



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Zachodniopomorska Delegatura w Szczecinie

DZS.410.1.5.2026

**Pani
Marzena Wojciechowska
Naczelnik
Pierwszego Urzędu Skarbowego
w Szczecinie
ul. M. Drzymały 5
70-217 Szczecin**

Wystąpienie pokontrolne

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana

Pierwszy Urząd Skarbowy w Szczecinie¹, ul. M. Drzymały 5, 70-217 Szczecin

Kierownik jednostki kontrolowanej

Marzena Wojciechowska, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie², od 15 listopada 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 latami 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 Zachodniopomorska Delegatura w Szczecinie

Kontrolerzy

1. Adam Borowski, doradca techniczny, upoważnienie do kontroli nr DZS/26/2026 z dnia 21 stycznia 2026 r.
2. Małgorzata Chabiniak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr DZS/32/2026 z dnia 23 stycznia 2026 r.

(akta kontroli str. 1-5)

¹ Dalej: Urząd lub PUS.

² Dalej: Naczelnik.

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

II. Zakres kontroli

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

Podstawą sformułowania oceny egzekwowania zaległości podatkowych budżetu państwa przez naczelnika urzędu skarbowego były ustalenia dokonane w wyniku następujących działań kontrolnych:

- 1) przeglądu analitycznego należności pozostałych do zapłaty, w tym zaległości netto, z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa;
- 2) weryfikacji podejmowanych przez naczelnika urzędu skarbowego 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

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego prowadził systematyczne działania w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych budżetu państwa oraz zmierzające do zwiększenia efektywności i skuteczności ich egzekucji.

W kontrolowanym okresie, w porównaniu do lat 2022-2024, uległa poprawie sprawność Urzędu w podejmowaniu działań windykacyjnych. Upomnienia oraz tytuły wykonawcze⁵ wystawiano przeciętnie po 19 dniach od momentu, w którym możliwe było rozpoczęcie działań windykacyjnych. Oznacza to skrócenie tego czasu o 2 dni w porównaniu z 2024 r., o 17 dni względem 2023 r. oraz aż o 58 dni w stosunku do 2022 r. W 2025 r. skuteczność egzekwowania należności podatkowych⁶ wzrosła do 40,8%, wobec 34,7% odnotowanych w 2024 r. Jednocześnie w zakresie tytułów wykonawczych własnych utrzymano efektywność na poziomie zbliżonym do 47%⁷.

Na koniec 2025 r. łączna kwota należności podatkowych wyniosła 320 057 tys. zł, z czego 307 807 tys. zł stanowiły zaległości netto. W związku z przedawnieniem w 2025 r. odpisano zaległości podatkowe w wysokości 17,1 tys. zł (w 2024 r. było to 30,7 tys. zł). W tej kwocie 0,1 tys. zł dotyczyło należności umorzonych na podstawie pisma Ministerstwa Finansów z 23 kwietnia 2024 r.⁸, zawierającego stanowisko w sprawie przedawnienia zobowiązań podatkowych

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 W przypadkach, w których nie jest wymagane wystawienie upomnienia.

⁶ Mierzona kwotą zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi.

⁷ 46,6% w 2025 r. przy 46,9% w 2024 r.

⁸ Pismo Dyrektora Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów z 23 kwietnia 2024 r. nr DPP6.851.12.2024.CNNM, przekazane pismem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia 25 kwietnia 2024 r., znak 3001-IEZ.4020.81.2024.

zabezpieczonych hipoteką oraz zastawem skarbowym (w 2024 r. było to 11,7 tys. zł).

W związku z niewykonaniem zaleceń wynikających z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, w którym Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność rozwiązań prawnych dotyczących zasad przedawniania się hipoteki i zastawu skarbowego, Naczelnik realizowała wytyczne Szefa KAS wynikające z ww. pisma z 23 kwietnia 2024 r. odnoszącego się do art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁹. Naczelnik dokonując odpisu przedawnionych należności zgodnie z tymi wytycznymi działała w sytuacji, w której Trybunał Konstytucyjny i sądy administracyjne wskazywały na wtórną niekonstytucyjność art. 70 § 8 ustawy O.p., a działania organów władzy wykonawczej i ustawodawczej mające na celu wprowadzenie właściwych rozwiązań prawnych zalecanych przez organy władzy sądowniczej nie były dotychczas skuteczne.

