



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Śląska Delegatura w Katowicach

DKA.410.1.5.2026

Pan
Grzegorz Dolecki
Naczelnik
Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik
ul. Krowoderskich Zuchów 2
31-272 Kraków

Wystąpienie pokontrolne

P/26/001

**Wykonanie budżetu państwa w 2025 roku – egzekwowanie
zaległości podatkowych budżetu państwa przez Naczelnika
Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik**

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana

Urząd Skarbowy Kraków-Prądnik, ul. Krowoderskich Zuchów 2, 31-272 Kraków¹

Kierownik jednostki kontrolowanej

Grzegorz Dolecki, Naczelnik Urzędu Skarbowego², od 4 stycznia 2021 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. Renata Gigoń, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr DKA/10/2026 z dnia 7 stycznia 2026 r.
2. Krzysztof Sokół, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr DKA/37/2026 z dnia 2 lutego 2026 r.

(akta kontroli str. 1-6)

¹ Dalej Urząd.

² Dalej Naczelnik, Naczelnik Urzędu.

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 Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik w celu wyegzekwowania zaległości budżetowych 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

W ocenie NIK, Urząd 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 294 921,1 tys. zł (69,0% stanu zaległości na koniec 2025 r.) wykazała, że Naczelnik, jako wierzyciel i organ egzekucyjny, przestrzegał przepisów regulujących dochodzenie zobowiązań podatkowych. 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 Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2024 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych⁵. 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, zasadniczo stosowano środki egzekucyjne, czym przerywano bieg terminu przedawnienia zaległości. W jednej sprawie nie dokonano, w celu zabezpieczenia zaległości podatkowej w kwocie 419,6 tys. zł, wpisu hipoteki przymusowej na nieruchomości należące do zobowiązanego, co stanowiło naruszenie art. 34 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁶ w związku z art. 42 ust. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁷.

Analiza umorzonych postępowań egzekucyjnych, ze względu na bezskuteczność egzekucji na łączną kwotę 2 225,5 tys. zł wykazała, że umorzenia postępowań egzekucyjnych były w większości badanych spraw uzasadnione brakiem majątku, z którego możliwe byłoby wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. W jednej sprawie umorzono postępowanie egzekucyjne nie dokonując zajęcia wierzytelności pomimo uzyskania przez Urząd pozytywnej odpowiedzi z Zakładu Ubezpieczeń Społecznych⁸ o płatniku składek, czym naruszono

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 2024 r. poz. 316, dalej rozporządzenie w sprawie postępowania wierzycieli.

⁶ Dz.U. z 2025 r. poz. 111, ze zm., dalej uop.

⁷ Dz.U. z 2025 r. poz. 1483, ze zm., dalej ufp.

⁸ Dalej ZUS.

art. 59 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁹ oraz w tej sprawie nierzetelnie sporządzono dokument Analiza Skuteczności Egzekucji.

Nieznacznie pogorszyła się sprawność organu podatkowego w podejmowaniu działań windykacyjnych, która wyniosła 19,34 dnia, podczas gdy w 2024 r. wyniosła 18,56 dnia. Miernik ten nie przekroczył wartości zalecanych dla Urzędu, tj. 20 dni i był korzystniejszy niż w latach 2022-2023. Uległy poprawie: wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe, z najniższego w 2022 r. – 51,8% do 61,9% w 2025 r. oraz relacja kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych w stosunku do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi, z najniższej w 2022 r. – 39,3 % do 54,6% w 2025 r.

W latach 2024-2025 w Urzędzie odpisano z tytułu przedawnienia należności podatkowe na kwotę odpowiednio 17 610,6 tys. zł i 22 402,6 tys. zł, w tym w związku z zaleceniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej¹⁰ z 23 kwietnia 2024 r.¹¹ – odpowiednio 5 171,9 tys. zł i 3 479,6 tys. zł. W wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność rozwiązań prawnych dotyczących zasad przedawnienia się hipoteki i zastawu skarbowego. Naczelnik Urzędu realizował w tym zakresie wytyczne Szefa KAS wynikające z ww. pisma z dnia 23 kwietnia 2024 r. 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 uop., 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. Należności podatkowe budżetu państwa¹² pozostałe do zapłaty wyniosły na koniec 2025 r. 443 702,5 tys. zł, w tym zaległości netto 427 376,5 tys. zł, co stanowiło 96,3% stanu należności na koniec roku. Zaległości netto wynikały z:

- decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych¹³ - 24 107,1 tys. zł,
- decyzji naczelników urzędów skarbowych - 157 233,1 tys. zł,
- decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej¹⁴ - 189 871,6 tys. zł,
- deklaracji podatkowych - 56 164,7 tys. zł¹⁵.

W 2025 r. zmniejszyła się w porównaniu do 2024 r. zarówno kwota należności podatkowych pozostałych do zapłaty, jak i zaległości netto, odpowiednio o 19 897,0 tys. zł (4,3%)¹⁶ i 26 087,2 tys. zł (5,8%)¹⁷. Największą grupę w zaległościach ogółem w 2025 r., jak i w 2024 r. stanowiły zaległości wynikające z decyzji dyrektorów UKS, odpowiednio 44,4% w 2025 r. oraz

⁹ Dz.U. z 2026 r. poz.228, dalej upea.

¹⁰ Dalej Szef KAS.

¹¹ Nr DPP6.851.12.2024.CNMM.

¹² Podatku od towarów i usług (dalej VAT), podatku akcyzowego, podatku od gier, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od wydobycia niektórych kopalin, podatku od sprzedaży detalicznej.

¹³ Dalej UCS.

¹⁴ Przed utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej, dalej dyrektorów UKS.

¹⁵ Dane przedstawione za 2025 r. zostały opracowane na wynikach ostatecznych z hurtowni WHTAX oraz programu POLTAX2BPLUS, które zostały udostępnione w dniu 9 lutego 2025 r.

¹⁶ 463 599,5 tys. zł w 2024 r.

¹⁷ 453 463,7 tys. zł w 2024 r. (97,8% stanu należności na koniec roku).

41,9% w 2024 r. Najmniejszą grupę stanowiły zaległości wynikające z decyzji naczelników UCS odpowiednio 5,6% i 4,1%.

Pod względem rodzajów zaległości największe zarówno w 2025 r. jak i ubiegłym roku kalendarzowym były zaległości z tytułu podatku VAT i wyniosły odpowiednio 93,6% i 93,1% zaległości ogółem. W podziale na źródła dokumentów w porównaniu do ubiegłego roku zmniejszyły się zaległości netto wynikające z:

- decyzji naczelników urzędów skarbowych o 7 948,6 tys. zł (4,8%)¹⁸,
- deklaracji podatkowych o 23 769,6 tys. zł (29,7%)¹⁹.

