



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Śląska Delegatura w Katowicach

DKA.410.1.4.2026

**Pani
Dorota Hamerlak
Naczelnik Pierwszego
Urzędu Skarbowego
w Bielsku-Białej
ul. Teodora Sixta 17, 43-300
Bielsko-Biała**

Wystąpienie pokontrolne

**P/26/001 Wykonanie budżetu państwa w 2025 roku –
egzekwowanie zaległości podatkowych budżetu państwa przez
Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej**

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana

Pierwszy Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała¹

Kierownik jednostki kontrolowanej

Dorota Hamerlak, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej², od 1 lutego 2022 r.

Okres objęty kontrolą

Rok 2025 oraz okres wcześniejszy i późniejszy, w którym miały miejsce działania lub zaniechania związane z planowaniem i wykonaniem ustawy budżetowej na rok 2025. W przypadku konieczności porównania niektórych danych z danymi za lata 2022-2024 okres kontroli obejmuje również te lata.

Podstawa prawna podjęcia kontroli

Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli³

Jednostka przeprowadzająca kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli Śląska Delegatura w Katowicach

Kontrolerzy

1. Jacek Kordanowski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr DKA/11/2026 z dnia 7 stycznia 2026 r.
2. Mieczysław Handzel, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr DKA/12/2026 z dnia 7 stycznia 2026 r.

(akta kontroli str. 1-5)

¹ Dalej: Urząd.

² Dalej: Naczelnik Urzędu, Naczelnik, Organ egzekucyjny albo Organ.

³ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, ze zm.; dalej: ustawa o NIK.

II. Zakres kontroli

Celem kontroli było dokonanie oceny pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, działań podejmowanych przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych budżetu państwa.

Podstawą sformułowania oceny wymienionych obszarów były ustalenia dokonane w wyniku następujących działań kontrolnych:

- przegląd analityczny należności pozostałych do zapłaty, w tym zaległości netto, z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa,
- weryfikacja podejmowanych przez Naczelnika Urzędu działań jako wierzyciela oraz organu egzekucyjnego w stosunku do wybranych należności.

Opis ustaleń kontrolnych przedstawiono w części IV. *Opis ustalonego stanu faktycznego.*

III. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie realizację przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej działań w celu egzekwowania zaległości podatkowych budżetu państwa.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Naczelnik rzetelnie ustalał stan majątkowy i źródła dochodów zobowiązanych w prowadzonych postępowaniach egzekucyjnych oraz po umorzeniu postępowania egzekucyjnego ze względu na bezskuteczność egzekucji.

Kontrola dochodzenia zaległości podatkowych w kwocie 265 836,2 tys. zł, tj. 65,0% zaległości netto na 31 grudnia 2025 r. wykazała, że Naczelnik, jako wierzyciel i Organ egzekucyjny, przestrzegał przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁵ oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2024 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych⁶. Poszukiwanie majątku było prowadzone w sposób kompleksowy, z wykorzystaniem wielu dostępnych źródeł informacji. Upomnienia oraz tytuły wykonawcze wystawiane były zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu w sprawie postępowania wierzycieli. W sprawach, w których umorzono postępowanie egzekucyjne ze względu na jego bezskuteczność, podejmowano działania mające na celu ustalenie przesłanek do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe podatnika na osoby trzecie. W sytuacji dysponowania danymi o majątku lub źródłach dochodu bez opóźnień stosowano środki egzekucyjne, czym przerywano bieg terminu przedawnienia zaległości.

W jednym z poddanych badaniu przypadków, Naczelnik nie dokonał odpisu należności wynikającej z zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za okres od czerwca do listopada 2008 r., które - zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁷ - przedawniło się. NIK zauważa, że w odniesieniu do przypadków dotyczących stosowania art. 70c Op., pojawiły się w judykaturze wykluczające się orzeczenia,

⁴ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną albo ocenę negatywną. Jeśli nie zostały spełnione warunki do sformułowania oceny pozytywnej bądź negatywnej, Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę w formie opisowej.

⁵ Dz.U. z 2026 r. poz. 268. Dalej upea.

⁶ Dz.U. z 2024 r. poz. 316, dalej rozporządzenie w sprawie postępowania wierzycieli.

⁷ Dz.U. z 2025 r. poz. 111, ze zm. Dalej Op.

a Ministerstwo Finansów nie zajęło w tej sprawie jednoznacznego stanowiska i pozostawiło swobodę działania w tym zakresie naczelnikom właściwych urzędów.

Analiza umorzonych postępowań egzekucyjnych, ze względu na bezskuteczność egzekucji⁸ wykazała, że prowadzone postępowania egzekucyjne były realizowane zgodnie z obowiązującymi procedurami. W każdym z przypadków, Organ egzekucyjny na bieżąco podejmował działania zmierzające do ustalenia majątku dłużników oraz zastosowania środków egzekucyjnych. Zajęcia wierzytelności z rachunków bankowych oraz wynagrodzeń za pracę zostały skutecznie zastosowane w ośmiu sprawach, natomiast w dwóch przypadkach próby ich zastosowania nie przyniosły efektu.

