



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach

LKA.410.028.02.2015
P/15/011

KW
+ 2W1
14.12.15. #
102.3/2015
8

SKARBO	
Wz.	130544
72.	

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach
ul. Powstańców 29, 40-039 Katowice
T +48 32 784 42 00, F +48 32 784 42 30
lka@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/15/011 – Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontroler	Jerzy Horodecki, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 97074 z dnia 8 czerwca 2015 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2)
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Śląski Urząd Skarbowy w Sosnowcu ¹ , ul. Braci Mieroszewskich 97, 41-219 Sosnowiec
Kierownik jednostki kontrolowanej	Marcin Kuś, Naczelnik Urzędu Skarbowego (dowód: akta kontroli str. 3)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

W ocenie² Najwyższej Izby Kontroli Urząd rzetelnie dokonywał zabezpieczeń zobowiązań na majątku podatnika w każdym przypadku wystąpienia przesłanek określonych w art. 33 § 1³ ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴, w trakcie własnych kontroli podatkowych i postępowań podatkowych oraz przy rozpatrywaniu wniosków organów kontroli skarbowej. W wyniku prowadzonych czynności, w trakcie postępowań zabezpieczających skutecznie zabezpieczono jedynie środki w łącznej kwocie 1,6 tys. zł i 16,82 euro, co stanowiło 0,001 % kwoty zabezpieczonej decyzjami Naczelnika Urzędu. Było to związane przede wszystkim z faktem, iż podatnicy nie posiadali majątku i źródeł przychodów oraz brakiem kontaktu z tymi podatnikami. NIK zwraca uwagę na stwierdzone przypadki długiego okresu rozpatrywania przez Urząd wniosków o zabezpieczenie, w sytuacji, gdy z uwagi na to, że celem zabezpieczenia zobowiązań na majątku podatnika jest przeprowadzenie w przyszłości skutecznej egzekucji wierzytelności, istotnym czynnikiem jest szybkość (krótki okres) wydawania decyzji zabezpieczających.

W ocenie NIK postępowania egzekucyjne były prowadzone przez Urząd rzetelnie, środki egzekucyjne stosowano bez zbędnej zwłoki, w tym m.in. prowadzono postępowania o odpowiedzialności osób trzecich, a w objętej badaniem próbie nie stwierdzono przypadków przedawnienia zobowiązań. NIK zwraca jednak uwagę na niewystarczające działania Urzędu podejmowane w celu wszczęcia egzekucji na podstawie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁵ wobec trzech podmiotów, których adres został wykreślony

¹ Zwany dalej „Urzędem”.

² Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

³ Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.

⁴ Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm., zwana dalej „Ordynacją podatkową”.

⁵ Dz. U. z 2014 r. poz. 1619 ze zm., zwana dalej „ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji”.

w Krajowym Rejestrze Sądowym⁶ prowadzonym na podstawie ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym⁷, w kontekście biegu terminu przedawnienia, po upływie którego nie ma możliwości egzekucji zaległości.

W okresie objętym kontrolą wystąpiło obniżenie skuteczności egzekwowania zaległości, co związane było przede wszystkim ze wzrostem wartości zaległości, w tym wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁸, wzrostem zaległości wynikających z decyzji wydawanych przez dyrektorów UKS w odniesieniu do podatników, w stosunku do których egzekucja jest znacznie utrudniona lub wręcz niemożliwa, m.in. z uwagi na brak majątku czy brak kontaktu z podatnikiem.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika

Opis stanu
faktycznego

W okresie objętym kontrolą (od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r.⁹) Urząd dokonał 59 zabezpieczeń (na kwotę 273.751,1 tys. zł) na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej, w tym 32 (na kwotę 267.846,2 tys. zł) na podstawie wniosków organów kontroli skarbowej o zabezpieczenie zobowiązania, i tak:

- 46 (na kwotę 177.516,8 tys. zł) w 2014 r.,
- 13 (na kwotę 96.234,2 tys. zł) w I półroczu 2015 r.

Spśród ww. zabezpieczeń, 30 (na kwotę 200.853,8 tys. zł) dotyczyło zabezpieczeń zobowiązań podatkowych na majątku podatników, u których ujawniono wprowadzenie do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, w tym 25 (na kwotę 196.188,5 tys. zł) na podstawie wniosków organów kontroli skarbowej, i tak:

- 24 (na kwotę 107.675,5 tys. zł) w 2014 r.,
- 6 (na kwotę 93.178,3 tys. zł) w I półroczu 2015 r.

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. w przypadku 15 wniosków (na łączną kwotę 398.635,5 tys. zł), o zabezpieczenie zobowiązań, złożonych przez urzędy kontroli skarbowej¹⁰, Naczelnik Urzędu nie wydał decyzji o zabezpieczeniu w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 25-26)

Na podstawie objętej badaniem dokumentacji, dotyczącej postępowań podatkowych i kontroli podatkowych zakończonych w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. wydaniem 15 (wszystkich) decyzji wymiarowych¹¹ podmiotom wprowadzającym do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne¹², stwierdzono że:

⁶ Zwany dalej „KRS”.

⁷ Dz. U. z 2015 r. poz. 1142 zwana dalej „ustawą o KRS”.

