

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Departament Budżetu Państwa

DBP-41015-97

Nr ewid. 178/98/P/97/032/DBP

I N F O R M A C J A

**o wynikach kontroli działalności organów skarbowych w stosunku
do dłużników Skarbu Państwa w latach 1995-1997**

Warszawa

lipiec

1998 r.

SPIS TREŚCI

I. CZĘŚĆ OGÓLNA	1
1. Charakterystyka kontroli.....	2
2. Synteza ustaleń kontroli i ocena kontrolowanej działalności	3
3. Wnioski.....	8
II. CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA.....	9
1. Charakterystyka stanu prawnego.....	9
2. Istotne ustalenia kontroli.....	20
2.1. Realizacja dochodów budżetowych.....	24
2.2. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych.....	28
2.3. Ustalanie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe.....	34
2.4. Stosowanie zastawu ustawowego.....	35
2.5. Realizacja zobowiązań podatkowych przez dłużników.....	37
2.6. Stosowanie odpowiedzialności karnej.....	39
2.7. Nadzór nad postępowaniem organów skarbowych z dłużnikami.....	40
III. POSTĘPOWANIE KONTROLNE I DZIAŁANIA PODJĘTE PO ZAKOŃCZENIU KONTROLI.....	34

Załącznik: Wykaz jednostek objętych kontrolą.

I. CZĘŚĆ OGÓLNA

1. Charakterystyka kontroli

Najwyższa Izba Kontroli z własnej inicjatywy przeprowadziła w IV kw. 1997 r. i I kwartale 1998 r. kontrolę oznaczoną nr P/97/032 w zakresie działalności organów skarbowych w stosunku do dłużników Skarbu Państwa w latach 1995-1997.

Celem kontroli było dokonanie oceny stosowania przez organy skarbowe wobec dłużników Skarbu Państwa następujących instrumentów prawnych:

- zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych w tym poprzez ustanowienie hipoteki przymusowej,
- ustalania odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatników oraz odpowiedzialności osobistej wspólników za zobowiązania podatkowe spółek,
- zaspokajania wierzyciela z ustawowego zastawu na ruchomościach i prawach zbywalnych osób zobowiązanych do uiszczenia podatku,
- zaspokajania wierzyciela hipotecznego z nieruchomości dłużników.

Kontrolą objęto postępowanie w stosunku do dłużników posiadających zobowiązania podatkowe, z tytułu których urzędy skarbowe w imieniu Skarbu Państwa

byli wierzycielami oraz należności niepodatkowych Skarbu Państwa realizowanych poprzez urzędy skarbowe.

Kontrola przeprowadzona została w 73 jednostkach, w tym:

- Ministerstwie Finansów,
- 18 izbach skarbowych,
- 19 urzędach skarbowych,
- 17 urzędach kontroli skarbowej,
- 18 podmiotach gospodarczych będących dłużnikami Skarbu Państwa.

W kontroli koordynowanej przez Departament Budżetu Państwa uczestniczyły wszystkie delegatury Najwyższej Izby Kontroli.

2. Synteza ustaleń kontroli i ocena kontrolowanej działalności

- 1. Dochody budżetu państwa zrealizowane za pośrednictwem urzędów skarbowych wyniosły w 1995 r. 73.045 mln zł, w 1996 r. - 85.725,9 mln zł oraz w 1997 r. - 101.466 mln zł i stanowiły odpowiednio 87,2%, 85% i 84,7% ogólnych dochodów budżetu państwa.**

W urzędach skarbowych objętych kontrolą dochody budżetu państwa zmniejszyły się z 7.459,5 mln zł w 1995 r. do 6.123,8 mln zł, a zmniejszenie to wynikało między innymi z reorganizacji urzędów i zmiany ich właściwości terytorialnej (str. 24 i 27).

- 2. W badanym okresie zmniejszyły się zaległości budżetowe z 6.311,4 mln zł w 1995 r. do 6.110 mln zł w 1996 r. i 6.108,9 mln zł w 1997 r. Wskaźnik udziału zaległości w stosunku do dochodów budżetowych państwa zmniejszył się z 8,6% w 1995 r. do 7,1% w 1996 r., a w 1997 r. wyniósł 6%.**

Zmniejszenie stanu zaległości nastąpiło na skutek obniżenia się zobowiązań w zakresie podatków zniesionych z 1.660,9 mln zł w 1995 r. do 909,2 mln zł w 1997 r.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca natomiast uwagę na wzrost zaległości podatkowych, zwłaszcza w podatku od towarów i usług z 813,6 mln zł w 1995 r. do 2.006,3 mln zł w 1997 r. W stosunku do zrealizowanych dochodów z podatku od towarów i usług zaległości stanowiły w 1995 r. 3,9%, a w 1997 r. 5,4%. W 1995 r. zaległości z tego podatku stanowiły 12,9% ogółu zaległości, a w 1997 r. już 32,8%.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła wzrost zaległości w 19 objętych kontrolą urzędach skarbowych. Zaległości wzrosły bowiem z 635,4 mln zł w 1995 r. do 909,8 mln zł w 1996 r. Wyniki kontroli wskazują, iż w latach 1995-1997 wzrastał wskaźnik obejmowania zaległości tytułami

wykonawczymi, tym niemniej, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli, możliwe było podjęcie postępowania egzekucyjnego również dla pozostałych zaległości, które nie zostały objęte tytułami wykonawczymi.

W 1995 r. tytułami wykonawczymi objęto zaległości w kwocie 2.309,7 mln zł, co stanowiło 36,6% zaległości wobec budżetu państwa, w 1996 r. - 2.381,8 mln zł, tj. 39% ogółu zaległości, a w 1997 r. - 2.630,8 mln zł, tj. 43,1% zaległości budżetowych.

W kontrolowanych urzędach skarbowych tytułami wykonawczymi objęto w 1995 r. 31,2% zaległości, w 1996 r. 14%, a w 1997 r. 41,3% zaległości (str. 24-28).

3. Poprawie uległa działalność egzekucyjna urzędów skarbowych. Wskaźnik ściągalności, mierzony wysokością kwoty wyegzekwowanej do objętej tytułami wykonawczymi, dla zaległości budżetu państwa zwiększył się z 41,2% w 1995 r. do 51% w 1996 r. a w 1997 r. wyniósł 53,9%.

W kontrolowanych urzędach skarbowych wskaźniki te wynosiły odpowiednio 45,6% w 1995 r., 43,5% w 1996 r. i 16,6% w 1997 r. Znaczne obniżenie się skuteczności egzekucji w 1997 r. spowodowane było wzrostem zaległości objętych tytułami wykonawczymi (str. 27).

4. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, organy skarbowe w niezadowalającym stopniu korzystały z uprawnień w zakresie zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatników, w tym stosowania hipoteki przymusowej, orzekania odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe oraz odpowiedzialności wspólników za zobowiązania podatkowe spółek.

- 4.1. W kontrolowanych 19 urzędach skarbowych w 1995 r. dokonano 102 zabezpieczeń na kwotę 12,3 mln zł, w 1996 r. dokonano 85 zabezpieczeń na kwotę 12,3 mln zł, zaś w 1997 r. zrealizowano 59 zabezpieczeń na kwotę 7,9 mln zł. W stosunku do zaległości wykazywanych przez urzędy objęte

kontrolą, zabezpieczenia na majątku dłużników stanowiły odpowiednio w 1995 r. - 1,94%, w 1996 r. - 1,36%, a w 1997 r. - 0,9%.

Analiza kontrolna 293 akt dłużników w kontrolowanych urządach skarbowych wykazała, że zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych nie dokonano w co najmniej 70 przypadkach, w których było to możliwe, na kwotę ogółem co najmniej 390,3 mln zł.

Zabezpieczenia dokonywane były przede wszystkim na wniosek inspektorów kontroli skarbowej i odnosiły się do zobowiązań podatkowych ustalonych w wyniku przeprowadzonych przez nich kontroli. W niewielkim natomiast zakresie urzędy skarbowe stosowały zabezpieczenia z tytułu zobowiązań podatkowych z własnej inicjatywy.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli nienależyte było współdziałanie pomiędzy urzędami skarbowymi a urzędami kontroli skarbowej w zakresie wzajemnego informowania o potrzebie i możliwościach dokonania zabezpieczeń na majątku lub wyegzekwowania zaległości.

Wyniki kontroli wykazały, iż inspektorzy kontroli skarbowej nie zawsze wykorzystywali swoje uprawnienia dla wnioskowania do urzędów skarbowych o dokonanie zabezpieczenia na majątku podatników. Świadczą o tym przypadki dokonywania bezpośrednio przez inspektorów zabezpieczenia na podstawie art. 163 § 1 ustawy karnej skarbowej na poczet groźących kar i grzywien za uszczuplenie należności podatkowych, bez jednoczesnego wnioskowania do urzędów skarbowych o zastosowanie zabezpieczenia na majątku podatników przypisanych należności podatkowych.

Kontrola wykazała, że inspektorzy kontroli skarbowej nie objęli wnioskami o zabezpieczenie na majątku podatnika co najmniej 457 tys. zł stwierdzonych uszczupień podatkowych.

Krytycznie ocenić należy, kierowane do urzędów skarbowych, wnioski o zabezpieczenie na majątku dłużników, w których inspektorzy kontroli skarbowej nie wskazali składników majątkowych, możliwych do zajęcia w związku z zabezpieczeniem. Zachodziła tym samym potrzeba przeprowadzenia ponownych badań i określenia takich składników dla

zajęcia ich jako zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego (str. 28-33).

- 4.2. Skontrolowane urzędy skarbowe w 1995 r. skierowały do sądów 183 wnioski o ustanowienie, na podstawie ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece, hipoteki przymusowej na zaległości w kwocie 14.422 tys. zł, co stanowiło 2,3% ogółu zaległości budżetowych w tych urzędach. W 1996 r. wniosków takich było 156 na kwotę 13.807 tys. zł, co stanowiło 1,5% ogółu zaległości, a w 1997 r. były 173 wnioski na kwotę 9.378 tys. zł, co stanowiło 1,1% ogółu zaległości w tych urzędach.

Ustalenia kontroli w urzędach skarbowych wskazały, że w 45 innych przypadkach zachodziły okoliczności wskazujące na celowość skierowania do sądów wniosków o ustanowienie hipoteki przymusowej na zaległości w kwocie 1.277 tys. zł.

Należy podkreślić, że wnioski o ustanowienie hipoteki przymusowej, skierowane przez kontrolowane urzędy skarbowe do sądów, były załatwiane sprawnie, bo w terminie nie przekraczającym z reguły jednego miesiąca. Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia natomiast przypadki kierowania wniosków bez wcześniejszego ustalenia stanu własności nieruchomości, których dotyczyły (str. 33-34).

- 4.3. Organy skarbowe w niezadowalającym stopniu wykorzystywały uprawnienia wynikające z art. 40 ustawy o zobowiązaniach podatkowych w zakresie orzekania odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatników. W skontrolowanych 19 urzędach skarbowych w 1995 r. wydano 50 takich decyzji, w 1996 r. - 39, zaś w 1997 r. liczba decyzji wzrosła do 149. Kwota zobowiązań podatkowych, w stosunku do której skontrolowane urzędy skarbowe wydały decyzję o odpowiedzialności osób trzecich w stosunku do wykazywanych zaległości w tych urzędach stanowiła odpowiednio: w 1995 r. - 4,1%, w 1996 r. - 13,2%, w 1997 r. - 9,7%. Zaznaczyć przy tym należy, że analiza 145 akt dłużników wykazała, że w co najmniej 33 sprawach istniały okoliczności umożliwiające zastosowanie takich instrumentów prawnych w stosunku do zaległości w kwocie 3,7 mln zł. Podobnie niewystarczające, w świetle wyników kontroli, były działania urzędów dla ustalenia odpowiedzialności osobistej wspólników za zobowiązania podatkowe spółek. Stwierdzono przynajmniej 11 przypadków zaniechania dochodzenia zaległości od wspólników spółek zalegających z płatnością podatku w kwocie ogółem wynoszącej co najmniej 2 mln zł (str. 34-35).

5. Skontrolowane organy skarbowe nie kierowały zawiadomień w sprawach udaremniania wykonania orzeczenia organu państwowego i uszczuplania zaspokojenia wierzyciela jakim jest Skarb Państwa poprzez usuwanie,

ukrywanie, zbywanie lub obciążanie mienia zajętego lub zagrożonego zajęciem w toku postępowania egzekucyjnego w administracji.