Wzrosły natomiast zaległości netto wynikające z decyzji naczelników UCS o 5 631,0 tys. zł (30,5%)²⁰

W 2025 r. wysokość zaległości wynikających z decyzji dyrektorów UKS pozostała bez zmian w porównaniu do ubiegłego roku.

(akta kontroli str. 15-16, 81, 84, 98-109)

Spadek stanu zaległości netto ogółem w 2025 r. w porównaniu do roku ubiegłego spowodowany był m.in.:

- zwiększoną efektywnością czynności windykacyjnych (kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych z własnych tytułów wykonawczych wzrosły w stosunku do ubiegłego roku o 5 296,2 tys. zł²¹, co stanowiło 20,3% kwoty spadku zaległości),
- odpisywaniem należności z tytułu przedawnienia (4 800,0 tys. zł, co stanowiło 18,4% kwoty spadku zaległości),
- wydawaniem decyzji ratalnych i umorzeniowych - wzrost o 948,6 tys. zł w porównaniu do 2024 r.²², co stanowiło 3,6% kwoty spadku zaległości.

W pozostałym zakresie spadek stanu należności spowodowany był wpłatami dłużników przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego.

Na spadek stanu zaległości, których źródłem były deklaracje podatkowe decydujący wpływ miały wpłaty podatników. Dwie największe wpłaty wyniosły łącznie 6 543,8 tys. zł. Powodem zmniejszenia zaległości wynikających z decyzji Naczelnika US były odpisy należności przedawnionych. Natomiast wzrost zaległości wynikających z decyzji Naczelnika UCS spowodowało wydanie nowych decyzji, które wygenerowały zaległości²³ o znacznych wartościach w podatku VAT.

(akta kontroli str. 8, 82-88, 110-117, 120-126, 223-226)

Z tytułu przedawnienia, w 2025 r. w Urzędzie odpisano 22 402,6 tys. zł należności podatkowych dotyczących 1 316 zaległości. W porównaniu do 2024 r. kwota odpisanych z tytułu przedawnienia należności podatkowych wzrosła o 4 792,0 tys. zł tj. o 27,2%²⁴.

(akta kontroli str. 120, 124-126)

¹⁸ 165 181,7 tys. zł w 2024 r.

¹⁹ 79 934,3 tys. zł w 2024 r.

²⁰ 18 476,1 tys. zł w 2024 r.

²¹ Dane z hurtowni Whtax Raport 4.9 - Tytuły wystawione przez wierzyciela o zadany numerze NIP, REGON lub PESEL.

²² Dane z systemu Minipoltax: 4 640,3 tys. zł w 2024 r. oraz 5 588,9 w 2025 r.

²³ Decyzje dotyczące pięciu podatników wygenerowały łączne zaległości na kwotę 6 942,8 tys. zł.

²⁴ 17 610,6 tys. zł w 2024 r. dotyczących 1 380 zaległości, dane z hurtowni WHTAX (załącznik 16a).

W 2025 r. w Urzędzie odpisano 3 479,6 tys. zł należności uznanych za przedawnione z przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego. Analogicznie w 2024 r. odpisano 5 171,9 tys. zł (spadek o 32,7%).

(akta kontroli str. 118-120, 123)

Zastępca Naczelnika Urzędu wskazała, że: *w Urzędzie Skarbowym Kraków-Prądnik w 2024 r. zaczęto odpisywać zaległości zabezpieczone hipoteką i zastawem skarbowym w związku ze zmianą stanowiska Ministerstwa Finansów w sprawie przedawnienia. Dotychczasowe stanowisko wyrażone w piśmie z dnia 6 lipca 2021 r. znak DOP8.8022.14.2021 zostało zmienione w odpowiedzi na interpelację poselską nr 2312 (pismo DOP8.0723.12.2024 z 19 kwietnia 2024 r.) pismem z 23 kwietnia 2024 r. nr DPP6.851.12.2024 oraz pismem wyjaśniającym z 10 maja 2024 r. nr DPP6,851.12.20241. Ponadto wskazała, że działania urzędów były i są monitorowane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie²⁵ poprzez sprawozdanie i analizy²⁶, w których na bieżąco zalecana jest weryfikacja zaległości pod kątem przedawnienia, w szczególności tam, gdzie zobowiązania zabezpieczone są hipoteką.*

(akta kontroli str. 639-641, 653-668)

Wyrokiem z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność art. 70 § 6 uop, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. W końcowej części uzasadnienia tego wyroku zaznaczono, że obecnym odpowiednikiem art. 70 § 6 uop. jest art. 70 § 8 tej ustawy, który nadal budzi podobne wątpliwości i wymaga pilnej interwencji ustawodawcy. 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 uop. Zdaniem NSA (15 lutego 2018 r., I FSK 1523/17) należy przyjąć, że zobowiązania podatkowe, nawet te zabezpieczone hipoteką, ulegają przedawnieniu na ogólnych zasadach z uwagi na „wtórną niekonstytucyjność” art. 70 § 8 o.p. NIK zwraca jednak uwagę, że postanowieniem z dnia 7 listopada 2016 r. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że art. 70 § 8 uop. 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 uop. należało niewątpliwie liczyć się ze skutkami prawnymi i finansowymi nieuwzględnienia linii orzeczniczej sądów administracyjnych będącej następstwem stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny wtórnej niekonstytucyjności art. 70 § 8 uop. 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

²⁵ Dalej DIAS w Krakowie.

²⁶ Sprawozdanie na 23 maja 2024 roku nr 1201-IER[1].033.25.2024, analizy z dnia: 20 maja 2024 roku nr 1201-IER[1].031.74.2024.1; 29 sierpnia 2025 roku nr 1201-IER.031.141.205 punkt.8 oraz 20 stycznia 2026 roku nr 1201-IER.031.40.2026.1.

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.

2. W obszarze egzekwowania zaległości Naczelnik uregulował w wydawanych procedurach kwestie: przenoszenia odpowiedzialności za zobowiązania na osoby trzecie²⁷, likwidacji zaległości przedawnionych²⁸, zapobiegania przedawnieniom zobowiązań podatkowych²⁹ oraz organizacji i funkcjonowania służby egzekucyjnej³⁰. Jak wskazał Naczelnik Urzędu, DIAS w Krakowie nie wydał regulacji w obszarze egzekwowania zaległości, ale przekazywał do podległych urzędów skarbowych analizy z wykonywania zaleceń Ministerstwa Finansów, w których wskazywał nieprawidłowości i zalecał ich usunięcie w ściśle określonych terminach.