⁸ Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm., zwana dalej „ustawą o podatku VAT”. Art. 108 ust.1 stanowi, że w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku jest obowiązana do jego zapłaty. Ust. 2 stanowi, że przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego. Ust. 4 stanowi, że w przypadku, o którym mowa w art. 17 ust. 2a do zapłaty podatku jest obowiązany podmiot, który nabył towary.

⁹ Oraz ustalenie stanu faktycznego w okresie wcześniejszym i późniejszym w zakresie mającym bezpośredni związek z prowadzeniem spraw od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r.

¹⁰ Zwanych dalej „UKS”.

¹¹ Wartość zaległości netto na dzień ich wydania wyniosła 10.456,2 tys. zł.

¹² W tym okresie wydano 16 decyzji przy czym w przypadku jednej nie wystąpiła zaległość na dzień jej wydania.

- zaległości z tytułu ww. decyzji w całości stanowiły zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług¹³,
- w czterech przypadkach wydane zostały, na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej, decyzje o zabezpieczeniu zobowiązania na majątku podatnika na kwotę 4.700,4 tys. zł¹⁴,
- w 11 przypadkach nie dokonano zabezpieczenia na majątku podatnika na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej, co w dokumentacji z przeprowadzonej analizy uzasadniano:
 - brakiem przesłanek określonych w art. 33 §1 Ordynacji podatkowej do zabezpieczenia na majątku podatnika (w przypadku siedmiu decyzji),
 - postawieniem podmiotu w stan upadłości likwidacyjnej (w przypadku dwóch decyzji),
 - faktem, iż w dwóch przypadkach, w których podmiot nie prowadził działalności pod wskazanym adresem oraz nie było z nim kontaktu (korespondencja doręczana w trybie zastępczym na podstawie art. 150 Ordynacji podatkowej), wydano od razu decyzję określającą i wszczęto postępowanie egzekucyjne (bez postępowania zabezpieczającego),
- w przypadku dwóch decyzji na kwotę 85,2 tys. zł¹⁵, zobowiązanie wymierzono podmiotowi, który na etapie prowadzenia kontroli przez Urząd nie miał majątku oraz źródeł dochodu, z którym nie było kontaktu i decyzję wymiarową doręczono w trybie zastępczym, na podstawie art. 150 Ordynacji podatkowej,
- w przypadku dwóch decyzji zobowiązania w łącznej kwocie 85,2 tys. zł wymierzono podmiotowi¹⁶, który nie prowadził działalności pod wskazanym adresem oraz nie było z nim kontaktu,
- w toku prowadzonych dwóch postępowań zabezpieczono na rachunkach bankowych kwotę 0,4 tys. zł i 5,67 euro.

(dowód: akta kontroli str. 53-64)

W wyniku badania dokumentacji dotyczącej 15 wniosków¹⁷ organów kontroli skarbowej¹⁸ (o najwyższych wartościach) na łączną kwotę 169.511,3 tys. zł, o dokonanie zabezpieczenia zobowiązania na majątku podatników, u których ujawniono wprowadzenie do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, stwierdzono że:

- w 11 przypadkach wydano decyzje o zabezpieczeniu zobowiązań na majątku podatnika na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej na łączną kwotę 104.272,6 tys. zł¹⁹,
- w 4 przypadkach po analizie wniosków urzędów kontroli skarbowej nie dokonano zabezpieczenia na majątku podatnika na podstawie art. 33 Ordynacji

¹³ Zwany dalej „podatkiem VAT”.

¹⁴ Decyzja nr PSUS/PP-3/4420-103-115/14/EF/90851 z dnia 25.06.2014 r. na kwotę 1.244,0 tys. zł oraz decyzja nr PSUS/SWII/4420-6-10/14/EW/9788 z dnia 10.07.2014 r. na kwotę 3.456,4 tys. zł. – decyzje te obejmowały należności czterech badanych decyzji wymiarowych objętych badaniem.

¹⁵ Decyzja nr PSUS/PP-1/4400-98-99/14 (za okres 1-2/2014) z dnia 16.01.2015 r. – zaległość netto na dzień wydania decyzji 83,7 tys. zł oraz nr PSUS/PP-1/4213-5/15 z dnia 13.04.2015 r. (za okres 3/2014) – zaległość netto na dzień wydania decyzji 1,5 tys. zł.

¹⁶ Tzw. słupowi, tj. podmiotowi mającemu do spełnienia przypisaną mu rolę.

¹⁷ Dyrektorzy UKS wydali następnie decyzje, w których wartość zaległości na dzień ich wydania wyniosła łącznie kwotę 148.061,4 tys. zł

¹⁸ Na 45 dokonanych zabezpieczeń i odrzuconych wniosków urzędów kontroli skarbowej jakie wpłynęły do Urzędu w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. Spośród 15 wniosków 4 dotyczyły wniosków odrzuconych przez Urząd, w tym 3 były to wnioski UKS Katowice. Spośród 15 wniosków 7 stanowiły wnioski złożone przez UKS Katowice.