Wskazać przy tym należy, że sporządzając protokoły i relacje o nieściągalności zaległości, niemożność przeprowadzenia egzekucji uzasadniano wyprzedają przez dłużnika składników majątkowych. Ponadto stwierdzono w toku kontroli, że dwa podmioty, które nie zgłosiły do urzędów wszystkich rachunków bankowych lub dokonywały transakcji gotówkowych. Urzędy skarbowe w takich przypadkach nie korzystały również z możliwości egzekwowania zaległości poprzez zajęcie składników majątkowych u nabywców pomimo, że obowiązująca w tym czasie ustawa o zobowiązaniach podatkowych dopuszczała taką możliwość, a instytucja zastawu ustawowego obejmowała przy tym odpowiedzialność każdorazowego właściciela (str. 39-40).

6. Wyniki kontroli w zakresie postępowania organów skarbowych z dłużnikami budżetowymi wskazały na niewystarczający nadzór Ministra Finansów i izb skarbowych nad działalnością podległych urzędów. Ministerstwo Finansów nie gromadziło danych dotyczących liczby dokonanych zabezpieczeń na majątku podatnika oraz kwoty zobowiązań, która została zabezpieczona. Nadzór Ministerstwa koncentrował się przede wszystkim nad działalnością egzekucyjną, zaś w mniejszym stopniu dotyczył problematyki zabezpieczeń lub postępowania administracyjnego zmierzającego do ustalenia odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe.

Danych dotyczących stosowania zabezpieczeń na majątku podatników, wnioskowania o ustanowienie hipoteki przymusowej, orzeczeniach o odpowiedzialności osób trzecich nie gromadzono również w izbach skarbowych, które bezpośrednio nadzorowały działalność urzędów skarbowych, a swój nadzór izby ograniczały do orzekania w sprawach poboru podatku i egzekucji jako organy II instancji (str. 40-42).

7. W postępowaniu z dłużnikami organy skarbowe, udzielając ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, w tym zwłaszcza odroczenia płatności podatku lub rozłożenia na raty, nie zabezpieczały równocześnie wykonania tego zobowiązania na majątku należącym do dłużników. Urzędy skarbowe

postępowały tak również w sytuacji, gdy udzielanie ulg nie przynosiło spodziewanych efektów o czym świadczą stwierdzone przypadki wzrostu zaległości budżetowych, pomimo korzystania z ulg. Najwyższa Izba Kontroli, w wyniku kontroli 18 podmiotów zalegających z płatnością zobowiązań, odnotowała tylko dwa przypadki, w których urzędy stosując ulgi podatkowe równocześnie konsekwentnie egzekwowały pozostałe zaległości podatkowe (str. 37-38).

8. Z ustaleń kontroli w podmiotach zalegających z płatnością zobowiązań wynika, że zaległości powstały w okresie transformacji gospodarczej i zmiany warunków działalności, do których nie dostosowały się podmioty gospodarcze. Dłużnicy Skarbu Państwa najczęściej zabiegali o ulgi, w tym przede wszystkim o umorzenie zaległości, nie podejmując równocześnie stosownych działań naprawczych lub restrukturyzacyjnych.
9. W wyniku przeprowadzonych przez NIK kontroli stwierdzono uszczuplenie dochodów w wysokości 27.405.836 zł, z tego w stosunku do:

- budżetu państwa	23.795.070 zł
- państwowych osób prawnych	1.675.402 zł
- innych podmiotów	1.935.364 zł

 oraz inne nieprawidłowości dotyczące poboru należności obejmujące kwotę 1.639.400 zł.
 W wyniku realizacji wniosków pokontrolnych odzyskano kwotę 2.599.672 zł.

3. Wnioski

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do urzędów skarbowych Najwyższa Izba Kontroli przedstawiła między innymi następujące wnioski zmierzające do usunięcia nieprawidłowości:

- konsekwentne wykorzystywanie uprawnień wynikających z przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa, w tym zwłaszcza w zakresie nowych rozwiązań dotyczących zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych;
- zasięganie informacji w wydziałach ksiąg wieczystych sądów przy wnioskowaniu o ustanowienie hipoteki przymusowej;
- zapewnienie właściwego obiegu informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi urzędów skarbowych;

- przeprowadzanie wnikliwej analizy sytuacji majątkowej dłużników, w tym zwłaszcza obrotu składnikami majątkowymi;
- w przypadkach umorzenia postępowania egzekucyjnego, z uwagi na nieściągalność zaległości, prowadzenie analizy w sprawie możliwości ustalenia odpowiedzialności osób trzecich;
- poprzedzanie przyznawania ulg podatkowych szczegółową analizą sytuacji finansowej podatników;
- egzekwowanie, w przypadku zastosowania ulg podatkowych, pozostałych należności budżetowych.

Inne wnioski kierowane do urzędów skarbowych dotyczyły szczegółowych przypadków nieprawidłowego postępowania urzędów w stosunku do dłużników budżetowych.

Wnioski Najwyższej Izby Kontroli kierowane do organów kontroli skarbowej odnosiły się do:

- obejmowania, w szerszym zakresie, kontrolą podmiotów zalegających z płatnością zobowiązań podatkowych;
- informowania urzędów skarbowych o sytuacji majątkowej dłużników.

W wystąpieniu do Ministra Finansów wskazano na potrzebę:

- usprawnienia obiegu informacji o postępowaniu organów skarbowych wobec dłużników budżetowych, w tym zwłaszcza zastosowanych środków prawnych zmierzających do wyegzekwowania zaległości,
- zdyscyplinowania podległych urzędów w celu prawidłowego korzystania z procedur określonych przepisami prawa dla pełnej windykacji należności budżetowych.

II. CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA

1. Charakterystyka stanu prawnego

Charakterystyka stanu prawnego przedstawiona w informacji odnosi się do zagadnień objętych okresem kontroli tj. 1995÷1997 r. z uwzględnieniem zmian

wprowadzonych z dniem 1 stycznia 1998 r. ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. -
Ordynacja podatkowa.

ZABEZPIECZENIE NALEŻNOŚCI PODATKOWYCH

Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych¹ organ podatkowy miał prawo wydać decyzję w sprawie zabezpieczenia na majątku podatnika, o ile zachodziła uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego.

Zabezpieczenia można było dokonać również przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Jeżeli zabezpieczenie następowało przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, organ podatkowy określał w decyzji o zabezpieczeniu przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego na podstawie posiadanych danych co do podstawy zobowiązania podatkowego.

Zabezpieczenie było skuteczne do czasu wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego i następowało w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Celem zabezpieczenia zobowiązania podatkowego było zapewnienie warunków koniecznych do skutecznego prowadzenia przewidywanego postępowania egzekucyjnego. Postępowanie zabezpieczające wszczynano w razie istnienia obawy, że osoba zobowiązana udaremni albo utrudni wykonanie przyszłej egzekucji.

Wykazanie uzasadnionej obawy w decyzji było podstawową przesłanką prawidłowości nie tylko samej decyzji o zabezpieczeniu, lecz w konsekwencji także ważności dokonanego zabezpieczenia. Zgodnie z art. 107 kpa organ podatkowy zobowiązany był zamieścić w decyzji m.in. uzasadnienie faktyczne, zawierające fakty i dowody, na których się oparł oraz przyczyny, z powodu których określonym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej. Od decyzji tej służyło podatnikowi odwołanie do izby skarbowej, a następnie prawo złożenia skargi do NSA.

Przepis art. 21 ust. 1 i 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych normował dwie okoliczności stosowania postępowania zabezpieczającego. Pierwsza dotyczyła sytuacji, gdy została już wydana i doręczona decyzja ustalająca należny podatek, ale nie minął jeszcze termin płatności, np. decyzja ustalająca podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych. Druga - sytuacji, w której powstał obowiązek podatkowy, ale nie dokonano jeszcze wymiaru ustalającego kwotę podatku.

Jeżeli została już wydana decyzja (a właściwie doręczona, bo dopiero z tym momentem ustawa wiązała powstanie zobowiązania podatkowego) ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego, to na podstawie art. 21 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, można było zabezpieczyć jej wykonanie przed terminem płatności podatku. Zabezpieczenie mogło być dokonywane w każdym momencie przed terminem płatności (to znaczy w ciągu 14 dni od dnia doręczenia decyzji (art. 18 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych)).

Jeżeli jednak zabezpieczenie następowało przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, organ podatkowy miał obowiązek wydania odrębnej decyzji o zabezpieczeniu, w której określał przybliżoną kwotę przyszłego zobowiązania podatkowego (art. 21 ust. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

¹ Dz.U. z 1993 r. Nr 108 poz. 486 ze zm.

Zgodnie z art. 21 ust. 5 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, zabezpieczenie należności podatkowych następowało w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r.² o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych były przepisami szczególnymi w stosunku do przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (dział IV), w których trybie dokonuje się zabezpieczenia. Jeżeli więc przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych (*lex specialis*) zawierały unormowania różniące się od unormowań postępowania egzekucyjnego (*lex generalis*) - zastosowanie miały przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Na podstawie art. 154 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym, organ egzekucyjny wydaje postanowienie o zabezpieczeniu i dokonuje czynności zabezpieczających.

Zabezpieczenie następowało przez zajęcie pieniędzy, wynagrodzenia za pracę, wierzytelności z rachunków bankowych i wkładów oszczędnościowych lub innych wierzytelności i praw majątkowych.

Zgodnie z art. 109 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece wierzyciel, którego wierzytelność była stwierdzona tytułem wykonawczym, określonym w przepisach ustawy o postępowaniu egzekucyjnym, może na podstawie tego tytułu uzyskać hipotekę na wszystkich nieruchomościach. Zabezpieczenia na nieruchomości dokonuje się przez wpis hipoteki przymusowej (gdy nieruchomość ma urządzoną księgę wieczystą) lub poprzez zakaz zbywania i obciążania nieruchomości, która nie ma urzędzonej księgi wieczystej, albo której księga zaginęła lub uległa zniszczeniu.

Zajęcie w celu zabezpieczenia nie mogło dotyczyć rzeczy lub praw zwolnionych spod egzekucji (art. 8-11 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym), np. narzędzi niezbędnych do pracy zarobkowej. Zgodnie z art. 158 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym - doręczenie zobowiązanemu postanowienia o zabezpieczeniu następuje równocześnie z wykonaniem czynności zabezpieczających.

Czas trwania zabezpieczeń został uregulowany w art. 159 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Należy przy tym mieć na uwadze, że zabezpieczenie przed terminem płatności zachowuje swoją moc - w myśl art. 159 § 1 post. egz. - tylko przez jeden miesiąc od daty jego dokonania. Przed upływem tego terminu dział egzekucyjny powinien ustalić czy zabezpieczenie będzie nadal aktualne, czy też będą zachodziły podstawy do wszczęcia egzekucji. Zależnie od tych ustaleń należy wydać postanowienie albo o przedłużeniu zabezpieczenia (art. 159 § 2), albo o jego uchyleniu (art. 159 § 1) - jeżeli brak jest podstaw do wszczęcia i prowadzenia egzekucji. Przepisy nie zawierają maksymalnego okresu, na jaki może być przedłużone postępowanie o zabezpieczeniu. Jednak z uwagi na wyrażoną w art. 12 kpa zasadę szybkości postępowania, nie może on być nadmierny.

² Dz.U. z 1991 r. Nr 36, poz. 161 ze zm.

Zabezpieczenie na mieniu przewiduje również ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r.³ W przypadku popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, zabezpieczenie grożącej oskarżonemu za ten czyn grzywny lub kary pieniężnej oraz kosztów postępowania, może nastąpić z urzędu na mieniu oskarżonego (art. 163 § 1).

Grzywnę i koszty postępowania można zabezpieczyć także na mieniu osoby odpowiedzialnej posiłkowo.

Przepisy art. 163 § 1 uks stosuje się również do zabezpieczenia grożących kar przepadku rzeczy lub jej równowartości oraz do zabezpieczenia należności państwowej uszczuplonej przez przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (art. 163 § 3 uks).

Zabezpieczenie grożącej kary grzywny, kary pieniężnej, równowartości przedmiotów przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, kosztów postępowania oraz uszczuplonych należności następuje w sposób określony w art. 162 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 164 uks).

USTAWOWE PRAWO ZASTAWU ORAZ HIPOTEKA USTAWOWA

Zgodnie z art. 23 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych Skarbowi Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych przysługiwało ustawowe prawo zastawu na ruchomościach i prawach zbywalnych osoby zobowiązanej do uiszczenia podatku oraz pierwszeństwa zaspokojenia przed innymi wierzytelnościami z wyjątkiem: kosztów egzekucyjnych, należności za pracę, należności alimentacyjnych oraz rent z tytułu odszkodowania za wywołanie choroby, niezdolności do pracy, kalectwa lub śmierci, jak również kosztów ostatniej choroby, kosztów pogrzebu dłużnika w wysokości odpowiadającej zwyczajom przyjętym w danym środowisku.

