

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Departament Kontroli Doraźnych

DKD/D/97/504

Nr ewid: 220/97/D1997504/DKD

INFORMACJA

o wynikach kontroli

**realizacji potrąceń zobowiązań podatkowych z wierzytelności
wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia
w latach 1995-1996**

Spis treści:

<i>I. CZĘŚĆ OGÓLNA</i>	3
1. Charakterystyka kontroli	3
2. Synteza ustaleń kontroli i ocena kontrolowanej działalności	5
3. Wnioski	13
<i>II. CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA</i>	15
1. Charakterystyka stanu prawnego	15
2. Uwarunkowania ekonomiczno-organizacyjne	21
3. Istotne ustalenia kontroli	23
3.1. Nadzór Ministra Finansów nad procesem potrąceń	23
3.2. Skala i struktura potrąceń	29
3.3. Potrącanie zobowiązań podatkowych	35
3.4. Windykacja należności od jednostek służby zdrowia	40
<i>III. POSTĘPOWANIE KONTROLNE I DZIAŁANIA PODJĘTE PO ZAKOŃCZENIU KONTROLI</i>	49
Załącznik 1.	54
Załącznik 2.	55
Załącznik 3.	56

I. CZĘŚĆ OGÓLNA

1. Charakterystyka kontroli

Nr kontroli: D/97/504

Temat kontroli:

Realizacja potrąceń zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia w latach 1995-1996.

Najwyższa Izba Kontroli z własnej inicjatywy przeprowadziła w II kwartale 1997 r. kontrolę realizacji potrąceń zobowiązań podatkowych podatników z ich wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia w latach 1995-1996^{1/}. Celem kontroli było dokonanie oceny skali korzystania przez podatników z możliwości regulowania zobowiązań podatkowych w formie potrąceń z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia z tytułu dostaw towarów oraz wykonywania robót i usług. Ponadto została poddana ocenie zgodność realizacji przez urzędy skarbowe potrąceń z obowiązującymi przepisami oraz skuteczność nadzoru w tym zakresie Ministra Finansów nad organami podatkowymi.

Kontrolę przeprowadzono w 33 urzędach skarbowych^{2/}. Stanowiły one ok. 10% wszystkich urzędów skarbowych w kraju^{3/}. Kontrolą objęto także Ministerstwo Finansów.

^{1/} / W Ministerstwie Finansów w stosunku do części zagadnień objętych kontrolą przyjęto cezurę czasową od 1992 r. do końca stycznia 1997 r.

^{2/} / Wykaz skontrolowanych jednostek zawiera załącznik 1.

^{3/} / W dniu 1 stycznia 1997 r. było w kraju 348 urzędów skarbowych.

Jednostką koordynującą kontrolę był Departament Kontroli Doraźnych. W kontroli wzięły udział wszystkie delegatury NIK z wyjątkiem Delegatur w Krakowie i Szczecinie.

Przed rozpoczęciem kontroli, na podstawie art. 12 pkt 3 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 1995 r. Nr 13, poz. 59), zwrócono się do Ministerstwa Finansów o spowodowanie uruchomienia stosownych procedur umożliwiających ustalenie w skali kraju rozmiarów zjawiska potrażeń. Ministerstwo zebrało stosowne dane ze wszystkich urzędów skarbowych.

*

Wyjaśnienie niektórych terminów używanych w Informacji:

- ⇒ **Cesja** - przelew wierzytelności pomiędzy cedentem (zbywcą, którym jest najczęściej wierzyciel pierwotny) a cesjonariuszem (nabywcą, czyli wierzycielem wtórnym).
- ⇒ **Dług** - świadczenie, do którego jest dłużnik zobowiązany względem swego wierzyciela.
- ⇒ **Potrącenie** - wzajemne uznanie wierzytelności na poczet zapłaty długu przez osoby będące jednocześnie względem siebie wierzycielem i dłużnikiem.
- ⇒ **Wierzytelność** - należność, która przysługuje wierzycielowi względem dłużnika. Wierzytelność jest prawem majątkowym, które może stanowić przedmiot swobodnego obrotu handlowego w formie tzw. cesji.
- ⇒ **Wierzytelności wymagalne** - są to takie wierzytelności, których termin zapłaty już nadszedł lub minął.
- ⇒ **Wierzytelności wobec Skarbu Państwa** - powstają z nie zapłaconych rachunków za towary i usługi nabywane przez państwowe jednostki budżetowe oraz z innych zobowiązań Skarbu Państwa (np. udzielonych poręczeń lub gwarancji rządowych).

2. Synteza ustaleń kontroli i ocena kontrolowanej działalności

1. W drugiej połowie 1991 r. nasiliło się w kraju zjawisko tzw. zatorów płatniczych w rozliczeniach pomiędzy jednostkami budżetowymi i podmiotami gospodarczymi będącymi dla tych jednostek dostawcami towarów lub wykonawcami robót i usług. W konsekwencji niespłacania zaciągniętych zobowiązań przez państwowe jednostki budżetowe wiele podmiotów gospodarczych nie mogło terminowo regulować podatków. Posiadały one bowiem wierzytelności wobec Skarbu Państwa ale brak im było środków pieniężnych na spłatę własnych zobowiązań podatkowych. W celu ograniczenia tego zjawiska, Ministerstwo Finansów w październiku 1991 r. zaleciło organom podatkowym - w oparciu o przepisy art. 28 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych - dokonywanie potrażeń zaległości podatkowych podatników z posiadanych przez nich wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych.
2. Wyniki kontroli wskazują, iż jedną z przyczyn przekraczania wydatków służby zdrowia określonych w ustawie budżetowej było planowanie ich wzrostu (w stosunku do poziomu z roku poprzedniego) w oparciu o przewidywany wskaźnik wzrostu cen towarów i usług. Wskaźnik ten z reguły okazywał się niższy od faktycznego wzrostu cen. Taki sposób kształtowania budżetu utrzymywał w jednostkach służby zdrowia przekonanie o jego „programowym” niedoszacowaniu, a w związku z tym o przyzwoleniu na przekraczanie zaplanowanych wydatków, a w konsekwencji - naruszanie dyscypliny budżetowej. Przekonanie to wzmacniane było dodatkowo liberalnym traktowaniem przez urzędy skarbowe przypadków naruszania prawa budżetowego [s.23 i s.46]. Należy podkreślić, iż Najwyższa Izba Kontroli już w swojej opinii o wykonaniu przez Radę Ministrów ustawy budżetowej w 1994 r. zwracała uwagę na wadliwość konstruowania budżetu w oparciu o mylną prognozę dotyczącą wzrostu cen i przewidywanym wykonaniu wydatków bez uwzględnienia zobowiązań wymagalnych powstałych w latach poprzednich.

3. Skutkiem powyższych okoliczności był szybki wzrost wymagalnych zobowiązań państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia. Z ustaleń kontroli wynika, że w latach 1994-1996 zobowiązania te wzrosły z 590 mln zł do ponad 2,1 mld zł, a więc prawie 3,5-krotnie⁴ [s.23]. Jednocześnie zobowiązania te w stosunku do wydatków ogółem państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia (9.517,8 tys. zł w 1994 r. i 16.729,9 tys. zł w 1996 r.) wzrosły z ponad 6% do prawie 13%, czyli ponad 2-krotnie. Wzrostowi zobowiązań wymagalnych nie były w stanie zapobiec podejmowane przez Ministerstwo Finansów działania na rzecz częściowego oddłużenia służby zdrowia. Przyczyną tego był m.in. brak rozeznania rzeczywistych potrzeb oddłużeniowych poszczególnych jednostek budżetowych służby zdrowia. Prowadziło to do nieprawidłowości w rozdziale środków na poszczególne województwa [s.23-24]. Zastrzeżenia kontroli budzi także fakt, że nie zostały wykorzystane wydzielone z rezerw budżetu na 1996 r. środki (w kwocie 1,75 mld zł) przeznaczone na restrukturyzację zobowiązań jednostek służby zdrowia. Ponieważ wysokość tych środków określona została w oparciu o zobowiązania wymagalne wykazane na koniec grudnia 1996 r. opóźnienie w ich wykorzystaniu powodowało, iż stawały się one w coraz większym stopniu niewystarczające dla zlikwidowania zadłużenia ze względu na narastające ustawowe odsetki za zwłokę⁵ [s.24].
4. W związku z brakiem danych o rzeczywistych potrzebach oddłużeniowych poszczególnych jednostek budżetowych służby zdrowia Ministerstwo Finansów w 1997 r. podjęło z własnej inicjatywy działania dla ustalenia rzeczywistej wielkości nieuregulowanych zobowiązań poszczególnych placówek służby zdrowia. Jednak - w ocenie NIK - wiarygodność zebranych danych nie była pełna. Ustalono bowiem, że niektórzy wojewodowie nierzetelnie sporządzili informację dotyczącą zobowiązań. I tak, m.in. w niektórych województwach naliczono odsetki od zobowiązań niewymagalnych,

⁴ / Najwyższa Izba Kontroli już w opracowaniu „Analiza wykonania budżetu państwa w 1993 r.” zwracała uwagę na wysoki stan zobowiązań wymagalnych w dziale ochrona zdrowia - 445,8 mln zł, co stanowiło 6,3% wydatków ogółem w tym dziale.

⁵ / W okresie objętym kontrolą do 14 grudnia 1995 r. obowiązywały odsetki ustawowe w wysokości 54% w stosunku rocznym, a od 15 grudnia 1995 r. - w wysokości 46%.

zaś dwanaście województw wykazało wyższe zobowiązania wymagalne z tytułu potrąceń niż zobowiązania ogółem [s.24-25].

5. Ministerstwo Finansów od czasu zalecenia organom podatkowym dokonywania potrąceń zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych (w październiku 1991 r.) nie posiadało danych o wielkości i strukturze tych zobowiązań, które w kolejnych latach regulowane były poprzez potrącenia. Dopiero na żądanie NIK - w związku z przygotowaniem do niniejszej kontroli - Ministerstwo zebrало stosowne dane. Wynika z nich, że w 1995 r. urzędy skarbowe dokonały potrąceń z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych w kwocie 666,3 mln zł, co stanowiło 0,94% pobranych przez nie podatków. Potrącenia z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia w 1995 r. wynosiły 517,8 mln zł (77,7% kwoty potrąceń ogółem). W roku 1996 ogólna kwota potrąceń wzrosła o 14,5% i wyniosła 762,9 mln zł, tj. 0,85% pobranych podatków. Potrącenia z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia wyniosły zaś w 1996 r. - 595,7 mln zł (78% potrąceń ogółem), a w stosunku do 1995 r. wzrosły o 15% [s.26].
6. Negatywnie należy ocenić fakt, że do końca 1996 r. Ministerstwo Finansów nie przeprowadzało z własnej inicjatywy kontroli dokonywania potrąceń w poszczególnych urzędach skarbowych, pomimo że posiadało informacje wskazujące na występowanie w tym zakresie różnego rodzaju nieprawidłowości (np. potrącenia z wierzytelności zobowiązań innych niż podatkowe, potrącanie zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec jednostek innych niż wobec Skarbu Państwa)⁶ [s.26-27].
7. Podstawę do negatywnej oceny działania Ministerstwa Finansów stanowi brak unormowania istotnych spraw związanych z praktyką postępowania organów podatkowych w zakresie realizacji zadań wynikających z art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych (np. procedura pobierania od jednostek budżetowych odsetek za zwłokę) [s.28].

⁶ / Fakty takie stwierdzano w toku przeprowadzanej przez Ministerstwo Finansów oceny formalno-prawnej powiadomień o potrąceniach nadsyłanych przez urzędy skarbowe.

8. Wyniki kontroli wykazały, że w skontrolowanych 33 urzędach skarbowych kwota potrażeń z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia zwiększyła się ze 178 mln zł w 1995 r. do 211 mln zł w 1996 r., czyli prawie o 19%. Jednocześnie wzrósł udział tych potrażeń w ściągniętych przez wszystkie badane urzędy podatkach odpowiednio z 0,92% do 0,98%. W tym samym okresie kwota potrażeń z wierzytelności pozostałych państwowych jednostek budżetowych (tj. innych niż państwowe jednostki budżetowe służby zdrowia) zmniejszyła się z 43 mln zł do prawie 28 mln zł, a ich udział w pobranych podatkach ogółem spadł z 0,22% do 0,13% [s.29].
9. Podatnicy korzystali z potrażeń w szczególności dla regulowania zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych, podatku od towarów i usług VAT, podatku akcyzowym oraz podatku dochodowym od osób fizycznych. Z wymienionymi rodzajami podatków w objętych kontrolą urzędach skarbowych została potrącona kwota prawie 340 mln zł, co stanowiło ok. 90% wszystkich potrażeń w latach 1995 -1996. Połowę tej kwoty potrącono z zobowiązaniami podatkowymi z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, jedną trzecią - z tytułu podatku VAT i podatku akcyzowego, a ok. jedną siódmą - z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych [s.29].
10. Kontrola wykazała, że w większości urzędów skarbowych znacząca część potrażeń (od ok. 30% do prawie 100%) dokonywana była w oparciu o wnioski składane przez niewielką liczbę dużych podmiotów gospodarczych (od jednego do trzech) o różnych formach organizacyjno-prawnych. Przeważnie „monopolistami” w takiej formie regulowania zobowiązań podatkowych były państwowe lub komunalne przedsiębiorstwa, podmioty gospodarcze z udziałem Skarbu Państwa lub majątku gminy oraz banki [s.30-31].
11. W co trzecim skontrolowanym urzędzie skarbowym stwierdzono przypadki potrażeń zobowiązań podatkowych z samych odsetek od wierzytelności głównej. Pomimo, iż tego rodzaju potrącenia nie są sprzeczne z obowiązującymi przepisami podatkowymi, to - w ocenie Najwyższej Izby Kontroli - należy je uznać za niekorzystne dla budżetu

państwa. W praktyce oznaczają bowiem przyzwolenie na zachowanie przez podmioty gospodarcze kwot głównych wierzytelności i regulowanie zobowiązań podatkowych rosnącymi odsetkami. W rezultacie wpływa to niekorzystnie na stan budżetu państwa. Często tego rodzaju potrącenia były kwotowo największymi jakich dokonywały urzędy w badanym okresie [s.31-33].

12. Wyniki kontroli wskazują, iż w przeważającej mierze do potrąceń samych odsetek przyczyniała się działalność banków. Z dokumentów składanych w urzędach przez podatników, którzy zgłaszali do potrącenia wierzytelności nabyte w drodze wielokrotnych cesji wynika, że wcześniej wierzytelności te były z reguły w posiadaniu banków. Ponadto takie wierzytelności przedstawiane do potrącenia stanowiły najczęściej same odsetki naliczone od kwoty głównej [s.33].
13. Uwagę zwraca fakt, że brak regulowania zobowiązań wobec urzędów skarbowych przez państwowe jednostki budżetowe wpływał także niekorzystnie na dochody gmin. Urzędy skarbowe zobowiązane są bowiem do odprowadzania na ich rzecz 5% wpływów z podatku od osób prawnych. Ponieważ skontrolowane urzędy skarbowe odprowadzały powyższą należność gmin dopiero po uregulowaniu zobowiązań wobec tych urzędów przez jednostki budżetowe, to brak regulowania zobowiązań oznaczał również uszczuplenia dochodów gmin [s.33-34].
14. Kontrola wykazała naruszanie przez urzędy skarbowe zasady rzetelności w postępowaniu podatkowym. Świadczy o tym fakt, że w co czwartym urzędzie w niewystarczający sposób dokumentowano wymagalność i bezsporność zgłaszanych do potrącenia wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia [s.35]. Szczególne negatywnie należy ocenić brak takich wiarygodnych poświadczeń w przypadkach potrąceń znacznych kwot, których urzędowi nie udało się później odzyskać [s.35-36]. W tym kontekście zastrzerzenia kontroli budzi fakt, że Ministerstwo Finansów dopiero w grudniu 1996 r. zaleciło urzędowi skarbowemu uzyskiwanie we własnym zakresie (w każdym przypadku potrącenia) potwierdzenia bezsporności

i wymagalności zgłaszanych przez podmioty wierzytelności^{7/}. Stwierdzono także dokonywanie przez urzędy potrąceń z wierzytelności innych niż wobec Skarbu Państwa, co naruszało przesłankę wzajemności wierzytelności [s.37]. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli działaniem nielegalnym było dokonywanie w okresie trzech lat przez urzędy skarbowe potrąceń zobowiązań podatkowych płatników podatku dochodowego od osób fizycznych z ich wierzytelności wobec Skarbu Państwa. I tak, np. jeden z uniwersytetów uregulował wierzytelnościami wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia (nabytymi w drodze cesji) wszystkie zobowiązania pracowników z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych [s.38]. Przyczyną tego zjawiska było wydanie przez Ministerstwo Finansów wytycznych umożliwiających dokonywanie takich potrąceń. Wytyczne w tej sprawie Ministerstwo skorygowało dopiero w marcu 1997 r. (w czasie trwania kontroli NIK) [s.27 i s.38].