W toku poszukiwania majątku zobowiązanych, Dział Egzekucji Administracyjnej wykorzystywał, zgodnie z Instrukcją działania Naczelników Urzędów Skarbowych województwa śląskiego w zakresie prowadzonych postępowań egzekucyjnych⁹, dostępne bazy informatyczne, w tym m.in.: Ognivo¹⁰, WRO system¹¹, CEPIK (ADCEP)¹², Centralną Bazę Ksiąg Wieczystych i K@WA¹³. Równolegle prowadzono czynności terenowe dokumentowane stosownymi raportami oraz sporządzano protokoły o stanie majątkowym. W przypadku osób fizycznych kierowano również zapytania do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w celu ustalenia potencjalnych pracodawców zobowiązanych celem zajęcia ich wynagrodzenia za pracę.

Przed wydaniem postanowień o umorzeniu egzekucji sporządzano zbiorcze informacje dotyczące poszukiwania składników majątku, a postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego zawierały, zgodnie z Instrukcją prowadzonych postępowań egzekucyjnych, kalkulacje przewidywanych wydatków w postępowaniu.

Sprawność organu podatkowego w podejmowaniu działań windykacyjnych¹⁴ uległa poprawie. Średni czas mierzony małał: z poziomu 28,4 dni w 2022 r., przez 15,2 dni w 2023 r. oraz 14,5 dni w 2024 r., aż do najniższego wyniku, wynoszącego 12,8 dni w 2025 r. Wskaźnik realizacji stanowiący odniesienie liczby załatwionych tytułów wykonawczych obejmujących dochody budżetu państwa do tytułów do załatwienia, w 2025 r. wyniósł 61,3%; w latach poprzednich wyniósł: w 2022 r. - 60,6%, w 2023 r. - 60,4% a w 2024 r. - 58,2%.

Wskaźnik realizacji stanowiący odniesienie kwot załatwionych z tytułów wykonawczych obejmujących dochody budżetu państwa do kwot z tytułów wykonawczych do załatwienia, w 2025 r. wyniósł 43,8%; w latach poprzednich wskaźnik ten wyniósł: w 2022 r. - 35,3%, w 2023 r. - 43,9% a w 2024 r. - 34,7%.

W latach 2024-2025 w Urzędzie odpisano z tytułu przedawnienia zaległości podatkowe na kwotę odpowiednio 18 111,9 tys. zł oraz 22 201,1 tys. zł. W związku z zaleceniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej¹⁵ z 23 kwietnia 2024 r. nr DPP6.851.12.2024.CNMM odnoszącym się do art. 70 § 8 Op., w 2025 r., z tytułu przedawnienia odpisane zostały zaległości podatkowe zabezpieczone hipotekami i zastawami skarbowymi w kwocie 392,4 tys. zł; w 2024 r. wysokość odpisów z tego tytułu wyniosła 9 642,4 tys. zł.

W wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność rozwiązań prawnych dotyczących zasad przedawniania się hipoteki i zastawu skarbowego; Naczelnik Urzędu realizował w tym zakresie wytyczne Szefa KAS wynikające z pisma

⁸ Na kwotę łączną 1 185,7 tys. zł, w tym 154,1 tys. zł z tytułu podatku od towarów i usług (13,0%), przysługującą wobec 10 zobowiązanych.

⁹ Załącznik do Zarządzenia nr 23/2019 DIAS z dnia 28 lutego 2019 r., dalej: Instrukcja prowadzonych postępowań egzekucyjnych.

¹⁰ W celu ustalenia rachunków bankowych zobowiązanego.

¹¹ W celu ustalenia informacji o operacjach gospodarczych zobowiązanego.

¹² W celu ustalenia pojazdów mechanicznych zobowiązanego.

¹³ Katowicka Aplikacja Wspomagająca Administrację, gdzie gromadzone były wszystkie informacje o podejmowanych wobec zobowiązanego czynnościach.

¹⁴ Mierzona od momentu wymagalności należności podatkowych do wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego, w 2025 r. w porównaniu do wyniku osiągniętego w latach 2022-2024.

¹⁵ Dalej Szefa KAS.

z dnia 23 kwietnia 2024 r., nr DPP6.851.12.2024.CNMM odnoszącego się do art. 70 § 8 uop. Naczelnik Urzędu dokonując odpisu przedawnionych należności zgodnie z tymi wytycznymi działał w sytuacji, w której Trybunał Konstytucyjny i sądy administracyjne wskazywały na „wtórną niekonstytucyjność” art. 70 § 8 Op., a działania organów władzy wykonawczej i ustawodawczej mające na celu wprowadzenie właściwych rozwiązań prawnych zalecanych przez organy władzy sądowniczej nie były dotychczas skuteczne.

IV. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Na dzień 31 grudnia 2025 r., stan należności pozostałych do zapłaty, z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa¹⁶, wyniósł 409 259,0 tys. zł i był niższy od stanu na dzień 31 grudnia 2024 r. (426 572,0 tys. zł) o 17 313,0 tys. zł, tj. o 4,1%.