Zastaw jest to ograniczone prawo rzeczowe zabezpieczające wierzytelność, tj. dające możność zaspokojenia oznaczonej wierzytelności z rzeczy ruchomej, z pierwszeństwem przed wierzycielami każdorazowego właściciela. Sens zastawu wyraża się tym, że wierzyciel może zaspokoić się z przedmiotu zastawu, niezależnie od tego, czyją jest ona własnością. Zastaw ustawowy powstaje z mocy samego prawa bez potrzeby wydania rzeczy. Ustawowe prawo zastawu jest więc zastawem bezumownym.

W odniesieniu do zobowiązań podatkowych przedmiotem zastawu są wszystkie rzeczy ruchome oraz wszystkie prawa zbywalne przysługujące podatnikowi w chwili powstania zobowiązania podatkowego, jak również rzeczy i prawa nabyte po powstaniu zobowiązania. Ustawowe prawo zastawu z tytułu zobowiązań podatkowych przysługiwało tylko Skarbowi Państwa, nie przysługiwało natomiast gminie.

Prawo zastawu Skarbu Państwa jest ograniczonym prawem rzeczowym, gdy po powstaniu zobowiązania podatkowego własność rzeczy lub prawo przelane zostaną

³ Dz.U. z 1994 r. Nr 27, poz. 103 ze zm.

na osobę trzecią, wtedy Skarb Państwa również mógł dochodzić zaspokojenia swoich roszczeń z tej rzeczy lub prawa.

Jeżeli jednak osoba zobowiązana do zapłaty podatku, sprzedała rzecz obciążoną zastawem nabywcy w dobrej wierze, to zastaw wygasał, a Skarb Państwa nie mógł zaspokoić się z tego sprzedanego przedmiotu (art. 309 w zw. z art. 170 kc). Sprzedaż rzeczy obciążonej zastawem w drodze postępowania egzekucyjnego powodowała również wygaśnięcie.

Zgodnie z art. 24 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych Skarbowi Państwa przysługiwała z tytułu ustalonych w decyzji zobowiązań podatkowych, przypadających od właściciela i samoistnego posiadacza nieruchomości hipoteka ustawowa na tej nieruchomości, chociażby zobowiązania te nie zostały ujawnione w księdze wieczystej. Skarb Państwa mógł dochodzić zaspokojenia wierzytelności podatkowych z nieruchomości, bez względu na to, czyją stała się własnością. Przepisu tego nie stosowało się do nieruchomości, której posiadanie samoistny posiadacz uzyskał w złej wierze.

Hipoteka jest to ograniczone prawo rzeczowe na nieruchomości, polegające na tym, że uprawniony ma zaspokoić oznaczoną wierzytelność pieniężną z obciążonej nieruchomości przez przymusową sprzedaż z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi każdego z jej wierzycieli. Jest ono skuteczne wobec każdego z właścicieli nieruchomości. Hipoteka jest prawem rzeczowym regulowanym przez przepisy ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece.⁴

Hipoteka ustawowa mogła powstać jedynie na rzecz Skarbu Państwa, nie mogła powstać na rzecz gminy. Zaspokojenie Skarbu Państwa z nieruchomości obciążonej hipoteką następowało w drodze egzekucji prowadzonej według przepisów o sądowym postępowaniu egzekucyjnym. Hipoteka ta obejmowała tylko nieruchomość (art. 24).

Hipoteka obciążała całość nieruchomości. Na ułamkowej części nieruchomości mogła być ustanowiona hipoteka odrębna tylko wtedy, gdy część ta stanowi udział współwłaściciela. Na zabezpieczenie tej samej wierzytelności mogły być ustanowione hipoteki na kilku nieruchomościach. Wierzyciel przy tym mógł żądać zaspokojenia w całości lub w części z każdej nieruchomości z osobna, lub tylko z niektórych albo ze wszystkich części.

Do powstania hipoteki ustawowej nie był potrzebny wpis do księgi wieczystej. Hipoteka ta zabezpieczała wierzytelność podatkową, a więc należało przyjąć, że powstawała ona w tej samej chwili co zobowiązanie. Hipoteka powstawała z chwilą doręczenia tej decyzji podatnikowi.

Wpis hipoteki stwarzał domniemanie istnienia rzeczowego obciążenia nieruchomości oraz istnienia wierzytelności, którą zabezpieczało się w formie hipoteki.

Hipoteka ustawowa odnosiła się do zobowiązań podatkowych ustalonych w decyzji. Hipoteka ustawowa mogła zabezpieczać wykonanie tylko i wyłącznie tych zobowiązań podatkowych, które powstawały wskutek wydania i doręczenia podatnikowi decyzji podatkowej.

Skutkiem ustanowienia hipoteki ustawowej było nieprzedawnienie się roszczenia podatkowego, które zostało nią zabezpieczone.

⁴ Dz.U. Nr 19, poz. 147 ze zm.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ OSÓB TRZECICH ZA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych przewidywała możliwość obciążenia osób trzecich, nie podlegających wprost danemu obowiązkowi podatkowemu, odpowiedzialnością za zaległości podatkowe bezpośredniego podatnika.

Z tytułu cudzych zobowiązań podatkowych odpowiadały osoby wskazane w ustawie, po spełnieniu ustawowo określonych warunków. Przepis pozwalał na przeniesienie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe z podatnika na osoby trzecie.

Zamiarem ustawodawcy było zabezpieczenie interesu Skarbu Państwa w wypadku kiedy płatnik nie regulował zobowiązań podatkowych.

Osoby trzecie mogły ponosić odpowiedzialność solidarną lub sukcesyjną. Następowало to wtedy, gdy ściąganie podatku od podatnika było niemożliwe lub utrudnione, gdyż majątek nie wystarczał na pokrycie zobowiązań albo podatnik uchylał się od zapłacenia podatku bądź w razie śmierci podatnika. Podstawą ich odpowiedzialności była wspólnota majątkowa lub następstwo majątkowe. Ze względu na wspólnotę majątkową odpowiedzialność ponosić mogli: współmałżonek, dzieci, dalsi członkowie rodziny pozostający z podatnikiem we wspólnocie majątkowej oraz wspólnicy pozostający w różnego rodzaju spółkach nie mających osobowości prawnej. Ze względu na następstwa majątkowe odpowiedzialność mógł nabywca majątku, zwłaszcza w przypadku darowizny, przyjęcia spadku lub kupna. O ich odpowiedzialności orzekał organ podatkowy w odrębnej decyzji.

Odpowiedzialność w związku z podatkami obejmowała należności podatkowe oraz odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie podatku, a także koszty egzekucyjne za zaległości podatkowe (z zastrzeżeniem art. 40 ust. 3). Odpowiedzialność osoby trzeciej określona była w decyzji organu podatkowego. Decyzja o orzeczeniu odpowiedzialności posiłkowej musiała odpowiadać wymaganiom kpa, a w szczególności niezbędne było określenie kwoty, za którą osoba trzecia miała ponosić odpowiedzialność.

Osoby trzecie - co wynikało z ustawy - odpowiadały solidarnie z podatnikiem za zobowiązania podatkowe podatnika (z wyjątkiem osób wymienionych w art. 44). Oznaczało to, że organ podatkowy mógł żądać uiszczenia zaległych podatków w całości lub części, zarówno od podatnika jak i od osoby trzeciej. Odpowiedzialność ta była wyłączona ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze.

Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej (art. 40 ust. 1) miała charakter konstytutywny. Z chwilą jej doręczenia osobie trzeciej, powstawał obowiązek spełnienia przez nią świadczenia podatkowego. Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej musiała określać wysokość świadczenia jakie osoba trzecia była zobowiązana z tego tytułu uiścić, organ właściwy do przyjęcia świadczenia oraz termin, w jakim osoba trzecia miała się wywiązywać z nałożonego na nią obowiązku. Decyzja co do odpowiedzialności osoby trzeciej dotyczyła istniejących już zobowiązań.

Stosownie do art. 41 małżonek podatnika odpowiadał solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe powstałe w czasie trwania małżeństwa. Zaległości podatkowe podlegały zaspokojeniu z majątku wspólnego małżonków.

Zaspokojenie z majątku wspólnego odbywało się stosownie do art. 31 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego. Majątek wspólny małżonków - to majątkowa wspólność małżeńska (ustawowa lub umowna) oparta na kodeksie rodzinnym i opiekuńczym, a nie na współwłasności w rozumieniu kodeksu cywilnego.

Rozwiedziony małżonek odpowiadał całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe powstałe w czasie trwania małżeństwa, do wysokości wartości przypadającego mu udziału we wspólnym majątku dorobkowym. Nie można było wydać decyzji o odpowiedzialności małżonka rozwiedzionego, jeżeli od orzeczenia rozvodu upłynęły 3 lata.

Spadkobiercy ponosili odpowiedzialność za długi spadkowe od chwili nabycia i przyjęcia spadku, otwarcie spadku następuje wraz ze śmiercią spadkodawcy. Od tego momentu organ podatkowy był uprawniony do wydania decyzji o odpowiedzialności spadkobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy. Odpowiedzialność ta dotyczyła tylko zobowiązań podatkowych powstałych w czasie trwania życia.

Śmierć podatnika nie pozbawiała Skarbu Państwa możliwości ustalenia zobowiązania podatkowego podatnika i doręczenia decyzji spadkobiercy skoro obowiązek podatkowy powstał za życia podatnika.

Zgodnie z art. 30 ust. 4 kpa w sprawach dotyczących praw zbywalnych lub dziedzicznych w razie zbycia prawa lub śmierci strony w toku postępowania wstępują na miejsce dotychczasowej strony jego następcy prawni. (Wyrok NSA z 20.10.1987 r. III SA 496/87).

Nabywca całości lub części majątku podatnika odpowiadał całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe powstałe przed nabyciem majątku podatnika jeżeli ten majątek albo obrót, przychód lub dochód z niego został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych. Zakres odpowiedzialności nabywcy określano w takim stosunku do zobowiązań podatkowych podatnika, w jakim zaległy majątek albo obrót, przychód lub dochód został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych, jednakże tylko do wysokości wartości nabytego majątku podatnika (art. 45 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

Członek rodziny będący nabywcą majątku podatnika, odpowiadał za zaległości podatkowe podatnika do wysokości wartości nabytego majątku bez względu na to czy nabyty majątek albo obrót, przychód lub dochód z niego został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych.

Przepisów tych nie stosowano w razie nabycia towarów w wyniku czynności handlowych objętych działalnością podatnika oraz nabycia majątku podatnika w trybie postępowania egzekucyjnego. Bez znaczenia było czy przeniesienie własności następowało odpłatnie, czy pod tytułem darnym (darowizna).

Nabywca majątku odpowiadał całym swoim majątkiem, a nie tylko nabytym przedmiotem majątkowym. Była to odpowiedzialność osobista. Odpowiedzialność ta jednak była ograniczona do wysokości majątku nabytego. Nabywca odpowiadał tylko za zaległości podatkowe powstałe przed nabyciem majątku podatnika.

Dzierżawca nieruchomości odpowiadał całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za zobowiązania podatkowe związane z nieruchomością za czas trwania dzierżawy. Zakres odpowiedzialności dzierżawcy określano w takim stosunku, w jakim wartość, przychód lub dochód z dzierżawionej nieruchomości był przyjęty do

podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych (art. 46 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

Stosownie do art. 47 (obowiązującego od 17 maja 1993 r.) cyt. ustawy wspólnik spółki jawnej, komandytowej, nie będący komandytariuszem oraz spółki cywilnej odpowiadał całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i pozostałymi wspólnikami za wszystkie zobowiązania podatkowe spółki i wspólników związane z działalnością spółki. Komandytariusz i wspólnik spółki z ograniczoną odpowiedzialnością odpowiadał całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki z tytułu podatków w takiej części, w jakiej miał prawo uczestniczyć w podziale zysku.

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych nakładała również odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe firmującego i firmanta. Art. 48 stanowił, że jeżeli w działalności zarobkowej prowadzonej na własny rachunek podatnik posługiwał się nazwiskiem lub firmą innej osoby, za jej zgodą, albo gdy osoba ta posługiwała się nazwiskiem lub firmą podatnika, za jego zgodą w prowadzeniu na własny rachunek działalności podlegającej opodatkowaniu, za zobowiązania podatkowe związane z tą działalnością odpowiadają solidarnie podatnik i ta osoba.

W regulacji tej chodziło o zapobieżenie takim zjawiskom, kiedy osoba faktycznie prowadząca działalność zarobkową w celu uniknięcia zobowiązania podatkowego przeprowadzała obroty pod innym nazwiskiem lub inną firmą.

Firmanctwo według art. 48 polegało na tym, że osoba prowadząca działalność podlegającą opodatkowaniu część lub całość tej działalności prowadziła pod nazwiskiem lub firmą innej osoby. Firmanctwo jest również przestępstwem podatkowym (art. 93 ustawy karnej skarbowej⁵).