(akta kontroli str. 12,41-77, 90, 127-133)

2.A Szczegółowym badaniem objęto dochodzenie przez Naczelnika Urzędu zaległości netto od siedmiu zobowiązanych z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa³¹. Łączna kwota objętych badaniem zaległości wyniosła 294 921,1 tys. zł, z tego 293 586,6 tys. zł (99,5% wartości próby) stanowiły zobowiązania trzech z pięciu największych dłużników³². Kwotę 294 626,4 tys. zł, tj. 99,9% wartości próby, stanowiły zobowiązania z tytułu podatku VAT. Objęte badaniem zaległości stanowiły 69,0% stanu zaległości na koniec 2025 r. oraz 67,0% średniego stanu zaległości na koniec 2024 r. i 2025 r.³³

(akta kontroli str. 134)

W wyniku badania ustalono:

- objęte badaniem upomnienia³⁴ były wystawiane i przesyłane zgodnie z zasadami określonymi w art. 15 § 1 upea oraz § 3 - 4 rozporządzenia w sprawie postępowania wierzycieli,
- objęte badaniem tytuły wykonawcze³⁵ były wystawiane zgodnie z zasadami określonymi w art. 26 § 1 upea,

²⁷ Procedura 3/2024 z dnia 14 marca 2024 r. w sprawie czynności podejmowanych przez pracowników urzędu w sprawach związanych z przeniesieniem odpowiedzialności na osoby trzecie, ze zm. Dalej Procedura 3/2024.

²⁸ Procedury: 3/2022 z dnia 11 kwietnia 2022 r. w sprawie organizacji działań służących likwidacji zaległości przedawnionych oraz powołania zespołu ds. przedawnień oraz likwidacji zaległości podatkowych, 4/2025 z dnia 9 kwietnia 2025 r. w sprawie organizacji działań służących analizie i likwidacji zaległości przedawnionych. Dalej Procedury 3/2022 i 4/2025.

²⁹ Procedura 5/2025 z dnia 9 kwietnia 2025 r. w sprawie organizacji działań służących zapobieganiu przedawnieniom zobowiązań podatkowych oraz powołania zespołu ds. analizy zaległości zagrożonych przedawnieniem. Dalej Procedura 5/2025.

³⁰ Procedury 2/2024 z dnia 28 lutego 2024 r. oraz 6/2025 z dnia 8 maja 2025 r. w sprawie organizacji i funkcjonowania służby egzekucyjnej w Urzędzie Skarbowym Kraków-Prądnik. Dalej: procedury egzekucyjne. Dalej Procedury 2/2024 i 6/2025.

³¹ Dobór celowy. Z doboru próby wyłączono zobowiązania podmiotów objętych postępowaniem upadłościowym lub restrukturyzacyjnym.

³² H kwota główna zaległości – 107 128,1 tys. zł; J kwota główna zaległości – 176 238,0 tys. zł; G kwota główna zaległości – 10 220,5 tys. zł.

³³ 440 420,1 tys. zł.

³⁴ Wystawione w 2025 r.

³⁵ Wystawione w 2025 r.

- kwoty zaległych należności wykazane w upomnieniach i tytułach wykonawczych były zgodne z ewidencją księgową,
- stan majątkowy dłużników ustalano wykorzystując bazy danych Urzędu, np. Podatnik 360, WRO-SYSTEM w zakresie JPK_VAT, Centralny Rejestr Czynności Majątkowych jak i bazy zewnętrzne Centralną Informację Ksiąg Wieczystych, Centralną Ewidencję Pojazdów i Kierowców, zapytania do ZUS, OGNIVO³⁶ System Informacji Finansowej oraz czynności w terenie (protokoły o stanie majątkowym zobowiązanego),
- umorzenie postępowań egzekucyjnych w 2025 r. ze względu na bezskuteczność egzekucji poprzedzało poszukiwanie majątku zobowiązanego³⁷,
- we wszystkich skontrolowanych przypadkach, w których umorzono postępowanie egzekucyjne ze względu na bezskuteczność egzekucji, systematycznie poszukiwano majątku lub źródeł dochodu zobowiązanego,
- nie wystąpiły przypadki, w których nie wydano decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej na podstawie art. 108 § 1 uop pomimo istnienia takiej możliwości,
- nie wystąpiły przypadki przedawnienia zobowiązań podatkowych - bieg terminu przedawnienia był przerywany w wyniku zastosowania środka egzekucyjnego, zgodnie z art. 70 § 4 uop lub zawieszany w związku z zawiadomieniem podatnika, zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 uop o wszczętym postępowaniu karnym skarbowym,
- przyczyną niewyegzekwowania zaległości podatkowych był brak majątku, z którego można było uzyskać kwotę przewyższającą koszty egzekucji,
- w przypadkach ustalenia źródła dochodu lub majątku zobowiązanego stosowano bez opóźnień środki egzekucyjne; jednakże w jednym przypadku Urząd nie zabezpieczył zaległości podatkowych wpisem hipoteki przymusowej.

(akta kontroli str. 135-152)

Stwierdzono, że jeden z zobowiązanych posiadał zaległości z tytułu podatku VAT za styczeń-maj 2017 r. w wysokości 419,6 tys. zł, wynikające z decyzji Naczelnika Urzędu z dnia 30 września 2022 r.³⁸ utrzymanej w mocy decyzją Dyrektora IAS z dnia 14 grudnia 2022 r.³⁹ Postanowieniem z dnia 3 listopada 2022 r.⁴⁰ Naczelnik Urzędu nadał części decyzji nieostatecznej, w kwocie 419,6 tys. zł rygor natychmiastowej wykonalności, utrzymany w mocy postanowieniem Dyrektora IAS z dnia 29 grudnia 2022 r.⁴¹ Na powyższe zobowiązania zostały wystawione tytuły wykonawcze w dniu 23 listopada 2022 r.⁴² W dniu 25 listopada 2022 r. zastosowano środek egzekucyjny, o którym podatnik został zawiadomiony, czym zgodnie z art. 70 § 4 uop. przerwano bieg terminu przedawnienia zobowiązań. Wobec zobowiązanego Urząd prowadził postępowania egzekucyjne gdzie wierzycielem były inne podmioty.

Zobowiązany posiadał nieruchomości, tj. działkę zabudowaną (grunt rolny w użytkowaniu wieczystym) objętą księgą wieczystą, na której wcześniej ustanowiono hipotekę umowną. W księdze ujawniono wpisy hipoteki umownej w łącznej kwocie 2 346,1 tys. zł na rzecz osoby

³⁶ Aplikacja pozwalająca na ustalenie rachunków bankowych zobowiązanych.

³⁷ Dwa przypadki C na kwotę 419,6 tys. zł oraz E na kwotę 218,2 tys. zł.

³⁸ Znak 1211-SPV.4.4103.117.2021.68.

³⁹ Znak 1201-IOP2-4.4103.62.2022.13.

⁴⁰ Znak 1211-SEW-2.4253.8.2022.

