

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

DEPARTAMENT BUDŻETU I FINANSÓW

KBF-41017/08

Nr ewid. 66/2009/P08024/KBF

Informacja o wynikach kontroli poboru podatku dochodowego od osób prawnych

Warszawa maj 2009 r.

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

Wizja *Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa*

Dyrektor Departamentu
Budżetu i Finansów

Waldemar Długolecki

Akceptuję:

Stanisław Jarosz

Wiceprezes

Najwyższej Izby Kontroli

Zatwierdzam:

Jacek Jezierski

Prezes

Najwyższej Izby Kontroli

Warszawa, 5 maja 2009 r.

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
00-950 Warszawa
tel./fax: 022-4445000
www.nik.gov.pl

Spis treści

1. Wprowadzenie	4
2. Podsumowanie wyników kontroli	6
2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności	6
2.2. Synteza wyników kontroli	6
2.3. Uwagi końcowe i wnioski	9
3. Ważniejsze wyniki kontroli	10
3.1. Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowań ekonomicznych i organizacyjnych	10
3.2. Istotne ustalenia kontroli	10
4. Informacje dodatkowe o przeprowadzonej kontroli.....	32
4.1. Przygotowanie kontroli.....	32
4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli.....	33
5. Załączniki	35

1. Wprowadzenie

Kontrola nr P/08/024 – Pobór podatku dochodowego od osób prawnych została przeprowadzona z inicjatywy Najwyższej Izby Kontroli, zgodnie z planem pracy NIK na rok 2008.

Pobór podatku dochodowego od osób prawnych był przedmiotem kontroli przeprowadzonej w 2002 r. przez Delegaturę NIK we Wrocławiu. Wyniki tej kontroli przedstawione zostały w 2003 r.¹ Od tego czasu wprowadzone zostały liczne zmiany w ustawie regulującej zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, m.in. zmniejszeniu do 19% uległa wysokość stawki podatku, a od 2007 r. zniesiony został obowiązek składania deklaracji miesięcznych na podatek. W celu obsługi podmiotów gospodarczych o szczególnym znaczeniu dla budżetu państwa (osiągających znaczne przychody) i podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego² utworzono wyspecjalizowane, tzw. „duże” urzędy skarbowe. Rozwinięty został jednolity centralny system informatyczny, wspomagający pracę urzędów skarbowych. Celem kontroli była ocena prawidłowości i skuteczności postępowania organów podatkowych w zakresie poboru podatku dochodowego od osób prawnych oraz ocena wykonywania funkcji nadzoru i kontroli przez Ministra Finansów. W kontroli zbadano:

- czy urzędy skarbowe prawidłowo wykonują swoje zadania w zakresie analizy dokumentacji podatników, kontroli terminowości wpłat podatku, sprawności i skuteczności prowadzenia czynności windykacyjnych i egzekucji, kontroli podatkowej;
- czy Ministerstwo Finansów prawidłowo sprawuje nadzór nad podległymi urzędami w zakresie poboru podatku, czy prowadzi analizy trafności rozwiązań ustawowych, jakie działania prowadzi dla zwiększania dochodów z CIT;

¹ *Informacja o wynikach kontroli rozliczania się podmiotów gospodarczych ze zobowiązań z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych 95/2003/P/02/167/LWR, czerwiec 2003 r.*

² Określonych w art. 5 ust. 9b ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.), w szczególności takich podmiotów, jak: podatkowe grupy kapitałowe, banki, zakłady ubezpieczeń, osoby prawne osiągające przychód roczny netto w wysokości co najmniej 5 mln euro.

Nazwa „dużych” urzędów wskazuje ich zasięg terytorialny (województwo), np. Lubelski US w Lublinie, Podlaski US w Białymstoku, z tym, że na terenie trzech województw (mazowieckiego, wielkopolskiego i śląskiego) działają odpowiednio trzy i po dwa „duże” urzędy, mające w nazwie dodatkowo liczbę, np. Pierwszy Mazowiecki US w Warszawie, Trzeci Mazowiecki US w Radomiu, Pierwszy Wielkopolski US w Poznaniu, Drugi Wielkopolski US w Kaliszu.

– na ile są realizowane wnioski NIK z poprzednich kontroli.

Kontrola została przeprowadzona w Ministerstwie Finansów i 19 urzędach skarbowych, w tym w 9 „dużych” urzędach skarbowych.

Badaniami objęto 2006 i 2007 r. oraz I półrocze 2008 r. Czynności kontrolne prowadzono od 27 czerwca do 28 listopada 2008 r.

Wykaz skontrolowanych jednostek przedstawiono w załączniku nr 1 do niniejszej informacji.

2. Podsumowanie wyników kontroli

2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie pobór podatku dochodowego od osób prawnych przez urzędy skarbowe, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości.

Wysoki poziom dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych – w okresie objętym kontrolą – był w decydującej mierze wynikiem dobrej koniunktury gospodarczej i wywiązywania się podatników z obowiązków podatkowych. Nie odnotowano natomiast znaczącej poprawy w skuteczności egzekwowania należności przez urzędy skarbowe od podmiotów nierzetelnie wywiązujących się z zobowiązań podatkowych. Inne stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły:

- znacznych kwot zaległości mających ponad 5 lat od daty ich wymagalności i zobowiązań przedawnionych,
- nierzetelnej ewidencji zaległości podatkowych,
- nierzetelnego monitorowania składania zeznań podatkowych,
- niewystarczającej kontroli wywiązywania się podatników z zobowiązań w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

2.2. Synteza wyników kontroli

1. W okresie objętym kontrolą w Polsce występowały warunki sprzyjające osiągnięciu zysków z prowadzonej działalności gospodarczej, czego efektem były rosnące wpływy podatkowe³ z podatku dochodowego od osób prawnych (CIT). W 2007 r. wyniosły one 32,2 mld zł i były o 26,9% wyższe od wpływów w 2006 r., a w I półroczu 2008 r. – 18,2 mld zł, tj. o 16,5% wyższe niż w I półroczu 2007 r. Zyski z prowadzonej działalności gospodarczej sprzyjały wywiązywaniu się podatników z zobowiązań podatkowych (str. 10).

³ Wpływy podatkowe, po potrąceniu udziałów jednostek samorządu terytorialnego stanowią dochód budżetu państwa.

2. Zaległości brutto na koniec 2007 r. wyniosły 1.119 mln zł, w tym zaległości mające ponad 5 lat wyniosły 604,7 mln zł. Prawdopodobieństwo odzyskania tych kwot maleje wraz z upływem czasu. Czynności kontrolne, przeprowadzone przez urzędy skarbowe wykazały nierzetelne wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych wielu podatników. U 68,4% kontrolowanych podatników stwierdzono nieprawidłowości w obliczaniu CIT a wydane przez naczelników urzędów skarbowych decyzje o przypisaniu wyższych kwot podatku od osób prawnych zamknęły się kwotą prawie 520 mln zł (str. 11).
3. Nadal występują znaczne rozbieżności między wykazywanymi kwotami przedawnień a ich stanem faktycznym. W latach 2006–2007 i w I półroczu 2008 r. urzędy skarbowe odpisały z ewidencji przedawnione zaległości w CIT na 167,4 ml zł, co jednak nie daje rzeczywistego obrazu tej sytuacji. Wyniki kontroli w urzędach skarbowych wskazują, że w zaległościach figurują zobowiązania przedawnione, a wielu odpisów dokonano z opóźnieniem. Zaniechanie przez urzędy skarbowe odpisywania przedawnionych zobowiązań podatkowych, powodowało iż w sprawozdaniach wykazywano zaległości podatkowe wyższe od rzeczywistych (str. 25).
4. Nie została osiągnięta poprawa skuteczności egzekucji w CIT, wynikająca z założeń polityki finansowej państwa, określona przez Ministra Finansów⁴. Skuteczność ta, mierzona relacją kwoty zaległości wyegzekwowanych do kwoty zaległości objętych tytułami egzekucyjnymi, obniżyła się z 25,1% w 2006 r. do 24,4% w 2007 r. W okresie 2,5 roku urzędy skarbowe wyegzekwowały ogółem 227,6 mln zł, co stanowiło zaledwie 0,3% wpływów uzyskanych w latach 2006–2007 i w I półroczu 2008 r. W co drugim urzędzie skarbowym podejmowano czynności egzekucyjne ze znaczną zwłoką, mało aktywnie poszukiwano majątku, nie interesowano się przebiegiem i terminem zakończenia postępowań upadłościowych (str. 11 i 20).
5. Pomimo zwiększania się liczby postępowań egzekucyjnych prowadzonych wobec osób trzecich, wskaźnik skuteczności egzekucji nie przekroczył 1%. Egzekwowanie zobowiązań od osób trzecich napotyka na poważne trudności z uwagi na upływ czasu (za zobowiązania podatkowe odpowiada podmiot

⁴ W dokumencie: „Zadania dla izb i urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa”.

gospodarczy, a dopiero później osoby trzecie), pozbywanie się majątku przez te osoby, zmiany miejsc zamieszkania, nieodbieranie korespondencji itp. Oprócz przyczyn leżących poza urzędami skarbowymi, wpływ na ten stan miały głównie opóźnienia w podejmowaniu i przewlekłość postępowań podatkowych w celu przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatnika na osobę trzecią (str. 22).

6. W 7 z 19 kontrolowanych urzędów skarbowych nie monitorowano rzetelnie składania zeznań przez podatników. Najczęściej poprzestawano na jednokrotnym skierowaniu do podatników wezwania do złożenia wymaganych dokumentów lub wezwania wysłane były ze znacznym opóźnieniem (str. 14).

Także sprawdzanie, czy podatnicy wpłacali zaliczki w prawidłowej wysokości – od stycznia 2007 r., po zniesieniu obowiązku składania deklaracji miesięcznych wykonywane było sporadycznie. Na przeprowadzonych w 19 urzędach 226 kontroli doraźnych tylko 4 dotyczyły prawidłowości wpłacanych w ciągu roku zaliczek na podatek (str. 11).

7. Zasadne było ukierunkowanie przez Ministerstwo Finansów kontroli podatkowej na grupy podatników popełniających błędy w obszarach zwiększonego ryzyka nadużyć podatkowych. Potwierdza to skala nieprawidłowości i kwot uszczupień podatku ustalanych w wyniku kontroli w tych obszarach. Realizacja słusznego kierunku kontroli nie była jednak w większości urzędów współmierna do liczby podatników spełniających kryteria objęcia kontrolą. Powodem mafej, w stosunku do potrzeb, liczby kontroli były ograniczenia kadrowe, w tym brak wyspecjalizowanej kadry do kontroli podatników prowadzących księgi rachunkowe, a także nakładanie na urzędy skarbowe coraz większej liczby obowiązków przy niezmienionym stanie zatrudnienia (str. 12 i 27).
8. Na ogół zgodnie z obowiązującymi zasadami przebiegał proces udzielania ulg podatkowych w kontrolowanych urzędach. Najczęstszą formą pomocy udzielanej przedsiębiorcom było rozłożenie zaległości na raty lub odroczenie terminu płatności zobowiązania (99,8%). Umorzeniem objęto zaległości 12 podatników na kwotę 231,7 tys. zł (str. 31).
9. NIK pozytywnie oceniła nadzór Ministra Finansów, pomimo stwierdzonych uchybień. Ministerstwo Finansów analizowało skuteczność obowiązujących przepisów podatkowych, gromadziło i analizowało dane z zakresu poboru, egzekucji oraz skali i identyfikowania przyczyn przedawnień. Nie w pełni

monitorowało jednak poprawność decyzji organów podatkowych oraz skutki dla budżetu państwa decyzji w zakresie CIT uchylonych przez organy wyższej instancji lub sądy administracyjne (str. 12).