Odpowiedzialność podatkowa określona w art. 48 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych była odpowiedzialnością posiłkową i wynikać mogła dopiero z decyzji orzekającej o takiej odpowiedzialności wydanej na podstawie art. 40 ust. 1.

Zgodnie z art. 49 Skarbowi Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych przysługiwało ustawowe prawo zastawu na wszystkich przedmiotach służących podatnikowi do wykonywania działalności zarobkowej niezależnie od tego czyją własność przedmioty te stanowią, jeżeli zostały one zajęte w zakładzie podatnika.

Przepis ten rozszerzał zakres ustawowego prawa zastawu w stosunku do art. 23. Prawo to przysługiwało Skarbowi Państwa na wszystkich przedmiotach służących podatnikowi do wykonywania działalności zarobkowej, także tych, które znajdowały się w zakładzie podatnika i zostały tam zajęte, choćby stanowiły własność osób trzecich.

NOWE ROZWIĄZANIA PRAWNE W ORDYNACJI PODATKOWEJ OBOWIĄZUJĄCE OD 1 STYCZNIA 1998 R.

Ordynacja podatkowa wprowadza szereg zmian w instytucji hipoteki ustawowej uregulowanej dotychczas w ustawie o zobowiązaniach podatkowych. Hipoteka ustawowa jest jedną z form zabezpieczenia zobowiązań podatkowych. Na skutek jej

⁵ Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.

ustanowienia Skarbowi Państwa i gminie przysługuje prawo dochodzenia własnych roszczeń z nieruchomości (niezależnie od tego czyją stała się własnością) przed wierzycielami osobistymi jej właściciela. Dotychczasowe uregulowania hipoteki ustawowej nie dopuszczały ustanowienia jej na rzecz gminy, obecnie ordynacja przewiduje prawo gminy do dochodzenia własnych roszczeń z nieruchomości.

Ordynacja zmieniła również zakres wierzytelności, które można zabezpieczyć hipoteką. Hipoteka ta przysługuje z tytułu zabezpieczenia zobowiązań podatkowych już istniejących, powstałych w drodze doręczenia decyzji konstytutywnej oraz zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, które z powodu upływu terminu płatności przekształciły się w zaległości (art. 34).

Przepisy te mają zastosowanie odpowiednio do należności przypadających od płatnika lub inkasenta (określonych w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej).

W art. 35 Ordynacji określono moment powstania hipoteki, która powstaje z chwilą doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej, wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta.

Ordynacja podatkowa rozszerza dotychczasowy zakres przedmiotowy hipoteki ustawowej na wszystkie nieruchomości podatnika, w tym na część ułamkową nieruchomości, stanowiącą udział podatnika we współwłasności (art. 34 § 2) oraz na użytkowanie wieczyste (art. 34 § 3).

Przepisy dotyczące hipoteki stosuje się odpowiednio do należności przypadających od płatnika lub inkasenta. Hipoteka ustawowa wygasa, jeżeli organ podatkowy nie złoży wniosku o wpis hipoteki ustawowej w terminie miesiąca od dnia jej powstania.

Skarbowi Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2, a także z tytułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa przysługuje zastaw skarbowy na:

- wszystkich będących własnością podatnika rzeczach ruchomych służących do prowadzenia działalności gospodarczej lub wykonywania wolnego zawodu oraz na zbywalnych prawach majątkowych związanych z prowadzoną działalnością,
- innych rzeczach ruchomych będących przedmiotem hipoteki, zbywalnych prawach majątkowych, jeżeli wartość poszczególnych rzeczy lub praw wynosi co najmniej 10.000 zł.

Wszczęcie postępowania w sprawie ustanowienia zastawu następuje w przypadku, kiedy organ podatkowy oszacował podstawę opodatkowania. Przepisy o zastawie mają zastosowanie również do należności przypadających od płatników lub inkasentów.

Zastaw skarbowy powstaje z dniem wpisu do rejestru zastawów skarbowych.

Rejestry zastawów skarbowych prowadzone są przez urzędy skarbowe.

Natomiast Centralny Rejestr Zastawów Skarbowych prowadzi Minister Finansów.

Ponadto Ordynacja podatkowa rozszerza sukcesje praw podatników. Inaczej niż dotychczas określono podmioty, które mają nabywać jako następcy nie tylko obowiązki (odpowiedzialność za zaległości podatkowe), ale także uprawnienia wynikające z prawa podatkowego, które przysługiwały ich poprzednikom.

Podkreślenia wymaga fakt, że spadkobiercy ponoszą odpowiedzialność z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika lub inkasenta za pobrane, a nie wpłacone podatki, odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy, nie zwrócone przez spadkodawcę zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz ich oprocentowanie.

Ordynacja zwiększa odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe, tj. zakłada, że w przypadku małżonków odpowiedzialność obejmuje majątek wspólny oraz - inaczej niż dotychczas - w niektórych przypadkach majątek odrębny każdego podatnika (art. 29).

Skutki prawne ograniczenia, zniesienia lub wyłączenia ustawowej wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu tej wspólności ani przed dniem uprawomocnienia się orzeczenia sądu o jej zniesieniu. Podatnik odpowiada za długi podatkowe powstałe przed zawarciem małżeństwa, ale tylko w przypadku, gdy ani przed, ani w momencie zawarcia małżeństwa nie została sporządzona umowa intercyzy. Zgodnie z art. 110 Ordynacji, rozwiedziony małżonek podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z byłym małżonkiem za zaległości podatkowe powstałe w czasie trwania małżeństwa, ale tylko do wysokości przypadającego mu udziału w majątku wspólnym. Nie dotyczy to odpowiedzialności za podatki nie wpłacone we właściwym terminie z racji pełnienia funkcji płatnika lub inkasenta przez byłego współmałżonka.

Członek rodziny podatnika, zgodnie z art. 111 odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą lub wykonującym wolny zawód za zaległości podatkowe wynikające z tej działalności i powstałe w okresie, w którym stale współdziałał z podatnikiem w jej wykonaniu, osiągając korzyści z prowadzonej przez niego działalności. Uregulowanie to ma również zastosowanie do małżonków, którzy zawarli umowę o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej, bądź których ustawowa wspólność majątkowa została zniesiona przez sąd.

Ordynacja podatkowa uregulowała również odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, który odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Zakres odpowiedzialności nabywcy ograniczony jest do wartości nabytego przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub środka trwałego.

Na mocy art. 116 § 1 ordynacja podatkowa wprowadza solidarną odpowiedzialność całym majątkiem członków zarządu za zaległości spółek prawa handlowego mających osobowość prawną (spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych), podczas gdy do tej pory taką odpowiedzialność ponosili jedynie wspólnicy tych spółek. jednocześnie wprowadza się określone ograniczenia tej odpowiedzialności - za zaległości spółki nie odpowiada członek zarządu, który wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono upadłość spółki lub wszczęto postępowanie układowe albo że brak zgłoszenia upadłości lub brak postępowania układowego nie nastąpiły z jego winy.

Odpowiedzialność członków zarządu spółki obejmuje zobowiązania podatkowe powstałe w okresie pełnienia przez nich obowiązków członków zarządu spółki.

Inaczej niż dotychczas osoby trzecie odpowiadają za podatki nie pobrane oraz pobrane, a nie wpłacone przez płatników lub inkasentów (art. 107 § 2).

W Ordynacji sprecyzowano odpowiedzialność płatnika i inkasenta związaną z niedopełnieniem przez nich obowiązków z racji pełnionych funkcji (art. 27 i 30-32) wprowadzając instytucję decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej. W decyzji tej będzie określona wysokość nie pobranego lub pobranego i nie wpłaconego podatku.

Ordynacja wprowadza, zgodnie z art. 28, wynagrodzenie dla płatników za wykonywanie ich obowiązków z tytułu terminowego wpłacania podatków na rzecz budżetu państwa.

Przewidziana w Ordynacji podatkowej zmiana w ustawie z dnia 17 czerwca 1996 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wprowadza zmianę polegającą na tym, że dla zobowiązań podatkowych powstających w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 ordynacji podstawę wystawienia tytułu wykonawczego stanowi również deklaracja lub zeznanie złożone przez zobowiązanego.

Tytuł wykonawczy można wystawić, jeżeli w deklaracji lub zeznaniu zostało zamieszczone pouczenie, że stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, a wierzyciel przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego przesłał zobowiązanemu upomnienie, o którym mowa w art. 15 §1.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ KARNA

Zgodnie z art. 258 kodeksu karnego, kto w celu udaremnienia wykonania orzeczenia sądu lub innego organu państwowego usuwa, ukrywa, zbywa lub obciąża albo uszkadza mienie zajęte lub zagrożone zajęciem podlega karze pozbawienia wolności do lat 2, ograniczenia wolności albo grzywny.

Zasady odpowiedzialności za uszczuplenie zaspokojenia wierzycieli określone zostały również w ustawie z dnia 12 października 1994 r. o ochronie obrotu gospodarczego i zmianie niektórych przepisów prawa karnego. W art. 6 § 2 tej ustawy ustalono, że kto w celu udaremnienia wykonania, związanego z działalnością gospodarczą, orzeczenia sądu lub innego organu państwowego dopuszcza się czynu określonego w § 1, tj. udaremnia lub uszczupla zaspokojenie swojego wierzyciela przez to, że usuwa, ukrywa, zbywa, uszkadza albo rzeczywiście lub pozornie obciąża składniki majątku podlega karze pozbawienia wolności do lat 5. Jeżeli pokrzywdzonym jest Skarb Państwa ściganie przestępstwa następuje z urzędu.

Z dniem 1 stycznia 1998 r. odpowiedzialność karna za udaremnianie wykonania orzeczenia sądu lub innego organu państwowego, dotycząca uniemożliwiania zaspokojenia wierzyciela, w tym Skarbu Państwa określona została w ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (art. 300 § 2 i 4 - Dz.U. Nr 88, poz. 553).

2. Istotne ustalenia kontroli

2.1. Realizacja dochodów budżetowych

W 1995 r. dochody budżetu państwa, zrealizowane za pośrednictwem organów skarbowych, wyniosły 73.045 mln zł, w 1996 r. - 85.725,9 mln zł, a w 1997 r. 101.466 mln zł. Kwoty te stanowiły odpowiednio 87,2%, 86% i 84,7% całości dochodów budżetu państwa.

Zaległości w regulowaniu zobowiązań finansowych wobec budżetu państwa zmniejszyły się z 6.311,4 mln zł w 1995 r. do 6.110 mln zł w 1996 r. a w 1997 r. wyniosły 6.108,9 mln zł. Wskaźnik udziału zaległości do zrealizowanych przez urzędy skarbowe dochodów budżetowych zmniejszył się z 8,6% w 1995 r. do 7,1% w 1996 r. i 6% w 1997 r.

Stan zaległości według podstawowych zobowiązań wobec budżetu państwa obrazują dane zawarte w poniższej tabeli.

Tabela 1
(w tys. zł)

Rok	Ogółem	Podatki zniesione (§69 i §11)	Podatek dochodowy od osób prawnych (§16)	Podatek dochodowy od osób fizycznych (§ 15)	Podatek od towarów i usług (§23, §24, § 25)	Podatek akcyzowy (§26, §27)	Podatek od gier (§21)	Pozostałe
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1995	6.311.407	1.660.888	1.336.848	1.217.518	813.559	138.758	6.570	1.137.266
1996	6.110.158	1.025.517	1.178.099	1.437.132	1.383.711	202.052	24.249	859.398
1997	6.108.890	909.222	1.202.720	1.514.204	2.006.305	286.769	9.996	179.674
<u>1996</u> <u>1995</u>	96,8	61,7	88,1	118	170,1	145,6	369	75,6
<u>1997</u> <u>1996</u>	99,9	88,7	102,1	105,4	145	142	41,2	20,9

W 1995 r. zaległości z tytułu podatków zniesionych, w tym zwłaszcza podatku obrotowego i podatku od ponadnormatywnego wzrostu wynagrodzeń, stanowiły 26,3% ogółu zaległości, natomiast w 1996 r. udział tych zaległości zmniejszył się do 16,8%, a w 1997 r. do 14,8%.

Zaznaczyć należy, że obniżenie się zaległości w tych podatkach ma charakter naturalny, zważywszy że nie powstają z tego tytułu nowe zaległości.

Uwagę zwraca natomiast wzrost zaległości z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych. O ile bowiem w 1995 r. zaległości w podatku od towarów i usług stanowiły tylko 12,9% ogółu zaległości, to w 1996 r. udział ten zwiększył się do 22,6%, a w 1997 r. wyniósł już 32,8%. W stosunku do dochodów z tego podatku udział zaległości wynosił w 1995 r. - 3,9%, w 1996 r. - 4,5%, a w 1997 r. - 5,4%. Udział zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych zwiększył się z 19,3% w 1995 r. do 23,5% w 1996 r. i 24,8% w 1997 r. ogółu zaległości, natomiast w relacji do dochodów z tego podatku, zaległości zmniejszyły się i wynosiły w 1995 r. - 4,4%, w 1996 r. - 4,3%, a w 1997 r. 3,9%.