Zaległości netto¹⁷ na dzień 31 grudnia 2025 r. wyniosły 396 098,4 tys. zł i były niższe od ich stanu na dzień 31 grudnia 2024 r. (410 762,0 tys. zł) o 14 663,6 tys. zł, tj. o 3,6%.

Jak ustalono, w zakresie zaległości netto wynikających z:

- decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych – w 2025 r. nastąpił wzrost zaległości w stosunku do roku 2024 o 574,0 tys. zł (z 41 761,8 tys. zł do 42 335,8 tys. zł), tj. o 1,4%;
- decyzji naczelników urzędów skarbowych¹⁸ – w 2025 r. nastąpił wzrost zaległości w stosunku do roku 2024 r. o 2 011,1 tys. zł (z 279 180,9 tys. zł do 281 192,0 tys. zł), tj. o 0,7%;
- decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej – w 2025 r. zaległości pozostawały na niezmienionym poziomie w porównaniu do 2024 r., tj. 20 818,5 tys. zł;
- deklaracji podatkowych – w 2025 r. nastąpił spadek zaległości w stosunku do roku 2024 r. o 2 739,6 tys. zł (z 46 922,4 tys. zł do 44 182,8 tys. zł), tj. o 5,8 %;
- pozostałe¹⁹ - w 2025 r. nastąpił spadek zaległości w stosunku do roku 2024 r. o 14 507,9 tys. zł (z 22 078,3 tys. zł do 7 570,4 tys. zł), tj. o 65,7%.

(akta kontroli str. 12, 13, 274-281)

Kwoty należności podatkowych ogółem, które zostały odpisane w latach 2024-2025 z tytułu przedawnienia wyniosły odpowiednio: 18 111,9 tys. zł oraz 22 201,1 tys. zł, w tym kwoty zaległości wymagalnych wyłącznie z przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego po zmianie stanowiska Ministerstwa Finansów w 2024 r. w przedmiocie stosowania przepisu art. 70 § 8 Op., wyniosły odpowiednio 9 642, 4 tys. zł i 392,4 tys. zł.

Przyczyną zmniejszenia się zaległości netto na koniec 2025 r. w porównaniu do stanu na koniec 2024 r. był przede wszystkim wzrost kwot odpisanych zaległości podatkowych w 2025 r. z uwagi na ich przedawnienie oraz wzrost skuteczności prowadzonych postępowań egzekucyjnych.

(akta kontroli str. 6-79)

W zakresie dokonanych odpisów należności przedawnionych, które były przedmiotem zastawu lub hipoteki, Naczelnik Urzędu wskazała, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, uznał art. 70 § 6 Op. za niekonstytucyjny, a jego obecny odpowiednik,

¹⁶ Podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku od gier, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od wydobywania niektórych kopalin, podatku od sprzedaży detalicznej.

¹⁷ Z tytułu: podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku od gier, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od wydobywania niektórych kopalin, podatku od sprzedaży detalicznej.

¹⁸ Dalej również NUS.

¹⁹ Dane z hurtowni WHTAX (załącznik B1a wraz z danymi szczegółowymi załącznika B1a, tj. skoroszyt 63, arkusz 29).

art. 70 § 8 Op., budzi podobne zastrzeżenia. Po tym wyroku w orzecznictwie przyjęto, że art. 70 § 8 Op. również jest niezgodny z Konstytucją, a NSA²⁰ uznał, że zobowiązania podatkowe, także zabezpieczone hipoteką, przedawniają się na zasadach ogólnych z powodu „wtórnej niekonstytucyjności” tego przepisu. Dyrektor IAS w Katowicach przekazał stanowisko Ministerstwa Finansów²¹ wraz z poleceniem odpisania należności spełniających wskazane warunki. Po przeprowadzeniu szczegółowych analiz i przyjęciu prokonstytucyjnej wykładni art. 70 § 8 Op. dokonano odpisu przedawnionych zaległości. Powyższe nastąpiło w przekonaniu o prawidłowości tych działań, wobec braku jednoznacznego orzecznictwa wykluczającego taką interpretację, uznając wytyczne Ministerstwa za wewnętrzne i służące jednolitemu stosowaniu przepisów prawa oraz zasadzie równości podatników.

(akta kontroli str. 87-89)

NIK zauważa, że po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowało się stanowisko o niekonstytucyjności art. 70 § 8 Op. Zdaniem NSA (15 lutego 2018 r., I FSK 1523/17) należało przyjąć, że zobowiązania podatkowe, nawet te zabezpieczone hipoteką, ulegają przedawnieniu na ogólnych zasadach z uwagi na „wtórną niekonstytucyjność” art. 70 § 8 Op.