¹⁹ Wartość zobowiązania głównego bez odsetek.

podatkowej (wartość zobowiązań we wnioskach wyniosła łącznie 47.312,7 tys. zł), co w dokumentacji uzasadniano:

- wcześniejszym wydaniem przez Sąd postanowienia o ogłoszeniu upadłości układowej podmiotu i zawieszeniu prowadzonych postępowań egzekucyjnych (wniosek na kwotę 1.010,5 tys. zł),
- brakiem przesłanek do zabezpieczenia określonych w art. 33 Ordynacji podatkowej (wniosek na kwotę 14.314,8 tys. zł),
- wykreśleniem w KRS adresu podmiotu, (wniosek na kwotę 30.263,1 tys. zł),
- wydaniem przez dyrektora UKS decyzji określających zobowiązanie, w trakcie prowadzonej przez Urząd analizy przesłanek (wniosek na kwotę 1.724,3 tys. zł),
- w toku prowadzonych postępowań zabezpieczono na rachunkach bankowych kwotę 1,2 tys. zł oraz 11,15 euro.

(dowód: akta kontroli str. 65-82)

Na podstawie dokumentacji 30 objętych badaniem opisanych wyżej spraw (decyzje na łączną kwotę 158.517,6 tys. zł²⁰), stwierdzono że:

- nie wystąpiły przypadki uchylenia ustanowionych zabezpieczeń,
- nie wystąpiły przypadki zaniechania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, gdy zachodziły ku temu przesłanki określone w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej,
- w 15 przypadkach dokonano zabezpieczeń przyszłych zobowiązań podatkowych na majątku podatnika na łączną kwotę 108.973,0 tys. zł, co stanowiło 68,7% zaległości objętych badaniem,
- dokonane zabezpieczenia na majątku podatników nie miały wpływu na uregulowanie należności wobec Urzędu, gdyż jak ustalono:
 - w toku prowadzonych postępowań zabezpieczono środki stanowiące jedynie 1,6 tys. zł i 16,82 euro, tj. ok. 0,001% wartości zobowiązań określonych w 13²¹ decyzjach o zabezpieczeniu zobowiązań na majątku podatnika,
 - na 30 czerwca 2015 r. wartość zaległości netto objętych badaniem zmniejszyła się ze 149.467,9 tys. zł do kwoty 148.642,5 tys. zł, tj. o 825,4 tys. zł (zmniejszenie o 0,6%), przy czym były to wpłaty dokonane przez podatników przed wszczęciem postępowań egzekucyjnych.

Niska skuteczność dokonywanych zabezpieczeń, a w konsekwencji nieznaczne zmniejszenie zaległości wynikało przede wszystkim z braku majątku i źródeł przychodów podatników, którzy bardzo często nie prowadzili działalności pod wskazanym adresem.

(dowód: akta kontroli str. 54-87, 160-161)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę na długi okres rozpatrywania przez Urząd wniosków o zabezpieczenie zobowiązań. Stwierdzono bowiem, że w trzech przypadkach, decyzje o zabezpieczeniu zostały wydane po upływie ponad 30 dni

²⁰ Tj. suma kwot: 10.456,2 tys. zł i 148.061,4 tys. zł. Z 30 decyzji objętych badaniem, jedna decyzja została uchylona do ponownego rozpatrzenia i wartość zaległości netto wynikająca z pozostałych 29 decyzji wyniosła 149.467,9 tys. zł.

²¹ Dwie ww. decyzje zabezpieczające (4.700,4 tys. zł) dotyczące próby badanych postępowań i kontroli podatkowych prowadzonych przez Urząd oraz 11 ww. decyzji zabezpieczających (104.272,6 tys. zł) dotyczących wniosków organów kontroli skarbowej.

od otrzymania wniosku, w tym w dwóch przypadkach były to wnioski UKS oraz jeden wniosek referatu Urzędu, a mianowicie:

- decyzja nr PSUS/SWII/4420-43-53/14/MP/126337) na kwotę 29.554,3 tys. zł wydana została 19 września 2014 r., tj. po upływie 109 dni od wpływu w dniu 2 czerwca 2014 r. do Urzędu wniosku Dyrektora UKS w Katowicach²²,
- decyzja nr PSUS/PP-3/4420-5,6/14/MP/17128 na kwotę 3.658,3 tys. zł wydana została 6 lutego 2014 r., tj. po upływie 59 dni od wpływu do Urzędu w dniu 9 grudnia 2013 r. wniosku Dyrektora UKS w Katowicach²³ o zabezpieczenie,
- decyzja nr PSUS/SWII/4420-6-10/14/EW/97885 na kwotę 3.456,4 tys. zł wydana została dnia 10 lipca 2014 r., tj. po upływie 55 dni od wniosku o zabezpieczenie złożonego przez Referat Postępowań Podatkowych Urzędu z dnia 16 maja 2014 r.²⁴

Naczelnik Urzędu uzasadniał powyższe przypadki m.in. tym, że w wyniku prowadzonej analizy występowania przesłanek do zabezpieczenia zobowiązań ustalono, iż podmioty te nie prowadziły działalności w miejscu zarejestrowania i nie składały sprawozdań finansowych, co wskazywało na znikome rokowania, co do możliwości skutecznego zabezpieczenia zobowiązań oraz koniecznością realizowania przez komórkę Urzędu ds. wierzytelności takich zadań priorytetowych jak prowadzenie spraw dotyczących odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe czy nadawania decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności. Ponadto, jako przyczynę długiego okresu rozpatrywania powyższych wniosków wskazał także ograniczenia kadrowe. NIK zauważył, że celem zabezpieczenia zobowiązań na majątku podatnika jest przeprowadzenie w przyszłości skutecznej egzekucji wierzytelności, tak więc istotnym czynnikiem jest szybkość wydawania decyzji zabezpieczających.