Odnotowano również wzrost z 410,7 mln zł w 1995 r. do 606,2 mln zł w 1996 r., tj. o 47,6% zaległości państwowych jednostek budżetowych wobec organów

skarbowych z tytułu przejęcia zobowiązań w ramach kompensaty zobowiązań podatkowych z bezspornych i wymagalnych wierzytelności Skarbu Państwa (jednostek budżetowych) wobec podatników.

Wyniki kontroli wskazały na poprawę ściągальności w postępowaniu egzekucyjnym. Podstawę dla krytycznej oceny daje natomiast, pomimo wzrostu w kolejnych latach, relatywnie niski wskaźnik obejmowania zaległości budżetowych tytułami wykonawczymi.

W 1995 r. tytułami wykonawczymi na podstawie, których wszczynano postępowania egzekucyjne objęto kwotę 2.309,7 mln zł, co stanowiło tylko 36,6% zaległości budżetowych. W 1996 r. tytuły wykonawcze wystawiono na zaległości w kwocie 2.381,8 mln zł co stanowiło 39% ogółu zaległości, zaś w 1997 r. na kwotę 2.630,8 mln zł, co stanowiło 43,1% ogółu zaległości. Wskaźnik ściągальności egzekucyjnej mierzony wysokością kwoty wyegzekwowanej do objętej tytułami wykonawczymi wyniósł w 1995 r. - 41,2%, w 1996 r. - 51%, a w 1997 r. wzrósł do 53,9%. Kwota zaległości budżetowej, w stosunku do której w toku postępowania egzekucyjnego zwrócono tytuły wykonawcze z relacjami i protokołami o nieściągальności obejmuje w 1995 r. 246,9 mln zł, a w 1996 r. 265,3 mln zł.

Zrealizowane dochody budżetowe przez urzędy skarbowe zlokalizowane na terenie 18 kontrolowanych izb skarbowych wyniosły w 1995 r. 35.544 mln zł, a w 1996 r. 41.033,5 mln zł. Zaległości w tych urzędach wyniosły w 1995 r. - 3.185 mln zł, w 1996 r. - 3.061,1 mln zł a w 1997 r. zmniejszyły się do 2.768,9 mln zł. Zaległości objęte tytułami wykonawczymi skierowanymi do postępowania egzekucyjnego wyniosły w 1995 r. 903 mln zł, w 1996 r. - 1.026,3 mln zł oraz w 1997 r. - 1.099,6 mln zł.

W postępowaniu egzekucyjnym z terenu działania izb skarbowych objętych kontrolą ściągnięto w 1995 r. zaległości w kwocie 371,4 mln zł, w 1996 r. - 492,9 mln zł, zaś w 1997 r. - 377,2 mln zł i współczynniki ściągальności wyniosły odpowiednio 41,1%, 48% i 34,3%.

W kontrolowanych 19 urzędach skarbowych zmniejszyła się kwota dochodów realizowanych na rzecz budżetu państwa, co niewątpliwie wynikało ze zmian organizacyjnych, w tym właściwości terytorialnej. Wzrosła przy tym kwota zaległości budżetowych. Odnotować natomiast należy wzrost w 1997 r. kwoty zaległości, którą skierowano do postępowania egzekucyjnego. Nie towarzyszył jednak temu proporcjonalny wzrost zaległości wyegzekwowanej w takim trybie.

Zrealizowane dochody budżetowe za pośrednictwem urzędów objętych kontrolą wyniosły w 1995 r. - 7.459,5 mln zł, w 1996 r. - 6.605 mln zł, zaś w 1997 r. - 6.123,8 mln zł.

Zaległości w regulowaniu zobowiązań budżetowych realizowanych za pośrednictwem tych urzędów wzrosły z 635,4 mln zł w 1995 r. do 909,8 mln zł w 1996 r. a w 1997 r. wyniosły 891,2 mln zł.

Tytułami wykonawczymi skierowanymi do postępowania egzekucyjnego objęto w 1995 r. zaległości w kwocie 198,4 mln zł, w 1996 r. - 127,3 mln zł natomiast w 1997 r. objęto już zaległości w kwocie 368 mln zł. W tym trybie wyegzekwowano w 1995 r. 90,4 mln zł co stanowiło 45,6% zaległości objętych tytułami wykonawczymi, w 1996 r. - 55,3 mln zł tj. 43,5%, zaś w 1997 r. wyegzekwowano 61,2 mln zł co stanowiło 16,6%.

Wśród ogólnych zaległości największy udział miały zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Negatywnie ocenić należy znaczny wzrost zaległości w podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowym od osób fizycznych. W 1997 r. zmniejszyły się znacząco zaległości w podatkach zniesionych oraz

w pozostałych należnościach budżetowych, zwłaszcza z tytułu wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych.

Zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych wyniosły na koniec 1995 r. - 271,4 mln zł, zaś na koniec 1997 r. wzrosły do 451,8 mln zł. Zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych wzrosły ze 157,7 mln zł w 1995 r. do 192,1 mln zł w 1997 r. W podatku od towarów i usług zaległości wzrosły z 92,3 mln zł w 1995 r. do 204,6 mln zł w 1997 r. Zmniejszyły się natomiast zaległości w podatkach zniesionych ze 150,4 mln zł w 1996 r. do 83,1 mln zł w 1997 r. oraz innych należnościach budżetowych z 47,2 mln zł w 1996 r. do 16,8 mln zł w 1997 r.

Ustalenia kontroli w skontrolowanych urzędach skarbowych wykazały, że zmniejszyła się kwota zaległości w regulowaniu zobowiązań przez przedsiębiorstwa państwowe. Wzrastały jednocześnie zaległości wykazywane przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa. Stwierdzono również zmniejszającą się liczbę podatników zalegających z płatnością podatków. Wzrastała natomiast ogólna kwota zaległości.

W 1996 r. zaległości 469 przedsiębiorstw państwowych wyniosły 479 mln zł, zaś w 1997 r. zaległości podatkowe wykazywało 451 przedsiębiorstw państwowych w kwocie 161,4 mln zł. Wśród jednoosobowych spółek Skarbu Państwa zaległości w regulowaniu zobowiązań wobec budżetu państwa wykazywało w 1996 r. 26 podmiotów na kwotę ogólną 14,4 mln zł, zaś w 1997 r. zaległości posiadało 15 takich spółek a kwota zaległości wzrosła do 332,5 mln zł. Odnotowano również wzrost liczby podatników oraz kwoty zaległości wykazywanych przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. W 1995 r. przy 22.326 dłużnikach kwota zaległości wyniosła 60,5 mln zł, zaś w 1997 r. 29.133 osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą zalegały z płatnością zobowiązań na kwotę 80,7 mln zł.

W strukturze zadłużenia zmniejszyła się liczba dłużników o zadłużeniu nie przekraczającym 20 tys. zł. Wzrosła natomiast liczba dłużników wykazujących zadłużenie w wyższych kwotach, w tym w kwocie przekraczającej 100 tys. zł.

W skontrolowanych 19 urzędach skarbowych liczba dłużników posiadających zadłużenie do 5 tys. zł zmniejszyła się z 21.081 w 1995 r. do 18.820 w 1997 r. Zadłużenie w granicach od 5 tys. zł do 20 tys. zł w 1995 r. posiadało 10.988 podatników, zaś w 1997 r. 7.106. Zwiększyła się z 1.141 w 1995 r. do 1.385 w 1997 r. liczba dłużników posiadających zadłużenie w granicach od 20 tys. zł do 100 tys. zł, zaś z 398 w 1995 r. do 470 w 1997 r. liczba podatników zadłużonych powyżej 100 tys. zł.

2.2. Zabezpieczanie wykonania zobowiązań podatkowych

Decyzje w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych urzędy skarbowe podejmowały przede wszystkim na wnioski urzędów kontroli skarbowej. Inspektorzy kontroli skarbowej, prowadząc kontrole, w wyniku których wymierzali należności podatkowe, kierowali wnioski do urzędów skarbowych o zabezpieczenie tych zobowiązań.

Ogółem inspektorzy kontroli skarbowej skierowali wnioski o zabezpieczenie na majątku podatników zobowiązań podatkowych w wysokości: w 1995 r. - 421 mln zł, w 1996 r. - 220,6 mln zł, w 1997 r. (9 m-cy) - 90,9 mln zł.

Skontrolowane organy kontroli skarbowej w 1995 r. przekazały ogółem 189 wniosków o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych w kwocie 36,6 mln zł. W 1996 r. wniosków takich

było 98 i dotyczyły zobowiązania w kwocie 33,7 mln zł. W 1997 r. organy kontroli skarbowej skierowały 92 wnioski o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych w kwocie 38,9 mln zł.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli wśród kontrolowanych organów kontroli skarbowej występowały nieuzasadnione dysproporcje w zakresie liczby kierowanych wniosków o zabezpieczenie, a także kwot należności, które w ocenie inspektorów kontroli skarbowej powinny zostać zabezpieczone na majątku podatników.

W toku kontroli stwierdzono również przypadki nieuzasadnionego odstępowania od kierowania do urzędów wniosków o zabezpieczenie.

Szczególną uwagę zwracały stwierdzone w dwóch urzędach kontroli skarbowej przypadki, kiedy inspektorzy kontroli skarbowej prowadząc na podstawie przepisów ustawy karnej skarbowej dochodzenia karne skarbowe, we własnym zakresie zabezpieczali majątek podatników na poczet grożących im grzywien lub kar pieniężnych, a nie wnioskowali do urzędów skarbowych o zabezpieczenie na majątku przypisanych w toku kontroli należności podatkowych.

Kontrola wykazała, że inspektorzy nie skierowali stosownych wniosków na kwotę uszczupień należności podatkowych wynoszących co najmniej 457 tys. zł.

Np.:

- W Urzędzie Kontroli Skarbowej w Piotrkowie Trybunalskim w okresie 1995-1997 inspektorzy kontroli skarbowej tylko trzykrotnie wnioskowali o zabezpieczenie przypisanych należności podatkowych na łączną kwotę 544 tys. zł.
- W Urzędzie Kontroli Skarbowej w Przemyśle inspektorzy skierowali 7 wniosków o zabezpieczenie należności w kwocie 5.158 tys. zł.
- W tym samym czasie Inspektorzy Kontroli Skarbowej w Koszalinie skierowali 80 wniosków, które objęły należności w kwocie 9.310 tys. zł, zaś inspektorzy w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Szczecinie skierowali 59 wniosków o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych.
- Inspektorzy Kontroli Skarbowej w Opolu tylko sporadycznie występowali do urzędów skarbowych o zabezpieczenie należności budżetowych. O takie zabezpieczenie wnioskowano w badanym okresie sześciokrotnie a wnioski obejmowały w 1995 r. 0,13% a w 1997 r. - 1,4% kwoty należności przypisanej w toku kontroli.
- Inspektorzy kontroli skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Przemyśle w czasie kontroli firmy „M” zakończonej w listopadzie 1996 r. ustalili zaniżenie należności podatkowych w kwocie 31 tys. zł. Nie wnioskowano o zabezpieczenie tych należności na majątku, chociaż firma posiadała w tym czasie samochody osobowe i dostawcze. Do końca 1997 r. wpłacono tylko kwotę zobowiązań w wysokości 4,6 tys. zł.
- Wyniki kontroli 15 spraw karnych skarbowych prowadzonych przez Inspektorów Kontroli Skarbowej w Radomiu w 1995 r. wykazały, że dokonano zabezpieczenia mienia podatników wartości 103,8 tys. zł na poczet grożących podatnikom grzywien i kar pieniężnych. Nie dokonano jednocześnie zabezpieczenia składników majątkowych na poczet należności podatkowych przypisanych w wyniku kontroli w wysokości 252,6 tys. zł.

Wyniki kontroli wykazały, że inspektorzy kontroli skarbowej nieprawidłowo formułowali wnioski kierowane do urzędów skarbowych w sprawie zabezpieczenia przypisanych należności. Stwierdzono, że we wnioskach nie powoływano podstawy prawnej lub nie uzasadniono potrzeby zastosowania zabezpieczenia, co powodowało zwrot takich wniosków przez urzędy skarbowe. Inspektorzy prowadzący kontrole skarbowe, w przekazywanych wnioskach, nie informowali urzędów o sytuacji majątkowej podatników, których dotyczyły wnioski, w tym o składnikach majątkowych, które mogły być zabezpieczone w toku prowadzonego postępowania. W przypadku jednego wniosku wskazano na składniki majątkowe, które nie mogły być zabezpieczone lub nie należały do podatnika.

