 r.

3. Ustalenia kontroli wykazały, że objęte kontrolą urzędy skarbowe w niedostatecznym stopniu dbały zarówno o zapobieganie powstawaniu zaległości, jak i o ich zmniejszenie.

Potwierdziły się ustalenia kontroli NIK zawarte w "Informacji o wynikach kontroli realizacji przez urzędy skarbowe zadań w zakresie egzekucji administracyjnej w latach 1994-1996 (I półrocze)", tj.:

3.1. zaniedbania w księgowości podatkowej powodowały opóźnienia w ustalaniu dłużników i zaległości, a w następstwie tego opóźnione wystawianie tytułów wykonawczych. Czas od dnia dokonania przypisu do dnia wystawienia tytułu wykonawczego wahał się średnio w granicach od 4 do 180 dni.

Na przykład:

w II US Warszawa-Śródmieście opóźnienia w księgowaniu deklaracji VAT-7 wynosiły od 2 do 168 dni;
w US w Olsztynie kontrola 65 deklaracji VAT i kart kontowych, wykazała że 27 z nich zaksięgowane zostały na bieżąco, 37 w okresie od 10 do 26 dni od daty wpływu deklaracji, a w jednym przypadku księgowanie nastąpiło po upływie 30 dni.

3.2. We wszystkich kontrolowanych urzędach skarbowych wystąpiły opóźnienia w wystawianiu tytułów wykonawczych w stosunku do daty powstania wymagalności obowiązku zapłaty należności i kierowania ich do komórek egzekucyjnych.

Na przykład:

w US w Łasku 10 tytułów wykonawczych przekazano do komornika po upływie od 5 do 10 miesięcy od powstania zaległości podatkowej;
w US w Piasecznie od daty przypisu do daty wystawienia tytułu wykonawczego upływa okres od 15 do 65 dni.

3.3. Z ustaleń kontroli wynika ponadto, że w niektórych urzędach skarbowych wystawione już tytuły wykonawcze były realizowane ze znacznym opóźnieniem. Opóźnienia w tym zakresie stwierdziła także kontrola Izby Skarbowej z Opola w np. Urzędzie Skarbowym w Kluczborku.

Na przykład:

W US w Brzegu: w aktach J.G. znajdowały się tytuły wykonawcze z dnia 24 października 1995 r., 7 grudnia 1995 r., 4 kwietnia 1996 r. i 2 grudnia 1996 r. Czynności egzekucyjne podjęto po 6 miesiącach wysyłając pismo (z dnia 24 kwietnia 1996 r.) do Banku Zachodniego w Brzegu zawiadamiające o zajęciu wierzytelności.

Na powyższe pismo Urząd nie otrzymał odpowiedzi, a w aktach zobowiązanej brak było dokumentów świadczących o podejmowanych działaniach celem uzyskania informacji w przedmiotowej sprawie.

W US w Grajewie na podstawie analizy 28 tytułów wykonawczych wystawionych w stosunku do podatników posiadających zaległości podatkowe na koniec 1996 r. stwierdzono, że 14 dłużnikom nie doręczono tytułów wykonawczych. W przypadku 8 brak było ponadto adnotacji świadczących o jakiegokolwiek próbie ich doręczenia.

3.4. W toku kontroli ustalono także, iż nie wszystkie zaległości w podatku od towarów i usług były objęte tytułami wykonawczymi.

Na przykład:

w US w Drawsku - w okresie objętym kontrolą - tytułami wykonawczymi objęto od 16,2% do 82% zaległości w podatku od towarów i usług.

W US w Zambrowie do 24.01.1997 r. nie wystawiono tytułów wykonawczych na zaległości z 1996 roku, a kwota zaległości nie objęta postępowaniem egzekucyjnym na dzień 24.01.1997 r. wynosiła 51,6 tys.zł.

W US w Grajewie na zaległości z 1996 r. w kwocie 63 tys. zł do końca stycznia 1997 r. nie wystawiono tytułów wykonawczych.

3.5. Stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości dotyczyły również samego postępowania egzekucyjnego. Przewlekłość tego postępowania stwierdzono we wszystkich objętych kontrolą urzędach skarbowych. Czas trwania czynności egzekucyjnych wahał się średnio od 10 dni do 10 miesięcy (pomijając przypadki skrajne).

W większości urzędów skarbowych corocznie wzrastała liczba niezałatwionych tytułów wykonawczych oraz kwota niewyegzekwowanych zaległości.

Na przykład:

w US w Biłgoraju liczba niezałatwionych tytułów wykonawczych wzrosła w okresie kontrolowanym ponad dziewięciokrotnie (z 14 niezałatwionych tytułów egzekucyjnych w 1993 r., poprzez 59 w 1994 i 122 w 1995 r. do 150 na koniec 1996 r.). Jednocześnie wzrastała kwota niewyegzekwowanych zaległości, tj. z 116,7 tys.zł na koniec 1993 r., 539,1 tys.zł w 1995 r., do kwoty 663,4 tys.zł na koniec 1996 r.

W US w Kościanie liczba niezałatwionych tytułów wykonawczych wzrosła z 19 na koniec 1993 r. do 141 na koniec 1996 r. (w 1994 r. - 53, w 1995 r. - 93).

Z informacji uzyskanych od naczelników urzędów skarbowych wynika, iż przyczynami wymienionych wyżej nieprawidłowości są:

- brak właściwego oprzyrządowania informatycznego (brak modułu "rachunkowość" w systemie Poltax - rachunkowość prowadzona jest ręcznie),
- konieczność poprzedzania wystawienia tytułu wykonawczego wysłaniem upomnienia (z uwagi na opieszałość poczty, zwroty potwierdzenia doręczonych upomnień urzędy skarbowe otrzymują niejednokrotnie po miesiącu),
- nieadekwatna liczba etatów w stosunku do zadań komórek rachunkowości.