⁴¹ Znak 1201-IEW-1.4253.39.2022.7.

⁴² 1211-723.1040939.2022; 1211-723.1040956.2022; 1211-723.1040832.2022; 1211—SEW-1.723.3594.2017 (zmieniony tytuł wykonawczy).

fizycznej dokonane w dniach: 14 stycznia 2014 r., 12 kwietnia 2016 r., 8 listopada 2016 r.⁴³, a także wpisy hipoteki przymusowej w łącznej kwocie 1 019,5 tys. zł, dokonane w okresie od 3 listopada 2022 r. do 16 lutego 2026 r., tj. na rzecz innych podmiotów. Pismem z dnia 10 listopada 2022 r.⁴⁴ ekspert skarbowy z upoważnienia Naczelnika Urzędu zwrócił się z prośbą do osoby fizycznej na rzecz której zabezpieczono hipoteką umowną zobowiązania, o udzielenie informacji na podstawie art. 36 § 1 upea w zakresie aktualnej wysokości hipoteki. Z adnotacji eksperta skarbowego zamieszczonej na ww. piśmie wynika, że wierzyciel potwierdził aktualność ww. zobowiązań. Pismami z dnia 6 marca 2023 r., starszy ekspert skarbowy z upoważnienia Naczelnika Urzędu poinformował pozostałych wierzycieli o aktualności wpisów hipoteki umownej i zwrócił się do nich z zapytaniem czy będą występować do właściwego organu egzekucyjnego z wnioskiem o wszczęcie egzekucji ze wskazanej nieruchomości gruntowej. W odpowiedzi, jeden z wierzycieli poinformował, że nie zamierza rezygnować z przysługującego prawa do instytucji egzekucji z nieruchomości. Pozostali wierzyciele nie udzielili odpowiedzi. Ponadto w ww. pismach, pracownik Urzędu wskazał, że wartość działki szacowana na podstawie średnich cen sprzedaży wynosi około 916,0 tys. zł więc biorąc pod uwagę wartość wpisów hipotecznych, egzekucja z nieruchomości nie doprowadzi do całkowitego pokrycia zaległości wierzyciela egzekwującego. W pismach do wierzycieli wskazano, że: *przeprowadzając wstępne rozeznanie rynku wtórnego wartości nieruchomości na terenie powiatu (...) ustalono, że średnie ceny⁴⁵, po których ogłaszane są do sprzedaży grunty zabudowane wynoszą około 1,0 tys.zł/m². Zatem wstępnie można przyjąć, że wartość działki może wynosić 916,0 tys. zł. W analizie tej nie uwzględniono wartości budynku-hali, gdyż brak jest informacji na temat powierzchni jego zabudowy. Z informacji uzyskanych z powiatowego ośrodka geodezji w (...) wynika, że budynek nie ma założonej kartoteki. Korzystając z aplikacji geoportal ustalono, że hala zajmuje około ¾ całej powierzchni działki. Zatem wartość działki wraz z budynkiem może się kształtować na znacznie wyższym poziomie.*

Postanowieniami z dnia 15 kwietnia 2025 r.⁴⁶, Zastępca Naczelnika Urzędu umorzył postępowanie egzekucyjne wszczęte na podstawie własnych tytułów wykonawczych z powodu braku majątku lub źródła dochodu, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. W omawianym przypadku Urząd nie wnioskował o dokonanie wpisu hipoteki przymusowej, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 146-147, 454-589, 677-703)

2.B. Szczegółowym badaniem objęto 10 postępowań egzekucyjnych⁴⁷ umorzonych w 2025 r. z powodu bezskuteczności egzekucji, na podstawie art. 59 § 2 upea. Łączna kwota objętych badaniem zaległości netto wyniosła 2 225,5 tys. zł, z czego 1 735 tys. zł (78%) stanowiły zobowiązania z tytułu podatku VAT. W wyniku badania ustalono, że we wszystkich postępowaniach rzetelnie oraz zgodnie z obowiązującymi procedurami egzekucyjnymi ustalano stan majątkowy zobowiązanych i źródła dochodów zobowiązanych. Poza jednym przypadkiem (opisanym w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*), umorzenie postępowań egzekucyjnych ze względu na bezskuteczność egzekucji było uzasadnione. W sytuacji dysponowania danymi o majątku lub

⁴³ Daty wpływu wniosków.

⁴⁴ Znak 1211-SEE,711,1,62,2022,1.

⁴⁵ Ceny z serwisu ogłoszeniowego gratka.pl z dnia 10 listopada 2022 r.

⁴⁶ Znak 1211-SEE.7113.2.230.2025.1.

⁴⁷ Dobór spraw do badania dokonano w sposób celowy z uwzględnieniem postępowań obejmujących zobowiązania podatkowe na kwotę od 50 tys. zł do 500 tys. zł oraz postępowań obejmujących zobowiązania podatkowe różnych podmiotów (zobowiązanych).

źródłach dochodu zobowiązanego, bez opóźnień podejmowano działania celem zastosowania środków egzekucyjnych.

(akta kontroli str. 423-432, 754-767)

3. W celu monitorowania zaległości podatkowych dla których nie zostały wystawione tytuły wykonawcze wykorzystywano raport w systemie POLTAX2BPLUS – WB.R.4.51 *Wykaz zaległości z doręczonym upomnieniem, nieobjętym tytułem wykonawczym*. Innym narzędziem wykorzystywanym do monitorowania zaległości podatkowych były raporty generowane raz w miesiącu z hurtowni WHTAX obrazujące osiągnięte wartości mierników regionalnych, które poddawane były analizie. W szczególności analizowane były dane z mierników RP.ZOT *Wskaźnik zaległości wymagalnych, na które wystawiono tytuły wykonawcze*⁴⁸ oraz RP.SDW *Wskaźnik szybkości podejmowanych działań windykacyjnych*, 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 wykonawczego⁴⁹.