(dowód: akta kontroli str. 55, 65, 68, 88-95)

Ocena częściowa

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, Urząd rzetelnie dokonywał zabezpieczeń zobowiązań na majątku podatnika, w każdym przypadku wystąpienia przesłanek określonych w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej, w trakcie własnych kontroli podatkowych i postępowań podatkowych oraz przy rozpatrywaniu wniosków organów kontroli skarbowej. Mimo prowadzonych czynności w trakcie postępowań zabezpieczających, skutecznie zajęto jedynie środki w łącznej kwocie 1,6 tys. zł i 16,82 euro, co stanowiło 0,001 % kwoty zabezpieczonej decyzjami Naczelnika Urzędu. Było to związane przede wszystkim z faktem, iż podatnicy nie posiadali majątku i źródeł przychodów oraz brakiem kontaktu z tymi podatnikami.

2. Egzekwowanie zobowiązań podatkowych wymierzonych po kontrolach organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych

Opis stanu faktycznego

Zaległości podatkowe netto w podatku VAT, podatku dochodowym od osób prawnych²⁵ oraz podatku dochodowym od osób fizycznych²⁶, wykazywane przez Urząd wyniosły na 30 czerwca 2015 r. 1.161.532,3 tys. zł, co stanowiło wzrost w porównaniu do stanu na 31 grudnia 2013 r. o 545.772,6 tys. zł (o 88,6%).

²² Wniosek nr UKS2493/W1P1/0711/14/72/212 z dnia 29.05.2014 r. (wpływ 2.06.2014 r.).

²³ Wniosek nr UKS2491/W1P3/0711/44/13/1/212 z dnia 4.12.2013 r. (wpływ 9.12.2013 r.).

²⁴ Wniosek nr PSUS/PP-11/BA/14/RM/70946 (za okres: 8,9,11/2009; 11/2010 i 4/2011).

²⁵ Zwany dalej „podatkiem CIT”.

²⁶ Zwanym dalej „podatkiem PIT”.

Największy udział w tych zaległościach stanowiły zaległości z tytułu podatku VAT, wynoszące prawie 97,0%²⁷.

(dowód: akta kontroli str. 6, 8, 12, 45-46)

Na wzrost zaległości miało wpływ przede wszystkim zwiększenie zaległości wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT ze 169.862,6 tys. zł na 31 grudnia 2013 r. do 437.206,9 tys. zł na 30 czerwca 2015 r., tj. o 157,4% oraz równoczesny wzrost ich udziału w zaległościach ogółem z 27,6% do 37,6 %.

(dowód: akta kontroli str. 6, 12, 35, 39, 45)

Jak stwierdził w wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu, wzrost zaległości spowodowany był w największej mierze zaległościami powstałymi na podstawie decyzji wydawanych przez dyrektorów UKS w odniesieniu do podatników biorących udział w tzw. przestępstwach karuzelowych. Wartość zobowiązań wynikających z ww. decyzji wyniosła w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. 762.261,5 tys. zł (należność główna). Dodatkowo szereg decyzji wydawanych jest w trybie art. 108 ustawy o podatku VAT – przepisu o charakterze sanacyjnym służącym głównie przeciwdziałaniu nadużyciom podatkowym. Obowiązek zapłaty podatku w trybie ww. art. 108 ustawy o podatku VAT nie jest związany z przedmiotowym ani podmiotowym zakresem opodatkowania podatkiem od towarów i usług i powstaje niezależnie od tego czy miała miejsce czynność stanowiąca przedmiot opodatkowania (odpłatna dostawa towarów, odpłatne świadczenie usług, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów itd.). Zakresem podmiotowym normy art. 108 ust. 1 ww. ustawy objęty jest podmiot, który wystawił i wprowadził do obrotu fakturę z wykazaną kwotą podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 40-41, 45-46)

W Urzędzie prowadzone były analizy i kontrole skuteczności egzekwowania zobowiązań podatkowych m.in. w oparciu o dane zawarte w użytkowanych aplikacjach komputerowych w formie:

- a) miesięcznych sprawozdań sporządzanych na polecenie Dyrektora Izby Skarbowej, w których dokonywano m.in. oceny: stanu i dynamiki zaległości podatkowych, przyczyn wzrostu lub spadku zaległości, działań podejmowanych w celu ich zmniejszenia oraz skuteczności postępowań egzekucyjnych,
- b) monitorowania działań podejmowanych wobec podatników posiadających zaległości podatkowe, realizowanych:
 - w ramach bieżących działań windykacyjnych wobec podatników posiadających zaległości podatkowe, np. poprzez analizę najstarszych zaległości pod kątem możliwości ich dochodzenia bądź stwierdzenia przesłanek do umorzenia czy monitorowania przebiegu postępowań upadłościowych,
 - przez Zespół ds. likwidacji zaległości podatkowych powołany zarządzeniem Naczelnika Urzędu nr 25/2013 z dnia 23 września 2013 r., do którego zadań należało m.in. monitorowanie największych zaległości podatkowych, analizowanie dokumentów i informacji na temat podmiotów posiadających największe zaległości oraz analizowanie skuteczności działań w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych. Na każdym posiedzeniu

²⁷ Odpowiednio 96,8% i 96,9%.

ww. Zespołu omawiano działania wobec kilkunastu do kilkudziesięciu podatników²⁸,

- w formie sporządzanych dwa razy w roku (wg stanu na koniec roku i na półrocze) tzw. *Mil-informacji* zawierających analizę terminowości i kompletności działań wobec podatników posiadających zaległości podatkowe większe od 1 mln zł.