NIK zwraca jednak uwagę, że postanowieniem z dnia 7 listopada 2016 r. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że art. 70 § 8 Op. nie był przedmiotem oceny w sentencji wyroku TK z dnia 8 października 2013 r., a moc powszechnie obowiązującą ustrojodawca wiąże tylko z orzeczeniami Trybunału w wąskim rozumieniu, a więc z rozstrzygnięciami, które podejmuje Trybunał w sentencji swoich orzeczeń. Także Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 14 listopada 2015 r. sygn. akt II CSK 517/14 wskazał, że powołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego spowodował utratę mocy obowiązującej jedynie przepisu określonego w sentencji wyroku, moc wiążącą bowiem ma tylko sentencja wyroku, a nie jego uzasadnienie.

Odnosząc się do realizacji wytycznych wskazanych przez organ nadzoru w zakresie pisma z dnia 23 kwietnia 2024 r. nr DPP6.851.12.2024.CNMM, należy wskazać, że naczelnicy urzędów skarbowych jako organy administracji publicznej działają na podstawie przepisów i w granicach prawa. Jako organ, którego zadaniem jest zgodnie z art. 28 ust.1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej m.in. ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów, wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych oraz wykonywanie egzekucji administracyjnej – naczelnik urzędu skarbowego zobowiązany jest w pierwszej kolejności do dokonania samodzielnej wykładni przepisów prawa. W skomplikowanym stanie prawnym dotyczącym interpretacji art. 70 § 8 Op należało niewątpliwie liczyć się ze skutkami prawnymi i finansowymi nieuwzględnienia linii orzecniczej sądów administracyjnych będącej następstwem stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny wtórnej niekonstytucyjności art. 70 § 8 Op. Jednocześnie organy podatkowe przy dokonywaniu wykładni tego przepisu powinny mieć na względzie skutki nieuchwalenia przepisu uwzględniającego zalecenie Trybunału Konstytucyjnego wynikające z wyroku z dnia 8 października 2013 r. Do kompetencji organów administracji, w tym Szefa KAS i podległych mu organów nie należy badanie zgodności przepisów z Konstytucją RP, czy też przesądzanie o ich konstytucyjności, bowiem tylko Trybunał Konstytucyjny może orzekać o takiej zgodności. Związanie organu publicznego przepisem prawa trwa do momentu, w którym Trybunał Konstytucyjny uzna go za przepis niekonstytucyjny, a tym samym trwale wyeliminuje z systemu prawa, a skutkiem będzie niemożność zastosowania danego przepisu jako podstawy prawnej wydanego rozstrzygnięcia.

²⁰ Naczelny Sąd Administracyjny.

²¹ Za pismem z 29 kwietnia 2024 r. Znak: 2401-IEZ.4020.2.2024. 3, przekazał stanowisko Ministerstwa Finansów wyrażone w piśmie DPP6.851.12.2024.CNNM.

2. W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie obowiązywały następujące wytyczne Dyrektora IAS dotyczące dochodzenia zaległych kwot zobowiązań podatkowych:

- instrukcja działania Naczelników Urzędów Skarbowych województwa śląskiego w zakresie prowadzonych postępowań egzekucyjnych²²;
- instrukcja w sprawie zasad postępowania w przypadku dochodzenia zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji²³,
- instrukcja dotycząca zabezpieczania wykonania zobowiązań w trybie art. 33 i następnych Op.,²⁴
- instrukcja terminowego odpisywania przedawnionych podatkowych i niepodatkowych należności Skarbu Państwa w urzędach skarbowych woj. śląskiego²⁵.

Ponadto w okresie objętym kontrolą obowiązywały wewnętrzne regulacje odnoszące się do dochodzenia zaległych kwot zobowiązań podatkowych określone w następujących dokumentach:

- decyzji nr 10/2021 NUS z dnia 2 sierpnia 2021 r. w sprawie zasad funkcjonowania i organizacji pracy komórki egzekucji administracyjnej;
- decyzji nr 5/2025 NUS z dnia 6 maja 2025 r. w sprawie częstotliwości dokonywania analiz zmierzających do ponownego wszczęcia egzekucji;
- decyzji nr 23/2021 NUS z dnia 30 grudnia 2021 r. w sprawie ustalenia procedury postępowania mającego na celu zapobieganie przedawnieniu zobowiązań podatkowych oraz odpisanie przedawnionych zobowiązań²⁶;
- decyzji nr 4/2022 NUS z dnia 3 marca 2022 r. w sprawie trybu postępowania w zakresie terminowego odpisywania przedawnionych podatkowych i niepodatkowych należności Skarbu Państwa zgodnie z zasadami określonymi w Instrukcji terminowego odpisywania przedawnionych podatkowych i niepodatkowych należności Skarbu Państwa w urzędach skarbowych woj. Śląskiego, wprowadzonej Zarządzeniem nr 3/2022 Dyrektora IAS z dnia 18 stycznia 2022 r.²⁷.

(akta kontroli str. 6-79. 90-208)

2.1. Szczegółowym badaniem objęto dochodzenie przez Naczelnika Urzędu zaległych należności od siedmiu zobowiązanych, z wyłączeniem podmiotów objętych postępowaniem upadłościowym lub restrukturyzacyjnym, w tym trzech z pięciu największych zobowiązanych (posiadających najwyższe kwotowo zaległości netto z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa)²⁸ oraz czterech posiadających zobowiązania podatkowe w przedziale od 100 tys. zł do 500 tys. zł²⁹.