15. W toku kontroli stwierdzono małą skuteczność prowadzonej przez urzędy skarbowe windykacji należności od państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia powstałych w związku z potrąceniami. Na koniec 1996 r. zobowiązania tych jednostek budżetowych wobec skontrolowanych urzędów w związku z dokonanymi potrąceniami wynosiły prawie 178 mln zł. Stanowiło to blisko połowę (45,8%) potrąconych przez te urzędy w latach 1995-1996 zobowiązań podatkowych (389 mln zł). Spośród skontrolowanych 33 urzędów tylko w jednym urzędzie skarbowym jednostki budżetowe służby zdrowia zwróciły całość należnych urzędowi kwot z tytułu potrąceń (Urząd Skarbowy w Kętrzynie). Ustalenia kontroli wskazują, że - obok braku środków finansowych w państwowych jednostkach budżetowych służby zdrowia - znaczący wpływ na małą skuteczność windykacji miało nie stosowanie się urzędów skarbowych do obowiązujących przepisów prawnych w zakresie windykacji należności [s.39-40]. Zjawisko to stwierdzono w 23 urzędach. Polegało ono głównie na nieprzestrzeganiu przepisów art. 112 ust. 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Urzędy

^{7/} / Tak późne nałożenie przez Ministerstwo Finansów na urzędy skarbowe obowiązku sprawdzania bezsporności i wymagalności zgłaszanych do potrącenia wierzytelności mogło przyczynić się do wystąpienia - ujawnionych w toku innych kontroli NIK - przypadków rzekomych darowizn sprzętu i aparatury medycznej dla jednostek służby zdrowia. Z powodu podejrzenia popełnienia przestępstwa w tych sprawach NIK skierowała (do lipca

wystawiały tylko część tytułów wykonawczych, bardzo często ze znacznym opóźnieniem. Opóźnienia sięgały niejednokrotnie ponad roku. Szczególnie negatywnie należy ocenić fakt, że w co piątym urzędzie nie wystawiono żadnego tytułu wykonawczego [s.41].

16. Krytycznie pod względem kryterium legalności należy ocenić także fakt, że ponad połowa urzędów nie dopełniała obowiązku - wynikającego również z art. 112 ust. 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji - występowania do jednostek nadrzędnych w stosunku do państwowych jednostek budżetowych o zarządzenie pokrycia należności ze środków zobowiązanego (obowiązek spoczywał na urzędach w przypadku, gdy w ciągu 7 dni od daty złożenia tytułu wykonawczego nie nastąpiła wpłata należności) [s.42]. W tym przypadku urzędy występowały do jednostek nadrzędnych tylko w części uzasadnionych przypadków, przekraczając z reguły ustawowy termin, a co czwarty urząd wystąpień takich nie kierował w ogóle [s.42-43].
17. Urzędy skarbowe powszechnie naruszały również przepis § 9, ust. 3, pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 kwietnia 1996 r. w sprawie zasad postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej. Organy podatkowe mają bowiem obowiązek składania zawiadomień o naruszeniu dyscypliny budżetowej w przypadkach, gdy po dokonanych potrąceniu zobowiązania podatkowego z wierzytelności wobec jednostek budżetowych, jednostki te nie regulowały zobowiązań wobec urzędu skarbowego. Ustalenia kontroli wskazują, że tylko co piąty urząd kierował wymagane zawiadomienia [s.46].
18. W świetle wyników kontroli należy stwierdzić, iż obowiązujące zasady obrotu wierzytelnościami wobec państwowych jednostek budżetowych przynoszą w praktyce negatywne skutki dla budżetu państwa. Z jednej strony jednostki budżetowe finansowane są według sztywnych reguł prawa budżetowego, przewidującego ściśle powiązanie wszystkich dochodów i wydatków z budżetem państwa. Z drugiej zaś - trwałym zjawiskiem w systemie ich finansowania jest ustawiczny niedobór środków na

1997 r.) 6 zawiadomień do prokuratury. Zawiadomienia te dotyczyły „darowania” sprzętu o łącznej wartości ponad 16 mln zł.

konieczne wydatki bieżące i inwestycyjne. W tym kontekście wyjątkowość jednostek służby zdrowia polega na tym, iż pewne zasadnicze kategorie wydatków muszą ponosić zawsze (wyżywienie chorych, leki, sprzęt medyczny etc.). W przeciwnym razie należałoby obniżyć poziom usług, a w krańcowych przypadkach - wstrzymać ich świadczenie. Stąd też wywodzi się powszechne przekraczanie planów finansowych przez kierowników jednostek budżetowych służby zdrowia, co powoduje zadłużanie się wobec dostawców. Zadłużenie to jest na ogół niemożliwe do uregulowania w terminie wymagalności. Po tym zaś terminie wierzytelności dostawcy wobec jednostki budżetowej, narastają z tytułu odsetek umownych bądź ustawowych. W ten sposób wierzytelności państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia stają się (dla ich posiadaczy) daleko korzystniejszym źródłem zasilania finansowego niż lokata bankowa, której zyskowność jest w skali roku przeciętnie niższa o 25 do 30 punktów procentowych. Z punktu widzenia budżetu państwa oznacza to natomiast podrożenie w podobnej skali kosztów funkcjonowania państwowej jednostki budżetowej. Przyczyną tego zjawiska jest m.in. brak możliwości sfinansowania przy aktualnie obowiązującym stanie prawnym, zasadnych przekroczeń budżetu np. kredytem bankowym, którego koszt jest niższy niż odsetki ustawowe za nieterminowe spłacanie zobowiązań.

19. Potrącanie zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych jest działaniem sanującym sytuację finansową tylko i wyłącznie wierzycieli Skarbu Państwa. Potrącona część wierzytelności w dalszym ciągu stanowi dług państwowej jednostki budżetowej, tyle że wobec nowego wierzyciela, którym staje się urząd skarbowy. W ten sposób - ze względu na zasady finansowania jednostek budżetowych - Skarb Państwa przejmuje wierzytelności wobec samego siebie z pełnymi tego konsekwencjami, głównie w postaci powiększania się wierzytelności o narastające odsetki ustawowe. Mechanizm taki kreuje ekonomicznie nieuzasadnione samozadłużanie Skarbu Państwa.

20. Ogólne regulacje prawne obowiązujące w zakresie obrotu wierzytelnościami i w zakresie ich potrąceń z zobowiązaniami podatkowymi powodują, że zadłużenie budżetu państwa może być odtwarzane w sposób ciągły. Przyczyną tego jest możliwość

wykorzystywania do regulowania zobowiązań podatkowych wyłącznie wierzytelności powstałej z odsetek z zachowaniem pełnej wierzytelności głównej, która może być nadal przedmiotem obrotu na rynku wtórnym. Może też być źródłem powstawania dalszych wierzytelności odsetkowych, cyklicznie wykorzystywanych do regulowania zobowiązań, aż do momentu przedawnienia roszczeń⁸/.

21. Pewne ograniczenie negatywnego wpływu obrotu wierzytelnościami wobec państwowych jednostek budżetowych na stan budżetu państwa wydaje się jednak możliwe przy wykorzystaniu istniejących obecnie instrumentów prawnych. Kierownicy państwowych jednostek budżetowych mogą bowiem bardziej zabezpieczać interesy strony, którą reprezentują, tj. Skarbu Państwa, poprzez zastrzeganie w umowach z dostawcami towarów oraz wykonawcami robót i usług odpowiednich warunków realizacji umów. Z art. 509 § 1 Kodeksu cywilnego wynika bowiem, że strony w umowie mogą wyłączyć lub ograniczyć możliwość przelewu wierzytelności. Wierzyciel (strona umowy) może także zrzec się prawa do odsetek ustawowych albo prawo to ograniczyć do określonej wysokości lub określonego terminu, po upływie którego będzie naliczał odsetki⁹/.

3. Wnioski

Wyniki kontroli pozwalają na sformułowanie pod adresem Ministra Finansów uzasadnionych wniosków o:

- *systematyczne monitorowanie stanu zobowiązań państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia, w tym także z tytułu dokonanych przez organy podatkowe potrąceń;*

⁸ / W ustawie Ordynacja podatkowa wprowadzono zmianę dotychczasowego stanu prawnego wynikającego z art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Ograniczono zarówno liczbę tytułów uprawniających podmioty gospodarcze do regulowania zobowiązań podatkowych poprzez potrącenia, jak też podmiotową możliwość potrąceń zobowiązań podatkowych - do pierwotnego wierzyciela.

- *egzekwowanie przestrzegania dyscypliny budżetowej przez państwowe jednostki budżetowe;*
- *wzmoczenie nadzoru nad urzędami skarbowymi w zakresie prawidłowości potrąceń zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych na podstawie art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych;*
- *zdyscyplinowanie urzędów skarbowych w zakresie prawidłowości windykacji należności od państwowych jednostek budżetowych zgodnie z art. 112 ust. 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;*
- *egzekwowanie od urzędów skarbowych obowiązku składania zawiadomień o naruszeniu dyscypliny budżetowej w przypadkach, gdy po dokonanym potrąceniu jednostki budżetowe nie regulują zobowiązań powstałych z tego tytułu;*
- *wyjaśnienie wątpliwych kwestii związanych z praktyką działania urzędów skarbowych w zakresie realizacji zadań wynikających z art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych;*
- *podejmowanie - we współdziałaniu z Ministerstwem Zdrowia i Opieki Społecznej - skutecznych działań zmierzających do efektywnego wykorzystywania wydzielanych w budżecie państwa kwot przeznaczonych na oddłużanie jednostek budżetowych służby zdrowia.*

Ponadto celowe jest zobowiązanie przez Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej oraz wojewodów - jako organów, którym podlegają państwowe jednostki budżetowe służby zdrowia - kierowników tych jednostek, aby w szerszym niż dotychczas zakresie negocjowali z dostawcami towarów oraz wykonawcami robót i usług zamieszczanie w umowach odpowiednich zapisów zabezpieczających interes Skarbu Państwa.

⁹ / Odsetki ustawowe nie mają bowiem charakteru obligatoryjnego w stosunkach cywilno-prawnych.

II. CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA

1. Charakterystyka stanu prawnego

Budżet państwa jest rocznym planem finansowym obejmującym dochody i wydatki państwa (art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe^{10/} zwanej dalej w skrócie pr. budż.). Składa się on z części, którymi dysponują właściwi ministrowie oraz wojewodowie (art. 6 ust. 1 pr. budż.). Ogólny nadzór nad wykonaniem budżetu państwa sprawuje Rada Ministrów (art. 39 ust. 1 pr. budż.), ogólną kontrolę realizacji dochodów i wydatków budżetu państwa sprawuje Minister Finansów (art. 39 ust. 2 pr. budż.), zaś dysponenci części budżetowych sprawują nadzór i kontrolę nad całością gospodarki finansowej podległych im jednostek organizacyjnych (art. 39 ust. 3 pr. budż.). Ministrowie i wojewodowie dokonują okresowych ocen przebiegu wykonania zadań oraz dochodów i wydatków przez podległe im jednostki organizacyjne oraz podejmują w razie potrzeby działania zmierzające do prawidłowego wykonywania budżetu (art. 41 ust. 2 pr. budż.).

W kolejnych ustawach budżetowych na lata 1995 - 1997^{11/} znalazły się szczególne rozwiązania finansowe dla resortu służby zdrowia. Państwowe jednostki budżetowe z działu ochrony zdrowia (z wyjątkiem stacji sanitarno-epidemiologicznych) w zakresie dochodów uzyskiwanych z tytułu nadzoru bieżącego i zapobiegawczego, mogły z mocy ustaw budżetowych przeznaczać uzyskiwane dochody na środki specjalne. Ze środków tych pokrywane powinny być koszty działalności podstawowej (z wyłączeniem wynagrodzeń i pochodnych od wynagrodzeń

^{10/} / j. t. Dz.U. z 1993 r. Nr 72, poz. 344, z 1994 r. Nr 76, poz. 344, Nr 121, poz. 591, Nr 133, poz. 685, z 1995 r. Nr 78, poz. 390, Nr 124, poz. 601, Nr 132, poz. 640, z 1996 r. Nr 89, poz. 402, Nr 106, poz. 496, Nr 132, poz. 621, Nr 139, poz. 647, z 1997 r. Nr 54, poz. 348 i Nr 79, poz. 484.

^{11/} Patrz ustawa budżetowa na 1995 r. z dnia 30 grudnia 1994 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 27, poz. 141), ustawa budżetowa na 1996 r. z dnia 1 lutego 1996 r. (Dz.U. Nr 19, poz. 87) oraz ustawa budżetowa na rok 1997 z dnia 21 lutego 1997 r. (Dz.U. Nr 19, poz. 106).

w tej działalności) oraz zakupów inwestycyjnych o charakterze odtworzeniowym. W pierwszej kolejności zaspokajane miały być zobowiązania, których termin wymagalności już upłynął. Ponadto na podstawie upoważnienia dla Rady Ministrów zawartego w art. 48 ust. 2 ustawy Prawo budżetowe określono wykaz wydatków, do których nie stosuje się zasady Prawa budżetowego, w myśl której nie zrealizowane kwoty planowanych wydatków budżetowych wygasają z upływem roku budżetowego^{12/}. I tak, w kontrolowanym okresie rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 20 grudnia 1995 r. w sprawie określenia wydatków budżetowych, których nie zrealizowane planowane kwoty nie wygasają z upływem roku budżetowego 1995^{13/} oraz rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 1996 r. w sprawie wydatków budżetowych, których nie zrealizowane planowane kwoty nie wygasają z upływem roku budżetowego 1996^{14/} ustalono, że nie zrealizowane kwoty wydatków dotyczące resortu zdrowia w pierwszym roku miały być wykorzystane na uregulowanie zobowiązań wymagalnych budżetów wojewodów z tytułu dopłat do leków za rok 1995, natomiast w drugim roku - generalnie na restrukturyzację zobowiązań jednostek służby zdrowia. Rozwiązania te zmierzały do oddłużenia służby zdrowia.