Kontrola dochodzenia zaległości podatkowych w kwocie 79 900,8 tys. zł (25% ogółu), dotyczących siedmiu podmiotów, wykazała, że działania te prowadzone były w sposób przewidziany przepisami. W przypadku sześciu badanych podmiotów nie wszystkie upomnienia oraz tytuły wykonawcze¹⁰ były wystawiane niezwłocznie – jedno upomnienie wystawiono po 123 i 195 dniach od powstania zaległości podatkowej, a 12 TW w okresie od 23 do 66 dni od doręczenia upomnienia lub uprawomocnienia się decyzji. Stan majątkowy zobowiązanych oraz źródła ich dochodów ustalano rzetelnie, a poszukiwanie majątku zobowiązanego było prowadzone w sposób kompleksowy, z wykorzystaniem wielu źródeł informacji. Stosowane były adekwatne środki egzekucyjne, dzięki czemu przerywany był bieg terminów przedawnienia i nie przedawniły się żadne z badanych zaległości. 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.

Kontrola 10 postępowań egzekucyjnych umorzonych w 2025 r. z powodu bezskuteczności egzekucji, obejmujących zobowiązania podatkowe na łączną kwotę 2 099,6 tys. zł należności głównych, wykazała, że czynności egzekucyjne podejmowano niezwłocznie, pomiędzy podejmowanymi czynnościami nie stwierdzono nieuzasadnionej zwłoki, a umorzenie postępowania egzekucyjnego ze względu na bezskuteczność egzekucji było uzasadnione.

⁹ Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.; dalej: O.p.

¹⁰ Dalej: TW.

IV. Opis ustalonego stanu faktycznego

Egzekwowanie zaległości podatkowych budżetu państwa przez wybranych naczelników urzędów skarbowych.

Opis stanu faktycznego

1. Należności podatkowe ogółem na koniec 2025 r. wyniosły 320 057 tys. zł i były wyższe o 0,08% (tj. o 253 tys. zł) w porównaniu ze stanem na koniec 2024 r. (319 804 tys. zł). Zaległości podatkowe netto na koniec 2025 r. w porównaniu do stanu na koniec 2024 r.¹¹ były niższe o 98 tys. zł (0,03%) i wyniosły 307 807 tys. zł. Wpływ na to miało zmniejszenie o 1,1%¹² zaległości wynikających z decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych¹³ (z 10 755 tys. zł do 10 629 tys. zł) oraz o 2,9%¹⁴ zaległości wynikających z decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej¹⁵ (ze 116 959 tys. zł do 113 623 tys. zł). W 2025 r., w porównaniu z rokiem poprzednim, odnotowano wzrost o 4,4% zaległości wynikających z decyzji naczelników urzędów skarbowych (z 55 115 tys. zł do 57 511 tys. zł)¹⁶ oraz o 0,7% z deklaracji podatkowych (ze 124 820 tys. zł do 125 697 tys. zł)¹⁷.

(akta kontroli str. 635)

Naczelnik wyjaśniła: (...) w przypadku decyzji: - dyrektorów uks zmiana wynikała głównie z odpisania jako przedawnione zaległości jednego podmiotu z tytułu podatku VAT za miesiące od grudnia 2014 r. do czerwca 2015 r., w łącznej wysokości ok. 3,3 mln zł; zmiany związane z wyegzekwowaniem zaległości wystąpiły na niewielkim poziomie ok. 24,4 tys. zł, w związku z nieistnieniem organu nie pojawiły się też nowe przypisy; - naczelników ucs: niewielka zmiana na poziomie ok. 123 tys. zł wynikała głównie ze zmiany stanu zaległości na skutek orzeczeń uchylających wcześniej wydaną decyzję przez sąd administracyjny; w 2025 r. nie odpisywaliśmy z powodu przedawnienia zaległości wynikających z decyzji naczelników ucs, nie pojawiły się też nowe zaległości wynikające z tego rodzaju decyzji, zmiany wynikające z częściowego wyegzekwowania zaległości wystąpiły na poziomie śladowym ok. 3 tys. zł; - naczelników urzędów skarbowych - występuje największa dynamika zmian, ponieważ różnica w stanie zaległości wg stanu na koniec roku 2024 r. oraz 2025 r. jest efektem zarówno: wpłacania oraz egzekwowania zaległości; dokonywania odpisów zaległości przedawnionych; nowych przypisów wynikających z wydawanych decyzji; zmian wysokości należności wynikających z decyzji organu II instancji oraz sądów administracyjnych; zmian mogących wpływać na stan wymagalności (ostateczność decyzji, ulgi w spłacie zaległości, stan upadłości). (...) ostatecznym czynnikiem decydującym o ogólnym wzroście wysokości zaległości z tego tytułu są przede wszystkim nowe przypisy z wydawanych na bieżąco decyzji, które stają się zaległościami wymagalnymi. (...).

(akta kontroli str. 634, 636-637)

W 2025 r., z powodu przedawnienia odpisano 17,1 tys. zł zaległości podatkowych, tj. o 44,4% (13,7 tys. zł) mniej niż w 2024 r., w którym z tytułu przedawnienia odpisano 30,7 tys. zł. Z kwoty tej

¹¹ Zaległości netto na koniec 2024 r. wynosiły 307 905 tys. zł.