(dowód: akta kontroli str. 29-37, 50-51, 164)

W wyniku powyższych analiz, jak stwierdził w wyjaśnieniu Naczelnik Urzędu zaobserwowano zjawisko tworzenia spółek z o.o. wyłącznie w celu wyludzenia podatku, których cechami charakterystycznymi są:

- zakładanie spółek na osoby podstawione lub osoby mające miejsce zamieszkania za granicą (w tym także na kancelarię prawniczą), przy czym często występuje sytuacja, gdy jedynym wspólnikiem i jednocześnie jedynym członkiem zarządu jest obcokrajowiec,
- zgłaszanie do KRS adresu siedziby spółki w tzw. wirtualnych biurach,
- niekorzystanie z usług biur rachunkowych lub korzystanie z nich w bardzo krótkim okresie wstępnym działania podmiotu,
- nieposiadanie (z założenia) przez spółki majątku - służą one jedynie tworzeniu dokumentacji, mającej potwierdzać fikcyjny obrót.

W efekcie egzekucja wobec takich spółek jest bezskuteczna, gdyż nigdy nie posiadały żadnego majątku, a postępowania prowadzone w trybie art. 116 Ordynacji podatkowej (postępowania w sprawie odpowiedzialności osób trzecich) wobec osób posiadających miejsce zamieszkania za granicą są utrudnione i mało skuteczne.

(dowód: akta kontroli str. 47-52)

W badanym okresie wskaźnik skuteczności egzekucji podatków, liczony jako proporcja kwoty wyegzekwowanych w postępowaniu egzekucyjnym zaległości podatkowych do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia, uległ zmniejszeniu z 41,0% na 31 grudnia 2013 r. do 37,7% na 31 grudnia 2014 r. oraz z 19,2% na 30 czerwca 2014 r. do 9,5% na 30 czerwca 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 16, 19, 21, 24)

Również wartość zaległości w objętej badaniem próbie, która wynosiła na dzień wydania decyzji 461.904,9 tys. zł zmniejszyła się nieznacznie o 11.637,2 tys. zł, tj. o 2,5%, w tym o 4.198,4 tys. zł w wyniku egzekucji.

Spadek efektywności egzekucji podatków związany był:

- ze wzrostem wartości zaległości w tym okresie,
- z nieprowadzeniem egzekucji wobec podatników, których adresy zostały wykreślone z KRS,
- ze zmniejszeniem kwot wyegzekwowanych w postępowaniu egzekucyjnym z 17.563,3 tys. zł w I półroczu 2014 r. do 13.664,4 tys. zł w I półroczu 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 45-46, 160-163)

Do głównych przyczyn spadku skuteczności egzekucji Naczelnik Urzędu zaliczył:

- prowadzenie działań przedegzekucyjnych²⁹, tj. wprowadzenie w latach 2014-2015 zasady informowania podatnika o zaległościach podatkowych

²⁸ W 2014 r. odbyło się siedem posiedzeń Zespołu i trzy w I półroczu 2015 r.

telefonicznie, w celu zwiększenia dobrowolności regulowania podatków. W wyniku tego działania zmalała kwota zaległości objętych tytułami wykonawczymi, w szczególności o te, których egzekucja była skuteczna (podatnicy posiadali środki pieniężne lub majątek ruchomy). W wyniku tych działań uzyskano w 2014 r. 80.969,1 tys. zł, a w I półroczu 2015 r. 43.832,2 tys. zł, co w znacznym stopniu obniżyło wartość wskaźnika skuteczności egzekucji (zmniejszyła się kwota wyegzekwowanych zaległości służąca do wyliczenia tego wskaźnika),

- prowadzenie egzekucji wobec spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, najprawdopodobniej tworzonych w celu wyłudzenia podatku. W efekcie tytuły wykonawcze wystawiane są wyłącznie na podatników, wobec których egzekucja jest znacznie utrudniona lub wręcz niemożliwa. Można w tym zakresie wskazać pojawiające się prawidłowości/tendencje:
 - wiele tytułów wykonawczych dotyczy zaległości na poziomie kilku/kilkunastu milionów złotych,
 - zobowiązanym jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, której jedynym wspólnikiem i jednocześnie członkiem zarządu jest obcokrajowiec,
 - spółka nie posiada żadnego majątku ruchomego oraz nieruchomości,
 - adresy siedzib spółek zlokalizowane są w tzw. wirtualnych biurach,
 - spółki nie korzystają z usług biur rachunkowych lub korzystają z nich w bardzo krótkim okresie wstępnym – w efekcie brak dostępu do dokumentacji podatkowej,
 - spółka nie prowadzi żadnej faktycznej działalności gospodarczej.
- Efektom tego jest brak możliwości skutecznego egzekwowania zobowiązań podatkowych wobec podatników, w sytuacji gdy:
- tytuły wykonawcze wystawiane są na podstawie decyzji wydawanych w trybie art. 108 ustawy o podatku VAT i dotyczą spółek z zarządami, z którymi już na etapie postępowania podatkowego nie było kontaktu oraz nie prowadziły już działalności,
 - sądy rejestrowe wykreślają adres siedziby spółki z Krajowego Rejestru Sądowego, co uniemożliwia doręczenie tytułu wykonawczego w trybie wskazanym przez Kpa.