Planowanie dochodów i wydatków państwowej jednostki budżetowej następuje w formie planu finansowego, sporządzonego na podstawie układu wykonawczego budżetu państwa^{15/} (§ 23 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 1991 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu wykonywania budżetu państwa^{16/}). Ustalając w planie finansowym kwoty poszczególnych rodzajów dochodów i wydatków, należy zapewnić pełną ich zgodność z kwotami przekazanymi przez dysponenta części budżetowych. Państwowa jednostka budżetowa może zaciągać zobowiązania na realizację zadań do wysokości kwot wydatków ujętych w zatwierdzonym planie finansowym. Z chwilą wykonania zobowiązania jednostka ta staje się

^{12/} Państwowe jednostki służby zdrowia o statusie jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego prowadzą gospodarkę finansową środkami nie wykorzystanymi w danym roku zgodnie z art. 50 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. Nr 91, poz. 408 ze zm.), tj. mogą zatrzymać do swojej dyspozycji 70% tych środków.

^{13/} Dz.U. z 1995 r. Nr 149, poz. 726.

^{14/} Dz.U. z 1996 r. Nr 156, poz. 782.

^{15/} Przez układ wykonawczy budżetu państwa rozumie się opracowany w podziale na części budżetu państwa szczegółowy roczny plan, obejmujący dochody i wydatki budżetowe, w szczególności określonej w art. 36 ust. 4 i 5 ustawy Prawo budżetowe.

^{16/} Dz.U. z 1991 r. Nr 76, poz. 333 ze zm. z 1992 r. Nr 6, poz. 22 i Nr 80, poz. 411

dłużnikiem, a dostawca towarów i usług - wierzycielem^{17/}. Przekroczenie zobowiązań ponad plan finansowy jednostki nie zwalnia z wykonania zobowiązania.

Wierzyciel może bez zgody dłużnika przenieść wierzytelność na osobę trzecią (przelew), chyba, że sprzeciwiałoby się to ustawie, zastrzeżeniu umownemu albo właściwości zobowiązania. Wraz z wierzytelnością przechodzą na nabywcę wszelkie związane z nią prawa, w szczególności roszczenie o zaległe odsetki (art. 509 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny^{18/}). Strony w umowie mogą więc wyłączyć lub ograniczyć możliwość przelewu wierzytelności.

Pismem Ministerstwa Finansów z dnia 31 października 1991 r. organom podatkowym zalecono dokonywanie potrąceń zobowiązań podatkowych podatników z posiadanych przez nich wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych, na podstawie art. 28 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych^{19/}. Potrącenie następuje na wniosek podatnika, a także z urzędu, ze wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa, w tym również z należności wynikających z dostawy towarów, wykonywania robót i usług na rzecz państwowych jednostek budżetowych, zgodnie z treścią tego przepisu po zmianie wprowadzonej ustawą z dnia 5 czerwca 1992 r. o zmianie ustawy o zobowiązaniach podatkowych²⁰

Przez państwowe jednostki budżetowe rozumie się państwowe jednostki organizacyjne, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu państwa, a uzyskane dochody odprowadzają do tego budżetu (art. 14 i art. 15 ust. 1 ustawy Prawo budżetowe). Nie podlegają

^{17/} / Zaciąganie w roku budżetowym zobowiązań, które - przy uwzględnieniu wymagalnych terminów płatności i zobowiązań wymagalnych z okresów poprzedzających rok budżetowy - przekraczają plan finansowy jednostki, stanowi naruszenie dyscypliny budżetowej w myśl art. 57, ust. 1, pkt 8 Prawa budżetowego.

^{18/} / Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm. z 1971 r. Nr 27, poz. 252, z 1976 r. Nr 19, poz. 122, z 1982 r. Nr 11, poz. 81, Nr 19, poz. 147, Nr 30, poz. 210, z 1984 r. Nr 45, poz. 242, z 1985 r. Nr 22, poz. 99, z 1989 r. Nr 3, poz. 11, Nr 33, poz. 175, z 1990 r. Nr 34, poz. 198, Nr 55, poz. 321, Nr 79, poz. 464, z 1991 r. Nr 107, poz. 464, Nr 115, poz. 496, z 1993 r. Nr 17, poz. 78, z 1994 r. Nr 27, poz. 96, Nr 85, poz. 388, Nr 105, poz. 509, z 1995 r. Nr 83, poz. 417, Nr 141, poz. 692 i z 1996 r. Nr 114, poz. 542.

^{19/} / j. t. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm. Nr 134, poz. 646, z 1995 r. Nr 5, poz. 25, Nr 85, poz. 426 i z 1996 r. Nr 75, poz. 357

^{20/} / Dz.U. Nr 53 poz.251; (przed tą zmianą treść art. 28 miała brzmienie: Zobowiązanie podatkowe podlega, na wniosek podatnika, a także z urzędu, potrąceniu z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa. O dokonany potrąceniu organ podatkowy powiadamia podatnika.

więc potrąceniu wierzytelności inne niż Skarbu Państwa (np. z zobowiązań zaciąganych we własnym imieniu przez uczelnie wyższe, organy samorządowe, samofinansujące się państwowe jednostki organizacyjne). Należy także nadmienić, że na mocy ustawy z dnia 24 listopada 1995 r. o zmianie zakresu działania niektórych miast oraz o miejskich strefach usług publicznych^{21/} prowadzenie zakładów opieki zdrowotnej (z wyłączeniem specjalistycznych publicznych zakładów opieki zdrowotnej) z dniem 1 stycznia 1996 r. przeszło do właściwości niektórych (określonych ustawą) gmin jako zadania własne tych gmin^{22/}. W związku z tym zobowiązania zaciągane przez publiczne zakłady opieki zdrowotnej finansowane przez te gminy od 1 stycznia 1996 r. nie mogły być już zobowiązaniami Skarbu Państwa, a wierzytelności wobec tych jednostek nie podlegały przepisom ustawy o zobowiązaniach podatkowych w zakresie potrąceń z zobowiązaniami podatkowymi.

Potrąceniu podlegają wyłącznie zobowiązania podatkowe oraz zobowiązania, na które rozciągnięto stosowanie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych^{23/}. Zgodnie z art. 3 ust. 3 i 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych podatnikiem jest jednostka gospodarki społecznej, osoba fizyczna oraz nie będąca jednostką gospodarki społecznej osoba prawna i inna jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, obowiązana do uiszczania podatku z tytułu ciążącego na niej obowiązku podatkowego; płatnikiem jest osoba obowiązana do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i do wpłacenia go na właściwy rachunek. Nie podlegają potrąceniu np. koszty egzekucyjne, wierzytelności płatników (np. podatek dochodowy od osób fizycznych, którego płatnikiem może być pracodawca).

Wierzytelność urzędu skarbowego wobec jednostki budżetowej powstała na skutek dokonanego potrącenia nie nabiera cech zobowiązania podatkowego ale staje się zobowiązaniem cywilno-prawnym tej jednostki. Dlatego też w zakresie umarzania, odraczania lub rozłożenia należności na raty nie mogą mieć zastosowania przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych

^{21/} Dz.U. z 1995 r. Nr 141, poz. 692 i z 1996 r. Nr 156, poz. 773.

^{22/} W stosunku do gmin warszawskich i miasta stołecznego Warszawy zadania te przejdą z dniem 1 stycznia 1999 roku.

^{23/} Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 16 lutego 1989 r. w sprawie rozciągnięcia przepisów o zobowiązaniach podatkowych na niektóre rodzaje świadczeń pieniężnych oraz określenia właściwości

ani przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 lutego 1989 r. w sprawie rozciągnięcia przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych na niektóre rodzaje świadczeń pieniężnych oraz określenia właściwości organów podatkowych w zakresie umarzania zaległości podatkowych²⁴/. Mogą mieć natomiast zastosowanie przepisy dekretu z dnia 16 maja 1956 r. o umarzaniu i udzielaniu ulg w spłaceniu należności państwowych²⁵/ oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 września 1982 r. w sprawie zasad umarzania i udzielania ulg w spłaceniu należności państwowych²⁶/. Organem właściwym w tych sprawach w stosunku do wierzytelności państwowych jednostek budżetowych jest Minister Finansów jako odpowiedzialny za utrzymanie równowagi budżetowej.

Dokonanie potrącenia nie wymaga zachowania formy decyzji. Odmowa natomiast dokonania potrącenia wymaga wydania decyzji administracyjnej. Zgodnie z art. 107 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego²⁷/ decyzja powinna zawierać: oznaczenie organu administracji państwowej, datę wydania, oznaczenie strony lub stron, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie, czy i w jakim trybie służy od niej odwołanie, podpis z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby upoważnionej do wydania decyzji. Decyzja, w stosunku do której może być wniesione powództwo do sądu powszechnego lub skarga do sądu administracyjnego, powinna zawierać ponadto pouczenie o dopuszczalności wniesienia powództwa lub skargi.

O dokonaniu potrącenia organ podatkowy powiadamia podatnika. Zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów dla izb skarbowych w sprawie potrażeń zobowiązań podatkowych i zadłużeń jednostek budżetowych z 31 października 1991 r. (oraz późniejszymi zaleceniami Ministerstwa) urzędy skarbowe były zobowiązane zawiadomienie takie sporządzać w pięciu

organów podatkowych w zakresie umarzania zaległości podatkowych (Dz.U. Nr 6, poz. 40 ze zm.), które nie obejmuje zobowiązań cywilno-prawnych.

²⁴ / Dz. U. z 1989 r. Nr 6, poz. 40 ze zm. z 1990 r. Nr 1, poz. 4

²⁵ / Dz. U. z 1956 r. Nr 17, poz. 92 ze zm. z 1966 r. Nr 24, poz. 151 i z 1975 r. Nr 10, poz. 56

²⁶ / Dz. U. z 1982 r. Nr 30, poz. 211 ze zm. z 1984 r. Nr 56, poz. 284 i z 1995 r. Nr 120, poz. 578

²⁷ / Dz.U. z 1980 r. Nr 9, poz. 26 ze zm., Nr 27, poz. 111, z 1982 r. Nr 7, poz. 55, Nr 45, poz. 289, z 1983 r. Nr 41, poz. 185, z 1984 r. Nr 34, poz. 183, z 1986 r. Nr. 47, poz. 228, z 1987 r. Nr 21, poz. 123, Nr 33, poz. 186, z 1987 r. Nr 20, poz. 107, z 1990 r. Nr 34, poz. 201, z 1991 r. Nr 100, poz. 442, Nr 119, poz. 513, z 1994 r. Nr 122, poz. 593, z 1995 r. Nr 1, poz. 1, Nr 74, poz. 368, z 1996 r. Nr 43, poz. 189, Nr 106, poz. 496.

egzemplarzach. Poza podatnikiem zawiadomienie otrzymują: jednostka budżetowa, dysponent odpowiedniej części budżetu oraz Ministerstwo Finansów. Jeden egzemplarz zawiadomienia pozostaje w urzędzie. Wraz z zawiadomieniem urząd skarbowy przesyła jednostce budżetowej wezwanie do przekazania równowartości potrąconej kwoty na rachunek urzędu. Zawiadomienie o dokonaniu potrącenia jest to czynność materialno-techniczna, której wzruszenie w przypadku nieprawidłowości potrącenia, a zarazem odwrócenie skutków dokonanego potrącenia na gruncie postępowania administracyjnego jest trudne ze względu na brak pozytywnie sformułowanych przepisów prawa bezpośrednio regulujących określoną sferę stosunków prawnych zarówno w kodeksie postępowania administracyjnego jak i w przepisach podatkowych^{28/}.

Dokonanie potrącenia przez urząd skarbowy powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego podatnika, a jednocześnie skutkuje wstąpieniem urzędu w prawa zaspokojonego wierzyciela i obowiązkiem dochodzenia od dłużnika równowartości potrąconej kwoty. Zgodnie z przepisem szczególnym - art. 112 ust. 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji^{29/}, gdy zobowiązanym do uiszczenia należności pieniężnej jest państwowa jednostka budżetowa, wierzyciel w celu otrzymania tej należności składa tytuł wykonawczy bezpośrednio tej państwowej jednostce, z której działalnością wiąże się egzekwowana należność (zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów urzędy skarbowe zobowiązane są wystawić tytuł wykonawczy w przypadku braku potwierdzenia wpłaty po upływie 10 dni). Jednostka ta jest obowiązana bezzwłocznie należność uiścić. Jeżeli nie nasąpi to w ciągu 7 dni od daty złożenia tytułu wykonawczego, urzędy skarbowe zobowiązane są wystąpić do jednostki nadrzędnej w stosunku do państwowej jednostki budżetowej o zarządzenie pokrycia należności ze środków zobowiązanego.

Niedokonanie zaleconych przez urząd skarbowy operacji związanych ze wzajemnym potrąceniem zobowiązań podatkowych i zobowiązań jednostki budżetowej stanowi naruszenie

^{28/} / Stanowisko judykatury co do wzruszalności czynności materialno-technicznych w postępowaniu administracyjnym jest niejednolite - patrz orzeczenie NSA z dnia 7.11.1993 r. sygn. II SA 1379/83 (niepublikowane), inaczej w orzeczeniu NSA z dnia 9.06.1992 r. sygn. SA/Wr 534/92 (ONSA z 1993 r., Nr 4) oraz z dnia 31.05.1995 r. sygn. SA/Kr 1450/93 (ONSA z 1995 r., nr3).

^{29/} / j.t. Dz.U. z 1991 r. Nr 36, poz. 161 ze zm. z 1992 r. Nr 20, poz. 78, z 1993 r. Nr 28, poz. 127, z 1995 r. Nr 85, poz. 426, z 1996 r. Nr 43, poz. 189, Nr 146, poz. 680.

dyscypliny budżetowej (art. 57 ust. 1 pkt 10 pr. budż.). Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 kwietnia 1996 r. w sprawie zasad postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej³⁰/ nałożyło na organy podatkowe obowiązek składania zawiadomień o naruszeniu dyscypliny budżetowej w przypadkach, gdy po dokonanych potrąceniu podatku z wierzytelności wobec jednostek budżetowych, nie regulowały one zobowiązań powstałych z tego tytułu.

Do zakresu działania urzędów skarbowych należy m.in. wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych (art. 5, ust. 6, pkt 7 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych³¹/). Nadzór nad urzędami skarbowymi należy do zakresu działania izb skarbowych (art. 5, ust. 7, pkt. 1 w.w. ustawy). Izby skarbowe, jako organy specjalne administracji rządowej podlegają Ministrowi Finansów (art. 5 ust. 1 w.w. ustawy).

2. Uwarunkowania ekonomiczno-organizacyjne

W drugiej połowie 1991 r. nasiliło się w kraju zjawisko tzw. zatorów płatniczych w rozliczeniach pomiędzy jednostkami budżetowymi i podmiotami gospodarczymi będącymi dla tych jednostek dostawcami towarów lub wykonawcami robót i usług. Jednostki budżetowe funkcjonowały w sytuacji ciągłego niedoboru środków budżetowych, co zmuszało dyrektorów tych placówek - po wyczerpianiu przyznanych środków finansowych z reguły niewystarczających w stosunku do nałożonych zadań - do zaciągania zobowiązań przekraczających ich plany finansowe, co stanowiło naruszenie dyscypliny budżetowej.

W obowiązującym systemie prawnym zobowiązanie wobec dostawcy powstaje w momencie wykonania umowy, a nie w chwili faktycznego otrzymania zapłaty (tzw. zasada memoriałowa). Dlatego też dostawcy towarów oraz wykonawcy robót i usług dla państwowych jednostek budżetowych często znajdowali się w sytuacji, że byli jednocześnie wierzycielem

³⁰ / Dz. U. Nr 57, poz. 258

³¹ / Dz.U. z 1996 r. Nr 106, poz. 489, a poprzednio ustawa z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych (j.t. Dz.U. z 1994 r. Nr 106, poz. 511 i z 1995 r. Nr 142, poz. 702).

i dłużnikiem Skarbu Państwa. Wynikało to z faktu, że z powodu niespłacania zaciągniętych zobowiązań przez państwowe jednostki budżetowe wiele podmiotów gospodarczych nie mogło terminowo regulować zobowiązań podatkowych. Tak więc posiadały one wierzytelności wobec Skarbu Państwa, a jednocześnie brakowało im środków pieniężnych na spłatę własnych zobowiązań podatkowych. W celu ograniczenia tego zjawiska Ministerstwo Finansów w październiku 1991 r. zaleciło organom podatkowym - w oparciu o przepisy art. 28 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych - dokonywanie potrąceń zobowiązań lub zaległości podatkowych podatników z posiadanych przez nich wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych.