Z dokonanej przez NIK analizy przyczyn opóźnień występujących w działach księgowości urzędów skarbowych wynika, iż najistotniejszą jest brak w tych komórkach właściwego oprzyrządowania informatycznego. W części urzędów skarbowych księgowość prowadzona jest ręcznie, w części stosowane są lokalne, różne aplikacje księgowości podatkowej. Niezbędne w związku z tym jest doprowadzenie przez Ministerstwo Finansów do opracowania takiej koncepcji funkcjonowania rachunkowości aby wszystkie informacje dotyczące rachunkowości podatkowej były składowane w jednolitych bazach we wszystkich urzędach skarbowych.

W wyniku realizacji wniosków pokontrolnych związanych, m.in. z wykonaniem przez urzędy skarbowe tytułów wykonawczych, odzyskano dla budżetu państwa kwotę 1.036.754,74 zł

4. Na poziom realizowanych przez urzędy skarbowe dochodów z podatku od towarów i usług ma wpływ także skala i zakres podejmowanych decyzji o zaniechaniu ustalania i poboru oraz umarzaniu zaległości podatkowych.

Jak wcześniej wspomniano od 1993 r. (od II półrocza) do 31 grudnia 1995 r. Minister Finansów - kolejnymi decyzjami - ograniczył ustawowe uprawnienia organów podatkowych do udzielania ulg w podatku od towarów i usług.

Wydawane w ww. okresie - przez objęte kontrolą urzędy skarbowe - decyzje o ulgach dotyczyły przede wszystkim podatników, których wymieniały pisma zalecające Ministerstwa Finansów.

W kontrolowanym okresie najwięcej decyzji dotyczących zaniechania ustalania i poboru oraz umorzenia zaległości w podatku od towarów i usług urzędy skarbowe wydały w sprawach:

- inwestycji oraz adaptacji i remontu budynków przeznaczonych na potrzeby sądownictwa i prokuratury oraz organów podatkowych (zaniechanie do wysokości 7% podstawy opodatkowania),
- towarów przekazanych na cele charytatywne przez spółki cywilne i osoby fizyczne,
- opakowań do mleka sprowadzanych z zagranicy,
- sprzedaży samochodów używanych skupionych od osób fizycznych lub od podmiotów gospodarczych (zaniechanie do wysokości 22% różnicy między ceną zakupu a ceną sprzedaży w okresie do 31 grudnia 1996 r.),
- sprzedaży przez apteki leków podlegających refundacji z budżetu, w części dotyczącej zrefundowanej sprzedaży leków,
- sprzedaży komórek i innych budowli związanych ze sprzedażą mieszkań zakładowych oraz wydzierżawiania gruntów nie będących gruntami rolnymi na cele ogródków działkowych,
- sprzedaży i dzierżawy przez Agencję Własności Rolnej Skarbu Państwa nieruchomości rolnych Skarbu Państwa.

Decyzje urzędów skarbowych, wydane w wyniku zaleceń Ministerstwa Finansów, dotyczące ograniczenia poboru podatku od towarów i usług od inwestycji, adaptacji i remontów prowadzonych na rzecz jednostek budżetowych przez podmioty wykonujące prace, bardzo często były podejmowane bez znajomości przez urzędy skarbowe kosztorysowej wartości robót i czasokresu ich trwania. Stąd, prawie żadna z decyzji nie określała kwoty (lub chociażby szacunku) udzielonej ulgi.

Na przykład:

- W wyniku zaleceń Ministra Finansów Urząd Skarbowy w Przasnyszu w okresie objętym kontrolą wydał 4 decyzję w sprawie ograniczenia poboru od towarów i usług do 7% od wartości robót budowlanych wykonywanych przez Przasnyskie Przedsiębiorstwo Budowlane, przy czym w żadnej z nich nie określił kwoty udzielonej ulgi. Ponadto decyzje wydane zostały bez przedstawienia przez PPB dowodów stwierdzających m.in. umowną bądź kosztorysową wartość tych robót, czasokres wykonywania itp.

- na 18 zbadanych decyzji w Urzędzie Skarbowym w Ostrołęce, dotyczących zaniechania poboru zobowiązania podatkowego na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z dnia 19 grudnia 1980 r. 9 wydano bez podania wysokości zobowiązania podatkowego. Decyzje te wydano dla firm prowadzących prace remontowo-budowlane na rzecz jednostek budżetowych, m.in.:
 - decyzja PO III 732-3/57a/96 z 26.03.1996 r. w części przewyższającej 7% podstawy opodatkowania od robót budowlano-montażowych związanych z budową budynku Urzędu Skarbowego w Wyszkowie;
 - decyzja PO III 732-3/PP3/96 z 17.12.1996 r. r. dla M.W. w części przewyższającej 1% podstawy opodatkowania prac remontowo-budowlanych związanych z remontem pomieszczeń biurowych w budynku Urzędu Skarbowego w Ostrołęce;
 - decyzja PO III 732-3/49/94 z 31.08.1994 r. w części przewyższającej 7% podstawy opodatkowania od robót budowlano-montażowych związanych z budową Urzędu Skarbowego w Ostrowi Maz.;
 - decyzja PO III 732-3/27/95 z 21.02.1995 r. w części przewyższającej 7% podstawy opodatkowania od robót związanych z budową budynku Sądu i Prokuratury Rejonowej w Przasnyszu.

W uzasadnieniu powyższych decyzji podano aspekty społeczne ze względu na finansowanie prowadzonych prac ze środków budżetu państwa.

Wnioski podatników o zaniechanie poboru podatku od towarów i usług kierowane bezpośrednio do urzędu skarbowego - pomimo, iż również dotyczyły prac na rzecz jednostek budżetowych lub gminy, były przez urzędy załatwiane odmownie.