¹² Tj. o 126 tys. zł.

¹³ Dalej: ucs.

¹⁴ Tj. o 3 336 tys. zł.

¹⁵ Dalej: uks.

¹⁶ Tj. o 2 396 tys. zł.

¹⁷ Tj. o 877 tys. zł.

0,1 tys. zł stanowiły zaległości odpisane w związku z cytowanym wcześniej pismem Ministerstwa Finansów z dnia 23 kwietnia 2024 r., zawierającym stanowisko w sprawie przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym (w 2024 r. było to 11,7 tys. zł).

(akta kontroli str. 641)

Naczelnik wyjaśniła: *Przyczynami (...) była przeprowadzona w przeważającej części w 2024 r. weryfikacja zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową i zastawem skarbowym, w kontekście faktycznej możliwości ich wyegzekwowania z przedmiotu hipoteki lub zastawu, w związku z dominującą linią orzecniczą sądów administracyjnych, uznającą, że na gruncie art. 70 § 8 O.p. 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 O.p., jeżeli nie zaistniały okoliczności skutkujące zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia danego zobowiązania. (...) Ze względu na ugruntowaną linię orzecniczą sądów i brak odmiennych rozstrzygnięć w tym zakresie, dalsze próby dochodzenia należności podatkowych, których wymagalność opierała się na kwestionowanej skuteczności art. 70 § 8 O.p., mogłoby prowadzić wprost do narażenia interesów Skarbu Państwa w przypadku podważenia tego rodzaju prób. (...).*

(akta kontroli str. 645-649)

Wyrokiem z 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność art. 70 § 6 O.p., 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 O.p. jest art. 70 § 8 tej ustawy, który nadal budzi podobne wątpliwości i wymaga pilnej interwencji ustawodawcy. Po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, w orzecnictwie sądów administracyjnych ukształtowało się stanowisko o niekonstytucyjności art. 70 § 8 O.p. 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 O.p. nie był przedmiotem oceny w sentencji wyroku TK z 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 ww. pisma z 23 kwietnia 2024 r., 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 O.p. 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 O.p. Jednocześnie organy podatkowe przy dokonywaniu wykładni tego przepisu powinny mieć na względzie skutki nieuchwalenia przepisu uwzględniającego zalecenie Trybunału Konstytucyjnego wynikające z wyroku z 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.

2.1. Badaniem szczegółowym objęto dochodzenie zaległych należności siedmiu zobowiązanych na łączną kwotę 79 900,8 tys. zł, tj. 25% zaległości netto ogółem na koniec 2025 r., z czego kwota 79 166,1 tys. zł (99,1%) stanowiła zobowiązania w podatku od towarów i usług¹⁸. W zbadanej próbie kwota 78 794,3 tys. zł stanowiła zobowiązania trzech spośród pięciu największych dłużników. Zaległości te stanowiły razem 25%¹⁹ średniego stanu zaległości podatkowych netto na koniec 2024 r. i 2025 r.²⁰ oraz 25% zaległości netto na 31 grudnia 2025 r.²¹ W wyniku badania ww. próby stwierdzono, że:

- a) w trzech przypadkach zaległości powstały w związku z decyzjami dyrektorów uks, w pozostałych czterech w związku ze złożonymi deklaracjami / korektami deklaracji w podatku CIT, VAT, podatku liniowym (PPL) i zryczałtowanym podatku dochodowym od przychodów ewidencjonowanych (PPE)²²;
- b) w czterech sprawach, w związku z powstałymi zaległościami, powstał obowiązek wystawienia upomnienia²³; wystawiono 10 upomnień²⁴; zawierały one wszystkie wymagane elementy zgodnie z zasadami określonymi art. 15 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁵ oraz § 3-4 rozporządzenia Ministra Finansów z 23 lutego 2024 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych²⁶ - dziewięć upomnień zostało wystawionych w terminie od jednego do 10 dni, natomiast jedno upomnienie dla

¹⁸ Dalej: VAT.

¹⁹ $(79\,900,8 \text{ tys. zł} \times 100) : 319\,930,5 \text{ tys. zł} = 24,98\%$.

²⁰ $(319\,804 \text{ tys. zł} + 320\,057 \text{ tys. zł}) : 2 = 319\,930,5 \text{ tys. zł}$.

²¹ $(79\,900,8 \text{ tys. zł} \times 100) : 320\,057 \text{ tys. zł} = 24,96\%$.

²² PPL i PPE były zaległościami przeważającymi, dodatkowo zobowiązani posiadali zaległości z tytułu podatku VAT.