2.3. Uwagi końcowe i wnioski

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, wyniki kontroli upoważniają do skierowania pod adresem Ministra Finansów następujących wniosków:

- 1) zobowiązanie urzędów skarbowych do monitorowania i egzekwowania składania zeznań podatkowych oraz kontrolowania prawidłowości wpłat zaliczek miesięcznych,
- 2) zwiększenie liczby czynności sprawdzających a także kontroli podatkowych w obszarach zwiększonego ryzyka,
- 3) wypracowanie metod poprawy skuteczności egzekwowania od osób trzecich odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe firm,

W ocenie NIK konieczne jest również przeprowadzenie szkoleń pracowników urzędów skarbowych, zwłaszcza w zakresie przenoszenia odpowiedzialności za zobowiązania podatników na osoby trzecie i ustalania przerw w biegu przedawnienia.

Stwierdzone w urzędach skarbowych nieprawidłowości w wykonywaniu zadań przez organy podatkowe, polegające również na zaniechaniu wykonania niezbędnych czynności, prowadzą często do utraty możliwości odzyskania należnych kwot wskutek upływu czasu i przedawnienia zobowiązań podatkowych. NIK zwraca uwagę, że w wielu sprawach, trwających latami, trudno jest ustalić odpowiedzialność pracowników i prawdziwe przyczyny zaniedbań. Stwierdzone przez NIK nieprawidłowości mogą stanowić potencjalne obszary korupcjogenne, zwłaszcza przy słabościach kontroli wewnętrznej i świadomości niewielkiej liczby przypadków, w których organy ścigania znajdują podstawy do podejmowania śledztw wobec osób podejrzanych o niedozwolone praktyki. Konieczne są dalsze działania Ministerstwa Finansów w celu podniesienia skuteczności pracy organów podatkowych, identyfikowania znamion zachowań korupcyjnych i przeciwdziałania powstawaniu zjawisk korupcyjnych, a także wyeliminowania ewentualnych nieprawidłowości na najwcześniejszym etapie.

3. Ważniejsze wyniki kontroli

3.1. Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowań ekonomicznych i organizacyjnych

Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowań ekonomicznych i organizacyjnych została przedstawiona w załączniku nr 2 do niniejszej informacji.

3.2. Istotne ustalenia kontroli

3.2.1. Skuteczność poboru podatku dochodowego od osób prawnych

Pobór podatku dochodowego od osób prawnych w okresie objętym kontrolą (lata 2006–2007 i I połowa 2008 r.) był realizowany w warunkach dobrej koniunktury gospodarczej. Produkt Krajowy Brutto (PKB) w 2006 r. wzrósł o 6,2% w stosunku do 2005 r., a w 2007 r. wzrósł o 6,6% w stosunku do 2006. r. Również w I półroczu 2008 r. nie były realnie odczuwalne symptomy światowego kryzysu finansowego. Wpływy podatkowe z podatku CIT⁵ dynamicznie rosły. W 2007 r. wyniosły 32.165,5 mln zł i były wyższe niż w 2006 r. o 26,9%. W I połowie 2008 r. wyniosły 18.236,5 mln zł i były wyższe niż w analogicznym okresie ubiegłego roku o 16,5%⁶. Podatnicy samodzielnie obliczyli i dobrowolnie uiścili na rachunki urzędów skarbowych 99,6% dochodów z podatku CIT w 2006 r. i 99,7% w 2007 r. Ministerstwo Finansów nie wypracowało metodologii i nie przeprowadziło analizy wpływu obniżenia od 1 stycznia 2004 r. stawki opodatkowania na rozmiary wpływów z podatku CIT⁷.

⁵ Kwoty przed pomniejszeniem z tytułu przekazania jednostkom samorządu terytorialnego udziałów w podatku dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 4 ust. 3, art. 5 ust. 3 i art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2008 r. Nr 88, poz. 539 ze zm.). Dochody budżetu państwa z podatku CIT w 2007 r. wyniosły 24.540,2 mln zł i były wyższe niż w 2006 r. o 26,9%. W I połowie 2008 r. wyniosły 14.314,9 mln zł i były wyższe niż w analogicznym okresie ubiegłego roku o 19,8%. Według danych na 9 marca 2009 r., w całym 2008 r. wyniosły 27.159,7 mln zł i były wyższe niż w 2007 r. o 2.619,5 mln zł, tj. o 10,7%.

⁶ W II półroczu 2008 r. wpływy z CIT wyniosły 16.398,6 mln zł, tj. 89,8% wykonania w I półroczu 2007 r., a w całym 2008 r. wyniosły 34.635,0 mln zł i były wyższe niż w 2007 r. o 7,7%.

⁷ Obowiązujące przepisy nie nakładają takich obowiązków. Jedyne przepisem art. 52a ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (Dz.U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 ze zm.) nałożono na Ministra Finansów obowiązek corocznego przedkładania właściwej komisji sejmowej

Zaległości brutto w podatku dochodowym od osób prawnych na koniec 2007 r. (1.118,9 mln zł) były niższe niż w 2006 r. o 12,1%. Zmniejszyły się głównie zaległości bieżące (o 34,5%). Ich spadek był wynikiem zniesienia od 2007 r. obowiązku składania miesięcznych deklaracji podatkowych. W I półroczu 2008 r. zaległości bieżące w porównaniu do I półrocza 2007 r. wzrosły o 26,7%, co było wynikiem zaksięgowania zeznań rocznych, w których występowały nieuregulowane zaliczki.

Urzędy skarbowe w niewystarczającym stopniu kontrolowały prawidłowość wpłacanych zaliczek na CIT. Sprawdzenie czy podatnicy wpłacali zaliczki w prawidłowej wysokości było możliwe jedynie poprzez kontrolę dokumentacji u podatnika. W okresie 1,5 roku urzędy skarbowe przeprowadziły tylko 126 kontroli doraźnych w zakresie poprawności zaliczek w podatku CIT, tj. co trzeci urząd skarbowy w kraju przeprowadził jedną kontrolę. Na przeprowadzonych w 19 urzędach 226 kontroli doraźnych tylko 4 dotyczyły prawidłowości wpłacanych w ciągu roku zaliczek na podatek. Na konieczność skontrolowania prawidłowości wpłacanych zaliczek na CIT wskazuje wysoka (75,6%) efektywność kontroli podatkowych⁸ przeprowadzonych w 2007 r. u podatników podatku dochodowego od osób fizycznych rozliczających się w formie ryczałtu ewidencjonowanego.

W okresie objętym kontrolą wyegzekwowano ogółem 227,6 mln zł, co stanowiło 0,3% uzyskanych przez 2,5 roku wpływów. Skuteczność egzekucji, mierzona relacją kwot zaległości wyegzekwowanych do kwot zaległości objętych tytułami egzekucyjnymi, z 25,1% w 2006 r. obniżyła się do 24,4% w 2007 r. Pogorszenie skuteczności egzekucji w CIT oznacza, że nie została osiągnięta poprawa założona w corocznych „Zadaniach dla izb i urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa”, ustalanych przez Ministra Finansów⁹.

informacji o realizacji tej ustawy. „W odniesieniu do prawa obowiązującego prawodawca ma obowiązek polegający na prowadzeniu stałej obserwacji i analizy tego, w jaki sposób prawo jest wdrażane w życie i stosowane oraz przestrzegane, a także, czy wywołuje skutki zamierzone i pożądane w stosunku do przewidywanych w chwili tworzenia i wdrażania prawa”. *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP* pod red. E. Ruśkowskiego, Dom Wydawniczy ABC 2006 r., str. 25-26.

⁸ Rozumiana jako proporcja kontroli podatkowych, w których wykryto błędy podatkowe do ogólnej liczby kontroli przeprowadzonych w danym obszarze ryzyka.

⁹ W ocenie za 2007 r. odstąpiono od wyznaczania planowanych mierników podstawowych do osiągnięcia w roku sprawozdawczym, na rzecz porównywania poziomu osiągniętych mierników z analogicznym okresem roku poprzedniego.

Zaległości z lat ubiegłych na koniec 2007 r. wyniosły 865,1 mln zł (spadek o 2,2%), w tym zaległości mające ponad 5 lat wyniosły 604,7 mln zł. Odzyskanie tych kwot, z uwagi na upływ czasu i w wielu przypadkach brak majątku, z którego można je egzekwować, jest bardzo trudne, o czym świadczą wyniki kontroli w urzędach skarbowych.

W okresie objętym kontrolą w Ministerstwie na bieżąco gromadzone były i analizowane dane z zakresu poboru, egzekucji i zabezpieczeń zobowiązań podatkowych. NIK pozytywnie ocenia również monitorowanie skali oraz identyfikowanie przyczyn przedawnień. Urzędy skarbowe w latach 2006–2007 i w I półroczu 2008 r. odpisały z ewidencji przedawnione zobowiązania w CIT na kwotę 167,4 mln zł.

NIK pozytywnie ocenia realizowanie przez Ministerstwo strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym, zakładającej ukierunkowanie kontroli podatkowej na grupy podatników w obszarach o zwiększonym ryzyku nadużyć podatkowych. Wyniki kontroli w urzędach skarbowych wykazały, że urzędy przeprowadzające kontrole we wskazanych obszarach uzyskiwały wysoki wskaźnik stwierdzenia nieprawidłowości i ustalały znaczne kwoty uszczupień podatku. Realizowano wnioski NIK obejmowania kontrolą podatników rozliczających straty z lat ubiegłych¹⁰.

W okresie objętym kontrolą wszystkie urzędy skarbowe przeprowadziły 10.110¹¹ kontroli podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, z czego w 68,4% kontrolach stwierdzono nieprawidłowości¹². W wyniku kontroli wydano 5.300 decyzji na kwotę 519,6 mln zł¹³. Wyniki kontroli wskazują, że kontrole przeprowadzały głównie tzw. „duże” urzędy skarbowe.

Ministerstwo Finansów monitorowało poprawność decyzji organów podatkowych w postępowaniach odwoławczych i przed sądami administracyjnymi (mierzoną

¹⁰ Po kontroli przeprowadzonej przez NIK Delegaturę we Wrocławiu w 2003 r. – „Rozliczanie się podmiotów gospodarczych ze zobowiązań z podatku dochodowego od osób prawnych” w latach 2000–2002 (I półrocze).

¹¹ Dane według sprawozdania MF-9Ps. Za 2007 r. 288.263 podatników złożyło zeznania roczne w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

¹² W wymiarze finansowym i niefinansowym, np. polegające na nieprawidłowym prowadzeniu ewidencji rachunkowej

¹³ Według sprawozdania zał. nr 5 – Liczba kontroli, liczba decyzji pokontrolnych, kwoty zaległości. Na podstawie art. 81b Ordynacji podatkowej, po zakończeniu kontroli podatkowej w zakresie podatku CIT, podatnikowi przysługuje prawo złożenia korekty zeznania lub deklaracji.

stosunkiem liczby decyzji utrzymanych w mocy do decyzji zaskarżonych). Pełną ocenę poprawności decyzji w podatku dochodowym od osób prawnych uniemożliwia jednak gromadzenie informacji dla trzech podatków łącznie (CIT, PIT i VAT), a od 2008 r. w nieporównywalnym układzie, w podziale na poszczególne podatki, i w odróżnieniu od 2006 i 2007 r. – tylko ilościowo, bez kwot objętych tymi decyzjami. Także w zbiorczej informacji o skargach do WSA i NSA, dane dotyczące utrzymanych w mocy decyzji izb skarbowych w postępowaniu sądowo-administracyjnym i w przypadku skarg kasacyjnych do NSA, są prezentowane dla wszystkich podatków łącznie.

Częściowo zrealizowany został wniosek pokontrolny¹⁴ o zinwentaryzowanie skutków dla budżetu państwa uchylonych przez organy wyższej instancji lub sądy administracyjne decyzji w zakresie CIT, a także analizę przyczyn ich uchylania. Ministerstwo gromadzi kwartalnie dane o kwocie odsetek wypłaconych w wyniku uchylenia wadliwych decyzji dotyczących poszczególnych podatków, w tym w zakresie CIT. Natomiast dane o kwotach poniesionych kosztów sądowych oraz wypłaconych odszkodowań są gromadzone łącznie dla wszystkich podatków.