(akta kontroli str. 91-92)

Odnosnie *monitorowania egzekwowania zaległości podatkowych w Urzędzie*, Naczelnik wyjaśnił, że monitorowanie: (...) *jest procesem złożonym i ciągłym, obejmującym przede wszystkim zadania realizowane przez Dział Spraw Wierzycielskich*⁵⁰ [...] *oraz Dział Egzekucji Administracyjnej*⁵¹ [...] *we współpracy z innymi komórkami organizacyjnymi Urzędu. Wykorzystujemy przy tym systemy informatyczne i bazy danych udostępniane resortowo, ale także dane pozyskiwane z zasobów internetowych* [...] *Bieżąca analiza sald zaległości na kartach kontowych oraz systematyczna kontrola terminowości zapłaty należności podatkowych odbywała się na podstawie raportów generowanych z systemu POLTAX2B PLUS przez pracowników komórki SEW-1 (raz w tygodniu). Raporty obejmują przypisy zaległości podatkowych* [...], *dla których nie odnotowano wpłat. Cyklicznie trzy-pięć razy w tygodniu w Podatniku 360*⁵² *pracownicy weryfikują stany zaległości i wystawiają upomnienia* [...] *Zaległości nie budzące wątpliwości niezwłocznie obejmowane są upomnieniami. Po otrzymaniu zwrotnego potwierdzenia odbioru upomnienia, w przypadku gdy zaległość nie została uregulowana, pracownik bezzwłocznie wystawia tytuł wykonawczy* [...] *W przypadku zaległości, których zasadność wymaga dodatkowej weryfikacji pracownik*⁵³ *niezwłocznie podejmuje wyjaśnienia z właściwymi komórkami organizacyjnymi Urzędu.*

(akta kontroli str. 90-91)

Aby usprawnić egzekwowanie należności Naczelnik wprowadził do stosowania z dniem 9 kwietnia 2025 r. Procedurę 5/2025, której celem było określenie współpracy pomiędzy komórkami organizacyjnymi Urzędu tak, aby zapewnić właściwy nadzór i kontrolę oraz wymianę informacji na każdym etapie procesu poboru należności budżetowych i przeciwdziałać przedawnieniom zobowiązań podatkowych. Powołano również Zespół do spraw analizy zaległości zagrożonych przedawnieniem, zajmujący się rozpatrywaniem wyselekcjonowanych spraw, w których m.in.:

⁴⁸ 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.

⁴⁹ Liczony dla zaległości powyżej 160 zł.

⁵⁰ Dalej SEW-1.

⁵¹ Dalej SEE.

⁵² Aplikacja, która przedstawia kompleksowy widok podatnika. Jedną z funkcjonalności jest Teczka podatnika, tj. zgrupowanie wszystkich danych o podatniku w jednym miejscu dla wygodnego dostępu przez urzędników KAS, którzy mają wgląd w całość historii podatkowej wybranego podatnika.

⁵³ Przypis NIK.

- wysokość zaległości podatnika przekraczała 200,0 tys. zł,
- nie wszczęto postępowania egzekucyjnego,
- w trakcie toczącego się postępowania egzekucyjnego nie zastosowano środka egzekucyjnego, a zbliżał się koniec biegu terminu przedawnienia,
- postępowanie egzekucyjne prowadzone w stosunku do podmiotu głównego nie dawało rezultatów, a mimo potencjalnie istniejącej możliwości, nie przeniesiono odpowiedzialności na osoby trzecie,
- zaległości mogły ulec przedawnieniu ze względu na okres, którego dotyczą,
- trwało postępowanie podatkowe w stosunku do zobowiązania zagrożonego przedawnieniem,
- występował skomplikowany stan prawny.

(akta kontroli str. 57-62)

Kolejnym obszarem objętym monitoringiem była możliwość przenoszenia odpowiedzialności na osoby trzecie. Zasady działania w tym obszarze Naczelnik ustalił w Procedurze 3/2024 z dnia 14 marca 2024 r. Weryfikacja polegała na analizie postanowień w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego z uwagi na bezskuteczność. Głównymi działaniami podejmowanymi w tym obszarze były:

- ustalenie czy w stosunku do analizowanych zaległości zostało wydane postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego, stwierdzające bezskuteczność egzekucji,
- ustalenie organu egzekucyjnego, który aktualnie prowadzi postępowanie egzekucyjne,
- w przypadku obcego organu egzekucyjnego, gdy postępowanie egzekucyjne nie zostało umorzone, skierowanie zapytania o stan tego postępowania,
- w przypadku własnego organu egzekucyjnego przekazanie wykazu podmiotów, dla których istnieje możliwość wszczęcia postępowania o odpowiedzialności osoby trzeciej, celem podjęcia właściwych działań,
- sporządzenie karty oceny zasadności wszczęcia postępowania w związku z przeniesieniem odpowiedzialności.

W przypadku stwierdzenia, że sprawa wymagała wszczęcia postępowania o przeniesienie odpowiedzialności, kierowano ją do właściwej komórki organizacyjnej, tj. Referatu Spraw Wierzycielskich. Ponadto, w celu analizy możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie, w I kwartale danego roku, pracownicy SEW-1 weryfikowali podmioty posiadające zaległości podatkowe, dla których z końcem danego roku mijały dwa lata do terminu przedawnienia zaległości i w stosunku do których dotychczas nie zostały wszczęte postępowania podatkowe zmierzające do przeniesienia odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.

(akta kontroli str. 41-46, 92)

Monitorowaniu egzekwowania zaległości podatkowych służyły również kwartalne raporty składane kierownikowi Działu Egzekucji Administracyjnej przez wydzielony w tym dziale podzespół procesu i orzecznictwa, zawierające skrócony opis dziesięciu największych spraw, a także podjęte oraz planowane czynności egzekucyjne.

(akta kontroli str. 580-635)

Ponadto, w systemie POLTAX2BPLUS do monitorowania egzekwowania zaległości wykorzystywano raporty:

WB.R.4.15.A.1 – *Przypisy i odpisy zaksięgowane,*

WB.R.4.19 – *Raport wystawionych upomnień,*

WB.R.4.20 – *Raport wystawionych tytułów,*

WB.R.4.23 – *Wykaz największych dłużników,*

WB.R.4.83 – *Raport przedawnień.*

(akta kontroli str. 92-93),

Jak wskazała Zastępca Naczelnika Urzędu, *terminy i prawidłowość wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych podlega ciągłej analizie dokonywanej przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie za pomocą mierników: [...] RP.SDW, w roku 2025 dla wszystkich urzędów wynosił on max- 20 dni, oraz [...] RP.ZOT, w roku 2025 dla wszystkich urzędów wynosił powyżej 93 %. Urząd aby osiągnąć ww. mierniki musiał niezwłocznie podejmować działania w celu wszczęcia egzekucji.*

(akta kontroli str. 639, 674)