²² Wprowadzona Zarządzeniem nr 23/2019 Dyrektora IAS z dnia 28 lutego 2019 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji w zakresie postępowań egzekucyjnych.

²³ Wprowadzona Zarządzeniem nr 37/2019 Dyrektora IAS z dnia 29 maja 2019 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji w sprawie zasad postępowania w przypadku dochodzenia zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji.

²⁴ Wprowadzona Zarządzeniem nr 84/2021 Dyrektora IAS z dnia 15 lipca 2021 r. w sprawie zabezpieczania wykonania zobowiązań w trybie art. 33 i następnych Op.

²⁵ Wprowadzona Zarządzeniem nr 3/2022 Dyrektora IAS z dnia 18 stycznia 2022 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji terminowego odpisywania przedawnionych podatkowych i niepodatkowych należności Skarbu Państwa w urzędach skarbowych woj. śląskiego.

²⁶ Uchylona przez Decyzję nr 5/2025 NUS z dnia 6 maja 2025 r. w sprawie częstotliwości dokonywania analiz zmierzających do ponownego wszczęcia egzekucji.

²⁷ Zmieniona decyzją nr 4/2025 NUS z dnia 17 kwietnia 2025 r.

²⁸ Kwota zaległości głównej: pierwszego podmiotu - 218 972,1 tys. zł; drugiego - 34 972,5 tys. zł; trzeciego - 10 876,7 tys. zł.

²⁹ Kwota zaległości głównej: pierwszego podmiotu - 292,4 tys. zł; drugiego - 257,6 tys. zł; trzeciego - 241,3 tys. zł; czwartego - 223,6 tys. zł.

Łączna kwota netto (główna) zaległości podatkowych, wybranych do szczegółowego badania wynosiła 265 836,2 tys. zł, tj. 63,6% średniej arytmetycznej stanu zaległości na koniec 2024 r.³⁰ i 2025 r.³¹ oraz 65,0% zaległości netto na 31 grudnia 2025 r. Zaległości w podatku VAT stanowiły 99,7%³² wartości zaległości poddanych szczegółowemu badaniu (wybranych do próby).

W wyniku badania ww. próby ustalono:

- w 2025 r. wyegzekwowano 32,5 tys. zł, tj. 0,01% zaległości;
- upomnienia w 2025 r. były wystawiane i przesyłane zgodnie z zasadami określonymi w art. 15 § 1 upea oraz § 3 - 4 rozporządzenia w sprawie postępowania wierzycieli;
- tytuły wykonawcze w 2025 r. były wystawiane zgodnie z zasadami określonymi w art. 26 § 1 upea oraz § 5 rozporządzenia w sprawie postępowania wierzycieli,
- kwoty zaległych należności wskazane w upomnieniu i tytule wykonawczym odpowiadały kwotom wynikającym z ewidencji księgowej;
- stan majątkowy zobowiązanych ustalano zgodnie z wytycznymi Dyrektora IAS, zawartymi w Instrukcji w sprawie zasad postępowania w przypadku dochodzenia zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji³³, wykorzystując dane ze źródeł / baz danych wewnętrznych, m.in. WRO-system w zakresie danych z JPK_VAT³⁴, e-ORUS³⁵ oraz zewnętrznych, m.in. Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Centralna Informacja Ksiąg Wieczystych, a także czynności w terenie poprzez wizytę poborcy skarbowego w siedzibie lub miejscu zamieszkania podatnika;
- w przypadku dysponowania danymi o majątku lub źródłach dochodu zobowiązanego bez opóźnień zastosowano środek egzekucyjny;
- w przypadku sześciu podatników umorzono postępowania egzekucyjne (w tym trzech w 2025 r., zaś trzech przed 2025 r.) ze względu na bezskuteczność egzekucji (art. 59 § 2 upea);
- umorzenie było poprzedzone rzetelnym poszukiwaniem majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanego;
- w sprawach, w których umorzono postępowanie egzekucyjne ze względu na bezskuteczność egzekucji, w okresie późniejszym systematycznie poszukiwano majątku lub źródeł dochodu zobowiązanego;
- Urząd podejmował działania mające na celu ustalenie przesłanek do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe podatnika na osoby trzecie³⁶;
- przyczyną wyegzekwowania niewielkiej kwoty zaległości należności objętych szczegółowym badaniem był brak majątku zobowiązanych;
- żadne z badanych zobowiązań podatkowych nie uległo przedawnieniu (bieg terminu był przerywany w wyniku zastosowania środka egzekucyjnego zgodnie z art. 70 § 4 Op.

³⁰ 426 572,0 tys. zł.

³¹ 409 259,0 tys. zł.

³² 264 951,4 tys. zł.

³³ Instrukcja stanowiła załącznik nr 1 do Zarządzenia Nr 37/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach z dnia 29 maja 2019 r., w sprawie wprowadzenia Instrukcji w sprawie zasad postępowania w przypadku dochodzenia zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji.