Potrącenia dokonuje urząd skarbowy, odpisując z zobowiązań podatkowych podatnika kwoty wykazanych wierzytelności i przypisując je jednocześnie jednostce budżetowej wobec której podatnik miał wierzytelność. Dokonanie potrącenia przez urząd skarbowy powoduje, że wstępuje on w prawa zaspokojonego wierzyciela i ma obowiązek dochodzenia od dłużnika (państwowej jednostki budżetowej) równowartości potrąconej kwoty^{32/}. W przypadku, gdy podatnikowi pozostała nie potrącona część wierzytelności, może on ją odsprzedać innemu podmiotowi gospodarczemu mającemu do zapłacenia podatki lub zatrzymać, doliczając do niej należne odsetki. Wierzytelności te wraz z odsetkami mogą być wykorzystane do uregulowania podatków w przyszłości lub odsprzedane.

Podstawowym przedmiotem transakcji na rynku wierzytelności wobec Skarbu Państwa są wierzytelności wymagalne. Rynek ten podzielić można na pierwotny i wtórny. Na rynku pierwotnym wierzytelności powstają w wyniku aktów kupna - sprzedaży pomiędzy państwowymi jednostkami budżetowymi a ich bezpośrednimi dostawcami towarów i usług (wierzycielami pierwotnymi). Tak powstała wierzytelność wymagalna przechodzi na rynek wtórny dopiero wtedy, kiedy wierzyciel pierwotny - cedent (dostawca leków, energii, sprzętu medycznego itp.)

^{32/} Według stanu na dzień 31 grudnia 1996 r. zaległości wszystkich państwowych jednostek budżetowych wobec urzędów skarbowych (Skarbu Państwa) z tytułu dokonanych potrąceń wynosiły ponad 606 mln. zł, z czego prawie 7% stanowiły odsetki za niezapłacone w terminie przez te jednostki należności za dostawy towarów i usług. Zwraca uwagę fakt, że ponad 72% zaległości ogółem przypadało na państwowe jednostki budżetowe służby zdrowia (wg sprawozdawczości budżetowej).

przeleje ją na cesjonariusza. Wtedy wierzycielem danej jednostki budżetowej staje się nowy podmiot, który nie sprzedawał jej żadnych towarów ani nie wykonywał na jej rzecz usług.

Przedmiotem cesji dokonywanych na rynku wtórnym są przede wszystkim wierzytelności pieniężne, czyli te roszczenia, które polegają na domaganiu się od dłużnika zapłaty w pieniądzu. Konsekwencją tego jest podzielność takiej wierzytelności. Tym samym cedent może scedować na jednego cesjonariusza część wierzytelności - zostawiając sobie resztę - albo scedować całość w odpowiednich częściach na rzecz kilku cesjonariuszy.

3. Istotne ustalenia kontroli

3.1. Nadzór Ministra Finansów nad procesem potrąceń

Z ustaleń kontroli wynika, że jedną z przyczyn przekraczania wydatków służby zdrowia określonych w ustawie budżetowej było planowanie wzrostu wydatków (w stosunku do ich poziomu z roku poprzedniego) w oparciu o przewidywany wskaźnik wzrostu cen towarów i usług. Wskaźnik ten z reguły okazywał się niższy od faktycznego wzrostu cen. I tak, w 1994 r. w ustawie budżetowej przyjęto wskaźnik wzrostu cen 127,2%, a w rzeczywistości osiągnął on poziom 132,2%. Analogiczny poziom tych wskaźników wynosił w 1995 r. 122,7% i 127,8%, a tylko w 1996 r. różnica nie była znacząca - wyniosła 0,1% (odpowiednie wskaźniki - 119,8% i 119,9%). Ponadto w każdym roku zwiększano budżet służby zdrowia o dodatkowe środki. I tak, planowane wydatki w 1994 r. zostały zwiększone o ponad 13%, w 1995 - o ponad 20%, a w 1996 - o ponad 19%. Taki sposób kształtowania budżetu sprzyjał utrwalaniu w jednostkach służby zdrowia przekonania o jego „programowym” niedoszacowaniu, a w związku z tym o przyzwoleniu na przekraczanie zaplanowanych wydatków, a tym samym na naruszanie dyscypliny budżetowej.

W badanym okresie występował systematyczny wzrost wymagalnych zobowiązań państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia (wykazywanych w sprawozdaniach

z realizacji budżetu państwa). I tak, w latach 1994-1996 zobowiązania te wzrosły ponad 3,5-krotnie (z 590 mln zł w 1994 r. do 2.139 mln zł w 1996 r.). Wzrostowi temu nie zapobiegały podejmowane działania na rzecz częściowego oddłużenia służby zdrowia (w latach 1994 - 1995 przeznaczono na ten cel ponad 1.408 mln. zł). Przyczyną tego był m.in. brak rozeznania co do rzeczywistych potrzeb oddłużeniowych poszczególnych jednostek budżetowych służby zdrowia. Prowadziło to - jak wynika z ustaleń kontroli przeprowadzonej w 1995 r. przez Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów - do nieprawidłowości w rozdziale środków na poszczególne województwa. Polegały one przede wszystkim na przekazaniu niektórym wojewodom nadmiernych limitów stanowiących niekiedy prawie 250% pozapłacowych zobowiązań wymagalnych. Umożliwiało to części jednostek służby zdrowia wydatkowanie środków na zobowiązania niewymagalne oraz na wydatki bieżące, podczas gdy w innych brakowało środków na oddłużenie.

Brak rozeznania w przedmiotowym zakresie sprawił m.in. także, że do czasu zakończenia kontroli (16 maja 1997 r.) nie zostały wykorzystane - pochodzące z rezerw budżetu na 1996 r. - środki w kwocie 1.750 mln zł przeznaczone na restrukturyzację zobowiązań. Środki te czasowo przekazane zostały na rachunek sum depozytowych budżetu państwa i wykorzystywane były na sfinansowanie deficytu budżetowego. Należy podkreślić, że wysokość tych środków określona została w oparciu o zobowiązania wymagalne wykazane na koniec grudnia 1996 roku. Opóźnienie w ich wykorzystaniu powodowało, iż stawały się one - ze względu na narastające odsetki za zwłokę - w coraz większym stopniu niewystarczające dla zlikwidowania zadłużenia.

W 1997 r. Departament Budżetu Państwa Ministerstwa Finansów podjął działania dla ustalenia rzeczywistej wielkości nieuregulowanych zobowiązań tych jednostek. Z danych uzyskanych z urzędów wojewódzkich oraz Ministerstwa Zdrowia i Opieki Społecznej wynika m.in., że wg stanu na dzień 31 grudnia 1996 r. zobowiązania ogółem wynosiły 2.643.2 mln. zł, z czego odsetki stanowiły ok. 7,2%. Zobowiązania wymagalne wynosiły zaś 2.246.1 mln. zł (w tym 7,7% odsetek). W kwocie zobowiązań wymagalnych 21,5% stanowiły zobowiązania wobec Skarbu Państwa wynikłe z tytułu dokonanych potrażeń (482,9 mln. zł, w tym ok. 11% odsetek).

Z ustaleń kontroli wynika, że wiarygodność przytoczonych powyżej danych nie była pełna. Niektóre województwa nierzetelnie sporządziły informację dotyczącą zobowiązań. I tak, m.in. w niektórych województwach naliczono odsetki od zobowiązań niewymagalnych (np. w warszawskim, bielskopodlaskim, bielskim). Dwanaście województw wykazało wyższe zobowiązania wymagalne z tytułu potrąceń niż zobowiązania ogółem. Na przykład:

- W województwie bydgoskim wykazano na koniec 1996 r. zobowiązania ogółem w kwocie 4.580,0 tys. zł, przy zobowiązaniach wymagalnych - 4.591,6 tys. zł.
- Województwo częstochowskie wykazało odpowiednio kwoty 56,4 tys. zł oraz 256,2 tys. zł.
- W województwie szczecińskim odpowiednie kwoty wynosiły 2.153,1 tys. zł. oraz 2.531,9 tys. zł.

Stwierdzono także inne błędy, w tym m.in. w województwie jeleniogórskim i w województwie krakowskim naliczono odsetki od zobowiązań zaciągniętych w 1995 r., których kwota odpowiednio 6,5-krotnie oraz ponad 19-krotnie przekraczała wartość tych zobowiązań.

W toku kontroli ustalono, że zalecając w październiku 1991 r. organom podatkowym dokonywanie potrąceń zobowiązań podatkowych podatników z ich wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych Ministerstwo Finansów - w celu ujednolicenia zasad ich realizacji - opracowało „Wytyczne dla izb skarbowych w sprawie potrąceń zobowiązań podatkowych i zadłużeń jednostek budżetowych”. Następnie w licznych pismach okólnych uzupełniano te wytyczne i wyjaśniano zgłaszane wątpliwości. Jednocześnie Ministerstwo zażądało od urzędów skarbowych przesyłania powiadomień o każdym dokonanym potrąceniu podatku^{33/}. Celem miało być poddanie potrąceń ocenie formalno-prawnej. Stwierdzono, że w przypadkach wskazujących na nieprawidłowo dokonane potrącenia Ministerstwo zwracało właściwym izbom

³³ / W okresie od listopada 1991 r. do listopada 1994 r. zaewidencjonowano ogółem 22.391 takich powiadomień.

skarbowym na ten fakt uwagę zalecając stosowne działania. Jednak ze względu na coraz większą ilość dokonywanych w kraju potrąceń (ok. 250 każdego dnia) oraz ograniczone możliwości kadrowe Ministerstwa, zbierane w ten sposób informacje nie były w pełni wykorzystywane do celów analitycznych. Z tego też powodu w grudniu 1994 r. zaniechano rejestrowania liczby i wartości dokonywanych w kraju potrąceń. W ocenie NIK decyzję tą należy uznać za niecelową, ponieważ w konsekwencji Ministerstwo nie posiadało danych o wielkości i strukturze należności podatkowych, które w kolejnych latach regulowane były poprzez potrącenia³⁴/.

Z zebranych przez Ministerstwo Finansów dla potrzeb kontroli informacji wynika, że spośród 348 urzędów skarbowych zaledwie w 24 (w 1995 r.) i w 17 (w 1996 r.) nie dokonano żadnego potrącenia z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych. W urzędach, gdzie potrąceń takich dokonywano, tylko w 18 (w 1995 r.) i w 10 (w 1996 r.) nie dotyczyły one państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia, natomiast w około jednej piątej urzędów potrącano zobowiązania podatkowe tylko z wierzytelności wobec tych jednostek. W 1995 r. urzędy skarbowe dokonały potrąceń z wierzytelności wobec wszystkich państwowych jednostek budżetowych w kwocie 666,3 mln zł, co stanowiło 0,94% pobranych przez nie podatków. Potrącenia z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia w 1995 r. wynosiły 517,8 mln zł (77,7% kwoty potrąceń ogółem). W roku 1996 kwota potrąceń ogółem wzrosła o 14,5% i wyniosła 762,9 mln zł, tj. 0,85% pobranych podatków. Potrącenia z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia zwiększyły się o 15% do kwoty 595,7 mln zł (78% potrąceń ogółem). Uwagę zwraca fakt, że podczas gdy w kwotach dokonanych potrąceń ogółem zwiększył się z ok. 5,5% w 1995 r. do ponad 6,2% w 1996 r. udział odsetek od należności głównych³⁵/, to w kwotach potrąceń dokonanych z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia udział ten zmniejszył się z 5,2% do 4,2%.

³⁴ / Dopiero na żądanie NIK - w związku z planowaną kontrolą - Ministerstwo zebrało stosowne informacje. Informacje te w formie syntetycznej zawarte są w załączniku 2.

³⁵ / W niektórych zaś województwach udział ten był szczególnie wysoki (np. w woj. sieradzkim wynosił w 1995 r. ponad 43,8%, a woj. kaliskim w 1996 r. - ok. 37,2%) .

Do końca 1996 r. Ministerstwo Finansów nie podjęło z własnej inicjatywy kontroli dokonywania potrąceń w poszczególnych urzędach skarbowych pomimo, że posiadało informacje wskazujące na występowanie w tym zakresie różnego rodzaju nieprawidłowości³⁶/ (np. potrącenia z wierzytelności zobowiązań innych niż podatkowe, potrącanie zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec jednostek innych niż państwowe jednostki budżetowe)³⁷/. Brak działań Ministerstwa w tym zakresie należy ocenić negatywnie.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli naruszeniem przepisów art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych było wydanie w marcu 1994 r. przez Departament Podatków Bezpośrednich i Opłat oraz Departament Budżetu Państwa Ministerstwa wytycznych umożliwiających dokonywanie przez urzędy skarbowe potrąceń zobowiązań podatkowych płatników podatku dochodowego od osób fizycznych z ich wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych. W konsekwencji urzędy skarbowe realizowały tego typu potrącenia od marca 1994 r. do marca 1997 roku. Zwraca także uwagę fakt, że rozszerzenie przez Ministerstwo Finansów podmiotowej możliwości dokonywania potrąceń stało w sprzeczności z jednocześnie podejmowanymi przez nie inicjatywami legislacyjnymi zmierzającymi do wprowadzenia ograniczeń w tym zakresie w ramach projektu Ordynacji podatkowej. Stanowisko odnośnie zasadności dokonywania potrąceń płatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych Ministerstwo skorygowało dopiero w marcu 1997 r. (w czasie trwania kontroli NIK). W uzasadnieniu podano m.in., że dokonano tego z powodu kwestionowania przez Najwyższą Izbę Kontroli, Prokuraturę oraz coraz częściej w wyrokach sądów administracyjnych, dopuszczalności stosowania w trybie art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych zapłaty w tej formie podatków należnych od płatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

W listopadzie 1994 r. w piśmie skierowanym do izb skarbowych przez Departament Budżetu Państwa Ministerstwa Finansów stwierdzono, że organy podatkowe obowiązane są do egzekwowania od jednostek budżetowych równowartości potrąconych kwot oraz uprawnione są do pobierania od nich ustawowych odsetek za zwłokę. Jednak do zakończenia kontroli

³⁶ / Fakty takie stwierdzano w toku przeprowadzanej przez Ministerstwo Finansów oceny formalno-prawnej powiadomień o potrąceniach nadsyłanych przez urzędy skarbowe.

(maj 1997 r.) Ministerstwo nie posiadało informacji, które urzędy pobierają odsetki za zwłokę i jakie kwoty z tego tytułu pobrano. Nie monitorowano też stanu zadłużenia jednostek budżetowych wobec urzędów skarbowych z tytułu potrąceń. W rezultacie Ministerstwo do 1997 r. nie posiadało informacji o skali nieuregulowanych przez państwowe jednostki budżetowe zobowiązań z tytułu potrąceń.