Na przykład:

W US w Stargardzie Szczecińskim wniosek Spółki z o.o. "J" dotyczący prośby o zaniechanie poboru podatku od towarów i usług w kwocie 2,3 tys. zł za usługi świadczone dla Szpitala Rejonowego w Resku (decyzja odmowna urzędu z dnia 24.08.1994 r.);
wniosek Przedsiębiorstwa o zaniechanie poboru podatku od towarów i usług w kwocie 13,7 tys. zł z tytułu robót budowlanych na rzecz Zarządu Miasta Stargard (decyzja odmowna z dnia 19.01.1995 r.).

"Zalecenia" kierowane przez Ministerstwo Finansów do urzędów skarbowych dotyczyły także imiennie wskazanych podatników.

Na przykład:

W wyniku analizy dokumentów dotyczących ulg przyznanych przez II US Warszawa-Śródmieście stwierdzono, że:

- właściciel gabinetu okulistycznego "L" pismem z dnia 8.VII.96 r. (akta kontroli str. 177-178) zwrócił się do Ministerstwa Finansów o zwolnienie z podatku VAT od zakupu aparatu okulistycznego o wartości 560.000 DM.

Izba Skarbowa w odpowiedzi na pismo Ministerstwa Finansów w tej sprawie udzielonej przy piśmie nr ISOP/737-169/96 z dnia 12.VIII.96 r. stwierdza między innymi, że nie znalazła okoliczności uzasadniających zastosowanie rozwiązań

określonych w art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Izba uważa, że udzielenie ulgi oznaczałoby naruszenie zasady powszechności opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Zdaniem Izby, zakup aparatu okulistycznego do prywatnego gabinetu okulistycznego nie jest okolicznością przemawiającą za zwolnieniem od podatku ze względów społecznych.

Minister Finansów skierował do Izby Skarbowej pismo nr PP2-7404-769/96/Z z dnia 20.IX.96 r. (podpisane przez Podsekretarza Stanu), w którym stwierdza się między innymi ... "Jednocześnie informuję, iż uwzględniając społeczny aspekt sprawy i nowatorskie zamierzenia podatnika dające w efekcie poprawę jakości standardu usług medycznych nie zgłaszam zastrzeżeń do pozytywnego rozpatrzenia sprawy...".

Urząd Skarbowy decyzją nr US4/AV/861/BW/201/96 z dnia 12.XII.1996 r. postanowił zaniechać ustalenia i poboru podatku od importu lasera eximerowego MEL-60 w kwocie 235.870 zł.

Kontrola NIK stwierdziła także liczne przypadki nieprzestrzegania przez objęte kontrolą urzędy skarbowe - przy wydawaniu decyzji administracyjnych - przepisów kodeksu postępowania administracyjnego. W szczególności dotyczyło to niezamieszczania w decyzjach uzasadnienia, spełniającego wymagania art. 107 kpa.

Na przykład:

w US w Ostrołęce na 24 zbadane decyzje wydane na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych dotyczące odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty, żadna nie zawiera uzasadnienia faktycznego w rozumieniu art. 107 § 3 kpa, tj. wskazania faktów, które Urząd uznał za uzasadnione oraz dowodów, na których się oparł. Akta poszczególnych spraw nie zawierały udokumentowania rozpoznania stanu faktycznego i okoliczności mogących uzasadnić wniosek podatnika o przyznanie ulgi. Jedna z badanych decyzji z 22.10.1996 r. PO III 173/96 wydana została bez oznaczenia strony.

Uzasadnieniem decyzji o uldze było najczęściej powołanie się urzędu na odpowiednie pismo Ministerstwa Finansów.

Na przykład:

- Decyzja PP/86-1/94/96 z 26 lutego 1996 roku orzekająca zaniechania poboru podatku od towarów i usług od sprzedaży samochodów używanych zakupionych od osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej do wysokości 22% różnicy między ceną zakupu a ceną sprzedaży, co do zobowiązań powstałych w okresie do 31 grudnia 1996 r. w uzasadnieniu zawiera stwierdzenie: "Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu stosownie do zaleceń Ministra Finansów - pismo z dnia 7 września 1993 roku nr PP1-7200-300/93/AS w powiązaniu z pismem z dnia 16 stycznia 1996 roku, znak: PP3-8213-2963/95/Ecz - ogranicza pobór podatku od towarów i usług od sprzedaży samochodów używanych do wysokości 22% różnicy między ceną sprzedaży dokonanej w okresie do 31 grudnia 1996 roku".
- Decyzja PPI/86-1/97/96 z 27 stycznia 1996 roku orzekająca udzielenie ulgi poprzez zaniechanie poboru podatku od towarów i usług od importu USG - na wniosek Wojewódzkiego Szpitala Zespołowego w Toruniu. W uzasadnieniu podano pismo

Min. Finansów numer PP2-7407-1381/95/JZ, zalecające zaniechania poboru podatku od towarów i usług w przedmiotowej sprawie.

Określone w decyzjach 38 urzędów skarbowych kwoty zaniechania ustalania i poboru podatku oraz umorzenia zaległości w podatku od towarów i usług, w okresie od 1993 r. (II półr.) do 1996 r. wynosiły:

w 1993 r. (II półr.)	- 721,7 tys.zł
w 1994 r.	- 4.097,0 tys.zł
w 1995 r.	- 13.644,0 tys.zł
w 1996 r.	- 19.466,7 tys.zł

Wymienione kwoty nie odzwierciedlają faktycznej wysokości ulg, gdyż decyzje wydawane podmiotom prowadzącym działalność związaną np. ze skupem i sprzedażą samochodów używanych oraz robotami budowlanymi na rzecz podmiotów wymienionych na str. 55 informacji, nie określały kwoty ulgi, a jedynie: "zaniechanie podatku w części przewyższającej różnicę między ceną sprzedaży i zakupu" lub "zaniechanie w części przewyższającej 1% (lub 7%) podstawy opodatkowania".