Ministerstwo analizowało skuteczność obowiązujących przepisów podatkowych. Wprowadzone od stycznia 2006 r. przepisy regulujące porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych między podmiotami powiązаныmi przyczyniły się zdaniem NIK do zwiększenia przejrzystości i pewności dokonywanych transakcji. Ujednolicone zostały zasady opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej przez osoby fizyczne i prawne – od 2004 r. podatek wynosi 19% podstawy opodatkowania, co było zgodne z wnioskiem NIK z 2003 r. Zrealizowany został także wniosek NIK dotyczący dostosowania polskiego prawa podatkowego do wymogów wynikających z dyrektyw Rady Europejskiej 90/434/EWG i 90/435/EWG¹⁵.

¹⁴ Patrz przypis 10.

¹⁵ W wystąpieniu pokontrolnym z 06.05.2003 r. Delegatura NIK we Wrocławiu wniosła o rozważenie wprowadzenia do Harmonogramu prac Kierownictwa Ministerstwa na rok 2003 prac legislacyjnych nad ujednoczeniem zasad opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej oraz pełnego dostosowania przepisów ustawy o CIT do Dyrektywy Rady Europejskiej z dnia 23 lipca 1990 r. nr 90/434/EWG w sprawie wspólnego opodatkowania dotyczącego fuzji, podziałów, przekazywania aktywów i wymiany akcji, które dotyczą spółek w różnych państwach członkowskich (OJ EC Nr L 225, 1990/08/20, str. 1-5,) i dyrektywy z dnia 23 lipca 1990 r. nr 90/435/EWG w sprawie wspólnego opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych w różnych państwach członkowskich (OJ EC Nr L 225, 1990/08/20, str. 6-9).

Zrealizowany został wniosek NIK o opracowanie i wdrożenie systemu kontroli cen transferowych¹⁶. We wszystkich urzędach kontroli skarbowej utworzone zostały wyspecjalizowane komórki organizacyjne, zajmujące się badaniem cen transferowych między podmiotami powiązаныmi. W 2006 r. przekazano tym urzędом wytyczne w zakresie przygotowania i realizacji kontroli cen transferowych. Udoskonalona została baza danych o kontrolach, która pozwala na wyodrębnienie ustaleń dotyczących wyłącznie cen transferowych. Pracownicy kontroli skarbowej mają dostęp do baz danych m.in. KEP, POLTAX (poprzez system RemDat).

3.2.2. Wyniki kontroli w urzędach skarbowych

Monitorowanie terminowości i prawidłowości składania deklaracji i zeznań podatkowych

Prawidłowo monitorowano składanie zeznań i deklaracji przez podatników oraz podejmowano czynności dyscyplinujące w 5 kontrolowanych urzędach¹⁷, a w 7 wystąpiły nieznaczące uchybienia. Nieprawidłowości stwierdzono w 7 urzędach. *W Trzecim US Warszawa-Śródmieście, działania dyscyplinujące ocenione zostały negatywnie, gdyż wobec blisko 1/3 zarejestrowanych podatników podatku dochodowego od osób prawnych¹⁸, którzy nie dopełnili obowiązku złożenia zeznania rocznego CIT-8 były mocno spóźnione; dopiero w styczniu 2008 r. ustalono listę 1955 podatników, którzy nie złożyli zeznania za 2006 r.; wyjaśnianie przyczyn niezłożenia zeznań za 2006 r. lub braku obowiązku ich złożenia połączono z wyjaśnianiem pod koniec 2008 r. przyczyn niezłożenia 2216 zeznań za 2007 r.; w trakcie kontroli NIK zweryfikowano obowiązek składania zeznań przez 484 podatników; do komórki ds. karnych skarbowych skierowano 66 zawiadomień o naruszeniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z tym,*

¹⁶ Instrumentem istotnie ograniczającym ponoszone przez podatników ryzyko z zakresu cen transferowych są tzw. uprzednie porozumienia cenowe (APA – ang. Advance Pricing Agreement). W Polsce możliwość zawierania APA istnieje od 1 stycznia 2006 roku. APA regulowane są przepisami działu IIA Ordynacji podatkowej (porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych). Uzyskanie APA gwarantuje, że jeśli podatnik stosuje w transakcjach z podmiotami powiązаныmi uzgodnione z ministrem finansów warunki, nie jest on narażony na negatywne konsekwencje podatkowe z zakresu cen transferowych. Przede wszystkim organy podatkowe nie mogą zastosować innej metody określania wyniku podatkowego dla celów podatku dochodowego niż wynikająca z APA. Podatnik jest również chroniony przed szacowaniem obrotu w podatku od towarów i usług.

¹⁷ W Pierwszym Mazowieckim US w Warszawie, w Lubelskim US w Lublinie, w US w Końskich, w Bartoszycach i Ząbkowicach Śląskich.

¹⁸ Z tzw. „otwartym obowiązkiem podatkowym”.

że w 25 przypadkach dot. niezłożenia zeznań za 2006 r. nastąpiło przedawnienie wszczęcia postępowania karnego skarbowego (karalność ustala przed sporządzeniem wniosków)¹⁹.

Brak reakcji na niewywiązywanie się podatników z obowiązków złożenia zeznania stanowi naruszenie art. 5 ust. 6 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych²⁰, zgodnie z którym do zadań naczelników urzędów skarbowych należy ustalanie i pobór podatków, rejestrowanie podatników przyjmowanie deklaracji podatkowych, pobieranie należności pieniężnych, a także prowadzenie dochodzeń w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Jako działanie nierzetelne świadczy też o braku nadzoru kierownictwa Urzędu.

Nieprawidłowości w zakresie monitorowania składania deklaracji i zeznań tłumaczono brakiem czasu z powodu dużego obciążenia bieżącą pracą.

Mało skuteczne, pomimo podjętych działań, było postępowanie wobec podatników po raz pierwszy podejmujących działalność, którzy nie wywiązali się z obowiązku składania deklaracji za pierwszy rok²¹ prowadzenia działalności, np.:

- w Lubelskim US w Lublinie tylko w jednym przypadku na 10 badanych spraw wyegzekwowano złożenie zeznania, w pozostałych przypadkach, ze względu na nieprowadzenie działalności pod wskazanym adresem i brak kontaktu z podatnikiem, działania Urzędu nie przyniosły rezultatu.

Najczęściej poprzestawano na jednokrotnym skierowaniu do podatników wezwania do złożenia zeznania lub wezwania wysyłane były ze znacznym opóźnieniem, np.:

- w Zachodniopomorskim US w Szczecinie, w Pierwszym Wielkopolskim US w Poznaniu, w US Poznań-Winogrady wystąpiły przypadki (odpowiednio 4, 4 i 7 na 10 badanych spraw) wezwania podatników do wyjaśnienia przyczyn niezłożenia zeznań rocznych za pierwszy rok działalności dopiero w trakcie kontroli NIK, po upływie 1-1,5 roku od upływu ustawowego terminu ich złożenia.

Problemem w monitorowaniu składania zeznań w urzędach skarbowych obsługujących znaczną liczbę podmiotów są nieaktualizowane bazy danych

¹⁹ Zgodnie z art. 51 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.), karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok.

²⁰ Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.

²¹ Zgodnie z art. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności, rok podatkowy może być krótszy (ust. 2) lub dłuższy (ust. 2a) niż rok kalendarzowy.

podmiotów zarejestrowanych dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. W bazach tych zarejestrowane są m.in. podmioty, które zaprzestały działalności gospodarczej nie zgłaszając tego faktu we właściwych organach, nie funkcjonują pod wskazanym adresem i podmioty, które zmieniły siedzibę (zgłoszoną w KRS) w celu zmiany właściwości urzędu skarbowego, a zaniechały obowiązku aktualizacji danych. Aktualizacja bazy danych jest utrudniona z uwagi na brak kontaktu z podatnikiem, wymaga również znacznego nakładu pracy .

Wprowadzanie danych z deklaracji i zeznań rocznych do systemu finansowo-księgowego Poltax oraz monitorowanie terminowości wpłat należnego podatku

Dane z deklaracji i zeznań rocznych powinny być wprowadzane do systemu Poltax na bieżąco. W 11 kontrolowanych urzędach na ogół prawidłowo wywiązywano się z tego obowiązku. W poddanej badaniu próbie 144 zeznań i deklaracji²² stwierdzone uchybienia dotyczyły głównie opóźnień we wprowadzaniu danych z deklaracji miesięcznych (w 2006 r.), z których nie wynikało zobowiązanie do wpłaty lub do zwrotu, a także opóźnień we wprowadzaniu danych z deklaracji zawierających błędy i korekty deklaracji, które należało poddać czynnościom sprawdzającym. Opóźnienia zdarzały się głównie w okresie spiętrzenia pracy, tj. wprowadzania do systemu informatycznego zeznań rocznych CIT i PIT. Nie stwierdzono jednak negatywnych skutków dla budżetu z tego tytułu.

W 8 urzędach stwierdzono liczne przypadki wprowadzania danych do systemu informatycznego ze znacznym opóźnieniem w stosunku do terminów wynikających z wewnętrznych instrukcji (w większości urzędów terminy instrukcyjne wynosiły 7–14 dni), np.:

- w *Warmińsko-Mazurskim US w Olsztynie*, 42 zeznania ze 144 badanych wprowadzono do systemu Poltax z opóźnieniem; w 17 przypadkach opóźnienie wynosiło ponad 30 dni, w tym w 5 wynosiło 70-77 dni;
- w *US Warszawa-Bielany*, dane z 24 dokumentów ze 152 badanych wprowadzono z opóźnieniem, w tym w 4 przypadkach po upływie 100, 136, 144 i 296 od daty wpływu.

²² Badaniem w każdym urzędzie objęto 44 deklaracje miesięczne CIT-2 za okresy I–XI.2006 r. oraz po 50 zeznań CIT-8 za 2006 i za 2007 r.

Terminowość wprowadzania danych do systemu ma bezpośredni wpływ na rozpoczęcie monitoringu wpłat zobowiązań podatników, a także na bezzwłoczne podejmowanie czynności windykacyjnych w przypadku braku wpłat.

Czynności sprawdzające

W 14 kontrolowanych urzędach czynności sprawdzające, prowadzone na podstawie art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa²³, były wykonywane i dokumentowane zgodnie z obowiązującymi zasadami i rzetelnie. Badanie 144 dokumentów w każdym z tych urzędów wykazało, że wnikliwie analizowano dane, konfrontowano je z dokumentami źródłowymi przedkładanymi przez podatnika na wezwanie urzędu, z informacjami zawartymi w dostępnych bazach danych oraz uzyskiwanymi z innych urzędów skarbowych. W przypadkach deklарowanych nadpłat, zeznania były analizowane pod kątem prawidłowości i zasadności odliczeń od dochodów lub podatku, w tym z tytułu strat za lata ubiegłe. W razie stwierdzonych błędów dokonywane były stosowne korekty zeznań, a niekiedy przeprowadzono kontrolę u podatnika (np. w Podlaskim US w Białymstoku i w Pierwszym US w Białymstoku). Weryfikowane były kwoty zadeklarowanych zaliczek z faktycznie wykonanymi wpłatami. Fakt dokonania czynności sprawdzających potwierdzano odpowiednimi adnotacjami na weryfikowanych dokumentach.

Nieprawidłowości i uchybienia stwierdzono w 5 urzędach, np.:

- w *Trzecim US Warszawa-Śródmieście*, na żadnej ze 134 badanych deklaracji i zeznań nie było adnotacji potwierdzających dokonanie czynności sprawdzających; uznano, że wystarczy identyfikacja w systemie Poltax;
- w *Pierwszym US w Koszalinie*, nie poddano czynnościom sprawdzającym określonym w art. 272 pkt 3 O.p. 70% ze 144 badanych zeznań; m.in. nie przeprowadzono ich w stosunku do 12 zeznań z wykazanymi nadpłatami podatku.