³⁴ Jednolity Plik Kontrolny_VAT.

³⁵ System pozwala na wykonywanie raportów do bieżących informacji w poszczególnych obszarach POLTAX.

³⁶ W przypadku dwóch z czterech spółek kapitałowych wydano przed 2025 r. stosowne decyzje, zaś w pozostałych dwóch analizowano możliwość przeniesienia odpowiedzialności.

lub zawieszany w związku z zawiadomieniem podatnika zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 Op. o wszczętym postępowaniu karnym skarbowym).

NIK zauważyła, że w jednym z poddanych badaniu przypadków, Naczelnik nie dokonał odpisu należności wynikającej z zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za okres od czerwca do listopada 2008 r., które - wg części orzecznictwa NSA, odwołującego się do literalnego brzmienia art. 70c Op. - przedawniło się. W przedmiotowej sprawie, zawiadomienie podatnika w trybie art. 70c Op. (doręczone w dniu 30 października 2014 r.) o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia z powodu wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie zostało doręczone najpóźniej z upływem terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 Op., tj. pięcioletniego terminu przedawnienia, który upłynął 31 grudnia 2013 r., wskutek czego zawiadomienie należałoby uznać za bezskuteczne. W odniesieniu do przypadków dotyczących stosowania art. 70c Op. pojawiły się w judykaturze sprzeczne orzeczenia³⁷, a Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 13 listopada 2025 r. (znak: DOP8.8012.48.2025.) nie zajęło w tej sprawie jednoznacznego stanowiska i pozostawiło swobodę działania w tym zakresie naczelnikom właściwych urzędów.

(akta kontroli str. 209-215, 283-289)

Naczelnik Urzędu wskazała, że mając na uwadze ww. pismo Ministerstwa Finansów z 13 listopada 2025 r. oraz pojawiające się rozbieżności w orzecznictwie NSA, cyt. *sprawa nie jest zatem oczywista*. Podsumowując obszerny wywód z pisma wskazała, że cyt. *w tych stanach faktycznych, w których zawiadomienie z art. 70c Ordynacji podatkowej zostało doręczone po upływie podstawowego 5- letniego terminu przedawnienia, nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia i sprawy te wymagają ponownej oceny przesłanek ustawowych*.

(akta kontroli str. 80-86)

2.2. W wyniku przeprowadzonego badania 10 zaległości podatkowych netto³⁸, o łącznej wartości 1 185,7 tys. zł, w tym 154,1 tys. zł z tytułu podatku od towarów i usług (13,0%), dotyczących 10 zobowiązanych, stwierdzono, że prowadzone postępowania egzekucyjne były realizowane zgodnie z obowiązującymi procedurami. W szczególności ustalono, że:

- we wszystkich analizowanych przypadkach egzekucja okazała się bezskuteczna stąd postępowanie egzekucyjne było umorzone na podstawie art. 59 § 2 upea;
- zobowiązania objęte postępowaniami dotyczyły głównie podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), a także podatku od towarów i usług (VAT) oraz podatku dochodowego od osób prawnych (CIT); obejmowały okresy rozliczeniowe z lat 2020, 2022, 2023 i 2024, wynikające z deklaracji podatkowych (CIT-8, PIT-36L, PIT-37, PIT-4R) oraz decyzji administracyjnych;
- w każdym z 10 przypadków, Organ egzekucyjny na bieżąco podejmował działania zmierzające do ustalenia majątku dłużników oraz zastosowania środków egzekucyjnych. Zajęcia wierzytelności z rachunków bankowych oraz wynagrodzeń za pracę skutecznie zastosowano w ośmiu sprawach, natomiast w dwóch przypadkach próby ich zastosowania nie przyniosły efektu. Łączna kwota wyegzekwowanych należności wyniosła 9,5 tys. zł, przy czym w ośmiu postępowaniach nie odzyskano żadnych środków; w okresie objętym kontrolą nie wyegzekwowano żadnych kwot w żadnej z analizowanych spraw;
- w toku poszukiwania majątku zobowiązanych, Dział Egzekucji Administracyjnej wykorzystywał, zgodnie z Instrukcją działania Naczelników Urzędów Skarbowych województwa śląskiego w zakresie prowadzonych postępowań egzekucyjnych, dostępne bazy informatyczne, w tym m.in.: Ognivo³⁹, WRO system⁴⁰, CEPIK (ADCEP)⁴¹, Centralnej Bazy Ksiąg Wieczystych, K@WA. Równolegle

³⁷ Wyroki NSA z dnia 14 czerwca 2023 r. I FSK 25/22 oraz z dnia 8 grudnia 2023 r. I FSK 1718/23.

³⁸ Próba wybrana w sposób celowy; badaniem objęto 10 postępowań egzekucyjnych, które obejmowały zobowiązania podatkowe w kwotach pomiędzy 50 a 500 tys. zł - prowadzone u różnych podmiotów, umorzonych w 2025 r. z powodu bezskuteczności egzekucji (art. 59 § 2 upea).