5. Zgodnie z generalną zasadą podatku od towarów i usług podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (który powinien wpłacić do budżetu) o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Zwrot różnicy podatku może przybrać formę zwrotu pośredniego lub bezpośredniego. Zwrot pośredni różnicy podatku polega na prawie obniżenia o tę różnicę podatku należnego na następne okresy rozliczeniowe. Zwrot bezpośredni polega na fizycznym zwrocie podatnikowi różnicy podatku i przysługuje zasadniczo w dwóch przypadkach³⁶:

- gdy całość lub część sprzedaży towarów jest opodatkowana stawką niższą niż stawka podstawowa (22%),
- gdy całość sprzedaży towarów jest opodatkowana wyłącznie stawką podstawową, zwrot różnicy podatku przysługuje w kwocie nie wyższej od kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług zaliczanych przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

³⁶ Pewne przypadki zwrotu bezpośredniego określa także rozporządzenie Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym - Dz.U. Nr 154, poz. 797 ze zm.

Z ustaleń kontroli wynika, iż około 90% zwrotów dokonanych przez objęte kontrolą urzędy skarbowe, stanowiły zwroty bezpośrednie.

Obowiązki urzędów skarbowych związane z dokonywaniem zwrotów zawierają wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług (Decyzja Ministra Finansów Nr 2/ON z dnia 28 lutego 1994 r. - "kontrolą źródłową należy objąć w szczególności podatników wykazujących wysokie obroty, także wtedy gdy deklaracja VAT nie budzi zastrzeżeń, wykazujących wysokie kwoty zwrotu podatków z tym, że kontrola powinna być przeprowadzona przed dokonaniem zwrotu").

Ustalenia kontroli wskazują, iż 3/4 objętych kontrolą urzędów skarbowych nie w pełni realizuje obowiązek obejmowania kontrolą źródłową - **przed dokonaniem zwrotu** - podatników deklarujących zwrot podatku.

Na przykład:

w US w Drawsku Pomorskim: na 334 dokonane zwroty podatku VAT w tym 224 (67,1%) zwrotów bezpośrednich na rachunek bankowy podatnika lub na pokrycie innych zobowiązań podatkowych, w 4 przypadkach, co stanowi 1,2% ogółu zwrotów bezpośrednich, przed dokonaniem zwrotu przeprowadzono kontrole źródłowe - w 4 przypadkach (1,2%) dokonano pogłębionej kontroli wstępnej na podstawie dokumentów przedłożonych przez podatników - w 26 przypadkach (7,8%) dokonano wstępnej kontroli formalno-merytorycznej (bez dokumentów) w pozostałych 300 przypadkach, tj. 89,8% zasadność zwrotów sprawdzono tylko pod względem rachunkowym,

w US w Rawiczu: na 151 wykazanych zwrotów (w tym 47 powyżej 10 tys. zł), kontrolą źródłową objęto ogółem 27 zwrotów. W odniesieniu do ww. 47 zwrotów kwot powyżej 10 tys. zł, kontrolą objęto trzy - 6,3% (pozostałe 23 kontrole objęły zwroty poniżej 10 tys. zł). Podatnik prowadzący wyłącznie produkcję na eksport elementów stolarki budowlanej, uzyskał w okresie od lutego 1993 r. do grudnia 1994 r. - 11 zwrotów, w tym 10 w granicy od 13 do 20 tys. zł. Natomiast kontrolą objęto w maju 1994 r. jeden zwrot w kwocie 9,7 tys. zł z lutego 1995 r. Wszystkie kontrole przeprowadzono po dokonaniu zwrotów,

w US w Przasnyszu: kontrola dokumentacji 69 podatników w tym 10 spółek cywilnych, 4 spółek z o.o., 9 osób prawnych i 46 osób fizycznych, którzy w badanym okresie otrzymali stosunkowo wysokie zwroty podatku przy niskich, bądź w części przypadków w ogóle nie dokonywanych wpłatach podatku VAT do Urzędu, wykazała, że na ogólną kwotę zwrotów podatku VAT przekazaną tym podatnikom w okresie 10 miesięcy 1996 r. w wysokości 2.441 tys. zł wpływy do budżetu dokonane zostały w tym okresie w kwocie 2.010 tys. zł. Zbadana dokumentacja wymienionych podatników wykazała, że 29 (42%) z nich w badanym okresie nie było objętych kontrolą źródłową,

US w Goleniowie, żaden zwrot niższy od 10.000 zł nie był poprzedzony kontrolą US, a z grupy przekraczającej 10.000 zł kontrolą objęte były 4 zwroty, tj. 36,4%.

W US w Otwocku z 46 podatników którym dokonano w 1996 r. najwyższych zwrotów kontrolą objęto (przed dokonaniem zwrotu) 24 podatników.

Przed dokonaniem zwrotu, zasadność zwrotu, urzędy skarbowe badały głównie w oparciu o analizę deklaracji podatkowej z wykazanymi zwrotami (VAT-7).

Deklaracje podatkowe VAT-7 sprawdzane były pod względem formalnym, merytorycznym i rachunkowym, tzn. badano czy podatnik był zarejestrowany w danym urzędzie skarbowym, czy deklaracja wypełniona jest prawidłowo oraz czy rodzaj prowadzonej działalności opodatkowany jest stawkami niższymi niż 22%. W przypadku niezłączenia do deklaracji wymaganych dokumentów, pracownicy urzędu żądali dokumentacji źródłowej, tj. faktur zakupu środków trwałych i zakupów inwestycyjnych, dokumentów potwierdzających eksport towarów i usług (JDA - SAD).