W 3 urzędach czynności sprawdzające nie zawsze były prowadzone rzetelnie:

- w *Warmińsko-Mazurskim US w Olsztynie*, jedno z 50 badanych zeznań rocznych CIT-8 za 2006 r. zawierało błędy, tj. w pozycji „strata” wpisano „0” zamiast

²³ Zgodnie z art. 272 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających mających na celu: 1) sprawdzenie terminowości składania deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków; 2) stwierdzenia formalnej poprawności dokumentów wymienionych w pkt 1; 3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

- kwoty 24.679,1 tys. zł; zeznanie to zakwalifikowane zostało przez pracownika jako poprawne pod względem formalnym, rachunkowym i merytorycznym; w trakcie kontroli NIK, na wezwanie Urzędu podatnik złożył korektę zeznania;*
- *w US w Chełmie, nie przeprowadzono czynności sprawdzających zeznania CIT-8 za 2006 r.; zawierało ono „zerowe” przychody i koszty ich uzyskania, pomimo że podatnik w deklaracji za 11 miesięcy 2006 r. wykazał przychód w wysokości 118,9 tys. zł i stratę w kwocie 0,6 tys. zł; w trakcie kontroli NIK Urząd skierował do podatnika wezwanie do skorygowania zeznania,*

W sprawozdawczości Ministerstwa Finansów (MF-9Ps) wykazywane są tylko czynności sprawdzające z udziałem podatnika, z których sporządzono protokół lub adnotację. Najwięcej takich czynności w okresie objętym kontrolą przeprowadzono w Pierwszym Mazowieckim US w Warszawie (8.552) i w Trzecim Mazowieckim US w Radomiu (5.836), gdzie czynnościom sprawdzającym poddano co trzecie zeznanie. Najmniej czynności sprawdzających w stosunku do liczby zarejestrowanych podatkowców przeprowadzono w Trzecim US Warszawa-Śródmieście (8 w 2007 i 77 w I połowie 2008 r., tj. odpowiednio wobec 0,16% i 1,6% zeznań).

W ocenie NIK, celowym jest zwiększenie liczby wykonywanych przez urzędy skarbowe czynności sprawdzających. Czynności sprawdzające nie zastąpią kontroli podatkowej, niemniej umożliwiają skorygowanie przynajmniej części nieprawidłowości, np. w Pierwszym Mazowieckim US w Warszawie, w ich wyniku stwierdzono uszczuplenia w podatku CIT na kwotę 4.827 tys. zł.

Wpływ zniesienia obowiązku składania deklaracji miesięcznych na monitorowanie zaległości

Zniesienie od 1 stycznia 2007 r. obowiązku składania deklaracji miesięcznych odciążało urzędy od przyjmowania deklaracji, formalnego ich sprawdzania oraz wprowadzania danych do systemu. Z drugiej strony, urzędy skarbowe zostały pozbawione możliwości monitorowania i egzekwowania zaległości (z tytułu nieuregulowanych zaliczek), powstających w trakcie roku podatkowego. Egzekwowanie tych zaległości może być prowadzone dopiero na podstawie zeznania rocznego. Sprawdzenie w trakcie roku czy podatnicy wpłacali zaliczki w prawidłowej wysokości jest możliwe jedynie poprzez kontrolę dokumentacji u podatnika.

Sprawność i skuteczność egzekwowania zaległości w podatku CIT

Obowiązek dokonywania przez wierzyciela systematycznej kontroli terminowości zapłaty wynika z § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁴.

Prawidłowo monitorowano zaległości w podatku CIT w 13 urzędach, np.:

- *w Pierwszym Mazowieckim US w Warszawie systematycznie (przynajmniej 2 razy w miesiącu) sporządzano zestawienia zaległości i analizowano je pod kątem potrzeby wystawienia upomnień oraz wszczęcia postępowania egzekucyjnego; w stosunku do wszystkich skontrolowanych zaległości podjęte zostały czynności zmierzające do wyegzekwowania zaległości lub wysłano upomnienia; efektem były malejące w kolejnych okresach sprawozdawczych salda zaległości.*

Monitorowaniem zaległości, w tym zaległości największych dłużników i zaległości zagrożonych przedawnieniem oraz wskazywaniem działań mających na celu przerwanie biegu terminów przedawnienia zajmowały się wyspecjalizowane komórki. Nieprawidłowości w zakresie monitorowania zaległości stwierdzono w 6 urzędach.

- *W Trzecim US Warszawa-Śródmieście nie analizowano zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych, a dokumentacja spraw nie była prowadzona w sposób prawidłowy. Od utworzenia Urzędu, tj. od dnia 1 stycznia 2006 r., nie dokonano przeglądu akt podatników posiadających zaległości, w tym zaległości najstarszych, powstałych jeszcze przed poprzednią reorganizacją Urzędów w 1996 r. Przyjęto m.in. salda zaległości w podatku CIT na kwotę 7.347,5 tys. zł, w stosunku do których do końca 2005 r. nie zostały podjęte czynności zmierzające do wyegzekwowania należności, a które prawdopodobnie uległy przedawnieniu w 2005 r. lub w latach wcześniejszych. Nie ustalono stanu faktycznego spraw. Akta egzekucyjne podatników posiadających zaległości, jak również ewidencje tytułów wykonawczych okazały się niekompletne. Część ewidencji tytułów wykonawczych znajdowała się w Drugim Urzędzie Skarbowym Warszawa-Śródmieście; przekazano ją Urzędowi w dniu 12 września 2008 r., w związku z kontrolą NIK.*

²⁴ Dz.U. Nr 137, poz. 1541 ze zm.

W 8 urzędach do podatników, którzy nie dokonali terminowo wpłat należnego podatku niezwłocznie wysyłano upomnienia oraz naliczano odsetki za zwłokę oraz koszty upomnień. W 11 urzędach wystąpiły nieprawidłowości lub uchybienia polegające na nieuzasadnionych opóźnieniach w wysyłaniu upomnień, np.:

- w US w Końskich w aktach 7 z 23 zbadanych postępowań egzekucyjnych brak było potwierdzenia doręczenia dłużnikowi upomnienia; obowiązek doręczenia upomnienia wynika z art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
- w US Poznań-Winogrady zbadano 33 zaległości w podatku CIT; 9 upomnień na łączną kwotę 12,7 tys. zł wystawiono w terminie od 30 do 60 dni po upływie terminu płatności a 11 na łączną kwotę 382,1 tys. zł w terminach od 61 do 94 dni.

Zgodnie z § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych w organach podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych²⁵, kontrola terminowości wpłat należności przez podatników oraz bieżące podejmowanie czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, takich jak upomnienia i tytuły wykonawcze należy do zadań komórki rachunkowości.

W 5 urzędach tytuły wykonawcze nie były wystawiane niezwłocznie po terminie wskazanym w doręczonym upomnieniu, np.:

- w Trzecim US Warszawa-Śródmieście nie były objęte tytułami wykonawczymi zaległości w podatku CIT w wysokości 356,8 tys. zł za lata 1989–2003, przejęte w związku z reorganizacją urzędu w 2006 r.;
- w Pierwszym US w Białymstoku, 2 tytuły wykonawcze na kwotę 8,5 tys. zł wystawiono po upływie 2 i 6 miesięcy od upływu terminu zaległości.

NIK nie wniosła uwag do postępowań egzekucyjnych prowadzonych w 10 kontrolowanych urzędach, chociaż postępowania nie zawsze były skuteczne. W badanych sprawach niezwłocznie podejmowano czynności egzekucyjne, nie stwierdzono nadmiernych przerw między poszczególnymi czynnościami. Doprowadzono do przerwania biegu przedawnienia w przypadku każdej ponad pięcioletniej zaległości. Podjęte działania nie były skuteczne z przyczyn niezależnych od urzędów (brak majątku podatników oraz środków pieniężnych podlegających

²⁵ Dz.U. Nr 17, poz. 134 ze zm.

egzekucji, zaprzestanie działalności i brak kontaktu z podatnikiem, upadłość podmiotu powodująca umorzenie egzekucyjnego).

Nieprawidłowości stwierdzone w 9 urzędach polegały głównie na tym, że:

- czynności egzekucyjne podejmowano ze znaczną zwłoką, np. w *Pierwszym US w Koszalinie*, pierwsze czynności egzekucyjne zostały podjęte dopiero 220 dni po przekazaniu tytułu do działu egzekucyjnego; w *US w Wołominie* przydziału poborcom tytułów wykonawczych dokonano po upływie od 135 do 1.388 dni od daty ich wystawienia; w *Trzecim US Warszawa-Śródmieście*, od listopada 2006 r. nie podjęto żadnych czynności mających na celu ustalenie stanu faktycznego sprawy i wyegzekwowania zaległości od spółki za lata 1997–1998 w kwocie 1.062,2 tys. zł (akta egzekucyjne, w tym tytuły wykonawcze odnaleziono w trakcie kontroli NIK i dla potrzeb tej kontroli; ewidencje tytułów wykonawczych znajdowały się w *Drugim Urzędzie Skarbowym Warszawa-Śródmieście*, zostały zwrócone Urzędowi w trakcie kontroli);
- mało aktywnie poszukiwano majątku, a także nie korzystano z posiadanych informacji, np.: w *US w Chełmie*, nie wykorzystano informacji w zakresie wierzytelności od kontrahentów zawartych w sprawozdaniach finansowych i protokołach o stanie majątkowym 4 podatników; dopiero w trakcie kontroli NIK dokonano zajęcia wierzytelności oraz uzyskano informacje o uznaniu wierzytelności na kwotę 154,5 tys. zł;
- nie interesowano się przebiegiem i terminem zakończenia postępowania upadłościowego, w związku z tym nie podejmowano działań po zakończeniu postępowania upadłościowego, zmierzających do wznowienia postępowania egzekucyjnego lub przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatnika na osoby trzecie, np. w *Trzecim US Warszawa-Śródmieście* dotyczyło to zaległości 4 podatników na kwotę 3.828,5 tys. zł, w *US w Chełmie* zaległości 1 podatnika na kwotę 613,6 tys. zł.

Nieprawidłowości stwierdzone w *Trzecim US Warszawa-Śródmieście* powstały na skutek wieloletnich zaniedbań, a także braku stosownych działań po utworzeniu urzędu z dniem 1 stycznia w 2006 r. W ramach reorganizacji długotrwale przekazywano drogą elektroniczną dane rejestracyjne oraz księgowe (saldo zaległości i nadpłat) z *Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście*, co miało miejsce w marcu i w maju 2006 r.; karty kontowe przekazywano jeszcze w lipcu i sierpniu 2007 r. W ocenie NIK, nieprawidłowości te świadczą również o braku nadzoru

Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie. Z uwagi na znaczną kwotę zaległości, co do których nie podejmowano odpowiednich czynności, Urząd osiągnął bardzo niski stopień efektywności egzekucji w podatku CIT, tj. niecałe 4% w latach 2006 i 2007, przy średniej krajowej wynoszącej 25%.

W 3 urzędach wystąpiły przypadki nierzetelnego prowadzenia ewidencji zaległości w podsystemie Egapoltax i wprowadzania zmian w stanie należności, natomiast w *Zachodniopomorskim US w Szczecinie*, z *nieuzasadnioną zwłoką przekazano kartę kontową podatnika (z saldem zaległości wynoszącym 722,3 tys. zł) do właściwego urzędu skarbowego; karta wpłynęła do Urzędu 5.10.2004, a zaległość została ujęta w systemie finansowo-księgowym, pomimo że urząd nie był wierzycielem tej zaległości; dopiero 13.02.2008 r. (po ponad 3 latach) kartę kontową przekazano do właściwego Trzeciego US w Szczecinie.*

Barierą w uzyskiwaniu większej skuteczności egzekucji jest brak narzędzi pomocnych w ujawnianiu majątku dłużników. Urzędy przy wykonywaniu czynności w zakresie egzekucji administracyjnej miały praktycznie możliwość pozyskiwania danych z jedyne go zbioru ogólnokrajowego, tj. Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców CEPIK. Pozyskiwanie danych dotyczących nieruchomości możliwe było prawie wyłącznie na poziomie lokalnym. Informacje o składnikach majątkowych mogących być przedmiotem egzekucji ujawniane w informatycznym systemie „Czynności Majątkowe” CZM, dotyczą transakcji zawieranych od 2004 r. Przy braku centralnego zbioru informacji o rachunkach bankowych, zajęcia kont następowały w większości przypadków na podstawie własnych informacji (konta płatników PIT, konta do zwrotu VAT, ujawnione w trakcie kontroli transakcje z innymi podmiotami itp.) lub też na zasadzie próby zajmowania rachunków w oddziałach najpopularniejszych banków działających w miejscowości będącej siedzibą dłużnika.