Podkreślenia wymaga również fakt, że urzędy skarbowe nie informowały urzędów kontroli skarbowej o sposobie wykonania wniosków o zabezpieczenie lub o przyczynach ich niewykonania, a urzędy kontroli skarbowej nie mając podstaw prawnych nie egzekwowały takich informacji.

Np.:

- W okresie objętym kontrolą w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Suwałkach, inspektorzy kontroli skarbowej skierowali do urzędów skarbowych 35 wniosków o zabezpieczenie na majątku podatników przypisanych zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 18,5 mln zł, w 8 przypadkach nie wskazano majątku, który mógł być zabezpieczony, w 8 innych nie uzasadniono celowości zastosowania zabezpieczenia. Urzędy Skarbowe poinformowały o zrealizowaniu zaledwie 10 wniosków i zabezpieczeniu majątku należności szacunkowej ok. 665 tys. zł, co stanowiło 3,6% kwoty objętej wnioskami.
- W Urzędzie Kontroli Skarbowej w Przemyślu na 7 wniosków o zabezpieczenie należności podatkowych na majątku podatników w dwóch wnioskach nie podano podstawy prawnej, zaś w jednym nie zawarto uzasadnienia. W 5 przypadkach urzędy skarbowe nie podały informacji o sposobie zrealizowania wniosków.
- W badanym okresie UKS w Nowym Sączu w minimalnym stopniu korzystał z możliwości wnioskowania do urzędów skarbowych o zastosowanie zabezpieczeń zobowiązań podatkowych. Na ok. 1500 kontroli skarbowych, zrealizowanych w ciągu 3 lat objętych badaniami kontrolnymi NIK, sporządzono 12 wniosków (ani jednego w 1997 r.). Wnioski te zawierały jednak wiele braków formalnych, np. połowę wniosków (głównie z 1995 r.) sporządzono bez dochowania wymogów określonych w art. 156 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Było to przyczyną zwrotu, 3 spośród 12 wniosków, przez urzędy skarbowe do UKS, celem uzupełnienia, szczególnie w zakresie ich uzasadnienia. Ponadto w 9 wnioskach o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych nie podano wartości składników majątkowych, na których proponowano ustanowić zabezpieczenia, co mogło - zdaniem NIK - stanowić utrudnienie dla dalszych czynności podejmowanych przez urzędy skarbowe.

W przypadku dwóch urzędów kontroli skarbowej stwierdzono nierzetelną dokumentację dotyczącą wielkości kwot przypisanych należności, w stosunku do których wnioskowano o zabezpieczenie ich wykonania na majątku podatników.

- W Urzędzie Kontroli Skarbowej w Gdańsku, w przypadku czterech kontroli zakończonych w 1995 r., wykazano w ewidencji i sprawozdawczości należności w kwocie 52.568 tys. zł, w stosunku do której sformułowano wnioski o zabezpieczenie na majątku podatników, chociaż faktycznie wnioskowano o zabezpieczenie należności w kwocie 6.123 tys. zł.
- W latach 1996-1997 w sprawozdawczości zawyżono kwotę w stosunku do faktycznie objętej wnioskami o zabezpieczenie o 1.738,5 tys. zł.
- W Urzędzie Kontroli Skarbowej w Opolu wpłacone przez podatników w trakcie kontroli UKS kwoty stwierdzonych uszczupień wykazywano w ewidencji i w sprawozdaniach resortowych jako wnioskowane i dokonane zabezpieczenia majątkowe.

Inspektorzy kontroli skarbowej działając na podstawie art. 163 § 1 ustawy karnej skarbowej dokonywali zabezpieczeń majątkowych na poczet kar i grzywien. W tym trybie wśród skontrolowanych urzędów kontroli skarbowej dokonano w 1995 r. zabezpieczenia na kwotę 740 tys. zł, w 1996 r. na kwotę 152 tys. zł, zaś w 1997 r. na kwotę 103 tys. zł.

Na podstawie art. 163 § 3 ustawy karnej skarbowej inspektorzy kontroli skarbowej zabezpieczali również należności uszczuplone w wyniku przestępstwa. W 1995 r. zabezpieczono w tym trybie należności w kwocie 387 tys. zł, a w 1996 r. - 75 tys. zł.

Ministerstwo Finansów nie posiadało rozeznania skali stosowanych przez podległe organy skarbowe zabezpieczeń należności budżetowych. W tej sprawie nie były zbierane informacje, jak też problematyka ta nie była objęta kontrolą resortową.

Wyniki kontroli wykazały, że w 19 objętych kontrolą urzędach skarbowych w 1995 r. dokonano 102 zabezpieczeń na kwotę 12.339 tys. zł, w 1996 r.

85 zabezpieczeń na kwotę 12.316 tys. zł, zaś w 1997 r. 59 zabezpieczeń na kwotę 7.886 tys. zł.

W stosunku do zaległości budżetowych wykazywanych przez kontrolowane urzędy kwoty zobowiązań, które objęto zabezpieczeniami stanowiły odpowiednio: w 1995 r. - 1,94%, w 1996 r. - 1,36%, a w 1997 r. - 0,9%.

Najwyższa Izba Kontroli przekazała krytyczne uwagi do urzędów skarbowych, które w niezadowalającej skali z własnej inicjatywy stosowały zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. W większości kontrolowanych urzędów analiza akt dłużników wykazała, że okoliczności, w tym zwłaszcza zaleganie z płatnością podatków w okresach poprzednich wskazywała na potrzebę dokonania zabezpieczenia na majątku dłużników wykonania zobowiązań jeszcze przed terminem płatności.

Z ustaleń kontroli wynika, że w analizowanych 70 sprawach podatkowych stwierdzono okoliczności, wskazujące na potrzebę dokonania zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na kwotę co najmniej 390,3 mln zł.

Należy jednak zaznaczyć, że niezbędnym warunkiem dla zastosowania tej instytucji prawnej było poprzedzenie decyzji w tych sprawach przeprowadzeniem kontroli źródłowej u podatników.

Np.:

- W Drugim Urzędzie Skarbowym w Zielonej Górze w ograniczonym zakresie stosowano zabezpieczenia na majątku podatników w latach 1995-1997 i wydano - 15 decyzji, w tym 9 z własnej inicjatywy. Naczelnik Urzędu usprawiedliwiał ten stan ograniczonym zakresem prowadzonej działalności kontrolnej u podatników w sytuacji obciążenia pracowników Urzędu zadaniami związanymi z rozliczaniem deklaracji podatkowych.
- W Urzędzie Skarbowym w Jarosławiu w latach 1995-1997 tylko w jednym przypadku zabezpieczono na majątku podatnika wykonanie zobowiązania w wysokości 72,4 tys. zł. Wyniki kontroli wskazały natomiast na uzasadnioną potrzebę wykorzystania tej instytucji prawa co najmniej w 5 innych przypadkach na kwotę 198,8 tys. zł.

Ustalenia kontroli wskazały jednak na 2 przypadki nieprawidłowego postępowania w sprawach o zabezpieczenie składników majątkowych.

- W Urzędzie Skarbowym w Grójcu zabezpieczając, w trybie art. 21 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, pojazdy należące do podatników nie poinformowano organów właściwych w sprawach komunikacji i nie dokonano stosownej adnotacji w dowodach rejestracyjnych.

W innym przypadku zabezpieczenia dokonano na podstawie wniosku urzędu kontroli skarbowej bez równoczesnego doręczenia podatnikowi postanowienia w sprawie zabezpieczenia.

- W Urzędzie Skarbowym w Tomaszowie Mazowieckim dokonano zabezpieczenia na kwocie podatku VAT do zwrotu, zaś określona w decyzji kwota zobowiązania była wynikiem zakwestionowanego zwrotu VAT; co stworzyło tylko pozory zabezpieczenia. W Urzędzie tym ponadto wydając decyzje o zabezpieczeniu należności podatkowych na majątku podatników nie przestrzegano art. 107 § 3 kodeksu postępowania administracyjnego, gdyż powołano się w nich tylko na obawę o uregulowanie zobowiązań, bez podawania udokumentowania faktów, które uzasadniały by taką obawę.

Istotnym elementem postępowania z dłużnikami Skarbu Państwa było kierowanie przez urzędy skarbowe wniosków o ustanowienie hipoteki przymusowej

jako zabezpieczenia zaległych i poddanych egzekucji należności budżetowych. Podkreślić należy, że wnioski urzędów skarbowych były przez sądy rozpatrywane sprawnie i z zasady termin ustanowienia hipoteki liczony od daty złożenia wniosków nie przekraczał okresu 1 miesiąca.

Np.:

Urząd Skarbowy w Tomaszowie Mazowieckim w badanym okresie złożył 34 wnioski o ustanowienie hipoteki przymusowej na zaległości w kwocie 2,8 mln zł i wnioski te zostały pozytywnie załatwione w terminach nie przekraczających jednego miesiąca.

Ministerstwo Finansów nie dysponowało danymi ogólnymi o wielkościach zaległości zabezpieczonych poprzez ustanowienie hipoteki przymusowej.

W kontrolowanych urzędach skarbowych w 1995 r. przesłano do sądów 183 wnioski o ustalenie hipoteki przymusowej na zaległości w kwocie 14.442 tys. zł. W 1996 r. wniosków takich było 156 i objęły zaległości w kwocie 13.807 tys. zł, a w 1997 r. 173 wnioski objęły zaległości w kwocie 9.378 tys. zł.

Analiza akt dłużników w 19 skontrolowanych urzędach skarbowych wskazała na co najmniej 45 przypadków, w których urzędy powinny złożyć wnioski o ustanowienie hipoteki przymusowej na kwotę co najmniej 1,3 mln zł.

Wyniki kontroli wskazały na poważne błędy popełnione przez urzędy skarbowe przy formułowaniu wniosków o dokonanie wpisu hipoteki przymusowej. Dotyczyło to zwłaszcza wskazywania we wnioskach, nieruchomości nie należących do dłużników lub nieruchomościach już sprzedanych.

Np.:

- Na 60 wniosków o ustanowienie hipoteki przymusowej skierowanych przez Urząd Skarbowy w Suwałkach w 7 przypadkach sądy odmówiły wpisu hipoteki przymusowej, ponieważ w 5 przypadkach właścicielem nieruchomości był Skarb Państwa, nie zaś dłużnik, a w 2 przypadkach nieruchomości zostały już sprzedane.
- Urząd Skarbowy w Grójcu wystąpił z 8 wnioskami o ustanowienie hipoteki przymusowej z czego 5 wniosków było wadliwych, ponieważ nie załączano tytułów wykonawczych świadczących o prowadzeniu postępowania egzekucyjnego.
- Drugi Urząd Skarbowy w Warszawie sporządzając wnioski o ustanowienie hipoteki przymusowej, określając kwotę zaległości nie uwzględnił odsetek za zwłokę.

Stwierdzono również, że wnioski o dokonanie wpisu hipoteki przymusowej kierowane były ze znacznym opóźnieniem w stosunku do daty powstania zaległości oraz wystawienia tytułów wykonawczych.

Na 17 wniosków złożonych przez Urząd Skarbowy w Jarosławiu 4 wnioski dotyczyły należności powstałych przed ponad rokiem.

Cztery wnioski o ustanowienie hipoteki przymusowej skierowane przez Urząd Skarbowy w Suwałkach dotyczyły zaległości powstałych sprzed ponad 20 m-cy.

2.3. Ustalanie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe

W skontrolowanych urzędach skarbowych w 1995 r. wydano 50 orzeczeń o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatników i objęto zobowiązania w wysokości 25.752 tys. zł. W 1996 r. orzeczeń takich wysłano 39 i objęły one zobowiązania podatkowe w kwocie 120.386 tys. zł. W 1997 r. liczba

takich orzeczeń wzrosła do 149 zaś kwota zobowiązań zmniejszyła się do 86.394 tys. zł.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli urzędy skarbowe w niedostatecznym zakresie korzystały z uprawnień do orzekania o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatników. W niezadowalającym stopniu urzędy orzekały również o odpowiedzialności wspólników za zaległości podatkowe spółek.

Z ustaleń kontroli wynika, że urzędy skarbowe nie zastosowały odpowiedzialności osób trzecich w co najmniej 33 sprawach, w których okoliczności wskazywały na taką potrzebę na kwotę zaległości wynoszącą co najmniej 3,7 mln zł. W 11 przypadkach nie podjęto działań w stosunku do wspólników spółek zalegających z płatnością podatku na kwotę co najmniej 2 mln zł.