Zaznaczyć należy, iż zwrot różnicy podatku przez urząd skarbowy nie przesądza definitywnie kwestii zasadności zwrotu (deklaracje podatkowe korzystają w podatku od towarów i usług z domniemania prawdziwości - art. 10 ust. 2 ustawy), tym niemniej zasadność zwrotu może być podważona, dopiero w wyniku przeprowadzonej przez urząd skarbowy kontroli.

W świetle wyników kontroli, sama analiza deklaracji podatkowej (szczególnie w przypadkach wysokich i częstych zwrotów w powiązaniu z charakterem działalności podatnika) nie zawsze jest wystarczająca.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli - konieczne jest aby tego typu zwroty były poprzedzone kontrolą źródłową u podatnika.

Z wyjaśnień naczelników urzędów skarbowych wynika, iż przyczyną nie obejmowania kontrolą źródłową podatników deklarujących zwroty - przed przekazaniem zwrotu - jest niewystarczająca liczba pracowników komórek podatków pośrednich i komórek kontroli podatkowej w stosunku do rosnącej corocznie liczby podatników i liczby zwrotów, oraz pracochłonność czynności analitycznych przy deklaracjach VAT-7. Nie chcąc uchybiać ustawowemu terminowi zwrotu, w przypadkach gdy deklaracje VAT-7 nie budziły zastrzeżeń, rezygnowano z dokonywania kontroli źródłowych przed dokonaniem zwrotu.

Z wyjaśnień tych wynika ponadto, że nieprzeprowadzanie kontroli źródłowych, każdorazowo przed dokonaniem zwrotu, nie oznacza iż podatnicy, którym dokonano zwrotu podatku, nie są objęci kontrolą podatkową. Jednym z kryteriów typowania podatników do kontroli dotyczących podatku od towarów i usług jest m.in. wysokość i częstotliwość zwrotów.

Wyniki kontroli przeprowadzanych przez urzędy skarbowe, które dokonanie zwrotu poprzedzały kontrolą źródłową, wskazują że deklarowane przez podatników w VAT-7 kwoty zwrotów były często zawyżane.

W przypadku stwierdzenia zawyżenia zwrotu, urzędy skarbowe - decyzjami administracyjnymi - obniżały kwoty zwrotu.

Na przykład:

US w Chelmie w wyniku przeprowadzonych - przed dokonaniem zwrotu - 148 kontroli źródłowych (od sierpnia 1993 r. do grudnia 1996 r.) wydał 11 podatnikom 28 decyzji zmniejszających kwoty zwrotu w łącznej wysokości 1.198 tys. zł. Analiza wydanych decyzji w tym zakresie wykazała, że najczęstszą przyczyną obniżenia wysokości deklarowanego zwrotu, było naruszenie przez podatników przepisów art. 19 ust. 3a, art. 25 ust. 1 pkt 1, art. 25 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym a także § 54 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym³⁷.

Również wyniki kontroli przeprowadzanych przez urzędy skarbowe (po dokonaniu zwrotu) potwierdzają zawyżanie kwot zwrotów deklarowanych przez niektórych podatników.

Na przykład:

w US w Przemysłu w latach 1993 (II półrocze) - 1996 r. w wyniku przeprowadzonych kontroli, decyzjami administracyjnymi ograniczono wysokość zwrotów: w 1993 r. z deklarowanej kwoty zwrotu w wysokości 68,6 tys. zł do 11,5 tys. zł (o 83,1%); w 1994 r. 18 podatnikom którzy wykazywali zwroty na ogólną kwotę 858,7 tys. zł ograniczono wysokość zwrotów do kwoty 16,4 tys. zł (o 98,1%); w 1995 r. na ogólną kwotę zadeklarowanych przez 53 podatników zwrotów w wysokości 1.061,3 tys. zł ograniczono zwroty do kwoty 223,0 tys. zł (o 79%).

Na konieczność kontroli przez urzędy skarbowe zasadności deklarowanej przez podatników kwoty zwrotów wskazują również wyniki kontroli skarbowej za I półrocze 1997 r.³⁸

Na przykład:

"W spółce akcyjnej ustalono za lata 1995-1996 uszczuplenie należności budżetowej na ogólną kwotę 4.252 tys. zł, w tym z tytułu podatku od towarów i usług w wysokości 4.073 tys. zł. Ujawnione nieprawidłowości dotyczące podatku od towarów i usług polegały głównie na zawyżaniu podatku naliczonego o podatek: zawarty w fakturach dotyczących zakupu towarów wniesionych przez spółkę w formie aportu rzeczowego i w fakturach dokumentujących pozorny obrót towarami oraz wynikający z opłat leasingowych, na które spółka nie posiadała dowodów potwierdzających poniesienie kosztów. W ten sposób spółka wykazując w deklaracjach nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym niesłusznie otrzymywała zwroty tego podatku".

³⁷ Dz.U. Nr 133, poz. 688 ze zm.

³⁸ Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej. Warszawa, sierpień 1997 r.

Z ustaleń kontroli 38 urzędów skarbowych wynika, iż w okresie 1993 (II półrocze) - 1996 r. urzędy te kontrolami w zakresie podatku od towarów i usług (obejmujących również zwroty) objęły, odpowiednio: 9,17%, 12,9%, 14,6% i 14,1% podatników tego podatku (str. 64 informacji).