Odpowiedzialność osób trzecich

Pomimo zwiększania się liczby postępowań prowadzonych wobec osób trzecich, wskaźnik skuteczności egzekucji we wszystkich urzędach nie przekroczył 1% (w 2006 r. wynosił 0,6%, w 2007 r. – 0,8%, w I półroczu 2008 r. wyniósł 0,5%). Kwoty ściągnięte od tych osób były niewspółmierne do wysokości zadłużenia. W okresie 2,5 roku wszystkie urzędy wyegzekwowały 1,6 mln zł ze 105,5 mln zł zaległości objętych tytułami wykonawczymi. Np. w Trzecim US Warszawa-Śródmieście, od osoby odpowiedzialnej za zobowiązania jednej ze spółek

w wysokości 6.090,5 tys. zł wyegzekwowano 21,6 tys. zł, a w Trzecim Mazowieckim US w Radomiu z kwoty 28.278,6 tys. zł od jednego z członków zarządu wyegzekwowano 125 zł.

W 9 spośród 19 kontrolowanych urzędów skarbowych ustalono, że przyczyną tak niskiej skuteczności egzekucji prowadzonej wobec osób trzecich były głównie opóźnienia w podejmowaniu i przewlekłość postępowań podatkowych w celu przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe na osobę trzecią.

W Trzecim Mazowieckim US w Radomiu, postępowania w sprawie orzeczenia odpowiedzialności podatkowej członków zarządu za zobowiązania spółek w wysokości 1.134,2 tys. zł, 489,96 tys. zł, 28.278,6 tys. zł i 14.316,3 tys. zł²⁶ wszczęto po upływie odpowiednio 228, 357, 568 i 150 dni od daty wpływu wniosku Działu Egzekucji. W czasie postępowania podatkowego uległa przedawnieniu zaległość w kwocie 1.134,2 tys. zł (z dniem 31.12.2005 r., chociaż do czasu zakończenia kontroli dalej figurowała w ewidencji jako zaległość). W dniu 19.12.2006 r. orzeczono odpowiedzialność jednego z czterech członków zarządu spółki za zobowiązanie spółki za 2000 r. na kwotę 17.498,3 tys. zł, jednak decyzja ta została doręczona w dniu 5.01.2007 r., tj. po upływie terminu na wydanie decyzji i uchylona przez Dyrektora IS w Warszawie. W dniach 11 i 14.07.2007 r. orzeczono o odpowiedzialności 2 członków zarządu za zobowiązania spółki za 2001 r. w wysokości 10.780,4 tys. zł. W wyniku egzekucji (prowadzonej przez US Warszawa-Ursynów) od jednego z członków zarządu uzyskano 125 zł, drugiemu członkowi zarządu decyzja nie została doręczona z uwagi na brak informacji o miejscu pobytu.

Podobne opóźnienia we wszczęciu postępowania, choć nie dotyczące tak wielkich kwot, a także nieuzasadnione przerwy pomiędzy kolejnymi czynnościami (głównie wystąpieniami o ustalenie danych o osobach odpowiedzialnych do odpowiednich organów), stwierdzono jednostkowo w US Poznań-Winogrady, w Pierwszym US w Koszalinie, w Trzecim US Warszawa-Śródmieście, w Pierwszym Wielkopolskim US w Poznaniu, w US w Ząbkowicach Śląskich. Zaniedbania tłumaczono zwykle nadmiarem obowiązków i przeoczeniem.

²⁶ Zaległości w kwocie 1.134,2 tys. zł, 489,96 tys. zł i 28.278,6 tys. zł ustalone zostały przez UKS, zaległość w kwocie 14.316,3 tys. zł wynika z decyzji Naczelnika Trzeciego US w Radomiu ze stycznia 2008 r., po przeprowadzonych kontrolach (na wniosek Prokuratury Okręgowej w Rzeszowie) za lata 2002–2005.

Rażące zaniedbania w US w Chełmie doprowadziły do przedawnienia zobowiązań osób trzecich. *W dwóch przypadkach wydano (w październiku 2005 r.) i doręczono członkom zarządu decyzje, na mocy których przeniesiono na nich odpowiedzialność za zobowiązania spółek w kwotach 100 tys. zł i 166 tys. zł, jednakże decyzje te nie zostały wprowadzone do systemu Poltax i nie zostały przekazane do Działu Rachunkowości, co skutkowało brakiem działań egzekucyjnych. Tytuły wykonawcze przekazano do Działu egzekucji dopiero w trakcie kontroli NIK (1 października 2008 r.). Przedawnieniu uległy zobowiązania za 2001 r. w kwocie 31,1 tys. zł i 135,1 tys. zł. Wyjaśniono, że powodem było niedopatrzenie.*

Opóźnienia wynikały nie tylko z zaniedbania urzędników. Upływ czasu powoduje trudności z ustaleniem osób odpowiedzialnych za zobowiązania podatników i ich majątku.

Podmioty wykorzystują prawne możliwości utrudniające prowadzenie postępowań. Nie funkcjonują pod wskazanym adresem rejestracyjnym, nie ustanawiają pełnomocników do doręczeń i nie podejmują kontaktu z organem podatkowym. Dane adresowe występujące w aktach sądowych jak również posiadane przez organ podatkowy nie są aktualizowane przez podatników, co jest niezgodne z ustawą z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników²⁷ i ustawą z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym²⁸. Konsekwencją takiego stanu jest niemożność podjęcia kontroli podatkowej, długotrwałość postępowań podatkowych z uwagi na doręczenia zastępcze²⁹, niemożność orzeczenia odpowiedzialności za zobowiązania podmiotu na osoby trzecie oraz prowadzenia egzekucji administracyjnej z uwagi na brak ujawnionego majątku.

Postępowania wobec osób trzecich dowodzą, że dane osobowe założycieli lub wspólników spółki ujawniane w akcie notarialnym są często niepełne lub nieaktualne, co uniemożliwia ustalenie osób reprezentujących spółkę, a w konsekwencji odpowiedzialnych za zobowiązania podatkowe lub za

²⁷ Dz.U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 ze zm.

²⁸ Dz.U. z 2007 r. Nr 168, poz. 1186 ze zm.

²⁹ Tryb wyjątkowy od zasady właściwego doręczania korespondencji, stosowany w przypadku braku możliwości doręczenia pisma adresatowi. Zgodnie z art. 150 O.p., pismo uznaje się za doręczone po upływie terminu podanego w zawiadomieniu o pozostawieniu pisma w placówce pocztowej lub urzędzie gminy (miasta). Zawiadomienie o przesyłce (dwukrotne) pozostawia się w skrzynce oddawczej lub na drzwiach biura lub innego pomieszczenia, w którym adresat wykonuje czynności zawodowe. Nieodebrane (faktycznie) pismo zwracane jest organowi podatkowemu, który pozostawia je w aktach ze skutkiem doręczenia.

niezgłoszenie aktualizacji danych. Dodatkowym utrudnieniem jest to, że osoby ujawnione w rejestrze jako członkowie zarządu przedkładają uchwały odwołujące ich ze sprawowanej funkcji. Uchwały te, w licznych przypadkach nie są zgłaszane do organu rejestrowego, jednocześnie nie są zgłaszane uchwały powołujące nowy zarząd. Utrudnia to również wyciągnięcie odpowiednich sankcji wobec osób odpowiedzialnych. Mechanizmy te są znane Ministerstwu Finansów. Sprawa ta wymaga wypracowania metod, które zapobiegą takim praktykom, z uwagi na znaczne skutki w postaci należnych a niepobranych kwot podatku.

Przedawnianie się zobowiązań podatkowych

Kontrolowane urzędy skarbowe w latach 2006–2007 i w I półroczu 2008 r. odpisały z ewidencji przedawnione zobowiązania w CIT na kwotę 20.833,5 tys. zł.

NIK nie wniosła uwag do zasadności odpisania z ewidencji księgowej przedawnionych zaległości podatkowych w CIT w 12 urzędach³⁰. W badanych sprawach postępowanie egzekucyjne zarówno w stosunku do podatnika, jak i osób trzecich nie przyniosło efektów. Głównymi przyczynami przedawniania się zobowiązań podatkowych był brak możliwości zaspokojenia roszczeń z majątku dłużnika oraz zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej przy jednoczesnym braku majątku dłużników. Stwierdzone w 7 urzędach przypadki dopuszczenia do przedawnienia dotyczyły głównie opóźnienia wszczęcia i przewlekłości postępowań przenoszących odpowiedzialność za zobowiązania podatników na osoby trzecie oraz niewykorzystywania wszystkich możliwych środków egzekucyjnych i uprawnień do zabezpieczania i egzekwowania zaległości od osób trzecich. W US w Wołominie brakowało kompletnej dokumentacji dotyczącej 3 badanych spraw, w których nastąpiło przedawnienie.

Wyniki obecnej kontroli, podobnie jak wyniki kontroli przeprowadzonej w 19 urzędach w 2006 r. wskazują, że nadal występują znaczne rozbieżności między wykazywanymi kwotami przedawnień a stanem faktycznym³¹. W 3 kontrolowanych urzędach skarbowych z opóźnieniem odpisano, jako przedawnione zobowiązania podatkowe na kwotę co najmniej 4.779,6 tys. zł. W 4 innych urzędach stwierdzono zaniżenie o 1.844,1 tys. zł kwot zobowiązań, które uległy przedawnieniu,

³⁰ W każdym urzędzie przeanalizowano przyczyny przedawnienia w 3 sprawach.

³¹ Na nieprawidłowości w tym zakresie wskazała NIK w *Informacji o wynikach kontroli przedawniania się zobowiązań podatkowych w latach 2004–2005 i w I półroczu 2006 r.*, KBF, 41017/06, czerwiec 2007 r.

ale nie zostały odpisane z ewidencji księgowej i nadal były wykazywane jako zaległości³². Zaniechanie przez urzędy skarbowe odpisywania przedawnionych zobowiązań podatkowych, poza zaniżeniem faktycznej wielkości przedawnionych zobowiązań podatkowych, skutkowało wykazywaniem w sprawozdaniach wyższych od rzeczywistych zaległości podatkowych, co NIK ocenia jako nierzetelne.

Nieprawidłowości te w trakcie kontroli tłumaczono koniecznością gruntownej analizy podstaw do dokonania odpisu, z uwzględnieniem przerw w biegu przedawnienia oraz obawą, by w świetle zmieniających się przepisów nie dokonać odpisu przedwcześnie, przed uzyskaniem całkowitej pewności co do bezskuteczności egzekucji i upływu terminu przedawnienia.

NIK wielokrotnie wskazywała, że skuteczność realizacji zadań nałożonych na organy podatkowe zależy w niemałym stopniu od jakości i stabilności prawa podatkowego³³. Kontrola wykazała, że interpretacja przepisów przejściowych wynikająca ze zmian art. 70 ustawy Ordynacja podatkowa (w zakresie przerw w biegu przedawnienia), a także przepisu art. 118 O.p. nadal stwarza problemy w rozstrzyganiu indywidualnych spraw, np.: w *US w Chełmie przyczyną nieodpisania z ewidencji przedawnionych zaległości 6 podatników w łącznej kwocie 190 tys. zł było m.in. niewłaściwe interpretowanie przez Kierownictwo Urzędu art. 118 Ordynacji podatkowej, tj. przyjęcie, iż wydanie decyzji o odpowiedzialności podatkowej członka zarządu osoby prawnej wydłuża termin przedawnienia zobowiązania podatnika o trzy lata. Zobowiązań tych nie wyksięgowano pomimo, że od 2007 r. w posiadaniu Urzędu pozostawały interpretacje Ministerstwa Finansów, że przedawnienie zaległości podatnika powoduje wygaśnięcie zobowiązania osoby trzeciej.*

NIK ocenia pozytywnie powołanie w urzędach skarbowych wyspecjalizowanych komórek do uporządkowania ewidencji zaległości, analizy zastosowanych środków egzekucyjnych i wskazywania innych możliwości ściągnięcia należności. Stwierdzono jednak, że w 5 urzędach nie wypełniły prawidłowo swojej funkcji zespoły, których zadaniem było monitorowanie i analiza zaległości zagrożonych

³² W Trzecim Mazowieckim US w Radomiu, w US Końskie, US Chełm i w US Wołomin.