Np.:

- Urząd Skarbowy w Pułtusku nie podjął działań dla ustalenia odpowiedzialności wspólników za zaległości podatkowe Spółki z o.o. „N”, w kwocie 23,4 tys. zł, chociaż postępowanie egzekucyjne było nieskuteczne z uwagi na brak majątku Spółki, a Spółka zakończyła w tym czasie swoją działalność.
- Urząd Skarbowy w Tczewie umorzył postępowanie egzekucyjne w stosunku do 87 podatników, chociaż jak wykazały wyniki kontroli, w 7 sprawach istniały przesłanki uzasadniające ustalenie odpowiedzialności osób trzecich.
- Urząd Skarbowy w Gorlicach nie orzekał o odpowiedzialności wspólników za zobowiązania podatkowe spółek, pomimo że np. jedna ze spółek zalegała z płatnością podatków w kwocie 717,5 tys. zł. Postępowanie egzekucyjne wobec spółki było nieskuteczne, a jednym ze wspólników tej Spółki była Gmina Grybów, w stosunku do której nie podjęto żadnych działań.
- Nie korzystano z uprawnień do orzekania odpowiedzialności wobec osób trzecich za zaległości podatkowe w Urzędzie Skarbowym w Jarosławiu chociaż okoliczności, np. w sprawie zaległości podatkowych właściciela sklepu RTV, wskazywały na możliwość zastosowania tej instytucji prawnej.

2.4. Stosowanie zastawu ustawowego oraz hipoteki ustawowej

Organy skarbowe w toku postępowania egzekucyjnego w stosunku do zaległości dla podstawowych zobowiązań podatkowych dokonały w 1995 r. - 59.525 zajęć ruchomości, z tego zwieziono do składnic urzędów 4.756 ruchomości, zaś sprzedano 4.716.

W 1996 r. dokonano 65.957 zajęć ruchomości, zwieziono 5.235 ruchomości, natomiast sprzedaż dotyczyła 5.690 ruchomości.

W I półroczu 1997 r. dokonano zajęcia 32.325 ruchomości, zwieziono 2.587 ruchomości, zaś sprzedaży w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, dokonano w stosunku do 2.636 ruchomości.

W skontrolowanych 19 urzędach skarbowych, korzystając z ustawowego zastawu na ruchomościach i prawach zbywalnych w 1995 r. dokonano 1.038 zajęć ruchomości, w 1996 r. zajęć takich dokonano 879, zaś w 1997 r. - 858. Korzystając z zastawu ustawowego dokonano również w 1995 r. - 1.228 zajęć wierzytelności, w 1996 r. - 2.157, zaś w 1997 r. - 2.650.

Z ustaleń kontroli wynika, że urzędy skarbowe w bardzo małym zakresie korzystały z przewidzianego w ustawie o zobowiązaniach podatkowych zaspokajania wierzytelności Skarbu Państwa z tytułu hipoteki ustawowej.

W skontrolowanych urzędach skarbowych w latach 1995-1997 z tytułu hipoteki ustawowej zaspokojono należności Skarbu Państwa z 8 nieruchomości należących do dłużników.

Ustalenia kontroli wykazały, że urzędy skarbowe w niedostatecznym stopniu korzystały z możliwości zajmowania ruchomości w toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego.

Np.:

- Nie stosowano zastawu na ruchomościach i prawach zbywalnych w urzędach skarbowych w Koninie, w Grójcu i Suwałkach.
- Stosowanie zajęcia ruchomości w Urzędzie Skarbowym w Augustowie umożliwiło skuteczną egzekucję zaległości. Analiza 13 zajęć ruchomości dokonanych w czerwcu 1997 r. wykazała, że po dokonaniu zajęcia dłużnicy regulowali zaległości.

W toku prowadzonych kontroli przez organy kontroli skarbowej w podmiotach gospodarczych z zasady nie badano problematyki zadłużenia oraz możliwości wyegzekwowania zaległości. W szczególności inspektorzy kontroli skarbowej nie obejmowali sprawdzeniem obrotu składników majątkowych, które mogły być zajęte w toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego. Tylko w jednym urzędzie kontroli skarbowej odrębnie prowadzono kontrolę dłużników budżetowych, a ponadto problematykę taką uwzględniono w innych kontrolach.

Urząd Kontroli Skarbowej w Szczecinie w okresie 1995-1997 przeprowadził 204 odrębne kontrole u dłużników Skarbu Państwa, w wyniku czego uregulowano zaległości w kwocie 1.748 tys. zł. Ponadto w 370 prowadzonych kontrolach ujmowana była analiza możliwości wyegzekwowania należności budżetowych, o czym każdorazowo informowano właściwe urzędy skarbowe.

W urzędach skarbowych objętych kontrolą nie stwierdzono przypadków analizowania obrotu składnikami majątkowymi dłużników, w tym również zajmowania składników, które dłużnicy sprzedali osobom trzecim.

2.5. Realizacja zobowiązań podatkowych przez dłużników

Ustalenia kontroli w 18 podmiotach gospodarczych zalegających z płatnością zobowiązań podatkowych wykazały, że podstawową przyczyną powstania zaległości była utrata płynności finansowych i ujemne wyniki finansowe. Większość podmiotów zalegających z płatnością podatków korzystało z ulg w tym również z umorzenia zaległości lub rozłożenia na raty. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli działania organów podatkowych nie przyniosły w tym zakresie poprawy, zwłaszcza nie przyczyniły się do odzyskania kondycji finansowej przedsiębiorstw, a pomimo stosowania ulg w stosunku do zaległości z lat ubiegłych podmioty nie wywiązywały się z płatności bieżących. Postępowanie organów skarbowych w stosunku do takich podmiotów, w tym umarzanie zaległości podatkowych, przyniosło wymierne straty budżetowe bez spodziewanych efektów gospodarczych lub społecznych.

- Np. Z.P. Spółka z o.o., która na koniec 1995 r. posiadała zaległości w kwocie 64,2 tys. zł i korzystała w 1996 r. z ulgi polegającej na rozłożeniu na raty zaległości w podatku od towarów i usług. Decyzję w tej sprawie uzasadniono wspieraniem programu restrukturyzacyjnego spółki. Ulga ta nie przyniosła efektów w postaci odzyskania płynności finansowej ponieważ na koniec października 1997 r. zaległości podatkowe wynosiły już 965 tys. zł.

- PPiM w N. w latach 1995-1997 korzystało z rozłożenia na raty zaległości w kwocie 552,3 tys. zł oraz umorzenia odsetek z tytułu zaległości w kwocie 83,7 tys. zł. Pomimo tego stan zaległości budżetowych zwiększył się z 841,9 tys. zł na koniec 1995 r. do 1.299,8 tys. zł w 1997 r.
- ZPM w A. w latach 1995-1997 korzystały z umorzenia zaległych zobowiązań w kwocie 942,2 tys. zł oraz rozłożenia na raty płatności zobowiązań w kwocie 751,2 mln zł. Pomimo tych ulg zaległości podatkowe wzrosły z kwoty 187,6 tys. zł na koniec 1995 r. do 663,3 tys. zł na koniec 1997 r.

Wyniki kontroli w podmiotach gospodarczych zalegających z płatnością zobowiązań podatkowych wykazały, że stosowanie ulg przez urzędy skarbowe i jednocześnie zdecydowane działania egzekucyjne w stosunku do pozostałych zobowiązań przyniosło w dwóch przypadkach pożądane efekty w postaci zmniejszenia zaległości.

- W stosunku do ZSSiT w T., w wyniku postępowania układowego z wierzycielami urząd skarbowy umorzył lub odroczył płatności zaległych zobowiązań. Jednocześnie na wniosek urzędu ustanowiona została hipoteka przymusowa na nieruchomościach na kwotę 709 tys. zł oraz zajęto 256 szt. różnych ruchomości. Kwota zaległości budżetowej zmniejszyła się ze 168 tys. zł w 1995 r. do 70 tys. zł w 1997 r. a Zakłady w 1997 r. uzyskały dodatni wynik finansowy.
- Zaległości budżetowe Spółki z o.o. w A. zmniejszyły się ze 113,5 tys. zł w 1995 r. do 25,3 tys. zł w 1997 r. Urząd Skarbowy stosując rozłożenie zaległości na raty lub odraczając ich płatności, w stosunku do pozostałych zaległości zajął wierzytelności Spółki.

Z ustaleń kontroli w podmiotach zalegających z płatnością zobowiązań wynika, że zaległości powstały w okresie transformacji gospodarczej i zmiany warunków działalności, do których podmioty gospodarcze, z różnych przyczyn, nie potrafiły się dostosować. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli skontrolowane podmioty gospodarcze nie wykazały jednak należytych starań dla uregulowania zaległości podatkowych. Dłużnicy w takich przypadkach najczęściej zabiegali o ulgi, w tym przede wszystkim o umorzenie zaległości, nie podejmując równocześnie stosownych działań naprawczych lub restrukturyzacyjnych. Stwierdzono bowiem, że w sytuacji zadłużenia, dokonywano podwyżek wynagrodzenia w wyższej skali niż w innych podmiotach. Znacząco zmniejszano produkcję i sprzedaż, przy utrzymywaniu stałego zatrudnienia, a także dokonywano zakupów ponadstandardowego wyposażenia.

- Przykładem powstania zadłużenia w stosunku do budżetu państwa z przyczyn leżących poza Przedsiębiorstwem były zaległości firmy „X”. Pomimo, że Przedsiębiorstwo uzyskało dodatni wynik finansowy, to tzw. zatory płatnicze i wzrost należności, w tym od podmiotów niewypłacalnych, wobec których prowadzone były postępowania oddłużeniowe, spowodowało zaległości w regulowaniu zobowiązań podatkowych. Zaległości na koniec września 1997 r. wyniosły 711 mln zł. W tym czasie postępowaniem oddłużeniowym objęto podmioty, które wykonywały w stosunku do firmy „X” zadłużenie w kwocie 526,9 mln zł. Zaległości podatkowe były niższe niż należności od odbiorców i kształtowały się w 1995 r. na poziomie 68,3% zaś w 1996 r. 70,1%. Zaznaczyć przy tym należy, że przyczynami obiektywnymi uzasadniano wnioski o ulgi w zaległych podatkach nie podejmując wysiłku dla ich uregulowania. Pomimo zaległości, firma „X” dokonywała w kontrolowanym okresie darowizn na cele społecznie użyteczne w wysokości 10,4 mln zł, w tym kwotę 28 mln zł przekazano dla Fundacji, a w skład tej Fundacji wchodził członek Zarządu firmy „X”. Stwierdzono ponadto, że z zysku za 1995 r. przekazano na cele socjalne oraz nagrody dla pracowników Spółki kwotę 104,8 mln zł co stanowiło 34,2% zysku. W 1996 r. pomimo ograniczonej płynności finansowej czym uzasadniano niepełne regulowanie zobowiązań podatkowych, wzrost wynagrodzeń w Spółce wynosił 31,9% przy wskaźniku wzrostu wynagrodzeń w sektorze przemysłu i handlu wynoszącym 28,5%. W 1996 r. dokonano również zakupu kilku wysokiej klasy samochodów osobowych za kwotę 756,8 tys. zł.

- PPiM, którego stan zaległości podatkowych wyniósł 1,3 mln zł posiadało należności z tytułu wykonanych robót w podmiotach, które ogłosiły stan upadłości w kwocie 1,8 mln zł. Zmniejszeniu produkcji w tym zwłaszcza sprzedaży eksportowej, której udział w 1991 r. wyniósł 62,9% ogółu sprzedaży, zaś w 1997 r. sprzedaży takiej nie było, nie towarzyszyła stosowna restrukturyzacja, w tym zwłaszcza w zakresie zatrudnienia i ograniczenia kosztów.

2.6. Stosowanie odpowiedzialności karnej

Skontrolowane urzędy skarbowe nie kierowały zawiadomień w sprawach odpowiedzialności karnej przewidzianej w art. 258 obowiązującego do końca 1997 r. kodeksu karnego za ukrywanie, zbywanie, obciążanie oraz uszkodzanie mienia zajętego lub zagrożonego zajęciem w trybie postępowania egzekucyjnego. Nie wykorzystywano również możliwości kierowania zawiadomień o ściganie przestępstw związanych z udaremnieniem wykonania orzeczenia organu państwowego i uszczupleniem zaspokożenia wierzyciela, którym był Skarb Państwa określonych w ustawie z dnia 12 października 1994 r. o ochronie obrotu gospodarczego i zmianie niektórych przepisów prawa karnego. Ustalenia kontroli w trzech podmiotach gospodarczych posiadających zaległości podatkowe wskazały na działania dłużników mające na celu ukrycie wierzytelności lub środków obrotowych i udaremnienie prowadzenia postępowania egzekucyjnego.

- W ZPM w A. w latach 1995-1997 wpływy w wysokości 1.973,6 tys. zł zrealizowano gotówkowo za pośrednictwem kasy, i przeznaczono na finansowanie bieżącej działalności. Niezależnie od faktu, że obroty gotówkowe za pośrednictwem kasy uniemożliwiały urzędowi skarbowemu skuteczną egzekucję zaległości podatkowych to gotówkowe dokonywanie rozliczeń z kontrahentami transakcji przekraczającej 10.000 ECU było niezgodne z art. 3 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej.
- Spółdzielnia B-M w L. ujawniła w urzędzie skarbowym tylko jeden rachunek bankowy, który został zajęty w postępowaniu egzekucyjnym. Nie ujawniono natomiast dwóch innych rachunków prowadzonych w różnych bankach.