³⁹ W celu ustalenia rachunków bankowych zobowiązanego.

⁴⁰ W celu ustalenia informacji o operacjach gospodarczych zobowiązanego.

⁴¹ W celu ustalenia pojazdów mechanicznych zobowiązanego.

prowadzono czynności terenowe dokumentowane stosownymi raportami oraz sporządzano protokoły o stanie majątkowym. W przypadku osób fizycznych kierowano również zapytania do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w celu ustalenia potencjalnych pracodawców celem zajęcia wynagrodzenia za pracę;

- przed wydaniem postanowień o umorzeniu egzekucji, sporządzano zbiorcze informacje dotyczące poszukiwania składników majątku. Postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego zawierały kalkulacje przewidywanych wydatków w postępowaniu, zgodnie z Instrukcją prowadzonych postępowań egzekucyjnych.

(akta kontroli str. 216-225)

3. Jak wskazała Naczelnik Urzędu monitorowanie egzekwowania zaległości podatkowych przez odbywało się w sposób systematyczny, wieloetapowy i oparty na stałym nadzorze nad danymi generowanymi w systemach informatycznych oraz na bieżącej kontroli pracy działu egzekucji. Kluczowym elementem nadzoru była regularna analiza informacji pozyskiwanych z systemów Poltax2BPlus, e-ORUS, aplikacji K@WA oraz hurtowni danych WHTAX. Z wykorzystaniem tych narzędzi, co najmniej trzy razy w tygodniu generowano raporty obejmujące przypisy i odpisy, zestawienia dotyczące działań w ramach tzw. „miękkiej egzekucji” oraz wykazy zaległości, wobec których doręczono upomnienia. Dane te stanowiły podstawę do bieżącej oceny dynamiki zaległości oraz skuteczności podejmowanych czynności egzekucyjnych.

Wyjaśniła również, że stałym elementem monitoringu były również mierniki i wskaźniki efektywności. Co miesiąc analizowano miernik szybkości działań windykacyjnych (RP.SDW⁴²) oraz wskaźnik zaległości objętych tytułami wykonawczymi (RP.ZOT⁴³). Dodatkowo każdego dnia Naczelnik otrzymywał raport zawierający liczbę oraz wartości wystawionych upomnień i tytułów wykonawczych, co umożliwiało bieżącą ocenę aktywności operacyjnej działu oraz identyfikację ewentualnych odchyleń od założonego tempa pracy.

Ponadto wskazała, że nadzór kierowniczy nad procesem egzekucyjnym realizowany był przez Kierownika Działu Egzekucji, który prowadził codzienny monitoring efektywności na podstawie raportów z bazy e-ORUS. Analiza ta obejmowała ocenę skuteczności podejmowanych czynności oraz identyfikację spraw wymagających intensyfikacji działań. Co kwartał przygotowywano szczegółowe zestawienia dotyczące 50 największych dłużników, co pozwalało na ukierunkowanie działań na podmioty o największym znaczeniu dla poziomu zaległości. Ponadto, co miesiąc weryfikowano sprawy pozostające bez czynności przez okres przekraczający 30 oraz 180 dni, co miało na celu eliminowanie przestojów i zapewnienie ciągłości postępowań; system monitoringu uzupełniał nadzór zewnętrzny sprawowany przez Dyrektora IAS, który analizował wyniki jednostki, kierował wytyczne dotyczące prowadzenia egzekucji oraz monitorował egzekucję z nieruchomości na podstawie comiesięcznie aktualizowanego pliku sieciowego.

Naczelnik Urzędu wskazała, że po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji, pracownicy komórki wierzycielskiej monitorowali Ewidencję umorzeń, celem ustalenia zobowiązanych, wobec których zachodzi konieczność sporządzenia *Analizy potwierdzającej dokonanie czynności w zakresie poszukiwania składników majątku zobowiązanego, które umożliwią skuteczne skierowanie zaległości na drogę postępowania egzekucyjnego*, z uwagi na wyznaczony, w Ewidencji umorzeń, termin. W zależności od wysokości zaległości zobowiązanego, raz na sześć lub 12 miesięcy przeprowadzano analizy potwierdzające dokonanie czynności w zakresie poszukiwania składników majątku

⁴² Liczony dla zaległości wymagalnych jako średni upływ czasu (w dniach) od daty, od której możliwe jest podjęcie działań windykacyjnych do daty wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego.

⁴³ Liczony jako procent liczby zaległości wymagalnych nie starszych niż dwa lata od końca okresu sprawozdawczego, na który wystawiono tytuły wykonawcze z liczby zaległości wymagalnych nie starszych niż dwa lata od końca okresu sprawozdawczego.

zobowiązanie, które umożliwiały skuteczne skierowanie zaległości na drogę postępowania egzekucyjnego.

(akta kontroli: 6-79)

Sprawność organu podatkowego w podejmowaniu działań windykacyjnych⁴⁴ uległa wyraźnej poprawie. Średni czas mierzony wskaźnikiem RP.SDW systematycznie malał: z poziomu 28,4 dni w 2022 r., przez 15,2 dni w 2023 r. oraz 14,5 dni w 2024 r., aż do najniższego wyniku wynoszącego 12,8 dni w 2025 r.