Ponadto stwierdzono, że procedura pobierania od jednostek budżetowych odsetek za zwłokę przez urzędy skarbowe nie została jednoznacznie uregulowana. Wątpliwości w tym względzie znalazły wyraz m.in. w piśmie z września 1995 r. skierowanym do Departamentu Budżetu Państwa Ministerstwa Finansów przez Izbę Skarbową w Warszawie³⁷/ I tak:

- W piśmie tym stwierdzono m.in., że „większość państwowych jednostek budżetowych, przekazując z opóźnieniem zaległości, dokonuje zapłaty tylko należności wynikającej z zawiadomienia o potrąceniu w trybie art. 28, natomiast nie wpłaca ustawowych odsetek za zwłokę, bądź też odmawia ich zapłaty. Powstały wątpliwości: 1/ czy z wpłaconej kwoty przez p.j.b. należy pokryć część należności głównej i odsetek za zwłokę, a pozostałą zaległość egzekwować od p.j.b.; 2/ czy wpłaconą kwotę przez p.j.b. zaksięgować tylko za należność główną, a o odsetki za zwłokę wystąpić do p.j.b., jeżeli tak to: - jakim drukiem powinien posługiwać się Urząd Skarbowy wzywając p.j.b. do zapłaty samych odsetek za zwłokę; - jakie czynności powinien podjąć Urząd Skarbowy w przypadku odmowy zapłaty przez p.j.b. ustawowych odsetek za zwłokę; 3/ czy Urząd ma możliwości prawne umorzyć odsetki należne od p.j.b.”.

Do czasu zakończenia kontroli Departament Budżetu Państwa nie udzielił odpowiedzi na przedstawione przez Izbę Skarbową pytania. Stwierdzono również, że Departament nie odpowiedział tej samej Izbie na zapytanie (z października 1994 r.) w sprawie terminu przekazywania gminom należnego 5% udziału w podatku dochodowym od osób prawnych z tytułu uregulowania należności podatkowych poprzez potrącenie z wierzytelności wobec jednostek budżetowych. Ze złożonych w toku kontroli wyjaśnień Dyrektora Departamentu

³⁷ / Dopiero w 1997 r. Ministerstwo podjęło w tym zakresie ograniczoną kontrolę.

³⁸ / Izba ta nadzoruje 17 urzędów skarbowych.

Budżetu Państwa wynika, iż brak jest w powyższych sprawach jednoznacznych uregulowań prawnych. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli tak duża zwłoka w wyjaśnieniu wątpliwych kwestii związanych z praktyką działania organów podatkowych w zakresie realizacji zadań wynikających z art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie znajduje uzasadnienia i stanowi podstawę do negatywnej oceny działań Ministerstwa w tym zakresie.

3.2. Skala i struktura potrąceń

W skontrolowanych urzędach skarbowych kwota potrąceń z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia zwiększyła się ze 177.914 tys. zł. w 1995 r. do 211.005 tys. zł. w 1996 r., czyli o prawie jedną piątą (18,6%). Jednocześnie wzrósł udział tych potrąceń w ściągniętych przez wszystkie badane urzędy podatkach odpowiednio z 0,92% do 0,98%³⁹. Stwierdzono jednak znaczne różnice w wielkości tego wskaźnika w poszczególnych urzędach. Na przykład:

- W 1995 r. w Urzędzie Skarbowym w Aleksandrowie Kujawskim udział potrąceń w ściągniętych podatkach ogółem wynosił 0,02%, a w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Zielonej Górze - 4,08%.
- W 1996 r. wskaźnik ten w Urzędzie Skarbowym Wrocław-Śródmieście wynosił 0,14%, a w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Wawer sięgał 8%.

W tym samym okresie kwota potrąceń z wierzytelności pozostałych państwowych jednostek budżetowych (tj. innych niż państwowe jednostki budżetowe służby zdrowia) zmniejszyła się z 43.047 tys. zł do 27.799 tys. zł, a ich udział w pobranych podatkach ogółem spadł z 0,22% do 0,13%.

³⁹ / Ogółem skontrolowane urzędy skarbowe pobrały w 1995 r. podatki w kwocie 19.375.850 tys. zł, a w 1996 r. w kwocie 21.507.696 tys. zł.

Podatnicy wykorzystywali potrącenia dla regulowania przede wszystkim czterech rodzajów zobowiązań podatkowych. Były to: podatek dochodowy od osób prawnych, podatek od towarów i usług VAT, podatek akcyzowy oraz podatek dochodowy od osób fizycznych. Z powyższych podatków potrącona została kwota ok. 340.000 tys. zł, co stanowiło prawie 90% wszystkich potrąceń w latach 1995-1996. Połowę tej kwoty potrącono z zobowiązaniami podatkowymi z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, jedną trzecią - z tytułu podatku VAT i podatku akcyzowego, a ok. jedną siódmą - z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych.

Wyniki kontroli wskazują, że w badanym okresie zmniejszył się o 7 pkt. procentowych udział potrąceń zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec jednostek służby zdrowia dokonywanych z odsetek. Zmalała także liczba urzędów skarbowych, w których takich potrąceń dokonywano. Różna też była skala potrąceń dokonywanych z odsetek w poszczególnych urzędach skarbowych. I tak:

- W 1995 r. łączna kwota potrąceń z odsetek wyniosła 25.472 tys. zł, tj. 14,3% potrąceń ogółem. Potrąceń takich dokonywano w 22 urzędach skarbowych. Udział odsetek w potrąceniach ogółem wahał się od ułamków procenta (np. w urzędach skarbowych w Kołobrzegu i Bartoszycach) do 50% w Urzędzie Skarbowym w Kielcach i ponad 60% w Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej.
- W 1996 r. łączna kwota potrąceń z odsetek wyniosła 15.374 tys. zł, tj. 7,3% potrąceń ogółem. Potrąceń takich dokonywano w 20 urzędach skarbowych. Udział odsetek w potrąceniach ogółem wahał się od 0,1% (np. w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Targówek) do 85,6% w Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej.

Ustalono, że w latach 1995-1996 prawie we wszystkich urzędach skarbowych znacząca część potrąceń (od ok. 30% do prawie 100%) dokonywana była w oparciu o wnioski niewielkiej liczby (od jednego do trzech) dużych podmiotów gospodarczych, takich jak np. przedsiębiorstwa przemysłu spirytusowego, zakłady energetyczne, przedsiębiorstwa zaopatrzenia farmaceutycznego, rafinerie oraz banki. Na przykład:

- W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Białymstoku dokonano potrąceń na łączną kwotę 6.681 tys. zł. Z kwoty tej prawie 29% potrąceń przypadało na dwa podmioty gospodarcze⁴⁰.
- W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdyni potrącono zobowiązania podatkowe na kwotę 3.975 tys. zł. Z kwoty tej 58% przypadało na jeden z banków (2.303 tys. zł).
- W Urzędzie Skarbowym w Sieradzu dokonano potrąceń na kwotę 27.083 tys. zł, z czego 69% potrącono z zobowiązań podatkowych tylko jednego podmiotu gospodarczego (18.698 tys. zł).
- W Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej w ciągu badanych 2 lat dokonano potrąceń w łącznej kwocie 3.040 tys. zł. Prawie 95% tej kwoty przypadało na trzy podmioty gospodarcze.

W co trzecim skontrolowanym urzędzie skarbowym stwierdzono przypadki potrąceń z samych odsetek od wierzytelności głównej. Często tego rodzaju potrącenia były kwotowo największymi, jakich dokonały urzędy w badanym okresie. Świadczą o tym następujące przykłady:

- Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdańsku potrącił w 1996 r. na wniosek jednego z banków jego zobowiązania podatkowe w kwocie ponad 8.781,3 tys. zł. Kwota ta składała się wyłącznie z odsetek (w latach 1995-1996 stanowiło to ponad 40% wszystkich potrąceń dokonanych przez Urząd na rzecz tego banku i prawie 14% potrąceń ogółem dokonanych przez Urząd z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia). Najwyższa kwota odsetek - 3.626,7 tys. zł dotyczyła wierzytelności wobec Państwowego Szpitala Klinicznego A.M. w Białymstoku.

⁴⁰ / W niniejszej Informacji nie podano danych identyfikacyjnych podatników korzystających z potrąceń zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych, ponieważ indywidualne dane zawarte w deklaracjach oraz w innych dokumentach składanych przez podatników objęte są tajemnicą skarbową, do przestrzegania której obowiązane są także osoby, którym udostępniono te informacje na podstawie przepisów ustawowych (zgodnie z art. 49a ust. 1 i ust. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych).

- W latach 1995-1996 Urząd Skarbowy Poznań-Śródmieście dokonał z samych odsetek 18 potrąceń zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia na łączną kwotę 52,9 tys. zł, co stanowiło 3,3% kwoty potrąceń ogółem. Wszystkie wnioski o tego typu potrącenia wpłynęły od jednego z poznańskich banków.
- W Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach łączna kwota potrąceń zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec jednostek budżetowych służby zdrowia dokonana w 1995 r. z samych odsetek wyniosła 997 tys. zł i stanowiła ponad 50% kwoty potrąceń ogółem dokonanych przez Urząd w tym roku. Kwota ta w całości dotyczyła odsetek odkupionych przez różne podmioty gospodarcze od jednego z banków. W 1996 r. Urząd dokonał potrąceń z samych odsetek na kwotę 845 tys. zł, w tym odsetki odkupione przez różne podmioty gospodarcze od tego banku stanowiły kwotę 843 tys. zł, tj. 32% kwoty ogółem potrąceń dokonanych przez Urząd w tym roku. Ponadto potrącenia z samych odsetek były kwotowo największymi potrąceniami dokonanymi przez Urząd w latach 1995-1996. I tak, w 1996 r. w oparciu o wnioski dwóch podmiotów gospodarczych Urząd potrącił część należnego od nich podatku od towarów i usług VAT w łącznej kwocie ponad 800 tys. zł. Do wniosków załączono cesje umów wierzytelności zawarte pomiędzy wymienionym bankiem i podatnikami, w których stwierdzono, że kwoty będące przedmiotem przelewu obejmują część odsetek od wierzytelności głównej wobec ZOZ w Skarżysku Kamiennym. Wymagalność i bezsporność we wszystkich trzech przypadkach została prawidłowo potwierdzona, a w pozycji „tytuł zobowiązania” wpisano „odsetki”. Do zakończenia kontroli (30.04.1997 r.) ZOZ w Skarżysku Kamiennym nie uregulował zobowiązań wobec Urzędu z tytułu dokonanych potrąceń. Potrącona kwota stanowiła prawie jedną trzecią potrąceń dokonanych przez Urząd w 1996 roku.
- W latach 1995-1996 do Urzędu Skarbowego w Skarżysku Kamiennym wpłynęło 65 wniosków o potrącenie zobowiązań podatkowych podatników z ich wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia, w tym do 15 wniosków dołączono umowy cesji wierzytelności na rzecz podatników przez bank z poprzedniego przykładu. Łączna kwota potrąceń zobowiązań podatkowych dokonanych przez Urząd z samych odsetek wyniosła w 1995 r. 570,4 tys. zł i stanowiła ponad 60,5% kwoty

potrąceń ogółem dokonanych w tym roku. W 1996 r. Urząd dokonał potrąceń z samych odsetek na kwotę 1.796,4 tys. zł, co stanowiło 85,5% kwoty ogółem potrąceń dokonanych przez Urząd w tym roku. Wymienione kwoty także dotyczyły w całości odsetek odkupionych przez różne podmioty gospodarcze od przedmiotowego banku. Potrącenia z samych odsetek były kwotowo największymi potrąceniami dokonanymi przez Urząd w latach 1995-1996. I tak, na wnioski dwóch przedsiębiorstw państwowych Urząd potrącił ich zobowiązania podatkowe w kwotach odpowiednio 128,5 tys. zł. oraz 108 tys. zł. W obu przypadkach potwierdzeniem istnienia długu były cesje jednego z banków. Przedstawione do potrącenia kwoty pochodziły od wielu pierwotnych wierzycieli Zespołu Opieki Zdrowotnej w Ostrowcu Świętokrzyskim oraz Wojewódzkiego Szpitala Zespołowego w Radomiu. Z wykazów wierzytelności dołączonych do wniosków wynika, że dotyczyły one m.in. zapłaty za naprawy sprzętu medycznego, dostawy leków, artykułów medycznych i energii elektrycznej, a także za roboty budowlano-montażowe. Wymienione jednostki służby zdrowia uregulowały swoje zobowiązania wobec Urzędu.

- Pierwszy Urząd Skarbowy w Warszawie dokonał w marcu 1996 r. potrącenia zobowiązania podatkowego jednego z przedsiębiorstw z przejętej w drodze cesji wierzytelności wobec Centralnego Szpitala Klinicznego Akademii Medycznej w kwocie 680,3 tys. zł. Z załączonych do wniosku dokumentów wynika, że w lutym 1996 r. jeden z banków posiadał wierzytelność wobec Szpitala (nabytą wcześniej od dostawcy sprzętu medycznego) w łącznej kwocie 2.640,8 tys. zł, z czego 1.960,5 tys. zł. stanowiła należność główna, resztę zaś - 680,3 tys. zł - odsetki (ok. 26%).

Powyższe przykłady wskazują, iż w przeważającej mierze do potrąceń z samych odsetek przyczyniała się działalność banków. Z dokumentów składanych w urzędach przez podatników, którzy zgłaszali do potrącenia wierzytelności nabyte w drodze wielokrotnych cesji wynika bowiem, że wcześniej wierzytelności te były z reguły w posiadaniu banków.

Pomimo, iż potrącenia z samych odsetek nie są sprzeczne z obowiązującymi przepisami podatkowymi, to - w ocenie NIK - działania takie uznać należy za niekorzystne dla budżetu państwa. W praktyce oznaczają one bowiem przyzwolenie na zachowanie przez podmioty

gospodarcze kwot głównych wierzytelności i regulowanie zobowiązań podatkowych rosnącymi odsetkami. W rezultacie wpływa to niekorzystnie na stan budżetu państwa poprzez odtwarzanie kwot odsetek od wierzytelności głównej, wobec trwałej niewydolności finansowej dłużników.

Należy zwrócić także uwagę, że nie regulowanie zobowiązań wobec urzędów skarbowych przez państwowe jednostki budżetowe wpływał także niekorzystnie na dochody gmin. Urzędy skarbowe zobowiązane są bowiem do odprowadzania na ich rzecz 5% wpływów z podatku od osób prawnych⁴¹. Ponieważ w skontrolowanych urzędach powyższą należność gminy otrzymywały dopiero po uregulowaniu zobowiązań wobec urzędów skarbowych przez jednostki budżetowe, to brak regulowania tych zobowiązań oznaczał również mniejsze dochody gmin. Na przykład:

- W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Bielsku-Białej z powodu nieuregulowania zobowiązań przez państwowe jednostki budżetowe służby zdrowia do gmin nie wpłynęły w 1995 r. udziały w dochodach w wysokości 2,8 tys. zł, a w 1996 r. - w wysokości 6,3 tys. zł.
- W Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach z powodu braku regulowania przez państwowe jednostki budżetowe swoich zobowiązań, na rzecz gminy nie wpłynęły należne jej udziały w podatku dochodowym od osób prawnych w wysokości 67 tys. zł w 1995 r. i 151,5 tys. zł w 1996 rok.
- W latach 1995 - 1996 Trzeci Urząd Skarbowy w Lublinie z powodu nieuregulowania zobowiązań przez jednostki budżetowe służby zdrowia nie przekazał na rzecz gminy Lublin udziałów w wysokości 2 tys. zł.
- W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Lublinie na dzień 31 grudnia 1996 r. zaległości w przekazywaniu gminie należnych udziałów wynosiły ok. 120 tys. zł.

⁴¹ / Wynika to z art. 4 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (Dz.U. nr 129, poz. 600 ze zm.).