W okresie 1993 r. (II półrocze) - 1996 r., 38 skontrolowanych urzędów skarbowych dokonało zwrotów różnicy podatku naliczonego nad należnym w kwotach:

w 1993 r. (II półr.)	-	117.799,4 tys.zł
w 1994 r.	-	708.537,0 tys.zł
w 1995 r.	-	1.142.869,3 tys.zł
w 1996 r.	-	1.228.984,6 tys.zł

Wskaźnik udziału kwoty zwrotów w zrealizowanych przez objęte kontrolą urzędy skarbowe wpływach z podatku od towarów i usług, wynosił w 1993 r. (II półr.) - 42,6%, w 1994 r. - 72,1%, w 1995 r. - 79,8% i w 1996 r. - 60,1%.

W kontrolowanym okresie w 7 z 38 urzędów skarbowych kwoty zwrotów podatku od towarów i usług przewyższały kwoty wpływów z tego podatku. W urzędach skarbowych w Chełmie, Ostrowi Mazowieckiej i Ostrowcu Świętokrzyskim w całym okresie kontrolowanym, w Urzędzie Skarbowym w Łęborku w 1994 r., w Urzędzie Skarbowym w Jaworznie w 1995 r. i w Urzędzie Skarbowym w Piasecznie w 1995 i 1996 r.

Niedobory środków z tytułu dokonywanych zwrotów na wnioski Urzędu Skarbowego w Chełmie pokrywane były przez Departament Budżetu Państwa Ministerstwa Finansów. Urząd otrzymał:

- w 1993 r. 610.000 zł (1 przelew, który stanowił pokrycie niedoboru w 50%),
- w 1994 r. 857.135 zł (3 przelewy, których wartość stanowiła pokrycie niedoboru w 54%),
- w 1995 r. 5.091.935 zł (6 przelewów, których wartość stanowiła pokrycie niedoboru w 105%),
- w 1996 r. 14.862.282 zł (12 przelewów, których wartość stanowiła pokrycie niedoboru środków na dokonanie zwrotu w 104%).

W związku z uchybieniami ustawowego terminu zwrotu podatku, objęte kontrolą urzędy skarbowe, zwróciły podatnikom (w l. 1993 II półr. - 1996 r.) kwotę 372,8 tys. zł tytułem odsetek za zwłokę.

Z ustaleń kontroli wynika, iż przekroczenia terminu zwrotu nadwyżki podatku miały miejsce najczęściej w sytuacji podjęcia przez urząd skarbowy pogłębionej kontroli oraz gdy decyzją właściwej izby skarbowej uchylona została decyzja urzędu skarbowego lub decyzje urzędu i izby skarbowej uchylone były przez NSA. W przypadkach zaniedbań w tym zakresie ze strony pracowników urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów wobec osób odpowiedzialnych za dopuszczenie do przekroczenia terminu zwrotu, wyciągali konsekwencje służbowe (polegające najczęściej na zmniejszeniu wysokości premii kwartalnej).

Ustalenia kontroli NIK wskazują, z jednej strony, na konieczność poprzedzenia zwrotu nadwyżki podatku (szczególnie przy wysokich i częstych zwrotach) kontrolą u podatnika. Z drugiej strony, określony ustawą 25-dniowy termin zwrotu uniemożliwiał przeprowadzenie wnikliwej i rzetelnej kontroli (np. tzw. "krzyżowej"). Przy niedotrzymaniu ustawowego terminu zwrotu - różnicę podatku niezwróconą przez urząd skarbowy - traktuje się jako nadpłatę podatku podlegającą oprocentowaniu w wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych.

Znowelizowany art. 21 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym daje urzędowi skarbowemu (od 1 kwietnia 1997 r.) prawo do przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. Przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego może potwierdzić istnienie jednego z trzech stanów faktycznych, tj. wykaże ono:

- zasadność zwrotu,
- bezzasadność zwrotu,
- oraz, że zwrot różnicy podatku powinien nastąpić w kwocie niższej niż wykazana przez podatnika.

6. Objęte kontrolą NIK urzędy skarbowe w okresie od 1993 r. (II półr.) do 1996 r. przeprowadziły u podatników podatku od towarów i usług następujące ilości kontroli:

w 1993 r. (II półr.)	- 1.962
w 1994 r.	- 6.370
w 1995 r.	- 9.598
w 1996 r.	- 10.857

Z tej ilości, kontrole pozytywne, tj. skutkujące przypisami do budżetu, stanowiły odpowiednio: 310 (15,8), 1.101 (17,3%), 1.915 (20%) i 1.480 (13,6%). W wyniku kontroli pozytywnych objęte kontrolą urzędy skarbowe ustaliły uszczuplenia podatkowe w kwotach:

w 1993 r. (II półr.)	- 1.072,6 tys.zł
w 1994 r.	- 17.663,9 tys.zł
w 1995 r.	- 43.206,2 tys.zł
w 1996 r.	- 29.727,4 tys.zł

Ponadto w wyniku przeprowadzonych postępowań karno-skarbowych wysokość orzeczonych kar i grzywien wyniosła:

w 1993 r. (II półr.)	- 51,0 tys.zł
w 1994 r.	- 452,0 tys.zł
w 1995 r.	- 787,0 tys.zł
w 1996 r.	- 908,9 tys.zł

W stosunku do zrealizowanych dochodów z podatku od towarów i usług, kwoty należności głównych oraz kar i grzywien stanowiły odpowiednio: 4,1%, 1,8%, 3,1% i 1,5%

Ustalenia kontroli wskazują, iż średnia wysokość kar orzeczonych przez objęte kontrolą urzędy skarbowe wynosiła 105 zł, a grzywnien 507 zł.