dowód: akta kontroli str. 41–46)

W wyniku analizy dokumentacji dotyczącej egzekwowania zobowiązań podatkowych wymierzonych po kontrolach organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych (po ujawnieniu wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne), obejmującej postępowania egzekucyjne prowadzone wobec 17 podmiotów, których łączna wartość zaległości netto na 30 czerwca 2015 r. wynikająca z 24 decyzji wyniosła 452.092,8 tys. zł, co stanowiło 49,8 % kwoty średniej wartości zaległości netto z tytułu podatków VAT, CIT i PIT²⁹. Zaległości w całości dotyczyły podatku VAT, w tym 231.904,7 tys. zł stanowiły zaległości wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT (51,5 % badanych zaległości). Stwierdzono, że:

²⁹ Działania te miały wpływ na poziom skuteczności egzekucji w Urzędzie, jednak nie miały wpływu na opisane poniżej, objęte kontrolą działania egzekucyjne wobec 17 podmiotów.

³⁰ Tj. kwoty 907.721,7 tys. zł będącej średnią arytmetyczną obliczoną dla zaległości według stanu na dzień 31.12.2013 r., 31.12.2014 r. oraz 30.06.2015 r.

- w trzech przypadkach³¹ w toku prowadzonej przez Urząd kontroli/postępowania podatkowego oraz w 16 przypadkach³² w toku kontroli prowadzonych przez UKS podmioty nie miały majątku ani źródeł dochodu,
- w 19 przypadkach postępowanie egzekucyjne było nieskuteczne w związku z ustaleniem, że podmiot zobowiązany nie posiadał żadnego majątku,
- w 15 przypadkach nie było kontaktu ze zobowiązanym,
- w 15 przypadkach³³ wymierzono zobowiązania podmiotom, które już nie prowadziły działalności oraz nie było z nimi kontaktu,
- w przypadku dwóch decyzji wymierzono zobowiązania podmiotowi podstawionemu (tzw. słupowi),
- prowadzono systematyczną kontrolę terminowości zapłaty zobowiązań pieniężnych, m.in. przeprowadzano analizy, generowano wydruki zaległości,
- na bieżąco wszczynano postępowania egzekucyjne i podejmowano kolejne czynności egzekucyjne,
- nie wystąpiły opóźnienia w wystawianiu tytułów wykonawczych (tytuły wystawiano od 7 do 22 dni po doręczeniu upomnienia),
- rzetelnie ustalano majątek zobowiązanego, a w przypadku braku danych o majątku lub źródłach dochodów zobowiązanego przydzielano tytuł poborcy,
- środki egzekucyjne (np. zajęcie konta bankowego, zajęcie innej wierzytelności, wpis wierzytelności do KRS stosowano po upływie od jednego do 31 dni po powzięciu informacji na dany temat),
- systematycznie analizowano tytuły wykonawcze obejmujące zaległości z lat ubiegłych, w przypadku których nie wszczęto egzekucji, nie dokonano czynności egzekucyjnych czy nie zastosowano środka egzekucyjnego,
- w 10 przypadkach przekazano komórkom wymiarowym/wierzycielskim informację wskazującą na potrzebę podjęcia postępowań o odpowiedzialności osób trzecich, z czego: w pięciu przypadkach wszczęto postępowanie³⁴ (wydano cztery decyzje orzekające o odpowiedzialności podatkowej członka zarządu Spółki, a jedno postępowanie nie zostało zakończone); w jednym przypadku, z uwagi na śmierć jedynego członka zarządu Spółki i nie wszczęto postępowania³⁵; w pozostałych czterech przypadkach³⁶ podjęto działania w celu uzyskania niezbędnych informacji (np. nazwiska i adresy członków zarządu) umożliwiających wszczęcie postępowania. W pozostałych 14 przypadkach: postępowanie egzekucyjne nie zostało zakończone³⁷, nie wszczęto postępowania egzekucyjnego z uwagi na wykreślenie adresu podmiotu³⁸, postępowanie egzekucyjne zostało zawieszone³⁹.
- przerwy pomiędzy kolejnymi czynnościami egzekucyjnymi były obiektywnie uzasadnione i wynikały z prowadzonych działań,
- w jednym przypadku (dotyczącym zaległości jednego podatnika o wartości 1.547,3 tys. zł wg stanu na 30 czerwca 2015 r.) korzystano z pomocy innych państw w dochodzeniu należności pieniężnych.

(dowód: akta kontroli str. 97-136, 160-163)

Ponadto stwierdzono, że w przypadku trzech podmiotów, z którymi nie było kontaktu już na etapie postępowań kontrolnych, a ich adresy zostały przez Sąd wykreślone

³¹ Dot. decyzji, których zaległości netto na 30 czerwca 2015 r. wyniosły 1.329,2 tys. zł.

³² Dot. decyzji, których zaległości netto na 30 czerwca 2015 r. wyniosły 235.291,2 tys. zł.

³³ Dot. decyzji, których zaległości netto na 30 czerwca 2015 r. wyniosły 162.605,2 tys. zł.

³⁴ Dot. decyzji, których zaległości netto na 30 czerwca 2015 r. wyniosły 83.552,0 tys. zł.