W 2025 r. miernik RP.SDW osiągnął wartość 19,34 dnia, nie przekraczając wartości zalecanych dla Urzędu i był nieznacznie wyższy w porównaniu do 2024 r. kiedy wynosił 18,56 dnia. Natomiast w 2025 r. uzyskał korzystniejsze wartości w odniesieniu do lat 2023-2022, w których wyniósł odpowiednio 20,51 dnia i 35,19 dnia. Jak wskazał Naczelnik, wartość miernika w latach 2022-2024 z roku na rok malała, co świadczyło o szybkiej obsłudze dokumentów już od momentu ich wpływu do Urzędu do daty, w której możliwe było podjęcie działań windykacyjnych (wystawienie upomnienia lub tytułu wykonawczego), tym samym o sprawnym wdrażaniu postępowań windykacyjnych. W kwestii wzrostu wskaźnika w 2025 r. Zastępca Naczelnika Urzędu wskazała, że *miernik ten wzrósł o 0.78 punktu procentowego w stosunku do roku 2024 co jest tendencją niekorzystną. Przyczyną wzrostu wskaźnika jest fakt, iż w roku 2025 odnotowaliśmy więcej zaległości w postępowaniach restrukturyzacyjnych w których podatnicy generują dalsze zaległości podatkowe. Niestety do momentu uprawomocnienia się postępowania restrukturyzacyjnego brak jest możliwości stosowania co do tych zaległości postępowania windykacyjnego, co ma wpływ na wydłużenie czasu szybkości podejmowania decyzji.*

(akta kontroli str. 93, 669-672, 724-725, 810-812)

Wartość miernika RP. ZOT w okresie 2025-2022 wyniosła, odpowiednio: 96,74%; 96,07%; 92,6% oraz 88,73% - była najkorzystniejsza w 2025 r.

(akta kontroli str. 726-729)

W 2025 r. organ podatkowy wyegzekwował ogółem 36 366,1 tys. zł zaległości podatkowych, z tego 36 308,7 tys. zł z własnych tytułów wykonawczych, co stanowiło 8,2 % średniego stanu zaległości podatkowych na koniec 2025 r. i 2024 r.

(akta kontroli str. 82-83, 134, 223-224, 738)

W 2025 r. liczba tytułów wykonawczych do załatwienia wyniosła 22 941, w tym 7 738 obejmowało zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa. W porównaniu do lat 2022-2024 r, w 2025 r. spadła zarówno liczba tytułów do załatwienia ogółem, jak i tytułów obejmujących należności podatkowe - odpowiednio o:

- 9 307, w tym o 607 z tytułu podatków w porównaniu do 2022 r.⁵⁴;
- 6 050, w tym o 730 z tytułu podatków - 2023 r.⁵⁵;
- 3 852, w tym o 560 z tytułu podatków - 2024 r.⁵⁶

Kwota zaległości do wyegzekwowania w 2025 r. z tytułu podatków, objęta tytułami wykonawczymi, wyniosła 66 616,9 tys. zł i była wyższa, w porównaniu do okresu 2022 r. – 2024 r., o: 7 609,5 tys. zł w 2022 r.⁵⁷; 6 697,6 tys. zł w 2023 r.⁵⁸ oraz 1 294,5 tys. zł w 2024 r.⁵⁹

(akta kontroli str. 82, 738-753)

W 2025 r. wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe, liczony jako relacja liczby tytułów załatwionych w danym okresie do liczby tytułów do załatwienia w tym okresie wyniósł 61,9% i był wyższy w porównaniu do wyniku osiągniętego w latach 2022-2024, odpowiednio o: 10,1 punktu procentowego w 2022 r.; 0,9 - w 2023 r. oraz 0,3 - w 2024 r.⁶⁰. Przyczyną nieznacznego wzrostu wskaźnika w 2025 r., w porównaniu do 2024 r., był spadek liczby tytułów wykonawczych do załatwienia – o 6,7%, przy jednoczesnym mniejszym spadku liczby tytułów załatwionych – o 6,2%.

(akta kontroli str. 82)

Relacja kwoty zaległości podatkowych z tytułów wykonawczych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych w 2025 r. w stosunku do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi w 2025 r. wyniosła 54,6% i była wyższa w porównaniu do wyniku osiągniętego w okresie 2022-2024, odpowiednio o: 15,3 punktu procentowego w 2022 r.; 3,0 - w 2023 r. oraz 5,6 - w 2024 r.⁶¹ Główną przyczyną poprawy wskaźnika w 2025 r. był wzrost kwoty wyegzekwowanej w porównaniu do 2024 r. - o 13,6%, przy jednoczesnym wzroście kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi – o 2,0%.

(akta kontroli str. 82, 735-753)

Z powodu bezskuteczności egzekucji w 2025 r. umorzono 472 postępowania obejmujące zaległości z tytułu podatków na kwotę 17 611,6 tys. zł. W porównaniu do lat 2022-2024 kwota ta była niższa odpowiednio o 13 268,6 tys. zł w 2022 r.⁶²; 7 916,4 tys. zł w 2023 r.⁶³ oraz 18 681,9 tys. zł w 2024 r.⁶⁴ W odniesieniu do lat 2022-2024 liczba umorzonych postępowań z uwagi na bezskuteczność

⁵⁴ W 2022 r. liczba tytułów wykonawczych ogółem do załatwienia przez organ egzekucyjny wynosiła 32 248 w tym 8 345 z tytułu należności podatkowych.

⁵⁵ W 2023 r. liczba tytułów wykonawczych ogółem do załatwienia przez organ egzekucyjny wynosiła 28 991, w tym 8 468 z tytułu należności podatkowych.

⁵⁶ W 2024 r. liczba tytułów wykonawczych ogółem do załatwienia przez organ egzekucyjny wynosiła 26 793, w tym 8 298 z tytułu należności podatkowych.

⁵⁷ W 2022 r. kwota zaległości podatkowych do wyegzekwowania, objęta tytułami wykonawczymi, wyniosła 59 007,4 tys. zł.

⁵⁸ W 2023 r. kwota zaległości podatkowych do wyegzekwowania, objęta tytułami wykonawczymi, wyniosła 59 919,3 tys. zł.

⁵⁹ W 2024 r. kwota zaległości podatkowych do wyegzekwowania, objęta tytułami wykonawczymi, wyniosła 65 322,4 tys. zł.

⁶⁰ W latach 2022-2024 załatwiono odpowiednio 4 324, 5 165 oraz 5 108 tytułów obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa.

⁶¹ W 2022 r. wyegzekwowano zaległości podatkowe z tytułów wykonawczych na kwotę 23 169,7 tys. zł; w 2023 r. 30 895,6 tys. zł; w 2024 r. 32 002,1 tys. zł.

⁶² W 2022 r. umorzono 327 postępowań na kwotę 30 880,2 tys. zł.

⁶³ W 2023 r. umorzono 811 postępowań na kwotę 25 528,0 tys. zł.

⁶⁴ W 2024 r. umorzono 454 postępowania na kwotę 36 293,5 tys. zł.

egzekucji była wyższa o 145 w porównaniu do 2022 r. i 18 do 2024 r., natomiast niższa o 339 w porównaniu do 2023 r.⁶⁵

(akta kontroli str. 94, 730-737)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Brak zabezpieczenia wpisem hipoteki przymusowej zaległości podatkowych zobowiązanego w wysokości 419,6 tys. zł, co stanowiło naruszenie art. 34 § 1 uop w związku z art. 42 ust. 5 ufp oraz było działaniem nierzetelnym.