Liczbę podatników podatku od towarów i usług oraz ilość kontroli przeprowadzonych przez 38 urzędów skarbowych obrazuje zestawienie:

Rok	Ilość podatników	Ilość kontroli	3:2 %
1	2	3	4
1993 r. (II półrocze)	21.388	1.962	9,17
1994 r.	49.024	6.370	12,99
1995 r.	65.580	9.598	14,63
1996 r.	76.507	10.857	14,19

7. W okresie objętym kontrolą, urzędy skarbowe podejmowały w stosunku do podatników mających obowiązek prowadzenia ewidencji obrotów i podatku należnego za pomocą kas rejestrujących, działania polegające głównie na:

- ustalaniu wykazów podatników zobowiązanych do instalowania kas,
- prowadzenia ewidencji (i jej aktualizowaniu) podatników stosujących kasy rejestrujące,
- nadawaniu numeru ewidencyjnego kasie rejestrującej stosowanej u podatnika,
- kontrolowanie **stanu technicznego kasy** (m.in. badanie stanu plomb na obudowach kas),
- wydawaniu na wnioski indywidualnych podatników, decyzji dotyczących odroczenia terminów rozpoczęcia ewidencji obrotów i kwot podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących (zgodnie z pismami Ministerstwa Finansów m.in. z dnia 14.01.1994 r. i 12.04.1996 r. - naczelnicy urzędów skarbowych byli upoważnieni do czasowego odroczenia podatnikom terminów zainstalowania kasy - w określonych przypadkach),
- dokonywaniu odliczeń od podatku należnego kwot wydatkowanych na zakup każdej z kas rejestrujących - zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących³⁹.

Działania urzędów skarbowych w wyżej wymienionym zakresie, generalnie nie budzą zastrzeżeń kontroli NIK, z tym iż:

- w dwóch urzędach skarbowych (w Grajewie i Zambrowie) kontrola ustaliła, iż podatnikom odliczono od podatku kwoty - odpowiednio - 5.750 zł i 51.436 zł z tytułu zakupu kas rejestrujących z naruszeniem § 8 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących (brak oświadczenia podatnika o liczbie stanowisk kasowych w danym punkcie sprzedaży detalicznej).
- w okresie objętym kontrolą, urzędy skarbowe nie przeprowadzały kontroli dotyczących prawidłowości wykorzystania zainstalowanych kas do rejestracji obrotu i kwot podatku należnego poprzez sprawdzenie: **prawidłowości otrzymywanych raportów fiskalnych i przyporządkowania towarów wg nazwy dla poszczególnych stawek podatku od towarów i usług**. Obowiązek kontroli stanu

wykorzystania kas rejestrujących jako urządzeń służących do przechowywania danych o obrotach i podatku (kasy rejestrujące są fragmentem ksiąg rachunkowych), wynika z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków stosowania tych kas przez podatników⁴⁰ oraz pisma Ministerstwa Finansów z dnia 18.03.1994 r. znak PP-7-7253/087/94.

Z wyjaśnień naczelników urzędów skarbowych wynika, iż kontrole w tym zakresie nie były prowadzone ze względu na brak przeszkolonych pracowników. Serwisanci zobowiązani do przeprowadzania szkoleń (pkt 8 zał. nr 2 do cytowanego wyżej rozporządzenia) nagminnie uchylali się od obowiązku szkolenia pracowników urzędów skarbowych.

Jakkolwiek informacje z kas rejestrujących (traktowane jak dane z ksiąg rachunkowych) mają znaczenie w rozliczeniach podatku od towarów i usług dopiero po zainstalowaniu przez podatnika kas we wszystkich prowadzonych przez niego punktach sprzedaży⁴¹, tym niemniej z roku na rok wzrasta liczba podatników, którzy proces instalowania kas już zakończyli. W związku z tym przeszkolenie pracowników urzędów skarbowych w zakresie wykorzystywania kas do ewidencji obrotów i kwot podatku należnego jest - zdaniem NIK - sprawą bardzo pilną.

Ustalenia kontroli wskazują, iż w okresie od maja 1994 r. do lipca 1996 r. urzędy skarbowe udostępniały producentom, importerom i dystrybutorom kas rejestrujących, posiadających pozytywną opinię Ministra Finansów o pracy kasy, listy podatników aktualnie obowiązanych do prowadzenia ewidencji i kwot podatku należnego przy użyciu kas rejestrujących, stosownie do pisma Ministerstwa Finansów z dnia 30.05.1994 r. znak: PP7-7253/132/94.

Niektóre urzędy skarbowe - biorąc pod uwagę art. 5 ustawy z dnia 14 grudnia 1982 r. o ochronie tajemnicy państwowej i służbowej⁴², odmawiały udzielenia producentom i importerom kas tych informacji.

³⁹ Dz.U. Nr 65, poz. 278 ze zm.

⁴⁰ Dz.U. Nr 39, poz. 178 ze zm.

⁴¹ Zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów z dnia 7 września 1994 r. znak PP-7-7253/240/94: "podatnicy rozpoczynający rejestrację obrotu i kwot podatku należnego przy pomocy kas rejestrujących - do chwili wprowadzenia wszystkich kas rozliczają podatek należny wg struktury zakupów".

⁴² Dz.U. Nr 40, poz. 271 ze zm.

Na przykład:

W związku z odmową Urzędu Skarbowego w Biłgoraju firmie T. udostępnienia listy podatników zobowiązanych do wprowadzenia kas fiskalnych, otrzymał od ww. firmy następujące pismo:

"W związku z pismem z dnia 20.04.1995 r. nr DP.I-741/53/95 firma T. uprzejmie wyjaśnia, że naszą intencją kierując prośbę o listę podatników zobowiązanych do wprowadzenia kas fiskalnych w bieżącym roku - nie było uzyskanie informacji o obrotach wspomnianych podatników. Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 30.05.1994 r. numer PP7-7253/132/94 nie określa według stanu na jaki dzień urzędy skarbowe mogą udostępniać listy wspomnianych wyżej podatników. Importer lub producent kasy fiskalnej może w dowolnej chwili zwrócić się do Urzędu z prośbą o taką listę. Potwierdzenie takich właśnie intencji pisma MF można uzyskać w Departamencie Podatków Pośrednich MF. Wspomniane wykazy podatników otrzymaliśmy już z kilkunastu urzędów skarbowych. Zawierają one jedynie nazwę podatnika oraz adres, ewentualnie telefon. Biorąc pod uwagę powyższe, jeszcze raz zwracamy się z uprzejmą prośbą o udostępnienie firmie T., importerowi kas fiskalnych SHARP listy podatników zobowiązanych do wprowadzenia kas fiskalnych w bieżącym roku".