3.3. Potracanie zobowiązań podatkowych

Artykuł 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych stanowi, że zobowiązanie podatkowe podlega potrąceniu ze wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa. W badanym okresie żaden przepis prawny nie określał jednak sposobu dokumentowania wzajemności, bezsporności i wymagalności⁴². W skontrolowanych urzędach stosowano z reguły zasadę, w myśl której obowiązek uzyskania poświadczenia od państwowej jednostki budżetowej spoczywał na wnioskodawcy (podatniku), a poświadczenie takie - jako warunek ważności - powinno zawierać jednoznaczny zapis o bezsporności i wymagalności. Kontrola wykazała, że w co czwartym urzędzie skarbowym naruszano zasadę rzetelności poprzez zaniechanie dokumentowania przesłanek prawnych wymaganych dla dokonania potrąceń. Na przykład:

- W Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach na 920 dokonanych w 1995 r. potrąceń kontroli poddano 69 (7,5%). Stwierdzono, że 14 potrąceń obejmowało wierzytelności zgłoszone przez pierwotnego wierzyciela. Spośród tych 14 potrąceń tylko w 3 przypadkach do wniosku załączone było oświadczenie jednostki budżetowej potwierdzające wymagalność i bezsporność wierzytelności. Pozostałych 55 potrąceń obejmowało wierzytelności nabyte przez wnioskodawców w drodze cesji. Ze względu na niedostateczne udokumentowanie wymagalności i bezsporności w 16 przypadkach Urząd wystąpił do jednostek z informacją, że określony podmiot gospodarczy wniósł o potrącenie zobowiązania podatkowego z posiadanych wobec nich wierzytelności prosząc o stosowne poświadczenie. Pomimo, że 5 jednostek nie przesłało poświadczeń, Urząd dokonał tych potrąceń.
- W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Bielsku-Białej kontrolą objęto 25 potrąceń, co stanowiło ok. 10% liczby wszystkich potrąceń zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec jednostek budżetowych służby zdrowia. W pięciu przypadkach

⁴² / Dopiero pismem z dn. 17 grudnia 1996 r. Ministerstwo Finansów zaleciło urzędom skarbowym uzyskiwanie w każdym przypadku potrącenia potwierdzenia bezsporności i wymagalności zgłaszanych przez podmioty wierzytelności we własnym zakresie.

brak było formalnego pisemnego potwierdzenia bezsporności i wymagalności zobowiązania.

- Urząd Skarbowy w Sieradzu dokonał w 1995 r. m.in. czterech potrąceń zobowiązań podatkowych jednego z podmiotów gospodarczych z przejętych w drodze cesji wierzytelności Poznańskiej Fabryki Artykułów Medycznych „Pofam” w Poznaniu wobec Skarbu Państwa reprezentowanego przez Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej. I tak, w styczniu 1995 r. podmiot ten złożył do Urzędu dwa wnioski o potrącenie kwot 2.916,5 tys. zł i 3.656,3 tys. zł. Według wnioskodawcy wierzytelności obejmowały świadczenia pieniężne wynikające z odszkodowania za niewywiązanie się przez Ministerstwo Zdrowia z zobowiązania określonego w umowie na wykonanie zamówienia rządowego. Urząd na podstawie załączonych do wniosków dokumentów dokonał potrąceń bez występowania do MZiOS o potwierdzenie bezsporności i wymagalności potrąconych kwot. Z uwagi na brak reakcji Ministerstwa na wezwanie do zapłaty w marcu 1995 r. Urząd wysłał tytuły wykonawcze na potrącone kwoty. Pomimo tego MZiOS nie uregulowało zobowiązań powstałych z tytułu dokonanych potrąceń.
- Kontrola wykazała, że w Urzędzie znajdowały się dwa pisma z marca 1995 r. skierowane do jego wiadomości przez MZiOS. Z pism tych jednoznacznie wynikało, że Ministerstwo nie uznaje roszczeń PFAM „Pofam” za bezsporne i wymagalne.
- W maju 1995 r. do Urzędu wpłynęły kolejne dwa wnioski o potrącenie zobowiązań podatkowych z wierzytelności wobec Ministerstwa Zdrowia w kwotach 3.526,8 tys. zł i 4.495,0 tys. zł. Kwoty te obejmowały wyłącznie ustawowe odsetki za zwłokę z tytułu niewykonania przez Ministerstwo omówionego wcześniej zobowiązania pieniężnego. Do wniosków załączono kserokopię potwierdzenia bezsporności i wymagalności wierzytelności wystawionego przez urzędnika MZiOS. Adresatem potwierdzenia była firma zajmująca się handlem wierzytelnościami. Będąc w posiadaniu sprzecznych opinii co do bezsporności i wymagalności wierzytelności Urząd nie wystąpił jednak do Ministerstwa o jednoznaczne wyjaśnienie sprawy i dokonał potrąceń.
- W czerwcu 1995 r. Ministerstwo zwróciło Urzędowi dwa tytuły wykonawcze wystawione w marcu 1995 roku. W uzasadnieniu podano, że MZiOS nie uznaje roszczeń PFAM „Pofam” za bezsporne i wymagalne. W lipcu Urząd wysłał do Ministerstwa tytuły wykonawcze obejmujące cztery potrącone kwoty. W sierpniu

MZiOS zwróciło Urzędowi wszystkie tytuły wykonawcze z analogicznym jak wcześniej uzasadnieniem.

- Potrącone zobowiązania podatkowe omawianego podmiotu gospodarczego w łącznej kwocie ponad 14.594 tys. zł. z wierzytelności wobec MZiOS stanowiły 53% kwoty wszystkich potrąceń dokonanych w latach 1995-1996 przez Urząd z wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia.

W badanym okresie w 15 urzędach skarbowych wydano łącznie ok. 60 decyzji odmawiających dokonania potrącenia⁴³/. Decyzje takie stanowiły ułamek procenta w stosunku do wszystkich wniosków o potrącenie, jakie wpłynęły do urzędów. Najczęstszym powodem odmowy potrącenia było zgłaszanie wierzytelności innych niż wobec Skarbu Państwa. Na przykład:

- Drugi Urząd Skarbowy w Kielcach wydał 4 decyzje odmowne. Odmowa dotyczyła m.in. spółki akcyjnej z Kielc, która zwróciła się do urzędu o potrącenie z wierzytelności wobec Zakładu Lecznictwa Ambulatoryjnego w Katowicach kwoty 137,5 tys. zł. W uzasadnieniu odmowy Urząd podał, że Zakład od 1996 r. jest finansowany przez gminę Katowice. Informację tę uzyskano zwracając się z zapytaniem w tej sprawie do Wojewody katowickiego.
- Pierwszy Urząd Skarbowy w Lublinie wydał w latach 1995-1996 jedną decyzję o odmowie potrącenia zobowiązania podatkowego. Dotyczyło to wniosku przedsiębiorstwa zagranicznego z Lublina o potrącenie zobowiązania podatkowego w kwocie 13 tys. zł z wierzytelności wobec Zespołu Opieki Zdrowotnej Nr 3 w Krakowie. Powodem odmowy było ustalenie przez Urząd, że placówka ta jest finansowana przez organ samorządu terytorialnego - Zarząd Miasta Krakowa.

W toku kontroli stwierdzono przypadki naruszania zasady legalności poprzez dokonywanie przez urzędy skarbowe potrąceń z wierzytelności innych niż wobec Skarbu

Państwa. W takich przypadkach o nieprawidłowości dokonanego potrącenia urzędy były z reguły informowane przez zadłużone jednostki (po wysłaniu do nich zawiadomienia o dokonanym potrąceniu i wezwaniu do zapłaty należności). W konsekwencji urzędy uruchamiały procedury uchylające wcześniej dokonane potrącenia. Na przykład:

- W Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach w latach 1995 - 1996 stwierdzono 20 przypadków, w których po dokonaniu potrącenia zobowiązania podatkowego z wierzytelności wobec jednostek służby zdrowia poinformowały one, iż w momencie powstania wierzytelności nie miały statusu państwowej jednostki budżetowej (finansowane były z budżetu gmin). W tych przypadkach Urząd wznawiał postępowanie w sprawie potrącenia zobowiązania podatkowego uzasadniając to uzyskaniem informacji stanowiącej dla sprawy nową okoliczność faktyczną. Następnie wydawał decyzję uchylającą potrącenie zobowiązania podatkowego. Od czterech decyzji uchylających dokonane potrącenia podatnicy wnieśli odwołania do Izby Skarbowej w Katowicach, która utrzymała zaskarżone decyzje w mocy. Na dwie decyzje Izby Skarbowej złożono skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Do czasu zakończenia kontroli sprawy te nie zostały przez NSA rozpatrzone.
- W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Warszawie stwierdzono 4 przypadki potrąceń z wierzytelności innych niż wobec Skarbu Państwa. W tych przypadkach o nieprawidłowości dokonanego potrącenia Urząd poinformowany został przez zadłużone jednostki po otrzymaniu przez nie zawiadomienia o dokonanym potrąceniu i wezwaniu do zapłaty.

Za działania nielegalne uznać należy, że przez okres trzech lat urzędy skarbowe dokonywały potrąceń zobowiązań podatkowych płatników podatku dochodowego od osób fizycznych z wierzytelności wobec Skarbu Państwa. Przyczyn naruszania ustawy o zobowiązaniach podatkowych należy upatrywać w fakcie, że w wytycznych z marca 1994 r. Ministerstwo Finansów wyraziło pogląd, że „nie widzi przeszkód do stosowania w odniesieniu do

⁴³ / Ustalenia kontroli nie wykazały, by decyzje te zostały wydane z naruszeniem obowiązujących w tym zakresie przepisów.

płatników - szczególnego sposobu zapłaty podatku, jakim jest potrącenie (...), o ile płatnikowi wydano poprzednio decyzję określającą wysokości należnego podatku”. Pogląd taki Ministerstwo potwierdziło w kwietniu 1994 r. i w grudniu 1996 roku⁴⁴/. Z ustaleń kontroli wynika, że potrącanie przez płatników podatku dochodowego od osób fizycznych zobowiązania podatkowe dotyczyły niejednokrotnie znaczących kwot. Na przykład:

- W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Lublinie w 1995 r. z zobowiązań płatników podatku dochodowego od osób fizycznych dokonano potrąceń na kwotę 2.870 tys. zł, a w 1996 r. - 3.898 tys. zł. Potrącone kwoty stanowiły odpowiednio 43,4% i 55,5% dokonanych przez Urząd w tych latach potrąceń. Zwraca uwagę fakt, że ponad 33% kwoty ogółem potrąceń w latach 1995-1996 stanowiły potrącenia dokonane na rzecz jednego z uniwersytetów, który nabytymi w drodze cesji wierzytelnościami wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia uregulował wszystkie zobowiązania pracowników z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (2.238 tys. zł).
- W Trzecim Urzędzie Skarbowym w Lublinie w 1995 r. z zobowiązań płatników podatku dochodowego od osób fizycznych dokonano potrąceń na kwotę 1.788 tys. zł, a w 1996 r. - na kwotę 1.319 tys. zł. Potrącone kwoty stanowiły odpowiednio 97,4% i 92,2% dokonanych przez Urząd w tych latach potrąceń.
- W latach 1995 - 1996 w Urzędzie Skarbowym w Jarosławiu z zobowiązań płatników podatku dochodowego od osób fizycznych dokonano potrąceń na kwotę 308,7 tys. zł, co stanowiło prawie jedną trzecią ogólnej kwoty dokonanych w tym okresie potrąceń.

⁴⁴ / Ministerstwo dopiero w marcu 1997 r. skorygowało to stanowisko (patrz str 27 Informacji).

3.4. Windykacja należności od jednostek służby zdrowia

Wyniki kontroli wskazują na małą skuteczność prowadzonej przez urzędy skarbowe windykacji należności od państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia powstałych na skutek dokonanych potrąceń. Na koniec 1996 r. zobowiązania tych jednostek wobec skontrolowanych urzędów skarbowych w związku z dokonanymi potrąceniami wynosiły prawie 178.000 tys. zł. Stanowiło to blisko połowę (45,8%) potrąconych przez te urzędy w latach 1995-1996 zobowiązań podatkowych (389.000 tys. zł) z wierzytelności wobec tych jednostek. Tylko w jednym przypadku stwierdzono, że jednostki zwróciły całość należnych urzędowi z tytułu potrąceń kwot (Urząd Skarbowy w Kętrzynie). Natomiast w pozostałych urzędach sytuacja pod względem zadłużenia była bardzo zróżnicowana. I tak:

- Pierwszy Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej potrącił w badanym okresie zobowiązania podatkowe w kwocie 8.882 tys. zł, z tego do końca 1996 r. zdołał odzyskać 98,6%. Urząd Skarbowy w Bartoszycach dokonał potrąceń na kwotę 912 tys. zł, z tego odzyskał 97,3%.
- Urząd Skarbowy w Kołobrzegu dokonał w latach 1995-1996 potrąceń na kwotę 1.307 tys. zł. Uzyskana od jednostek służby zdrowia kwota wyniosła 3 tys. zł, co stanowiło 0,22% w stosunku do dokonanych potrąceń. W Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki potrącono zobowiązania podatkowe na kwotę 9.577 tys. zł, z czego odzyskano ok. 30%.

Zastrzeżenia kontroli budzi fakt, że - obok niedostatecznej ilości środków finansowych przydzielanych państwowym jednostkom budżetowym służby zdrowia - znaczący wpływ na małą skuteczność windykacji miało niestosowanie się urzędów skarbowych do obowiązujących przepisów w zakresie ściągania należności.

Dokonanie potrącenia przez urząd skarbowy powoduje, że wstępuje on w prawa zaspokojonego wierzyciela i ma obowiązek dochodzenia od państwowej jednostki budżetowej

należności będącej równowartością potrąconej kwoty. W tym celu - wraz z zawiadomieniem o dokonanych potrąceniu - przesyłano jednostkom budżetowym wezwanie do wpłaty na konto urzędów kwoty równej potrąconym zobowiązaniom podatkowym. W przypadku braku potwierdzenia wpłaty po upływie 10 dni (od daty doręczenia wezwania) urzędy zobowiązane były wystawić tytuł wykonawczy. W 23 urzędach skarbowych stwierdzono niewywiązywanie się z tego obowiązku, co należy ocenić negatywnie z punktu widzenia kryterium legalności. Nieprawidłowości te polegały głównie na zaniechaniu wystawiania tytułów wykonawczych lub wystawianiu ich ze znacznym opóźnieniem. Na przykład:

- Pierwszy Urząd Skarbowy w Warszawie nie wystawiał lub wystawiał ze znacznym opóźnieniem tytuły wykonawcze w stosunku do jednostek budżetowych, które nie przekazały równowartości potrąconych wierzytelności na rachunek Urzędu w wymaganym terminie. Opóźnienia w wystawianiu tytułów wykonawczych sięgały nawet 378 dni. W latach 1995-1996 Urząd wystawił 240 tytułów wykonawczych na łączną kwotę 14.312 tys. zł. Zaległych 416 tytułów na kwotę 15.194,8 tys. zł wystawionych zostało dopiero w trakcie trwania kontroli (stanowiło to prawie 57% kwoty zadłużenia jednostek wobec Urzędu).
- W Urzędzie Skarbowym Warszawa-Wawer dopiero w trakcie trwania kontroli wystawiono 113 zaległych tytułów wykonawczych. Stanowiło to 76% tytułów, które powinny być wystawione przez Urząd w badanym okresie. Średni okres czasu od upływu terminu zapłaty należności powstałej w wyniku potrącenia do wystawienia tytułu wykonawczego wynosił 270 dni.
- W latach 1995-1996 Urząd Skarbowy Wrocław-Śródmieście wystawił 44 tytuły wykonawcze, z czego tylko dwa w przewidzianym terminie. W pozostałych przypadkach opóźnienia wahały się od 15 do 114 dni.