Stwierdzono, że Urząd nie zabezpieczył zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT za miesiące styczeń-maj 2017 r., wpisem hipoteki przymusowej na nieruchomości gruntowej, co stanowiło naruszenie art. 34 § 1 uop oraz było działaniem nierzetelnym. Zgodnie z ww. przepisem, Skarbowi Państwa i jednostce samorządu terytorialnego przysługuje hipoteka na wszystkich nieruchomościach podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2, a także z tytułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości, zwana dalej "hipoteką przymusową" oraz art. 42 ust. 5 ufp, zgodnie z którym jednostki sektora finansów publicznych są obowiązane do ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania.

(akta kontroli str. 146-147, 454-589, 677-703)

Jak wyjaśniła Kierownik SEW-1 *Nie dokonano wpisów hipotek na wniosek Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik, ponieważ:*

1/ Ewentualny wpis hipotek dotyczący zaległości podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług (...) nie gwarantowałby zabezpieczenia ww. zaległości z uwagi na wcześniejsze wpisy hipotek dokonanych przez 4 innych wierzycieli hipotecznych na łączną kwotę 2.392.935,75 zł. (wysokość wpisów była aktualna i nie uległa zmianie na dzień podejmowania decyzji).

2/ Dodatkowo w okresie od stycznia 2023 r. do sierpnia 2023 r. z przyczyn technicznych wpis hipotek na podstawie elektronicznych tytułów wykonawczych przez Sądy był znacznie wydłużony. Problem dotyczył całego kraju (brak narzędzi do odczytywania podpisów elektronicznych).

3/ W kwestii niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego SK 40/12; przyjęto stanowisko w sprawie zabezpieczenia hipoteką Ministerstwa Finansów zawarte w piśmie z dnia 23.04.2024 r., znak DPP6.851.12.2024.CNNM, w którym wskazano, że na gruncie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego, przy czym termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych, określonych w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli nie zaistniały okoliczności skutkujące zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia danego zobowiązania.

Powyższe stanowisko potwierdził również Naczelnik Urzędu.

(akta kontroli str. 786, 815, 818)

Najwyższa Izba Kontroli nie podziela powyższej argumentacji.

⁶⁵ Dane z hurtowni WHTAX.

Mając na uwadze postanowienia art. 34 § 1 uop oraz art. 42 ust. 5 ufp należy wskazać, iż na tut. Organie spoczywał obowiązek podjęcia działań mających na celu zabezpieczenie wykonania zobowiązania. Hipoteka przymusowa stanowi ustawowy środek zabezpieczenia należności podatkowych, którego zastosowanie zapewnia ochronę wierzytelności, choć nie przesądza o stopniu zaspokojenia wierzyciela. Zaniechanie dokonania zabezpieczenia na pozostałym nieruchomości majątku zobowiązanego skutkowało jednak wyłączeniem możliwości zaspokojenia tut. Organu z tego majątku, zwłaszcza że, jak Urząd sam wskazał w pismach do wierzycieli, wartość działki wraz z budynkiem może się kształtować na znacznie wyższym poziomie.

Wyjaśnienia Naczelnika Urzędu, że z przyczyn technicznych, czas oczekiwania na dokonanie wpisu hipoteki był znacznie wydłużony, nie mogą zostać uznane za okoliczność usprawiedliwiającą brak podjęcia stosownych działań. Wydłużony czas realizacji wpisów nie oznacza bowiem niemożności ich dokonania. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, argument ten nie stanowi racjonalnego uzasadnienia dla zaniechania zabezpieczenia majątku zobowiązanego.

Należy podkreślić że wpis hipoteki przymusowej nie służy wyłącznie zapobieganiu przedawnieniu należności podatkowych, lecz także zabezpieczeniu tych należności w przypadku wszczęcia egzekucji z nieruchomości. W przedmiotowej sprawie należność nie uległa przedawnieniu ponieważ w listopadzie 2022 r. przerwano bieg terminu przedawnienia stosując środek egzekucyjny, a zatem argumentacja o przyjęciu stanowiska Ministerstwa Finansów ws. przedawnienia zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką nie ma tutaj zastosowania.

Na dzień podejmowania decyzji o niedokonywaniu wpisu Urząd posiadał zapewnienie od osoby fizycznej, że zobowiązania będące podstawą wpisu są aktualne. Okoliczność ta nie stanowiła jednak gwarancji stabilności sytuacji prawnej w kolejnych latach. Potwierdza to fakt, iż inni wierzyciele, niezależnie od dotychczasowego stanu hipoteki, złożyli następnie wnioski o wpis na łączną kwotę 1 019,5 tys. z - w szczególności gdy złożenie wniosku nie generuje dodatkowych kosztów dla wierzyciela.

NIK zwraca uwagę, że Urząd jako jednostka sektora finansów publicznych jest zobowiązana do terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania, a konsekwencją braku działania w tym zakresie jest utrata pozycji na hipoteczne na rzecz innych wierzycieli.

2. Umorzenie postępowania egzekucyjnego pomimo niezastosowania w trakcie prowadzonego postępowania wobec zobowiązanego⁶⁶, posiadającego zaległości podatkowe w kwocie 225,0 tys. zł, środka egzekucyjnego w sytuacji posiadania przez Urząd informacji o zgłoszeniu zobowiązanego do ubezpieczenia społecznego, co stanowiło naruszenie art. 59 § 2 upea.

Zgodnie z informacją z ZUS z 14 listopada 2025 r.⁶⁷ uzyskaną przez SEE, zobowiązany podlegał ubezpieczeniu od 11 lipca 2025 r. jako osoba wykonująca umowę agencyjną, umowę zlecenia lub umowę o świadczenie usług, a podstawa wymiaru na ubezpieczenie społeczne wynosiła 4 880 zł. Ostatni raport rozliczeniowy RCA złożono za wrzesień 2025 r. ZUS nie podał w piśmie daty końca ubezpieczenia społecznego, co wskazywało na możliwość dalszego zatrudnienia zobowiązanego również po wrześniu 2025 r. Postanowieniem nr 1211-SEE.7113.2.667.2025.1 z 23 grudnia 2025 r., na podstawie art. 59 § 2 w związku z art. 59 § 4 upea umorzono postępowanie egzekucyjne z uwagi na bezskuteczność egzekucji. W uzasadnieniu wskazano m.in., że wg ZUS zobowiązany otrzymywał najniższe wynagrodzenie. Zgodnie z art. 59 § 2 upea, postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku, gdy dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających

⁶⁶ Objętego badaniem opisanym w sekcji 2.B.