III. INFORMACJA O PRZEBIEGU POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO I DZIAŁANIACH PODJĘTYCH PO ZAKOŃCZENIU KONTROLI

W toku kontroli, na podstawie art. 29 pkt 2 lit. f ustawy o NIK, zasięgnięto informacji w 3 jednostkach, tj. dwóch izbach skarbowych i Narodowym Banku Polskim.

Do protokołów kontroli kierownicy jednostek kontrolowanych nie wnieśli zastrzeżeń.

Wyniki kontroli urzędów skarbowych omówione zostały na 23 naradach pokontrolnych oraz sformułowano łącznie 40 wystąpień pokontrolnych, tj. do Ministra Finansów, 38 do naczelników urzędów skarbowych i 1 do dyrektora izby skarbowej.

Naczelnicy urzędów skarbowych nie składali zastrzeżeń do ocen zawartych w wystąpieniach pokontrolnych, zwłaszcza negatywnych ocen nieterminowego wystawiania tytułów wykonawczych, niewielkiej liczby kontroli źródłowych przeprowadzonych przed dokonaniem zwrotu podatku od towarów i usług oraz kontroli wykorzystywania kas fiskalnych do rejestracji kwoty obrotów i podatku należnego. Również Minister Finansów nie wniósł zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego.

Naczelnicy urzędów skarbowych, odpowiadając na wystąpienia pokontrolne, informowali Najwyższą Izbę Kontroli o podjętych działaniach zmierzających do realizacji wniosków pokontrolnych.

Minister Finansów poinformował NIK o realizacji wniosków pokontrolnych (vide str. 10 informacji) w następujący sposób:

- "We wszystkich przypadkach, w których możliwe jest dokładne ustalenie kwoty skutków budżetowych, w zarządzeniach dotyczących zaniechania ustalania i poboru podatku od towarów i usług skutki te będą podawane";

- "Praktyka wpływania na treść decyzji o ulgach podatkowych wydawanych przez izby i urzędy skarbowe została ograniczona w ostatnim czasie do minimum. Tego rodzaju rozwiązania są stosowane obecnie tylko wyjątkowo, w bardzo szczególnych przypadkach";

- "Nie uważam natomiast za zasadne uchylene decyzji Nr 2/ON Ministra Finansów z dnia 27 lipca 1995 r. Decyzją tą został powołany Zespół do spraw opiniowania projektów decyzji przyznających ulgi podatkowe, w związku z wcześniej wysuwanymi zarzutami NIK pod adresem urzędów skarbowych.

Według NIK urzędy skarbowe, w sposób dowolny i niekontrolowany, przyznawały podatnikom ulgi i zwolnienia podatkowe. Zarzuty NIK dotyczyły również działania w tym zakresie niektórych departamentów i nadzorujących je Podsekretarzy Stanu w Ministerstwie Finansów. Powołanie Zespołu miało na celu pewne zdyscyplinowanie organów podatkowych. Minister Finansów ma bowiem - zgodnie z art. 4 ustawy z 18 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych - prawo i obowiązek sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach zobowiązań podatkowych. W sytuacji zatem otrzymywania sygnałów o występujących nieprawidłowościach, i to w skali kraju, powinien w sposób szybki reagować, czego efektem było powołanie wspomnianego Zespołu.

Trzeba przy tym podkreślić, że w świetle § 5 statutu Ministerstwa Finansów, stanowiącego załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 czerwca 1993 r. w sprawie nadania statutu Ministerstwu Finansów (Dz.U. Nr 52, poz. 241, ze zm.) Minister Finansów może powoływać organy o charakterze stałym i doraźnym jako organy

opiniodawcze lub doradcze, określając ich nazwę, skład osobowy, zakres i tryb działania. W sposób identyczny sprawa ta uregulowana jest w § 3 statutu Ministerstwa Finansów, stanowiącego załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 1996 r. w sprawie nadania statutu Ministerstwu Finansów (Dz.U. Nr 157, poz. 797, obowiązującego od 1 stycznia 1997 r.)".

Najwyższa Izba Kontroli podtrzymuje swoje stanowisko w sprawie "Decyzji Nr 2/ON z dnia 27 lipca 1995 r." wyrażone w wystąpieniu pokontrolnym, tj. wnosi o jej uchylenie z uwagi na fakt, iż narusza ona art. 9 ust. 4-6 ustawy z dnia 29 grudnia 1982 r. (obecnie art. 5 ust. 6-8 nowej ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r.) o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych, art. 6 i 19 Kodeksu postępowania administracyjnego oraz sprzeczna jest z art. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

"Decyzja" stwarza warunki do ingerowania Ministerstwa Finansów w ustawowe kompetencje organów podatkowych, przez co w praktyce urzędy skarbowe czują się zwolnione z obowiązków ustalenia stanu faktycznego, niezbędnego do podjęcia decyzji o uldze.

Dyrektor Departamentu
Budżetu Państwa

Warszawa, dnia października 1997 r.

Waldemar DŁUGOŁĘCKI

Akceptuję:
Dyrektor Generalny
Najwyższej Izby Kontroli

Józef MIKOSA

Z a t w i e r d z a m:
PREZES
Najwyższej Izby Kontroli

Janusz WOJCIECHOWSKI