Szczególnie negatywnie pod względem legalności należy ocenić działania tych urzędów skarbowych, w których nie wystawiono żadnego tytułu wykonawczego. Przypadki takie stwierdzono w co piątym urzędzie. Na przykład:

- Na koniec 1996 r. zobowiązania państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia wobec Urzędu Skarbowego w Skarżysku Kamiennej wynosiły 1.520 tys. zł. Nieuregulowane zobowiązania stanowiły ponad 70% potrąceń dokonanych przez Urząd w 1996 r. (w 1995 r. wszystkie jednostki służby zdrowia uregulowały swoje zobowiązania - 941,7 tys. zł.). Pomimo tak znacznego zadłużenia Urząd nie wystawił ani jednego - ze 108, które powinien wystawić - tytułu wykonawczego.
- Urząd Skarbowy Poznań-Śródmieście nie wystawił w badanym okresie żadnego tytułu wykonawczego pomimo, że na koniec 1996 r. państwowe jednostki budżetowe służby zdrowia zalegały ze spłatą 2.124 tys. zł. Kwota ta stanowiła ponad 11% wszystkich potrąceń dokonanych przez Urząd. Zaległe tytuły wykonawcze Urząd zaczął wystawiać dopiero po rozpoczęciu kontroli NIK.
- W Urzędzie Skarbowym Warszawa-Targówek w latach 1995-1996 nie wystawiono żadnego tytułu wykonawczego. Zaniechanie to miało miejsce pomimo, że w tym okresie zadłużenie jednostek budżetowych wobec Urzędu wzrosło o 145%. Na koniec 1996 r. 173 jednostki zalegały Urzędowi ze spłatą 12.681 tys. zł. Stanowiło to prawie 40% ogólnej kwoty potrąceń dokonanych przez Urząd w badanym okresie. Stwierdzono, że Urząd wystawił w okresie od stycznia do początku kwietnia 1997 r. 269 tytułów wykonawczych (w tym 90 po rozpoczęciu kontroli NIK). W konsekwencji 80 tytułów wykonawczych wystawiono z opóźnieniem przekraczającym 1 rok, a 62 tytuły z opóźnieniem ponad pół roku.

W przypadku, gdy w ciągu 7 dni od daty złożenia tytułu wykonawczego nie nastąpiła wpłata należności urzędy skarbowe zobowiązane były wystąpić do jednostki nadrzędnej w stosunku do państwowej jednostki budżetowej o zarządzenie pokrycia należności ze środków zobowiązanego. Ponad połowa skontrolowanych urzędów naruszając prawo nie dopełniała tego obowiązku w części wymaganych przypadków. Niejednokrotnie zdarzało się, że wnioski te wysyłano ze znacznym opóźnieniem. Na przykład:

- W Urzędzie Skarbowym we Włocławku w latach 1995-1996 dokonano 61 potrąceń zobowiązań podatkowych podatników z ich wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia. W 11 przypadkach wnioski o zarządzenie pokrycia należności wysłane zostały z tą samą datą co tytuły wykonawcze, w 1 przypadku wniosek o zarządzenie pokrycia należności wysłano na 11 dni przed datą wystawienia tytułu wykonawczego, w 28 przypadkach wnioski wystawiono z opóźnieniem od 23 do 232 dni. W stosunku do 9 należności nie sporządzono wniosków w ogóle (na łączną kwotę 365,8 tys. zł, co stanowiło ponad 23% potrąceń ogółem dokonanych przez Urząd.
- W latach 1995-1996 Urząd Skarbowy Wrocław-Śródmieście wysłał 38 wezwań do jednostek nadrzędnych o zarządzenie pokrycia należności, z czego tylko 8 w przewidzianym terminie. W pozostałych przypadkach opóźnienia wynosiły od 16 do 60 dni.
- W Drugim Urzędzie Skarbowym w Białymstoku stwierdzono, że w przypadku 23 jednostek (tj. wszystkich, które nie zrealizowały tytułów wykonawczych) wystąpiono do jednostek nadrzędnych o zarządzenie pokrycia należności ze środków zobowiązanego z opóźnieniem od 12 do 133 dni.

Na szczególnie negatywną ocenę zasługują działania tych urzędów skarbowych, w których w badanym okresie nie wystawiono żadnego wniosku do jednostek nadrzędnych w stosunku do państwowych jednostek budżetowych o zarządzenie pokrycia należności ze środków zobowiązanego. Fakty takie stwierdzono w co czwartym urzędzie. Na przykład:

- Pierwszy Urząd Skarbowy w Lublinie skierował do państwowych jednostek budżetowych służby zdrowia 78 tytułów wykonawczych. Pomimo niezrealizowania 49 tytułów (63%) Urząd nie występował - poza jednym przypadkiem - do jednostek nadrzędnych z wnioskami o zarządzenie pokrycia należności.
- Urząd Skarbowy Poznań-Śródmieście nie występował do jednostek nadrzędnych z wnioskami o zarządzenie pokrycia należności pomimo, że na koniec 1996 r.

państwowe jednostki budżetowe służby zdrowia zalegały ze spłatą ponad 2.000 tys. zł. Kwota ta stanowiła ponad 11% wszystkich dokonanych przez Urząd potrąceń.

- Urząd Skarbowy Warszawa-Wawer dopiero w trakcie trwania kontroli wysłał wezwania do jednostek nadrzędnych nad zobowiązanymi o zarządzenie pokrycia 35 należności. Stanowiło to 100% wystąpień, które powinny zostać wystawione przez Urząd w badanym okresie. Średni czas od upływu terminu zapłaty należności powstałej w wyniku potrącenia do wysłania wystąpienia wynosił 293 dni.

Ustalenia kontroli wskazują, że urzędy skarbowe praktycznie nie korzystały z prawa do pobierania od jednostek służby zdrowia ustawowych odsetek za zwłokę. Zaledwie w co siódmym urzędzie stwierdzono takie działania. Na przykład:

- Drugi Urząd Skarbowy w Katowicach w przypadkach nieterminowej wpłaty przez jednostki budżetowe równowartości potrąconej kwoty pobierał ustawowe odsetki za wynikłą zwłokę. W 1995 r. Urząd pobrał z tego tytułu 382,5 tys. zł, a w 1996 r. - 396 tys. zł.
- W Urzędzie Skarbowym w Prudniku w 1996 r. od 7 jednostek pobrano odsetki w łącznej kwocie 11,2 tys. zł.
- W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Warszawie podawano jednostkom datę, od której będą naliczane odsetki. Jednak z uwagi na wątpliwości co do procedury poboru, odsetek tych nie pobierano. Urząd zwrócił się w wątpliwych sprawach do Izby Skarbowej w Warszawie. Do czasu zakończenia kontroli nie otrzymał odpowiedzi⁴⁵.

Z wyjaśnień złożonych przez naczelników urzędów wynika, iż nie zarządzali oni pobierania odsetek za zwłokę od jednostek budżetowych służby zdrowia przede wszystkim dlatego, że traktowali to jako uprawnienie a nie obowiązek. Na przykład:

⁴⁵ / Szerzej na ten temat na str. 28 Informacji.

- Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku w złożonym wyjaśnieniu podał, że Urząd nie pobierał odsetek za zwłokę od państwowych jednostek budżetowych, ponieważ ich zobowiązania (wynikające z tytułu potrąceń wzajemnych wierzytelności w trybie art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych) mają charakter wierzytelności cywilno-prawnych, a nie zobowiązań podatkowych. W stosunku do tych wierzytelności prawo nie nakłada obowiązku ustalania odsetek za zwłokę w przypadku zapłaty po terminie, przyznając jedynie uprawnienie do naliczania odsetek ustawowych, bądź w innej wysokości określonej przez strony czynności cywilno-prawnej. Stronami w tym przypadku jest z jednej strony Urząd reprezentujący Skarb Państwa, z drugiej zaś państwowa jednostka budżetowa finansowana w całości z budżetu państwa. Ewentualne naliczenie odsetek ustawowych przez Urząd zwiększyłoby kwotę zaległości i obciążałoby państwową jednostkę budżetową, czyli w konsekwencji Skarb Państwa. Kwota pobranych odsetek obciążałaby budżet państwa i w tej samej wysokości - poprzez przepływ środków przez Urząd - stałaby się jego dochodem.
- Naczelnicy Urzędu Skarbowego Wrocław-Śródmieście i Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki wyjaśnili, że pobieranie odsetek za zwłokę od jednostek budżetowych - zgodnie z pismem Izby Skarbowej we Wrocławiu - jest tylko uprawnieniem i w kompetencji Urzędu pozostaje decyzja o skorzystaniu z tej możliwości. Informacja Izby Skarbowej we Wrocławiu zawarta w piśmie z listopada 1994 r. i przekazana do stosowania wszystkim podległym Urzędom Skarbowym brzmiała następująco: „Izba Skarbowa we Wrocławiu uprzejmie informuje, że pobieranie przez Urzędy skarbowe ustawowych odsetek za zwłokę w zapłacie przez państwowe jednostki budżetowe egzekwowanych od nich, uprzednio skompensowanych z zobowiązaniami podatkowymi kwot wierzytelności cywilno-prawnych przejętych od podatników - jest tylko uprawnieniem, skoro - jak wynika ze stanowiska Ministerstwa - dotyczy sfery stosunków cywilno-prawnych. Zatem w kompetencji urzędu skarbowego pozostaje decyzja o skorzystaniu z tej możliwości (obciążeniu odsetkami lub rezygnacji z ich naliczania), ewentualnie zastosowanie niższej stopy niż ustawowa w porozumieniu z właściwą jednostką budżetową”.
- Naczelnik Urzędu Skarbowego we Włocławku wyjaśnił, że rezygnacja z pobierania odsetek za zwłokę nastąpiła z woli wierzyciela (Urzędu). Odsetki za zwłokę stanowią

dla dłużnika sankcję za fakt niespełnienia świadczenia w terminie. Biorąc pod uwagę całokształt spraw nieuiszczania przez jednostki budżetowe należności pieniężnych powstałych w wyniku potrąceń zobowiązań podatkowych w sytuacji, gdy Skarb Państwa jest jednocześnie względem siebie dłużnikiem i wierzycielem, kierownictwo Urzędu uznało, iż najlogiczniejsze jest potrącenie tych należności zgodnie z art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, bez naliczania odsetek (za zwłokę).

Urzędy skarbowe nie są uprawnione do umarzania, rozkładania na raty lub odraczania terminów zapłaty kwot należnych im od jednostek budżetowych. Zobowiązania jednostek budżetowych wobec urzędów mają bowiem charakter cywilno-prawny i dlatego nie mogą mieć w stosunku do nich zastosowania przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Mogą mieć natomiast zastosowanie przepisy dekretu z dnia 16 maja 1956 r. o umarzaniu i udzielaniu ulg w spłacaniu należności państwowych oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 września 1982 r. w sprawie zasad umarzania i udzielania ulg w spłacaniu należności państwowych. Organem właściwym w tych sprawach w stosunku do wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych jest Minister Finansów jako odpowiedzialny za utrzymanie równowagi budżetowej. Z tego powodu zadłużone wobec Skarbu Państwa jednostki służby zdrowia rzadko występowały do urzędów skarbowych z wnioskami o odroczenie, rozłożenie na raty lub umorzenie należnych kwot. Wnioski takie w ilości kilkudziesięciu wpłynęły do co trzeciego urzędu. Rozpatrując te wnioski urzędy na ogół właściwie stosowały obowiązujące przepisy, wydając decyzje odmowne. Tylko sporadycznie stwierdzano nieprawidłowości w tym zakresie. Na przykład:

- Urząd Skarbowy w Jarosławiu - mylnie interpretując przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych - umorzył m.in. ok. 10 tys. zł odsetek od nieterminowo wpłaconej kwoty przez Zakład Opieki Zdrowotnej w Jarosławiu.

- Urząd Skarbowy w Przeworsku - powołując się na przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych - wyraził zgodę na trzymiesięczne odroczenie terminu spłaty należnej mu od ZOZ w Przeworsku kwoty 160,7 tys. zł.

Niedokonanie zaleconych przez urząd skarbowy operacji związanych ze wzajemnym potrącaniem zobowiązań podatkowych i zobowiązań jednostek budżetowych stanowi naruszenie dyscypliny budżetowej. Naruszeniem takim jest także sytuacja, gdy po dokonanych potrąceniu podatku z wierzytelności wobec jednostek budżetowych nie regulowały one powstałych zobowiązań. Po stwierdzeniu powyższych przypadków na organach podatkowych spoczywa obowiązek składania zawiadomień o naruszeniu dyscypliny budżetowej. Urzędy skarbowe z reguły nie dopełniały tego obowiązku. Stwierdzono, że tylko co piąty urząd kierował wymagane zawiadomienia. Na przykład:

- Drugi Urząd Skarbowy w Katowicach w okresie od stycznia 1995 r. do czerwca 1996 r. nie składał zawiadomień o naruszeniu dyscypliny budżetowej, gdyż - jak wyjaśniła naczelnik Urzędu - w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 2 lipca 1991 r. w sprawie postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej organy podatkowe nie były wymienione jako te, które składają takie zawiadomienia⁴⁶/. Jednak w okresie tym Urząd przesłał do Ministerstwa Finansów 262 pisma informujące o nieuregulowaniu przez jednostki budżetowe ich zobowiązań wobec Urzędu powstałych w wyniku dokonywanych potrąceń oraz 37 pism informujących o nie potwierdzeniu przez te jednostki - pomimo żądania Urzędu - wymagalności i bezsporności wierzytelności zgłoszonych do potwierdzenia. Po wejściu w życie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 kwietnia 1996 r. w sprawie zasad postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej w okresie od czerwca do grudnia 1996 r. Urząd złożył do właściwych komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej 30 zawiadomień o niepotwierdzeniu przez jednostkę istnienia wierzytelności zgłoszonej do potrącenia oraz 73 zawiadomienia o braku wpłaty należności powstałych na skutek

⁴⁶ / Dz.U. z 1991 r. Nr 62, poz. 262; uchylone z dniem 6 czerwca 1996 r. rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 10 kwietnia 1996 r. w sprawie zasad postępowania w sprawach o naruszanie dyscypliny budżetowej (Dz.U. Nr 57, poz. 258).

potrąceń. Na 103 złożone zawiadomienia Urząd otrzymał jedną informację o ukaraniu przez komisję orzekającą oraz 24 postanowienia o umorzeniu postępowania.

- Drugi Urząd Skarbowy w Białymstoku skierował 55 wniosków o wszczęcie postępowania w sprawie naruszenia dyscypliny budżetowej dotyczących łącznie kwoty 5.451 tys. zł do 13 komisji orzekających przy wojewodach (52 wnioski) oraz do komisji orzekającej przy Ministrze Zdrowia i Opieki Społecznej (3 wnioski). Do czasu zakończenia kontroli Urząd posiadał tylko 2 informacje o sposobie rozpatrzenia wniosków.