⁶⁷ Znak sprawy 390000/4121/1290707/2025.

koszty egzekucyjne. Minimalne wynagrodzenie od 1 stycznia 2025 r. do 31 grudnia 2025 r. wynosiło 4666 zł - na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 12 września 2024 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2025 r.⁶⁸, tj. było niższe niż wynagrodzenie uzyskane przez zobowiązanego, w związku z czym umorzenie postępowania przez Urząd bez zastosowania środka egzekucyjnego było przedwczesne.

Ponadto, w dokonanej Analizie Skuteczności Egzekucji z 23 grudnia 2025 r., sporządzonej w chwili umorzenia postępowania z uwagi na bezskuteczność egzekucji, nie zawarto w rubryce C.2. informacji o składnikach majątkowych zobowiązanego z zewnętrznych źródeł, tj. jako płatnika składek ZUS z 14 listopada 2025 r., co było działaniem nierzetelnym.

(akta kontroli str. 425, 754-768)

Jak wyjaśniła Kierownik SEE: nie dokonano zajęcia wynagrodzenia za pracę lub wierzytelności w oparciu o informacje uzyskane z ZUS, [...] ponieważ zobowiązany takiego wynagrodzenia nie pobierał. Ostatni raport złożony przez płatnika składek miał miejsce we wrześniu 2025 r. W kolejnych miesiącach takiego raportu płatnik nie złożył, co potwierdziło, że zobowiązany nie świadczył już pracy. Płatnicy składek składają raporty ZUS RCA do 15 dnia następnego miesiąca po miesiącu, w którym nastąpiła wypłata wynagrodzenia. Jak wynikało z informacji ZUS, ostatnia wypłata wynagrodzenia miała miejsce we wrześniu 2025 roku i dotyczyła wynagrodzenia za sierpień 2025 r. Wyjaśniła również, że brak adnotacji w Analizie Skuteczności Egzekucji z 23 grudnia 2025 r. wynikał z przeoczenia. Zawarcie w uzasadnieniu postanowienia informacji, że zobowiązany wg ZUS otrzymywał najniższe wynagrodzenie za pracę, było błędem co do oceny stanu faktycznego. [...] W dniu oceny materiału dowodowego wynagrodzenia nie pobierał.

Naczelnik wyjaśnił, że brak dokonania zajęcia potwierdzała informacja o przychodach z innych źródeł oraz o dochodach i pobranych zaliczkach na podatek dochodowy PIT-11 za 2025 rok, którą płatnik przekazał do tut. organu 21 stycznia 2026 roku. Zgodnie z tą informacją, zobowiązany w 2025 roku osiągnął przychód w wysokości 16 470 zł.

(akta kontroli str. 815-817)

Najwyższa Izba Kontroli zauważyła, że:

- ZUS w swojej informacji wykazał podstawę wymiaru za wrzesień 2025 r.,
- obowiązującym terminem złożenia raportu rozliczeniowego za październik 2025 r. był 17 listopada 2025 r.,
- ZUS nie ma obowiązku comiesięcznego zgłaszania do Urzędu podstawy wymiaru składek,
- z informacji ZUS nie wynikało, że zobowiązany został wyrejestrowany z ubezpieczeń społecznych, co dowodzi, że Urząd pomimo braku informacji o podstawie wymiaru składek zobowiązanego za październik umorzył postępowanie egzekucyjne, co zdaniem NIK było działaniem przedwczesnym.

Urząd powinien działać w oparciu o dokumenty, które posiadał w chwili podejmowania decyzji, a informację o wysokości wynagrodzenia zobowiązanego otrzymanego od płatnika w 2025 r. Urząd uzyskał dopiero po złożeniu przez płatnika informacji rocznej PIT-11, tj. do końca stycznia kolejnego roku kalendarzowego. Ponadto, przedstawione wyjaśnienia sugerują, że ostatnia wypłata wynagrodzenia zobowiązanemu w 2025 roku była za sierpień w kwocie 4880 zł brutto, co oznaczałoby że wypłata wynagrodzenia za okres od początku zatrudnienia, tj. od 11 lipca 2025 r. do 30 lipca 2025 r. powinna wynieść 11 590 zł brutto (wysokość wykazanego przychodu w PIT-11

⁶⁸ Dz. U. 2024 poz. 1362.

za 2025 r. w kwocie 16 470 zł minus wynagrodzenie za sierpień 2025 r. w kwocie 4 880 zł). Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, brak dokonania zajęcia wynagrodzenia za pracę lub wierzytelności po uzyskanej odpowiedzi z ZUS, spowodował przedwczesne umorzenie postępowania egzekucyjnego. Urząd nie posiadał informacji jaki był to rodzaj umowy, w jakim wymiarze oraz kiedy zobowiązany otrzymywał wynagrodzenie. Jednocześnie Urząd nie miał podstawy do założenia po uzyskaniu odpowiedzi z ZUS, że ostatnie środki do wypłaty dla zobowiązanego były za przepracowany sierpień 2025 r. ponieważ nie dysponował innymi dokumentami potwierdzającymi takie stanowisko. Brak dokonania zajęcia mógł uniemożliwić dokonanie przyszłego potrącenia środków, pomimo złożenia przez płatnika ostatniego raportu rozliczeniowego za wrzesień 2025 r. Według danych otrzymanych z ZUS, którymi dysponował Urząd w chwili podejmowania decyzji o niezajmowaniu wierzytelności, wynagrodzenie było wyższe od minimalnego wynagrodzenia o 214 zł, co umożliwiało zajęcie jego części.

(akta kontroli str. 433-437)

V. Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, wnosi o:

1. Zabezpieczenie zaległości podatkowej w kwocie 419,6 tys. zł wpisem hipoteki przymusowej.
2. Ponowne zwrócenie się do ZUS w celu ustalenia źródła dochodów zobowiązanego oraz zastosowanie środka egzekucyjnego w przypadku uzyskiwania przez zobowiązanego wynagrodzenia większego niż kwota minimalnego wynagrodzenia za pracę.
3. Zapewnienie rzetelnego sporządzania dokumentu Analiza Skuteczności Egzekucji.

VI. Pozostałe informacje i pouczenia

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK, kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie⁶⁹ 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.

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK, należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań. Zgodnie z art. 98 ustawy o NIK, kto nie informuje bądź niezgodnie z prawdą informuje o wykonaniu wniosków pokontrolnych, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 3.

⁶⁹ 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.

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.

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

Katowice, dnia 23 marca 2026 r.

Kontrolerzy

Główny specjalista kontroli państwowej

Renata Gigoń

/podpisano elektronicznie/

Starszy inspektor kontroli państwowej

Krzysztof Sokół

/podpisano elektronicznie/

Najwyższa Izba Kontroli

Śląska Delegatura w Katowicach

p.o. Dyrektor

Marcin Wesoły

/podpisano elektronicznie/