³³ Np. w *Informacji o wynikach kontroli rozliczania się podmiotów gospodarczych ze zobowiązań z podatku dochodowego od osób prawnych*, 95/2003/P02167/LWR, czerwiec 2003 r. (str. 10); w *Informacji o wynikach kontroli przedawniania się zobowiązań podatkowych w latach 2004–2005 i w I półroczu 2006 r.*, KBF, 41017/06, czerwiec 2007 r.(str. 8).

przedawnieniem, np.: w *Trzecim US Warszawa-Śródmieście Zespół ds. przedawnień*, utworzony w październiku 2006 r., w zakresie podatku CIT analizował sprawy o mniejszej wadze, odpisując jako przedawnione kwoty 42,4 tys. zł w 2007 r. i 13,5 tys. zł w I połowie 2008 r.; analizy największych zaległości nie przeprowadził również *Referat Przenoszenia Odpowiedzialności oraz Funkcji Wierzyciela*, utworzony w lipcu 2008 r.; w ewidencji urzędu nadal figurują znaczne kwoty zaległości, powstałe w odległych latach (co najmniej 7.347,5 tys. zł), których ściągalność jest wątpliwa i w których istnieje potrzeba ustalenia, czy w sprawie nastąpiło przerwanie biegu przedawnienia³⁴.

Kontrola podatkowa i postępowanie po kontroli podatkowej

Typując podatników do kontroli kierowano się dyspozycjami i zaleceniami Ministra Finansów, zawartymi w Zadaniach dla izb skarbowych i urzędów skarbowych na lata 2006, 2007 i 2008 oraz w oparciu o strategię zarządzania ryzykiem zewnętrznym, z uwzględnieniem obszarów ryzyka określonych w Krajowym i Wojewódzkim Planie Dyscypliny Podatkowej na poszczególne lata. Jednym z obszarów ryzyka byli podatnicy wykazujący straty z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej. Uwzględniano również podatników prowadzących działalność nierentowną i podmioty wykazujące dochody zwolnione od opodatkowania. Wyniki kontroli w urzędach skarbowych wykazały, że urzędy przeprowadzające kontrole w powyższych obszarach uzyskiwały wysoki wskaźnik stwierdzenia nieprawidłowości i ustalały znaczne kwoty uszczerpków podatku.

Wskaźnik objęcia kontrolą podatników podatku dochodowego od osób prawnych był znikomy. W 19 kontrolowanych urzędach skarbowych zarejestrowanych było około 41 tysięcy podatników, z tego 24 tysiące w 9 tzw. „dużych” urzędach skarbowych i 7 tysięcy w 10 pozostałych urzędach.

W okresie objętym kontrolą NIK, w 9 „dużych” urzędach skarbowych przeprowadzono ogółem 1.501 kontroli³⁵, w tym 972 zakończono stwierdzeniem

³⁴ Zgodnie z art. 70 § 3 O.p. bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenie upadłości; zgodnie z art. 70 § 4 O.p. bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu przedawnienia biegnie on na nowo odpowiednio: od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego (§ 3) i od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny (§ 4).

³⁵ Chodzi o kontrole obejmujące pełny okres podatkowy (najczęściej rok), tzw. kontrole „właściwe”. Podane liczby oznaczają kontrole zakończone w okresie objętym kontrolą, choćby były wszczęte przed tym okresem.

nieprawidłowości³⁶. W okresie do 30 czerwca 2008 r. wydanych zostało 227 decyzji na kwotę 66.875,7 tys. zł, ponadto w wyniku kontroli podatnicy złożyli 411 korekt zeznań podatkowych na kwotę 34.988,5 tys. zł. Wskaźnik objęcia podatników kontrolą w okresie 2,5 roku wyniósł 6,25%. Najwięcej kontroli przeprowadzono w Pierwszym Wielkopolskim US w Poznaniu (367), Lubelskim US w Lublinie (243), Zachodniopomorskim US w Szczecinie (216).

W 9 kontrolowanych „zwykłych” urzędach skarbowych³⁷ przeprowadzono ogółem 109 kontroli, w tym 79 zakończonych stwierdzeniem nieprawidłowości. Wydanych zostało 26 decyzji na kwotę 1.829,6 tys. zł. Ponadto, w wyniku kontroli podatnicy złożyli 48 korekt zeznań podatkowych na kwotę 105,5 tys. zł. Wskaźnik objęcia podatników kontrolą w okresie 2,5 roku wyniósł 0,66%.

Priorytetem dla urzędów skarbowych były kontrole w zakresie podatku od towarów i usług, w szczególności podmiotów wykazujących zwroty tego podatku. Jako powód małej, w stosunku do potrzeb, liczby kontroli naczelnicy „zwykłych” urzędów skarbowych wskazywali głównie ograniczenia kadrowe, w tym brak wyspecjalizowanej kadry do kontroli podatników prowadzących księgi rachunkowe na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości³⁸ i trudności pozyskania specjalistów z uwagi na warunki płacowe.

Z powodu braku specjalistów nie planowano i nie przeprowadzono żadnej kontroli US w Końskich, a US w Wołominie przeprowadził zaledwie trzy kontrole w CIT.

W US w Chełmie, nieprzygotowanie większości pracowników Działu Kontroli Podatkowej do wykonywania czynności kontrolnych u podatników prowadzących księgi rachunkowe spowodowało unikanie kontroli u podatników prowadzących działalność w większych rozmiarach; kontrole w zakresie CIT prowadzono jedynie u podatników prowadzących działalność w stosunkowo niewielkich rozmiarach; roczne przychody 8 skontrolowanych przez Urząd podatników wynosiły od 10 tys. zł do 320,8 tys. zł, podczas gdy podatników osiągających przychody przekraczające 500 tys. zł było ponad 120. Urząd nie podjął kontroli podatkowej u podmiotów nieuwzględnionych w planach kontroli UKS, pomimo że wcześniej uznał za celowe

³⁶ Z tego 638 w wymiarze finansowym i 334 nieprawidłowości o innym charakterze, np. w zakresie prowadzonych ewidencji.

³⁷ Nie przeprowadził żadnej kontroli US w Końskich.

³⁸ Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.

wytypowanie ich do tej kontroli. UKS uznał tych podatników za „małe podmioty” i nie uwzględnił ich w planach kontroli skarbowej.

Również w „dużych” urzędach skarbowych liczba kontroli była znacznie niższa niż wyselekcjonowana liczba podmiotów spełniających kryteria objęcia kontrolą (znajdujących się w wyznaczonym obszarze ryzyka). Wskazywano, że na urzędy nakładane są nowe zadania przy niezmiennym stanie zatrudnienia, np. w okresie 4,5 letniej działalności Pierwszego Mazowieckiego US w Warszawie, liczba obsługiwanych podmiotów prawie podwoiła się (na dzień 30.06.08 wyniosła 7375 podatników), a liczba etatów zmniejszyła się w 2007 r. o 8,5 etatu. Pomimo wzrostu zadań, w 2008 r. urząd dysponował mniejszą o 10% liczbą etatów niż planowano w 2003 r., przy założeniu, że będzie obsługiwał 2800 podmiotów.

W każdym „dużym” urzędzie skarbowym zbadano po 10 postępowań kontrolnych, a w pozostałych urzędach zbadano ogółem 78 postępowań kontrolnych (po 10 lub tyle ile przeprowadzono).

Nieprawidłowości dotyczące terminu prowadzenia kontroli stwierdzono w 2 urzędach, np. w *Świętokrzyskim US w Kielcach ze znacznym opóźnieniem podjęto kontrolę jednej ze spółek za okres 2000–2002 r., pomimo otrzymania w maju 2004 r. wniosku Prokuratury (za pośrednictwem UKS w Kielcach) o przeprowadzenie kontroli, czynności kontrolne za 2000 i 2001 r. podjęto w 2006 r., a za 2002 r. w 2007 r., co skutkowało przedawnieniem się zobowiązania za 2000 r. w kwocie 3,8 tys. zł.*

Z zachowaniem odpowiednich procedur wynikających z przepisów O.p. prowadzono postępowania kontrolne w 15 kontrolowanych urzędach. Nieprawidłowości stwierdzone w 3 urzędach dotyczyły:

- niezamieszczenia w 3 protokołach kontroli prowadzonych w 2007 r. przez Pierwszy US w Białymstoku oceny prawnej sprawy (obowiązek ten wprowadzono od 2007 r.), a także niezamieszczenia w protokole kontroli przeprowadzonej przez US w Ząbkowicach Śląskich pouczenia o prawie podatnika do złożenia korekty deklaracji, co stanowiło naruszenie art. 290 § 2 pkt 6a i pkt 7 O.p.,
- braku zachowania w 2 postępowaniach prowadzonych przez Dolnośląski US we Wrocławiu zasady pisemności przy dokumentowaniu faktów zapoznania stron z zebrany materiałem dowodowym lub przypadków rezygnacji stron z takiego prawa, co stanowiło naruszenie art. 200 O.p.

Badaniem objęto 93 postępowania podatkowe, prowadzone w wyniku ustaleń analizowanych postępowań kontrolnych. NIK nie wniosła uwag do prawidłowości i terminowości postępowania w 12 urzędach.

Okres upływający pomiędzy datą zakończenia kontroli, a datą wszczęcia postępowania podatkowego nie przekraczał 3 miesięcy³⁹ w 13 urzędach. Po 8 miesiącach wszczęto jedno postępowanie w US Warszawa-Bielany, jednak nastąpiło to z przyczyn niezależnych od Urzędu. Nienaliczone odsetki, zgodnie z art. 54 § 1 pkt 6 O.p. wyniosły 164,5 tys. zł. W Warmińsko-Mazurskim US w Olsztynie, z uwagi na zbliżający się termin przedawnienia, postępowanie podatkowe wszczęto przed dniem doręczenia protokołu kontroli.

Czas trwania postępowań podatkowych w zbadanych sprawach w 5 urzędach przekraczał jeden rok, przy czym w 3 urzędach dochodził do 16–17 miesięcy. Przewlekłe były prowadzone postępowania w US Poznań-Winogrady, w którym stwierdzono brak powodów przedłużania postępowania i w Dolnośląskim US we Wrocławiu. Obowiązku poinformowania strony o przyczynach niedotrzymania miesięcznego terminu załatwienia sprawy i wyznaczeniu nowego terminu zaniechano w 2 postępowaniach niezakończonych w terminie przez US Warszawa-Bielany i przez Trzeci US Warszawa-Śródmieście oraz w 1 postępowaniu prowadzonym w Lubelskim US w Lublinie.

Postępowania podatkowe prowadzono zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa w 12 kontrolowanych urzędach. Na potrzebę dołożenia większej staranności w działaniach pokontrolnych zwrócono uwagę w 6 urzędach. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły:

- niezagwarantowania stronie czynnego udziału w postępowaniu podatkowym (*w 1 sprawie w US Warszawa-Bielany, z naruszeniem art. 123 i 190, 200 O.p.*) oraz niezapewnienia stronie prawa do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego (*w 3 postępowaniach w US Poznań-Winogrady, tj. z naruszeniem 200 § 1 O.p. i w 1 sprawie z naruszeniem art. 190 O.p.*);

³⁹ Zgodnie z art. 54 § 1 pkt 6 O.p., nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia kontroli podatkowej do dnia doręczenia decyzji w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, jeżeli postępowanie podatkowe nie zostało wszczęte w terminie 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli. Art. 54 § 1 pkt 6 O.p. został uchylony z dniem 1 stycznia 2009 r.