Wyniki kontroli wskazują, że odstępując od obowiązku zawiadamiania o stwierdzonych przypadkach naruszenia dyscypliny budżetowej urzędy skarbowe kierowały się najczęściej przeświadczeniem - opartym na wydanych już wcześniej orzeczeniach w tych sprawach - o ich nieskuteczności. Innymi wymienianymi najczęściej powodami była niemożność sporządzenia zawiadomienia spełniającego wymogi formalno-prawne oraz oczekiwanie na zapowiadane przez Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Zdrowia i Opieki Społecznej kompleksowe oddłużenie służby zdrowia. Na przykład:

- Naczelnik Urzędu Skarbowego w Koszalinie wyjaśnił, że jedną z przyczyn, dla których nie kierował zawiadomień o naruszaniu dyscypliny budżetowej, było przeświadczenie o nieskuteczności takich działań. Jako potwierdzenie przytoczył orzeczenie Komisji orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej przy Wojewodzie Koszalińskim z października 1995 r. w sprawie przeciwko dyrektorowi i głównej księgowej jednej z placówek służby zdrowia. Osoby te uznano winnymi naruszenia dyscypliny budżetowej, odstępując jednocześnie od wymierzenia kary. W uzasadnieniu podano, iż jednostka nie miała żadnych możliwości na realizację spłaty zobowiązania urzędowi skarbowym w ramach bieżącego planu wydatków rzeczowych. Obwinieni musieliby w tej sytuacji wybierać między realizacją zobowiązań a leczeniem pacjentów. Taki wybór - zdaniem Komisji - byłby niemoralny. W orzeczeniu stwierdzono ponadto, że sytuację poprawić może tylko centralna zmiana systemu finansowania służby zdrowia, gdyż w sytuacji przedstawionej w uzasadnieniu orzeczenia znajdują się

również inne jednostki służby zdrowia. Jako drugi powód nie występowania do organów orzekających Naczelnik podał zapowiedzi kompleksowego oddłużenia służby zdrowia.

- Główny księgowy Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie wyjaśnił, że Urząd nie kierował zawiadomień o naruszeniu dyscypliny budżetowej z uwagi na niemożność spełnienia szeregu wymogów natury formalnej, a przede wszystkim - uzyskania danych osobowych obwinionego. Poza tym w oparciu o materiały będące w dyspozycji Urzędu nie można było w sposób jednoznaczny ustalić związku pomiędzy pełnionymi funkcjami i popełnieniem zarzucanego czynu.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli podane przez urzędy skarbowe motywacje odstępowania od obowiązku zawiadamiania o naruszeniu dyscypliny budżetowej nie mogą stanowić podstawy do usprawiedliwienia faktu, iż naczelnicy urzędów naruszali w ten sposób prawo. Natomiast fakt odstąpienia od wymierzenia kary przez komisję orzekającą jest zagadnieniem odrębnym, które nie powinno mieć wpływu na sam fakt zaniechania stosownych procedur przewidzianych w prawie budżetowym. Także racje moralne, na które powoływały się w swoich orzeczeniach komisje, mogą mieć wpływ wyłącznie na orzeczenia tychże komisji. Nie powinny być natomiast przedmiotem rozważań urzędów skarbowych. Akceptacja takiego postępowania oznaczałaby bowiem zgodę na relatywizm w stosowaniu prawa.

III. POSTĘPOWANIE KONTROLNE I DZIAŁANIA PODJĘTE PO ZAKOŃCZENIU KONTROLI

Ustalenia zawarte w protokołach kontroli były przedstawiane w poszczególnych jednostkach na naradach pokontrolnych. Narady takie odbyły się w Ministerstwie Finansów oraz w 17 urzędach skarbowych. Po zakończeniu kontroli białostockich urzędów skarbowych narada pokontrolna zorganizowana została w Izbie Skarbowej w Białymstoku. We wszystkich naradach uczestniczyło prawie 120 osób.

Wnioski z narad pokontrolnych oraz z analizy ustaleń znalazły swoje odzwierciedlenie w wystąpieniach pokontrolnych. Wystąpienia takie skierowano do Ministra Finansów, 4 dyrektorów izb skarbowych oraz 33 naczelników urzędów skarbowych.

W wystąpieniu do Ministra Finansów zwrócono się m.in. o podjęcie - we współpracy z Ministrem Zdrowia i Opieki Społecznej - niezwłocznych działań zmierzających do efektywnego wykorzystania wydzielonej w budżecie 1996 r. kwoty na restrukturyzację zobowiązań jednostek służby zdrowia. Wnioskowano także o egzekwowanie przestrzegania dyscypliny budżetowej przez państwowe jednostki budżetowe, wzmoczenie nadzoru nad urzędami skarbowymi w zakresie prawidłowości potrąceń oraz egzekwowanie obowiązku składania przez te urzędy (w uzasadnionych przypadkach) zawiadomień o naruszeniu dyscypliny budżetowej. Wnioskowano także o uregulowanie procedur w zakresie windykowania przez urzędy skarbowe należności od jednostek budżetowych.

Z nadesłanej przez Ministra Finansów odpowiedzi wynika, że podjął on stosowne działania w celu realizacji wszystkich wniosków pokontrolnych. W ocenie NIK działania te są wystarczające do wykonania przedmiotowych wniosków.

W wystąpieniach skierowanych do dyrektorów izb skarbowych zwrócono się o nadzór nad realizacją wniosków pokontrolnych przez naczelników urzędów skarbowych oraz o wykorzystanie ustaleń kontroli przy nadzorowaniu działalności podległych urzędów. W jednym przypadku wnioski dotyczyły przeprowadzenia w urzędzie kompleksowej kontroli oraz rozpatrzenia zasadności zajmowania przez naczelnika swojego stanowiska.

Z odpowiedzi nadesłanych przez dyrektorów izb skarbowych wynika, że podjęli oni stosowne działania w celu realizacji wniosków pokontrolnych dotyczących badanych urzędów. Ponadto o ustalonych w toku kontroli nieprawidłowościach poinformowali oni naczelników innych podległych im urzędów skarbowych. Naczelnicy zostali m.in. zobowiązani do przestrzegania przepisów art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, art. 112 ust. 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz przepisów nakazujących w uzasadnionych

przypadkach kierowanie do właściwych komisji orzekających zawiadomień o naruszeniu dyscypliny budżetowej.

Odnosnie rozpatrzenia zasadności zajmowania stanowiska przez jednego z naczelników, dyrektor właściwej izby skarbowej poinformował NIK, że przeprowadził wnikliwą analizę całokształtu działalności wskazanego w wystąpieniu urzędu skarbowego. Jej wyniki - w ocenie dyrektora - nie dały podstaw do odwołania naczelnika. Dyrektor postanowił natomiast ukarać naczelnika poprzez zmniejszenie premii, zobowiązując go jednocześnie do natychmiastowego wyeliminowania stwierdzonych w toku kontroli nieprawidłowości

W wystąpieniach skierowanych do naczelników urzędów skarbowych formułowano wnioski na podstawie stwierdzonych w toku kontroli nieprawidłowości. Przede wszystkim wnoszono o niezwłoczne wystawienie zaległych tytułów wykonawczych oraz wniosków do jednostek nadrzędnych w stosunku do państwowych jednostek budżetowych o zarządzenie pokrycia należności ze środków zobowiązanego. W wystąpieniach podkreślano również konieczność przestrzegania art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych poprzez formalne potwierdzanie wymagalności i bezsporności zgłaszanych przez podatników wierzytelności do potrącenia. Zalecano też sprawdzanie, czy zgłaszana wierzytelność stanowi faktycznie zobowiązanie Skarbu Państwa. Ponadto wnioskowano o przestrzeganie obowiązków wynikających z art. 112 ust. 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, czyli - gdy zachodzą ku temu przesłanki - o wystawianie w przewidzianym terminie tytułów wykonawczych oraz o występowanie do jednostek nadrzędnych w stosunku do państwowych jednostek budżetowych o zarządzenie pokrycia należności ze środków zobowiązanego. Zwracano również uwagę na obowiązek składania w uzasadnionych przypadkach zawiadomień o naruszaniu dyscypliny budżetowej.

Z analizy nadesłanych przez naczelników urzędów skarbowych odpowiedzi wynika, że wszystkie wnioski pokontrolne zostały zrealizowane. Urzędy wystawiły zaległe tytuły wykonawcze oraz wnioski do jednostek nadrzędnych (w stosunku do państwowych jednostek budżetowych) o zarządzenie pokrycia należności ze środków zobowiązanego, a także wysłały

zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny budżetowej. Ponadto naczelnicy zapoznali z treścią wystąpień pokontrolnych odpowiedzialnych pracowników urzędów obligując ich jednocześnie do przestrzegania stosownych przepisów prawnych. Należy podkreślić, że tylko niektóre nadesłane przez naczelników odpowiedzi nie zostały uznane przez NIK za wystarczające. I tak np., Delegatura NIK w Poznaniu uznała za zbyt ogólną odpowiedź nadesłaną przez Urząd Skarbowy w Pile. W związku z tym zwrócono się do Naczelnika Urzędu o przedłożenie dodatkowych informacji, w tym m.in. dotyczących ilości oraz kwot wystawionych zaległych tytułów wykonawczych, a także ilości wystosowanych zawiadomień o naruszeniu dyscypliny budżetowej.

W toku dziesięciu kontroli zasięgnięto informacji w jednostkach nie objętych kontrolą. Najczęściej były to placówki służby zdrowia. Informacje te dotyczyły głównie prawidłowości naliczania przez wierzycieli odsetek za zwłokę, bądź służyły ustaleniu, czy zobowiązania były zaciągane w imieniu Skarbu Państwa. W rezultacie pozwoliły one m.in. ustalić, że Urząd Skarbowy Warszawa-Wawer potrącał zobowiązania podatkowe jednego z zakładów energetycznych z wierzytelności wobec Zakładu Doświadczalnego Polskiej Akademii Nauk w Jabłonnie, który był w latach 1995-1996 Gospodarstwem Pomocniczym przy PAN⁴⁷/, a zatem jego zobowiązania nie podlegały potrąceniom w trybie art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Podstawą dokonywania potrąceń były poświadczenia Zakładu Doświadczalnego, w których stwierdzano m.in., że Zakład jest państwową jednostką budżetową, co nie było prawdą. Na okoliczność poświadczania nieprawdy przesłuchano trzech świadków. W sprawie tej Najwyższa Izba Kontroli skierowała wniosek do Prokuratury Rejonowej w Warszawie dla dzielnic Praga-Północ o wszczęcie postępowania przygotowawczego przeciwko osobom, które podpisywały nieprawdziwe poświadczenia i tym samym spowodowały uszczuplenie dochodów budżetu państwa o kwotę prawie 140 tys. zł.

Ogółem w toku kontroli stwierdzono w 10 urzędach skarbowych uszczuplenia finansowe na kwotę ponad 10.252 tys. zł.

⁴⁷ / Na podstawie decyzji Sekretarza Naukowego PAN Nr 9/92 z dnia 17 stycznia 1992 roku.

W toku kontroli Urzędu Skarbowego w Koszalinie kontrolujący w trybie art. 51 ustawy o NIK poinformowali Naczelnika Urzędu o ewentualnych negatywnych skutkach finansowych dla Skarbu Państwa z tytułu nieprzestrzegania przez Urząd art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Powstać one mogły w wyniku dokonania przez Urząd potrącenia zobowiązań podatkowych na rzecz podatnika, który nabył wierzytelność w drodze wielokrotnych cesji. Jako potwierdzenie wymagalności, bezsporności i wzajemności zgłoszonych do potrącenia kwot Urząd przyjął kserokopie poświadczeń jednostek służby zdrowia. W takiej sytuacji - w ocenie kontrolujących - należało sprawdzić, czy kolejni właściciele wierzytelności nie dokonali potrąceń zobowiązań podatkowych w innych urzędach skarbowych na podstawie tych samych dokumentów. W związku z otrzymaną informacją Naczelnik Urzędu podjął odpowiednie działania w celu wyjaśnienia zaistniałych wątpliwości.

Warszawa, dnia października 1997 r.

Dyrektor
Departamentu Kontroli Doraźnych

Andrzej Olejnik

Zatwierdzam:
PREZES
Najwyższej Izby Kontroli

Janusz Wojciechowski
31 października 1997

Załącznik 1.

Wykaz skontrolowanych urzędów skarbowych

1. US w Aleksandrowie Kujawskim
2. I US w Bartoszycach
3. I US w Białymstoku
4. II US w Białymstoku
5. I US w Bielsku-Białej
6. I US w Gdańsku
7. I US w Gdyni
8. US w Jarosławiu
9. II US w Katowicach
10. US w Kętrzynie
11. II US w Kielcach
12. US w Kołobrzegu
13. US w Koszalinie
14. US w Legionowie
15. I US w Lublinie
16. III US w Lublinie
17. US w Łasku
18. US w Nysie
19. US w Opolu
20. US w Pile
21. US w Prudniku
22. US Poznań-Śródmieście
23. US w Przeworsku
24. US w Sieradzu
25. US w Skarżysku-Kamiennej
26. US w Świebodzinie
27. I US Warszawa-Śródmieście
28. US Warszawa-Targówek
29. US Warszawa-Wawer
30. US we Włocławku
31. US Wrocław-Krzyki
32. US Wrocław-Śródmieście
33. I US w Zielonej Górze

Załącznik 2.

**Informacja o potrąceniach przez urzędy skarbowe zobowiązań podatników
z ich wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych
w latach 1995 - 1996**

(w zł)

Załącznik 3.

Wykaz podstawowych aktów prawnych

1. Ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. **Prawo budżetowe** (j.t. Dz.U. z 1993 r. Nr 72, poz. 344 ze zm. z 1994 r. Nr 76, poz. 344, Nr 121, poz. 591, Nr 133, poz. 685, z 1995 r. Nr 78, poz. 390, Nr 124, poz. 601, Nr 132, poz. 640, z 1996 r. Nr 89, poz. 402, Nr 106, poz. 496, Nr 132, poz. 621 i Nr 139, poz. 647 oraz z 1997 r. Nr 54, poz. 348 i Nr 79, poz. 484),
2. Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. **o zobowiązaniach podatkowych** (j. t. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm. Nr 134, poz. 646, z 1995 r. Nr 5, poz. 25, Nr 85, poz. 426 i z 1996 r. Nr 75, poz. 357),
3. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. **Kodeks cywilny** (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm. z 1971 r. Nr 27, poz. 252, z 1976 r. Nr 19, poz. 122, z 1982 r. Nr 11, poz. 81, Nr 19, poz. 147, Nr 30, poz. 210, z 1984 r. Nr 45, poz. 242, z 1985 r. Nr 22, poz. 99, z 1989 r. Nr 3, poz. 11, z 1990 r. Nr 34, poz. 198, Nr 55, poz. 321, Nr 79, poz. 464, z 1991 r. Nr 107, poz. 464, Nr 115, poz. 496, z 1993 r. Nr 17, poz. 78, z 1994 r. Nr 27, poz. 96, Nr 85, poz. 388, Nr 105, poz. 509, z 1995 r. Nr 83, poz. 417, z 1996 r. Nr 114, poz. 542, Nr 139, poz. 646, Nr 149, poz. 703 i z 1997 r. Nr 43, poz. 272),
4. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. **o postępowaniu egzekucyjnym w administracji** (j.t. Dz.U. z 1991 r. Nr 36, poz. 161 ze zm. z 1992 r. Nr 20, poz. 78, z 1993 r. Nr 28, poz. 127, z 1995 r. Nr 85, poz. 426, z 1996 r. Nr 43, poz. 189 i Nr 146, poz. 680),
5. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 1991 r. **w sprawie szczegółowych zasad i trybu wykonywania budżetu państwa** (Dz.U. z 1991 r. Nr 76, poz. 333 ze zm. z 1992 r. Nr 6, poz. 22 i Nr 80, poz. 411),
6. Dekret z dnia 16 maja 1956 r. **o umarzaniu i udzielaniu ulg w spłaceniu należności państwowych** (Dz. U. z 1956 r. Nr 17, poz. 92 ze zm. z 1966 r. Nr 24, poz. 151 i z 1975 r. Nr 10, poz. 56),
7. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 września 1982 r. **w sprawie zasad umarzania i udzielania ulg w spłaceniu należności państwowych** (Dz. U. z 1982 r. Nr 30, poz. 211 ze zm. z 1984 r. Nr 56, poz. 284 i z 1995 r. Nr 120, poz. 578).