Pomimo wzrostu zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych, które na koniec 1997 r. wyniosły w kontrolowanych urzędach skarbowych 192 mln zł, a w 90% dotyczyły płatników tego podatku, którzy pobrali zaliczki na podatek wypłacając wynagrodzenie a następnie nie odprowadzili na rachunki właściwych urzędów skarbowych, w żadnym spośród kontrolowanych urzędów nie wszczęto postępowania w stosunku do płatników, których działanie zagrożone było odpowiedzialnością karną określoną w art. 98 ustawy karnej skarbowej.

Np.:

Spółka cywilna w Z.G. jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych zalegała z płatnością tego podatku w kwocie ok. 95,6 tys. zł. W toku kontroli NIK, Spółka rozpoczęła regulowanie tych zobowiązań, zaś prezes spółki wyjaśnił, że dopiero w toku kontroli poinformowany został o grożących sankcjach karnych.

2.7. Nadzór nad postępowaniem organów skarbowych z dłużnikami

Wyniki kontroli wykazały, że nadzór Ministerstwa Finansów nad podległymi organami i urzędami w zakresie prawidłowości wykonywania zadań wynikających z obowiązującej w tym czasie ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji był niewystarczający.

Ministerstwo Finansów nie gromadziło danych dotyczących zastosowanych zabezpieczeń na majątku podatników, gdy zachodziła obawa, że zobowiązania te nie zostaną wykonane, wniosków w sprawie ustanowienia hipoteki przymusowej na nieruchomościach, orzeczeń dotyczących ustalenia odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, odpowiedzialności współników za zobowiązania podatkowe spółek, a także zawiadomień o popełnieniu przestępstwa w związku z uniemożliwieniem przeprowadzenia postępowania egzekucyjnego.

Zwrócono również uwagę, że Ministerstwo Finansów nie kontrolowało odrębnie w podległych organach skarbowych problematyki postępowania z dłużnikami, w tym zwłaszcza stosowania zabezpieczeń majątkowych i orzekania o odpowiedzialności podatkowej wobec osób trzecich oraz współników za zobowiązania podatkowe spółek.

Podkreślenia natomiast wymaga, że dla doskonalenia pracy podległych służb skarbowych publikowano orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z analizą statystyczną. W tym celu powołano Ośrodek Szkoleniowo-Usługowy przy Izbie Skarbowej w Toruniu i wyposażono w stosowne oprogramowanie pod nazwą „orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych”, który uwzględniał problematykę egzekucji administracyjnej należności podatkowych.

Danych dotyczących stosowanych zabezpieczeń na majątku podatników, wnioskowania o ustanowienie hipoteki przymusowej, orzeczeniach o odpowiedzialności osób trzecich nie gromadzono również w izbach skarbowych, które bezpośrednio nadzorowały działalność urzędów skarbowych.

Działalność izb skarbowych ograniczała się w zasadzie do rozstrzygania spraw wniesionych przez podatników w formie odwołań od decyzji urzędów skarbowych. Wyniki rozpatrzonych przez izby skarbowe odwołań od decyzji w sprawach o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych, odpowiedzialności osób trzecich wskazały na istotne błędy popełniane przez urzędy skarbowe prowadzące postępowanie w stosunku do dłużników. Świadczą o tym zwłaszcza wskaźniki uchylonych postanowień w toku postępowania odwoławczego.

Do izb skarbowych objętych kontrolą wpłynęło w 1995 r. ogółem 149 zażeń dotyczących zabezpieczenia na majątku podatników wykonania zobowiązań podatkowych, z czego w postępowaniu odwoławczym uchylono 78 postanowień. W 1996 r. na 133 zażenia w tej sprawie uchylono 64 postanowień a w 1997 r. na 92 uchylono 29 postanowień urzędów skarbowych.

W sprawie decyzji o ustaleniu osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatników do izb skarbowych objętych kontrolą w 1995 r. wpłynęło 49 odwołań, z czego izby skarbowe uchylili 27. W 1996 r. na 34 odwołania izby skarbowe uchylili 21. W 1997 r. na decyzje urzędów skarbowych w sprawie ustalenia odpowiedzialności osób trzecich wpłynęło 118 odwołań, z tego uchylono aż 104 takie decyzje.

Podstawowymi przyczynami uchylania postanowień w sprawie dokonanych, na podstawie art. 21 obowiązującej do końca 1997 r. ustawy o zobowiązaniach podatkowych, zabezpieczeniach na majątku podatnika były stwierdzone braki udokumentowania przesłanek wskazujących, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie

uregulowane, lub brak uzasadnienia przyczyn, dla którego wydano postanowienia o dokonaniu zabezpieczenia.

Np.:

- Izba Skarbowa w Koszalinie rozpatrując 7 zażaleń na postanowienia urzędów skarbowych w sprawie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, w jednej sprawie umorzyła postępowanie zaś w 6 pozostałych sprawach uchyliła postanowienia urzędów.
- Izba Skarbowa w Warszawie na 57 skarg w 1995 r. odnośnie postanowień urzędów skarbowych o zabezpieczenia zobowiązań podatkowych rozpatrzyła 20 spraw i uchyliła 10 postanowień oraz umorzyła 6 postępowań.

Uchylanie decyzji dotyczących ustalenia odpowiedzialności osób trzecich lub odpowiedzialności osobistej za zobowiązania podatkowe podatników wynikało najczęściej z nieuzasadnionego umarzania postępowania egzekucyjnego prowadzonego w stosunku do dłużników bez wszechstronnego rozpoznania sytuacji majątkowej dłużników lub niewyczerpania środków egzekucyjnych pozostających w dyspozycji organów egzekucyjnych. Stwierdzono również, że wydając decyzje o odpowiedzialności osób trzecich, urzędy nie wydały decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego lub nie określały metodologii wyliczenia zobowiązania.

Np.:

W okresie objętym kontrolą do Izby Skarbowej w Warszawie wpłynęło 57 odwołań od decyzji urzędów skarbowych orzekających w sprawie odpowiedzialności osób trzecich. W wyniku rozpatrzenia 54 spraw uchyliła, lub uchyliła częściowo 45 decyzji.

III. POSTĘPOWANIE KONTROLNE I DZIAŁANIA PODJĘTE PO ZAKOŃCZENIU KONTROLI

W toku kontroli stwierdzono, że w wyniku nieprawidłowego działania organów skarbowych uszczuplenia dochodów wyniosły 27.405.836 zł, z tego dochodów budżetowych 23.795.070 zł.

Uszczuplenia wynikały przede wszystkim z niepodejmowania działań w stosunku do dłużników Skarbu Państwa.

Np.:

- Urząd Skarbowy Warszawa Śródmieście nie prowadził skutecznego postępowania egzekucyjnego w stosunku do dłużnika wykazującego zaległości w kwocie 526,9 mln zł, a ponadto nie dokonał żadnego zabezpieczenia tych zaległości.
- Urząd ten nie podjął żadnych czynności w stosunku do innych podatników zalegających w podatku na kwotę ponad 2 mln zł.
- Drugi Urząd Skarbowy w Koszalinie bezpodstawnie wyśięgował zaległości dłużnika w kwocie 1.046 tys. zł.
- Drugi Urząd Skarbowy w Pułtusk nie podjął żadnych czynności w stosunku do 3 dłużników zalegających na kwotę 60 tys. zł.

W wyniku realizacji wniosków Najwyższej Izby Kontroli do budżetu wpłynęła kwota 2.595.453 zł.

Wynikające z ustaleń kontroli oceny, uwagi i wnioski znalazły swoje odzwierciedlenie w wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do wszystkich kontrolowanych jednostek. Stosowne wystąpienie pokontrolne skierowane zostało również do Ministra Finansów.

W wystąpieniu tym zwrócono uwagę na niewystarczający nadzór nad podległymi organami skarbowymi w zakresie realizacji zadań wynikających z ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz brak rozeznania Ministerstwa odnośnie skali stosowanych przez urzędy skarbowe zabezpieczeń na majątku podatników, kierowanych wniosków o ustanowienie hipoteki przymusowej oraz orzekania odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe i odpowiedzialności osobistej za zobowiązania podatkowe spółek.

W odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne Minister Finansów poinformował Najwyższą Izbę Kontroli, o podejmowanych przez Ministerstwo działaniach organizacyjnych związanych z wejściem w życie ustawy - Ordynacja podatkowa i przewidywanym przez Ministerstwo Finansów objęciem zagadnień związanych

z zabezpieczeniami stosowną sprawozdawczością. Działania takie będą podejmowane w ramach wdrażania systemu informatycznego w organach skarbowych.

Naczelnicy urzędów skarbowych informując NIK o realizacji wniosków pokontrolnych wskazali na wdrożone rozwiązania organizacyjne zapewniające zastosowanie wszystkich instrumentów prawnych dla skutecznego poboru należności podatkowych.

Warszawa, lipca 1998 r.

**Akceptuję:
Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli**

**Piotr Kownacki
Warszawa, 1998-07-**

**Dyrektor
Departamentu Budżetu Państwa**

Waldemar Długolecki

**Zatwierdzam:
Prezes
Najwyższej Izby Kontroli**

**Janusz Wojciechowski
Warszawa, 1998-07-16**

Wykaz jednostek objętych kontrolą

I. Ministerstwo Finansów

II. Izby skarbowe

- 1) Izba Skarbowa w Warszawie
- 2) Izba Skarbowa w Suwałkach
- 3) Izba Skarbowa w Toruniu
- 4) Izba Skarbowa w Gdańsku
- 5) Izba Skarbowa w Bielsku Białej
- 6) Izba Skarbowa w Tarnobrzegu
- 7) Izba Skarbowa w Koszalinie
- 8) Izba Skarbowa w Nowym Sączu
- 9) Izba Skarbowa w Piotrkowie Trybunalskim
- 10) Izba Skarbowa w Chełmie
- 11) Izba Skarbowa w Ciechanowie
- 12) Izba Skarbowa w Opolu
- 13) Izba Skarbowa w Koninie
- 14) Izba Skarbowa w Przemyśle
- 15) Izba Skarbowa w Szczecinie
- 16) Izba Skarbowa w Radomiu
- 17) Izba Skarbowa w Legnicy
- 18) Izba Skarbowa w Zielonej Górze

III. Urzędy skarbowe

- 1) Drugi Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście
- 2) Urząd Skarbowy w Augustowie
- 3) Urząd Skarbowy w Suwałkach
- 4) Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu
- 5) Urząd Skarbowy w Tczewie
- 6) Pierwszy Urząd Skarbowy w Bielsku Białej
- 7) Urząd Skarbowy w Sandomierzu
- 8) Drugi Urząd Skarbowy w Koszalinie
- 9) Urząd Skarbowy w Gorlicach
- 10) Urząd Skarbowy w Tomaszowie Mazowieckim
- 11) Urząd Skarbowy w Chełmie
- 12) Urząd Skarbowy w Puławach
- 13) Urząd Skarbowy w Kędzierzynie Koźlu
- 14) Urząd Skarbowy w Koninie

- 15) Urząd Skarbowy w Jarosławiu
- 16) Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie
- 17) Urząd Skarbowy w Grójcu
- 18) Urząd Skarbowy w Janowie
- 19) Drugi Urząd Skarbowy w Zielonej Górze

IV. Urzędy kontroli skarbowej

- 1) Urząd Kontroli Skarbowej w Suwałkach
- 2) Urząd Kontroli Skarbowej w Toruniu
- 3) Urząd Kontroli Skarbowej w Gdańsku
- 4) Urząd Kontroli Skarbowej w Bielsku Białej
- 5) Urząd Kontroli Skarbowej w Tarnobrzegu
- 6) Urząd Kontroli Skarbowej w Koszalinie
- 7) Urząd Kontroli Skarbowej w Nowym Sączu
- 8) Urząd Kontroli Skarbowej w Piotrkowie Trybunalskim
- 9) Urząd Kontroli Skarbowej w Chełmie
- 10) Urząd Kontroli Skarbowej w Ciechanowie
- 11) Urząd Kontroli Skarbowej w Opolu
- 12) Urząd Kontroli Skarbowej w Koninie
- 13) Urząd Kontroli Skarbowej w Przemyślu
- 14) Urząd Kontroli Skarbowej w Szczecinie
- 15) Urząd Kontroli Skarbowej w Radomiu
- 16) Urząd Kontroli Skarbowej w Legnicy
- 17) Urząd Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze

V. 18 podmiotów gospodarczych zalegających z płatnością podatków