³⁵ Dot. decyzji, której zaległość netto na 30 czerwca 2015 r. wyniosła 201.020,6 tys. zł.

³⁶ Dot. decyzji, których zaległości netto na 30 czerwca 2015 r. wyniosły 63.179,1 tys. zł.

³⁷ Siedem przypadków - dot. decyzji, których zaległości netto na 30 czerwca 2015 r. wyniosły 17.388,1 tys. zł.

³⁸ Sześć przypadków - dot. decyzji, których zaległości netto na 30 czerwca 2015 r. wyniosły 86.835,3 tys. zł.

³⁹ Jeden przypadek - dot. decyzji, której zaległość netto na 30 czerwca 2015 r. wyniosła 117,7 tys. zł.

w KRS (z adresów wykreślono nazwę ulicy i oznaczenie budynku) nie wydano decyzji o zabezpieczeniu zobowiązań na majątku podatnika oraz nie doręczono zarządzeń zabezpieczających i tytułów wykonawczych, a mianowicie:

a) w przypadku jednego podmiotu:

- nie wydano decyzji o zabezpieczeniu zobowiązań na majątku podatnika, na podstawie wniosku Dyrektora UKS w Opolu z dnia 15 lipca 2014 r. na kwotę 30.263,1 tys. zł (za okresy II-IV kw./2011 i I-II kw./2012 r.),
- nie doręczono tytułów wykonawczych z dnia 18 listopada 2014 r.⁴⁰ wydanych na podstawie decyzji określających Dyrektora UKS w Opolu⁴¹ na łączną kwotę 24.197,7 tys. zł,

b) w przypadku drugiego podmiotu:

- nie doręczono zarządzeń zabezpieczających z dnia 14 kwietnia 2015 r.⁴² wydanych na podstawie decyzji Naczelnika Urzędu o zabezpieczeniu zobowiązań⁴³ na kwotę 21.277,1 tys. zł,
- nie doręczono tytułów wykonawczych z dnia 21 maja 2015 r.⁴⁴ wydanych na podstawie decyzji określającej Dyrektora UKS w Rzeszowie na kwotę 21.285,9 tys. zł⁴⁵,

c) w przypadku trzeciego podmiotu:

- nie doręczono tytułów wykonawczych z dnia 25 czerwca 2015 r.⁴⁶ wydanych na podstawie trzech decyzji Dyrektora UKS w Opolu: na kwotę 29.284,9 tys. zł⁴⁷; na kwotę 10.571,1 tys. zł⁴⁸ oraz na kwotę 1.632,2 tys. zł⁴⁹.

W przypadku drugiego i trzeciego podmiotu Urząd posiadał informacje, z których wynikało, że nie miały one majątku, z którego można by skutecznie prowadzić egzekucję. W przypadku pierwszego podmiotu Urząd nie posiadał wiedzy na ten temat, natomiast wnioski UKS o zabezpieczenie zobowiązań nie zawierały danych o składnikach majątkowych tych podmiotów.

(dowód: akta kontroli str. 69, 72, 73, 80, 107, 123, 136-139, 167-169)

W przypadku innego podmiotu, gdzie również nastąpiło wykreślenie adresu w KRS Urząd skierował do Sądu Rejonowego Katowice-Wschód w Katowicach Wydział Gospodarczy Krajowy Rejestr Sądowy wniosek o wszczęcie postępowania nieprocesowego w celu ustanowienia kuratora dla tego podmiotu (do czasu zakończenia czynności kontrolnych do Urzędu nie wpłynęła jeszcze odpowiedź Sądu na ten wniosek).

(dowód: akta kontroli str. 145)

Naczelnik Urzędu w wyjaśnieniu stwierdził m.in., że:

- organ egzekucyjny badając z urzędu tytuł (art. 29 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji) po stwierdzeniu, że adres w tytule

⁴⁰ Nr od SM5/2658/14 do SM5/2672/15.

⁴¹ Z dnia 15 września 2014 r. Nr UKS/1691/W1P1/42/48/13/66/025 za okres II-IV kw./2011 oraz Nr UKS/1691/W1P1/42/48/13/67/025 za okres I-II kw./2012.

⁴² Nr od 4303-24/15 do 4303-35/15.

⁴³ Z dnia 20 marca 2015 r. Nr PSUS/SWII/4303-24-35/15/MP/33804 za okres 1-12/2013 r.

⁴⁴ Nr od SM5/1584/15 do SM5/1595/15.

⁴⁵ Z dnia 9 kwietnia 2015 r. Nr UKS/1891/W3P4/42/23/14/62/099 za okres 1-12/2013 r.

⁴⁶ Nr od SM5/2184/15 do SM5/2189/15 oraz od SM5/2191/15 do SM5/2201/15.

⁴⁷ Z dnia 28 kwietnia 2015 r. Nr UKS/1691/W2P4/42/55/13/214/025 za okres 1-12/2012 r.

⁴⁸ Z dnia 28 kwietnia 2015 r. Nr UKS/1691/W2P4/42/55/13/215/025 za okres 1-4/2013 r.