(akta kontroli: 270-273)

Łączna kwota zaległości podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa, wyegzekwowana w 2025 r. wyniosła 30 926,0 tys. zł, na co składało się 4 255 tytułów wykonawczych.

Z własnych tytułów wykonawczych obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa Organ wyegzekwował w 2025 r. kwotę 28 764,3 tys. zł, wynikającą z 3 965 tytułów wykonawczych. Powyższa kwota stanowiła odpowiednio 6,7% i 7,0% kwoty należności ogółem pozostałych do zapłaty oraz 7,0% i 7,3% kwoty zaległości podatkowych, według stanu na 31 grudnia 2024 i 2025 r.

W 2025 r. kwota zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, przekazanych do załatwienia komórce egzekucji, była wyższa niż w latach poprzednich. W 2025 r. wyniosła ona 70 639,6 tys. zł, podczas gdy w 2022 r. kwota ta wynosiła 51 310,2 tys. zł, w 2023 r. – 62 892,7 tys. zł, a w 2024 r. – 67 995,5 tys. zł.

Wskaźnik realizacji stanowiący odniesienie kwot załatwionych z tytułów wykonawczych obejmujących dochody budżetu państwa do kwot z tytułów wykonawczych do załatwienia, w 2025 r. wyniósł 43,8%. W latach poprzednich wskaźnik ten wyniósł: w 2022 r. – 35,3%, w 2023 r. – 43,9% a w 2024 r. – 34,7%. Do wzrostu wartości tego wskaźnika przyczyniło się znaczne zwiększenie kwoty wyegzekwowanej (18 088,7 tys. zł w 2022 r., 27 580,6 tys. zł w 2023 r., 23 590,8 tys. zł w 2024 r. i 30 926,0 tys. zł w 2025 r.), przy jednoczesnym umiarkowanym wzroście łącznej kwoty zaległości objętej tytułami do załatwienia.

Jednocześnie stwierdzono, że liczba tytułów wykonawczych dotyczących dochodów budżetu państwa przekazanych do załatwienia w 2025 r. była niższa niż w latach wcześniejszych. W 2025 r. liczba ta wyniosła 6 942, podczas gdy w 2022 r. było to 8 965 tytułów, w 2023 r. – 7 495, a w 2024 r. – 7 003.

Wskaźnik realizacji stanowiący odniesienie liczby załatwionych tytułów wykonawczych obejmujących dochody budżetu państwa do tytułów do załatwienia, w 2025 r. wyniósł 61,3%; w latach poprzednich wyniósł: w 2022 r. – 60,6%, w 2023 r. – 60,4% a w 2024 r. – 58,2%.

W 2025 r. umorzono postępowania egzekucyjne z powodu bezskuteczności egzekucji na kwotę 26 461,0 tys. zł, a w latach 2022 -2024 odpowiednio na kwoty: 57 911,3 tys. zł, 6 7976,7 tys. zł oraz 8 954,8 tys. zł.

Liczba tytułów wykonawczych, w których stwierdzono bezskuteczność egzekucji, w 2025 r. wyniosła 622 i była najniższa w całym badanym okresie (2022 r. – 1 399; 2023 r. – 631; 2024 r. – 647).

(akta kontroli: 20-22, 226-267, 282)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

⁴⁴ Mierzona od momentu wymagalności należności podatkowych do wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego, w 2025 r. w porównaniu do wyniku osiągniętego w latach 2022-2024.

V. Uwagi i wnioski

W związku z brakiem stwierdzenia nieprawidłowości Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag ani wniosków.

VI. Pozostałe informacje i pouczenia

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK, kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie⁴⁵ umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Śląskiej Delegatury Najwyższej Izby Kontroli w Katowicach. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Wystąpienie pokontrolne sporządzono w postaci elektronicznej z użyciem kwalifikowanych podpisów elektronicznych.

Katowice, dnia 24 marca 2026 r.

Kontrolerzy

Główny specjalista kontroli państwowej

Jacek Kordanowski

/podpisano elektronicznie/

Główny specjalista kontroli państwowej

Mieczysław Handzel

/podpisano elektronicznie/

Najwyższa Izba Kontroli

Śląska Delegatura w Katowicach

p.o. Dyrektor

Marcin Wesoły

/podpisano elektronicznie/

⁴⁵ Najwyższa Izba Kontroli zwraca się z prośbą o zgłaszanie, w miarę możliwości, zastrzeżeń opatrzonych kwalifikowanym podpisem elektronicznym na adres do doręczeń elektronicznych NIK, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1045, ze zm.). w przypadku zaś nadania pisma z zastrzeżeniami w placówce pocztowej operatora wyznaczonego, NIK zwraca się z prośbą o dodatkowe przekazanie, w miarę możliwości, skanu tych zastrzeżeń na adres mailowy jednostki kontrolnej NIK przeprowadzającej postępowanie kontrolne.