- niekompletności materiału dowodowego, braku dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego w 5 urzędach (*w Lubelskim US w Lublinie, w Zachodniopomorskim US w Szczecinie, w Pierwszym Wielkopolskim US w Poznaniu, w US w Chełmie i w US Poznań-Winogrady, tj. z naruszeniem art. 187 O.p.*).

NIK oceniła negatywnie długotrwałe wprowadzanie do systemu Poltax danych z decyzji podatkowych i korekt po przeprowadzonym postępowaniu kontrolnym w: US Warszawa-Bielany, US Bartoszyce i w Pierwszym Wielkopolskim US w Poznaniu, np. w *US Warszawa-Bielany jedną decyzję wprowadzono po upływie 100 dni od uzyskania przez Urząd informacji o doręczeniu decyzji.*

Ulgi podatkowe

W 19 kontrolowanych urzędach wydano ogółem 85 decyzji, którymi udzielono ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w CIT na kwotę ogółem 129.717,5 tys. zł. Najczęstszą formą pomocy udzieloną przedsiębiorcom było rozłożenie zaległości na raty lub odroczenie terminu płatności zobowiązania (99,8%). Umorzono 12 podatnikom kwotę ogółem 231,7 tys. zł i były to najczęściej odsetki za zwłokę. Nie stwierdzono nieprawidłowości przy podejmowaniu decyzji w sprawie ulg w 11 urzędach. Nieprawidłowości i uchybienia w 8 urzędach dotyczyły pojedynczych spraw:

- zbyt długiego prowadzenia postępowań (w 2 urzędach),
- podjęcia decyzji o udzieleniu ulgi przez niewłaściwą osobę (w jednym urzędzie),
- naruszenia zasad art. 122 i art. 187 O.p., tj. podjęcia decyzji w oparciu o niepełne dane, bez dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego (w dwóch urzędach),
- nieprawidłowego naliczenia odsetek i opłaty prolongacyjnej (w 2 urzędach).
- rozpatrzenia sprawy w innym zakresie niż wniosowała strona (w 1 urzędzie).

4. Informacje dodatkowe o przeprowadzonej kontroli

4.1. Przygotowanie kontroli

Poprzednią kontrolę poboru podatku dochodowego od osób prawnych NIK przeprowadziła w 2002 r.⁴⁰ Stwierdzono wówczas, że obniżyła się efektywność postępowania egzekucyjnego pomimo wzrostu wskaźnika zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym. We wszystkich kontrolowanych urzędach skarbowych występowało zjawisko nieterminowego składania przez podmioty gospodarcze deklaracji i zeznań podatkowych, a część podatników bezpodstawnie odstąpiła od tego obowiązku. Nastąpił znaczący wzrost kwot strat finansowych obniżających dochód brutto podatników. Kontrolowane urzędy skarbowe przeprowadzały coraz mniej kontroli u podatników, pomimo stwierdzania wielu nieprawidłowości.

Kontrolę P/08/024 przeprowadzono na terenie 8 województw. W każdym województwie kontrolą objęto po 2 urzędy skarbowe (w tym jeden „duży”), z wyjątkiem województwa mazowieckiego, gdzie kontrolą objęto 5 urzędów skarbowych. Do kontroli wybrano urzędy o największej liczbie osób prawnych podlegających CIT oraz najwyższej relacji zaległości w CIT na koniec 2007 r. do kwoty dochodów. Sprawdzono monitorowanie przez urzędy skarbowe wywiązywania się przez podatników z obowiązków składania deklaracji i zeznań podatkowych, wpłacanie należnych kwot podatku, ujmowanie danych z tych dokumentów w systemie Poltax. Zbadano prawidłowość czynności sprawdzających. W szczególności badaniem w tym zakresie objęto po 44 deklaracje podatku CIT za 2006 r. i po 100 zeznań rocznych CIT (po 50 za 2006 i 2007 r.) – według kryterium największej straty i największego zysku oraz niewielkiej straty/zysku przy najwyższych przychodach. Badaniem objęto także po 10 przypadków, kiedy dokumenty te nie zostały złożone. Przedmiotem kontroli były zaległości, ze szczególnym uwzględnieniem zaległości powstałych najwcześniej, prawidłowość i rzetelność postępowań kontrolnych (po 10 w każdym urzędzie, w tym

⁴⁰ Informacja o wynikach kontroli rozliczania się podmiotów gospodarczych ze zobowiązań z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych 95/2003/P/02/167/LWR, czerwiec 2003 r.

5 zakończonych wydaniem decyzji) i postępowań podatkowych po zakończeniu kontroli podatkowej.

Doboru spraw do kontroli dokonano z wykorzystaniem narzędzi informatycznych.

Oceny działalności jednostek poddanych kontroli dokonane zostały według jednolitych mierników (kwoty nieprawidłowości, rzetelność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych) według czterostopniowej skali (ocena pozytywna, pozytywna pomimo stwierdzonych uchybień, pozytywna pomimo stwierdzonych nieprawidłowości, ocena negatywna).

4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli

Na finansowe rezultaty kontroli złożyły się:

1. nieprawidłowości w wymiarze finansowym w kwocie ogółem 29.268,8 tys. zł, z tego:
 - a) uszczuplenia środków publicznych w kwocie 1.586,9 tys. zł;
 - b) inne nieprawidłowości w wymiarze finansowym w kwocie 20.300,5 tys. zł;
 - c) kwoty odpowiadające nierzetelnym danym w ewidencji finansowo-księgowej lub sprawozdawczości w wysokości – 7.381,3 tys. zł;
2. korzyści finansowe w kwocie 1.338,1 tys. zł.

Protokoły kontroli w 20 kontrolowanych jednostkach podpisane zostały bez zastrzeżeń. Naczelnicy Trzeciego US Warszawa-Śródmieście, Pierwszego US w Koszalinie i US w Chełmie (na podstawie art. 59 ust. 2 ustawy o NIK) złożyli na piśmie dodatkowe wyjaśnienia dot. przyczyn i okoliczności powstania nieprawidłowości przedstawionych w protokołach kontroli. Stwierdzone nieprawidłowości i wnioski zostały omówione na naradach pokontrolnych.

Oceny, uwagi i wnioski zawarto w 20 wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do kierowników jednostek kontrolowanych. Skierowano również wystąpienie do Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu w związku z ustaleniami kontroli w Pierwszym Wielkopolskim US. Do ocen, uwag i wniosków nie zgłoszono zastrzeżeń.

W wystąpieniu pokontrolnym, skierowanym do Ministra Finansów, sformułowano wnioski pokontrolne zmierzające do podjęcie działań, które przyczynią się do zwiększenia ilości kontroli doraźnych w zakresie prawidłowości wpłacanych

w trakcie roku podatkowego zaliczek w CIT, a także wypracowanie metodologii monitorowania trwałości wydawanych decyzji przez organy podatkowe.

Minister Finansów poinformował o przyjęciu wniosków do realizacji, tj. że zaleci urzędom skarbowym dokonywanie analizy zeznań podatkowych w zakresie wykazywania zaliczek miesięcznych, a wyniki działań podjętych przez urzędy będą analizowane. Od 2009 r. rozszerzona zostanie sprawozdawczość w celu monitorowania trwałości decyzji wydawanych przez organy podatkowe.

W wystąpieniach pokontrolnych, skierowanych do naczelników urzędów skarbowych, sformułowano wnioski pokontrolne zmierzające do: zapewnienia terminowego ujmowania danych z zeznań i decyzji w systemie Poltax i niezwłocznego podejmowania działań windykacyjnych i egzekucyjnych, monitorowania zaległości ze szczególnym uwzględnieniem zagrożonych przedawnieniem, wyeliminowania opóźnień we wszczynaniu i opieszałości w prowadzeniu postępowań prowadzonych wobec osób odpowiedzialnych za zobowiązania podatników, zwiększenia liczby kontroli podatkowych i większej staranności w postępowaniach pokontrolnych. Naczelnicy urzędów skarbowych poinformowali o przyjęciu wniosków do realizacji i podjętych działaniach dla ich wykorzystania.

5. Załączniki

1. Wykaz jednostek organizacyjnych NIK, które przeprowadziły kontrolę, skontrolowanych podmiotów oraz osób zajmujących kierownicze stanowiska, odpowiedzialnych za kontrolowaną działalność
2. Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowań ekonomicznych i organizacyjnych
3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności
4. Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.

**Wykaz skontrolowanych podmiotów, jednostek organizacyjnych NIK,
które przeprowadziły w nich kontrolę oraz lista osób
zajmujących kierownicze stanowiska, odpowiedzialnych za kontrolowaną działalność**

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Kontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność (w US naczelnik lub p.o. naczelnika)
1	2	3	4
1.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów	21.07.2004-31.10.2005 – Mirosław Gronicki, 31.10.2005-07.01.2006 – Teresa Lubińska, 07.01.2006-24.06.2006 – Zyta Gilowska, 24.06.2006-14.07.2006 – Paweł Wojciechowski, 14.07.2006-22.09.2006 – Stanisław Kluza, 22.09.2006-16.11.2007 – Zyta Gilowska, od 16.11.2007 – Jan Vincent-Rostowski
2.	„ – „	Pierwszy Mazowiecki US w Warszawie	01.01.2004 – 12.12.2006 – Juliusz Kamiński, od 13.12.2006 – Elżbieta Burakowska (p.o.)
3.	„ – „	US Warszawa-Bielany	01.01.1996-28.08.2006 – Bogusława Włodkowska, od 29.08.2006 – Danuta Lesiak (p.o.),
4.	„ – „	Trzeci US Warszawa-Śródmieście	01.01.2006-16.10.2006 – Jolanta Ozimek (p.o.), od 17.10.2006-31.07.2006 – Andrzej Sikociński (p.o.), od 01.08.2008 – Iwona Graf (p.o.)
5.	Delegatura NIK w Białymstoku	Podlaski US w Białymstoku	01.01.2004 - 04.09.2006 – Edward Kosakowski, 05.09.2006 – 27.10.2008 – Barbara Olszyńska (p.o.) od 28.10.2008 – Ewa Hrebin (p.o.)
6.		Pierwszy US w Białymstoku	od 08.03.2004 – Małgorzata Sokół-Kreczko
7.	Delegatura NIK w Kielcach	Świętokrzyski US w Kielcach	Do 26.04.2006 – Andrzej Sipta, 27.04.2006-05.11.2007 – Paweł Kielb, 06.11.2007-06.11.2008 – Katarzyna Jankowska, od 07.10.2008- Ewa Kominek-Sztuk (p.o.)
8.	„ – „	US w Końskich	Do 08.06.2006 – Marek Basiak, 09.06.2006-20.03.2007 – Anna Czyż (p.o.), od 21.03.2007 – Zbigniew Urbaszek (p.o.)
9.	Delegatura NIK w Lublinie	Lubelski US w Lublinie	01.01.2004-30.06.2006 – Andrzej Soczyński, od 01.07.2006 – Bernard Zięba (p.o.)
10.	„ – „	US w Chełmie	01.01.2006-31.05.2006 – Wiesław Kawarski, 101.06.2006-31.01.2007 – Alicja Kupczyńska, 01.02.2007-17.04.2008 – Dariusz Furmanek, od 18.04.2008 – Anna Zięba-Bednaruk (p.o.)
11.	Delegatura NIK w Olsztynie	Warmińsko-Mazurski US w Olsztynie	01.01.2004-17.10.2006 – Elżbieta Fąk, 17.10.2006-17.11.2008 – Ewa Wróblewska (p.o.), od 18.11.2008 – Elżbieta Fąk (p.o.)
12.		US w Bartoszycach	od 01.05.2002 – Michał Sprawka
13.	Delegatura NIK w Poznaniu	Pierwszy Wielkopolski US w Poznaniu	od 01.01.2004 – Jolanta Koprucka-Purol
14.	„ – „	US Poznań-Winogrody	od 15.01.1996 – Mariusz Hełkowski
15.	Delegatura NIK w Szczecinie	Zachodniopomorski US w Szczecinie	01.01.2004-05.07.2006 – Jarosław Grabowski, od 06.07.2006 – Andrzej Tyrcha (p.o.)
16.	„ – „	Pierwszy US w Koszalinie	od 17.09.2001 – Maria Kowalczyk
17.	Delegatura NIK w Warszawie	Trzeci Mazowiecki US w Radomiu	01.01.2004-24.05.2006 – Czesław Snopek, 25.05.2006-16.07.2007 – Janusz Kot (p.o.), od 17.07.2007 – Jerzy Krekora (p.o.)
18.	„ – „	US w Wołominie	od 01.01.1997 – Wojciech Rozbicki
19.	Delegatura NIK we Wrocławiu	Dolnośląski US we Wrocławiu Mazowieckim	od 01.07.2005 – Marianna Wojtowicz
20.	„ – „	US w Żąbkowicach Śląskich	od 01.09.1986 – Czesław Lubieszko

Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowań ekonomicznych i organizacyjnych

Zadania organów podatkowych

Na podstawie art. 5 ust. 6 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych⁴¹ (uuis), do zadań naczelników urzędów skarbowych należy ustalanie i pobór podatków, rejestrowanie podatników i przyjmowanie deklaracji podatkowych, wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, a także prowadzenie dochodzeń w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Siedziby i zakres terytorialny działania naczelników urzędów skarbowych określa załącznik 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych⁴².