⁴⁹ Z dnia 21 kwietnia 2015 r. Nr UKS/1691/W2P4/42/94/13/72/025 za okres 12/2011 r.

wykonawczym lub zarządzeniu zabezpieczającym był niezgodny z adresem w KRS oraz w przypadku gdy adres w tytule lub zarządzeniu był niezgodny z wpisem w KRS, zwracał go do komórki wierzycielskiej z adnotacją o braku możliwości skutecznego wszczęcia i prowadzenia egzekucji,

- w odniesieniu do doręczenia zarządzenia zabezpieczenia i tytułu wykonawczego - na mocy art. 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji - zastosowanie mają przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁵⁰, zgodnie z którym jednostkom organizacyjnym pisma doręczać można jedynie w oparciu o zapis art. 45 Kpa, w myśl którego doręcza się je w lokalu ich siedziby do rąk osób uprawnionych do odbioru pism z uwzględnieniem odpowiednio zapisów art. 44 Kpa,
- z uwagi na to, że w Kpa brak regulacji podobnej do zapisu art. 151a Ordynacji podatkowej, która pozwala na skuteczne doręczenie w przypadku, gdy adres siedziby osoby prawnej nie istnieje lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem (pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia), nie ma prawnie skutecznej możliwości doręczenia zarządzenia zabezpieczenia lub tytułu wykonawczego w przypadku, gdy adres siedziby spółki z ograniczoną odpowiedzialnością został wykreślony z rejestru. Dlatego bezcelowe jest również wydawanie decyzji o zabezpieczeniu, w sytuacji, kiedy nie można skutecznie doręczyć zarządzenia zabezpieczenia zobowiązań.

W obecnym stanie prawnym nie ma zatem innych prawnych możliwości egzekwowania zaległości podatkowych wobec spółek, których adres siedziby został wykreślony z KRS. Również doręczenie na ostatni znany adres podatnika np. wynikający z KRS (przed wykreśleniem) było zdaniem Naczelnika Urzędu niemożliwe, gdyż jak stwierdził (...) nieskuteczne prawnie jest także doręczenie na inny adres niż wskazany w KRS, nawet wtedy gdyby Urzędowi udało się ustalić inny adres, pod którym działa zarząd spółki i odbierana jest korespondencja kierowana do spółki, gdyż adres ma być zgodny z odpowiednim rejestrem (...).

Naczelnik wyjaśnił, że skierowany przez Urząd wniosek do Sądu o ustanowienie kuratora sporządzony został pilotażowo, dla rozeznania jego skuteczności i w przypadku, gdy przyniesie ono zamierzony skutek, tj. pozwoli na wszczęcie postępowań egzekucyjnych, będzie to kontynuowane w odniesieniu do innego podmiotu. Ponadto dodał, że 6 listopada 2015 r. Urząd skierował do Sądu drugi wniosek o ustanowienie kuratora dla spółki, która miała wykreślony adres siedziby z KRS oraz nie posiadała organów spółki.

(dowód: akta kontroli str. 140-146, 156-158, 178)

W piśmie z 17 listopada 2015 r. Naczelnik Urzędu wystąpił do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z zapytaniem dotyczącym doręczania tytułów wykonawczych/zarządzeń zabezpieczających na ostatni znany adres, np. wynikający z KRS.

(dowód: akta kontroli str. 165-166)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

NIK zwraca uwagę na niewystarczające działania Urzędu podejmowane w celu wszczęcia egzekucji na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wobec ww. podmiotów, których adres został wykreślony w KRS, w kontekście biegu terminu przedawnienia, po upływie którego nie ma możliwości egzekucji zaległości. Przykładowo, o uzyskanie stanowiska Izby Skarbowej w tej sprawie wystapiono dopiero w trakcie kontroli NIK.

⁵⁰ Dz. U. z 2013 r., poz. 267 ze zm., zwana dalej „Kpa”.

Ocena cząstkowa

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, postępowania egzekucyjne były prowadzone przez Urząd rzetelnie, bez zbędnej zwłoki stosowano środki egzekucyjne, w tym m.in. prowadzono postępowania o odpowiedzialności osób trzecich, a w objętej badaniem próbie nie stwierdzono również przypadków przedawnienia zobowiązań.

Jednocześnie NIK zwraca uwagę na niewystarczające działania Urzędu w celu wszczęcia egzekucji wobec podmiotów, których adres został wykreślony w KRS, co może w konsekwencji doprowadzić do tego, iż po upływie terminu przedawnienia nie będzie możliwości wyegzekwowania zaległości.

W okresie objętym kontrolą wystąpiło obniżenie skuteczności egzekwowania zaległości. Związane to było przede wszystkim ze wzrostem wartości zaległości, w tym wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT, z wzrostem zaległości wynikających z decyzji wydawanych przez dyrektorów UKS w odniesieniu do podatników biorących udział w tzw. przestępstwach karuzelowych, w stosunku do których egzekucja jest znacznie utrudniona lub wręcz niemożliwa, m.in. z uwagi na brak majątku czy brak kontaktu z podatnikiem, a także z prowadzeniem przez Urząd od 2014 r. działań przedegzekucyjnych.

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Zgodnie z art. 54 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁵¹ kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach.

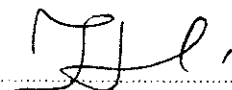
Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Katowice, dnia 4 grudnia 2015 r.

Kontroler
Jerzy Horodecki
Gł. specjalista kontroli państwowej



Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach
DIREKTOR
Delegatura Najwyższej Izby Kontroli
w Katowicach


Piotr Miklis

⁵¹ Dz. U. z 2015 r., poz. 1096, zwana dalej „ustawą o NIK”.