Poborem podatku dochodowego od osób prawnych zajmowało się 401 urzędów skarbowych, w tym 20 urzędów do obsługi niektórych kategorii podatników określonych w art. 5 ust. 9b ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych⁴³. Zgodnie z art. 5 ust. 9a uuis, terytorialny zasięg działania w zakresie obsługi niektórych kategorii podatników może obejmować terytorialny zasięg działania innych urzędów skarbowych.

Zadanie poboru podatku dochodowego w urzędach skarbowych należy do działów (referatów) podatku dochodowego. Według liczby złożonych zeznań rocznych w 2007 r. urzędy obsługiwały 288.263 podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Pobór podatku dochodowego od osób prawnych w okresie objętym kontrolą (lata 2006–2007 i I połowa 2008 r.) był realizowany w warunkach dobrej koniunktury gospodarczej. Wpływy podatkowe z podatku CIT⁴⁴ dynamicznie rosły; w 2007 r. wyniosły 32.165,5 mln zł i były wyższe niż w 2006 r. o 26,9%. W I połowie 2008 r. wyniosły 18.236,5 mln zł i były wyższe niż w analogicznym okresie ubiegłego roku o 16,5%, a w całym 2008 r. wyniosły 34.635,0 mln zł i były wyższe niż w 2007 r. o 7,7%.

Dochody budżetu państwa z podatku CIT w 2007 r. wynosiły 24.540,2 mln zł i były wyższe niż w 2006 r. o 26,9%. W I połowie 2008 r. wyniosły 14.314,9 mln zł

⁴¹ Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.

⁴² Dz.U. Nr 2109, poz. 2027 ze zm.

⁴³ Dz.U. z 2004 r. nr 121, poz. 1267 ze zm.

⁴⁴ Kwoty wraz z udziałami w podatku jednostek samorządu terytorialnego.

i były wyższe niż w analogicznym okresie ubiegłego roku o 19,8%, a w całym 2008 r. wyniosły 27.159,7 mln zł i były wyższe niż w 2007 r. o 2.619,5 mln zł, tj. o 10,7%. Udział dochodów z CIT w budżecie państwa w 2007 r. wynosił 10,4% i był wyższy niż w 2006 r. o 0,6%.

Przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa

Powstawanie i wygasanie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych

Do powstawania zobowiązań podatkowych w podatku od osób prawnych stosuje się art. 21 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴⁵, zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (tzw. tryb powstawania zobowiązań z mocy prawa).

Zgodnie z art. 70 § 1 O.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu (art. 70 § 8 O.p.). Na wydłużenie okresu przedawnienia mogą mieć wpływ zdarzenia powodujące: przerwanie biegu przedawnienia (art. 70 § 3 i 4 O.p.), zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 6 i 7 O.p.), brak rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 2 O.p.).

Kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe

Przepisy dotyczące przeprowadzania kontroli podatkowej zawarto w art. 281–292 O.p.

Zgodnie z art. 139 § 1 O.p., załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Jeżeli decyzja kończąca postępowanie nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji (art. 54 § 1 pkt. 7 O.p.).

Zasady odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe

Zgodnie z art. 107 § 1 O.p. za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Za zaległości podatkowe spółek posiadających osobowość prawną (tj. spółek

⁴⁵ Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.

z ograniczoną odpowiedzialnością, spółek akcyjnych, oraz odpowiedników tych spółek w organizacji) odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu nie spełnił warunków określonych w art. 116 § pkt 1 i 2 O.p. Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały w czasie pełnienia przez nich obowiązków członków zarządu (art. 116 § 2 O.p.).

Zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych

Ogólne zasady opodatkowania

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴⁶ (updog) podatnikami tego podatku są osoby prawne i spółki kapitałowe we w organizacji. Na podstawie art. 1 ust. 2, przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, chyba że mają siedzibę lub zarząd w innym państwie i są traktowane zgodnie z przepisami tego państwa jak osoby prawne (art. 1 ust. 3).

Podstawowym kryterium dla celów opodatkowania tym podatkiem jest posiadanie przez podatnika siedziby lub zarządu na terytorium RP. W tej sytuacji podatnicy ci podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swych dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (nieograniczony obowiązek podatkowy – art. 3 ust. 1). Podatnicy, jeśli nie mają na terytorium RP siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu, tylko od dochodów, które osiągają na terytorium RP (ograniczony obowiązek podatkowy – art. 3 ust. 2).

Terminy płatności podatku

Na podstawie art. 25 ust. 1 updog obowiązuje generalna zasada, że podatnicy są obowiązani wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy między podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące.

Do dnia 1 stycznia 2007 r. oprócz wspomnianego obowiązku ciążył na podatnikach CIT wymóg składania deklaracji o wysokości dochodu (straty) osiągniętego od początku roku podatkowego, który został zniesiony w związku z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴⁷.

⁴⁶ Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.

⁴⁷ Dz.U. Nr 217, poz. 1589.

Zaliczki miesięczne za okres od pierwszego do przedostatniego miesiąca roku podatkowego podatnik uiszcza w terminie do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczka za ostatni miesiąc jest uiszczana w wysokości zaliczki za miesiąc poprzedni do 20 dnia ostatniego miesiąca roku podatkowego (art. 25 ust. 1a).

Wyjątki od tej zasady rozliczeń dotyczą: podatników rozpoczynających działalność (art. 25 ust. 1b-2), podatników uzyskujących przychody z działalności rolniczej (art. 25 ust. 2a), podatników będących małymi przedsiębiorcami (art. 25 ust. 11–12), którzy mogą wpłacać zaliczki kwartalnie. W trakcie roku podatkowego podatnicy mogą również rozliczać się z zaliczek w systemie uproszczonym (art. 25 ust. 6–10 updog). Wpłata zaliczek jest wówczas uzależniona od podatku należnego, wykazanego w zeznaniu złożonym w roku poprzedzającym dany rok podatkowy lub w zeznaniu złożonym w roku poprzedzającym dany rok podatkowy o dwa lata.

Zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy, podatnicy mają obowiązek złożenia zeznania o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym – do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku (ostateczne rozliczenie podatku za rok podatkowy).

Podstawa opodatkowania i wysokość podatku

Zgodnie z art. 18 ust. 1 updog podstawę opodatkowania stanowi dochód, po odliczeniach przewidzianych ustawą. Dochodem, zgodnie z art. 7 ust. 2, jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą.

Podatek wynosi 19% podstawy opodatkowania, czyli dochodu (art. 19 ust. 1). Wyjątki od tej generalnej zasady, która przewiduje, iż podstawę opodatkowania stanowi dochód, zostały wymienione w art. 21 i 22 ustawy, gdzie podatek ustala się w ryczałtowej wysokości od przychodu, a nie dochodu. Ponadto w przypadku udowodnienia przez organy podatkowe błędnie zadeklarowanych transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi obowiązuje stawka 50% (art. 19 ust. 4).

Z dniem 1 stycznia 2007 r. istotnej zmianie uległa definicja kosztów uzyskania przychodów obowiązująca na potrzeby CIT, która zawarta jest w art. 15 ust. 1 ustawy. Przed tą datą za koszty uzyskania przychodów uznawano koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy. Obecnie kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy.

Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych

Kategorie podmiotów zwolnionych od podatku określa art. 6 ustawy. Zwolnienia przedmiotowe zawarte zostały natomiast w art. 17 ustawy. Z dniem 1 stycznia 2007 r. kategoria zwolnień przedmiotowych uległa istotnemu poszerzeniu o kategorie wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 44–49 ustawy. Ponadto z dniem 14 września 2007 r. wprowadzono ulgę dla podatników wytwarzających biokomponenty, wykorzystujących w tym celu surowce pochodzące z własnej produkcji lub nabyte, w tym pochodzące z importu lub nabycia wewnątrzwspólnotowego (art. 19a).

Zgodnie z art. 67b § 1 O.p. organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą (definicja tej działalności zawarta jest w art. 3 pkt. 9 O.p.) może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Ulgi te polegają na: umorzeniu w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej, odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty podatku, odroczeniu lub rozłożeniu na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę (art. 67a § 1 O.p.). Powyższe ulgi mogą być przyznane, gdy stanowią jeden z rodzajów pomocy publicznej wymienionych w art. 67b § 1 pkt 3 O.p., a także gdy dotyczą pomocy w ramach zasady de minimis (tj. pomocy nie przekraczającej kwoty 200 tys. euro brutto).

Zasady prowadzenia egzekucji administracyjnej

Zgodnie z art. 51 § 1 i 2 ustawy – Ordynacja podatkowa, podatek oraz zaliczka na podatek nie zapłacone w terminie stanowią zaległość podatkową. W przypadku niedotrzymania terminu płatności określonego w art. 25 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podlega on zasadom egzekucji określonym w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴⁸ (upea), na podstawie art. 2 § 1 pkt 1 tej ustawy. Tryb postępowania wierzycieli należności pieniężnych określony został w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴⁹.

Jeżeli w deklaracji lub zeznaniu złożonym przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych, zostało zamieszczone pouczenie, że stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego oraz zostało przesłane zobowiązanemu upomnienie, deklaracja może stanowić podstawę do wystawienia

⁴⁸ Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.

⁴⁹ Dz.U. Nr 137, poz. 1541 ze zm.

tytułu wykonawczego w sytuacji gdy podatnik nie wpłacił podatku w kwocie wykazanej w deklaracji (art. 3a upea).

W przypadku kwestionowania przez urząd wysokości podatku wykazanego w deklaracji w trybie przewidzianym w art. 21 § 3 o.p. podstawą do wystawienia tytułu może być jedynie wydana decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 15 § 1 upea, egzekucja administracyjna może być wszczęta, jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do zapłaty, przesłał mu pisemne upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku. Postępowanie egzekucyjne może być wszczęte dopiero po upływie 7 dni od dnia doręczenia tego upomnienia.

Zgodnie z art. 26 § 1 i 4 upea, organ egzekucyjny wszczyna egzekucję administracyjną na podstawie tytułu wykonawczego. Zasady prowadzenia egzekucji administracyjnej określone zostały w art. 26–61 upea. Zasady zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych zawarte są w art. 33–46 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Załącznik nr 3

Wykaz aktów prawnych dotyczących tematyki kontroli

1. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54 poz. 654 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 217, poz. 1589).
4. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urządach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.).
6. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. Nr 137, poz. 1541 ze zm.).
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych w organach podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. Nr 17, poz. 134 ze zm.).
8. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.).
9. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks Karny Skarbowy (Dz.U. z 2007 r., Nr 111, poz. 765 ze zm.).
10. Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 ze zm.)
11. Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2007 r. Nr 168, poz. 1186 ze zm.).

Załącznik nr 4

Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Minister Finansów
6. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
7. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
8. Szef Centralnego Biura Antykorupcyjnego
9. Biuro Bezpieczeństwa Narodowego