²³ LN 85...26, LH NIP 85...79, MC NIP 85...18, MK NIP 76...05. W pozostałych trzech przypadkach (MM NIP 85...99, EN NIP 85...29, QO NIP 95...00) zobowiązanie wynikało z decyzji określających wysokość zobowiązania - § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 października 2014 r. w sprawie określenia należności pieniężnych, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia (tj. Dz. U. z 2017 r. poz. 131).

²⁴ LN Sp. z o.o. 85...26 – jedno, LH Sp. z o.o. NIP 85...79 – jedno, MC NIP 85...18 – trzy, MK NIP 76...05 – pięć.

²⁵ Dz. U. z 2026 r. poz. 268.; dalej ustawa o postępowaniu egzekucyjnym lub upea.

²⁶ Dz.U. poz. 316; dalej: rozporządzenie w sprawie postępowania wierzycieli.

zaległości w podatku VAT za luty 2021 i maj 2021 r. zostało wystawione po 123 i 195 dniach²⁷ od powstania zaległości podatkowej, co opisano szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;

- c) wystawionych w badanych sprawach 25 TW było zgodnych z zasadami określonymi w art. 26 § 1 upea oraz § 3-4 rozporządzenia w sprawie postępowania wierzycieli; 13 TW wystawiono w ciągu 10 dni od doręczenia upomnienia zobowiązanemu, a pozostałych 12²⁸ od 23 do 63 dni od doręczenia upomnienia zobowiązanemu co opisano szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- d) kwoty zaległych należności wskazane w upomnieniu i tytule wykonawczym odpowiadały kwotom wynikającym z ewidencji księgowej;
- e) stan majątkowy zobowiązanych oraz źródła ich dochodów ustalano wykorzystując dane ze źródeł / baz danych wewnętrznych (m.in. WRO-system w zakresie danych z JPK_VAT²⁹, e-ORUS³⁰, CZM³¹, raporty poborców skarbowych) oraz zewnętrznych (m.in. OGNIVO³², ZUS³³, CEPIK³⁴, CIKW³⁵, ODGIK³⁶);
- f) w przypadku dysponowania danymi o majątku lub źródłach dochodu zobowiązanego bez opóźnień zastosowano środek egzekucyjny;
- g) w pięciu badanych przypadkach³⁷ umorzono postępowania egzekucyjne ze względu na bezskuteczność egzekucji (art. 59 § 2 upea); każde umorzenie poprzedzone było rzetelnym poszukiwaniem majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanego.

W sprawach, w których umorzono postępowanie egzekucyjne ze względu na bezskuteczność egzekucji, w okresie późniejszym poszukiwano majątku lub źródeł dochodu zobowiązanego; W dwóch sprawach, podejmowano przynajmniej dwa razy do roku czynności związane z poszukiwaniem majątku podatników oraz źródeł dochodu zobowiązanego. W przypadku trzech spraw³⁸, w których zaległości powstały na podstawie decyzji wydanych przez dyrektorów uks w latach 2015-2016, wystąpiły kilkuletnie przerwy w podejmowaniu czynności w zakresie poszukiwania majątku oraz źródeł dochodu, odpowiednio:

- 1) MM NIP 85...99 od 26 kwietnia 2021 r. do 28 lutego 2026 r. (tj. przez 1 769 dni³⁹),
- 2) EN NIP 85...29 od 1 września 2020 r. do 28 lutego 2026 r. (tj. przez 2 006 dni⁴⁰),

²⁷ Upomnienie dla LN NIP 85...26 nr 3210-SEW.722.1899425.2021 zostało wystawione 27 października 2021 r. natomiast termin płatności przypadał odpowiednio na 25 marca 2021 r. i 25 czerwca 2021 r.

²⁸ LH NIP 85...79 - jeden, MC NIP 85...18 - jeden, MK NIP 76...05 - trzy, EN NIP 85...29 - trzy, QO NIP 95...00 - cztery.

²⁹ Jednolity Plik Kontrolny_VAT.

³⁰ System pozwala na wykonywanie raportów do bieżących informacji w poszczególnych obszarach POLTAX.

³¹ Rejestr czynności majątkowych.

³² System OGNIVO to elektroniczne narzędzie, które umożliwia przekazywanie danych pomiędzy bankami, administracyjnymi organami egzekucyjnymi, urzędami i innymi instytucjami.

³³ Zakład Ubezpieczeń Społecznych.

³⁴ Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców.

³⁵ Centralna Informacja Książ Wieczystych.

³⁶ W jednym przypadku PUS wystąpił do Ośrodka Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej.

³⁷ LN 85...26, LH NIP 85...79, MK NIP 76...05, MM NIP 85...99, EN NIP 85...29, QO NIP 95...00.

³⁸ MM NIP 85...99, EN NIP 85...29, QO NIP 95...00.

³⁹ 4 lata, 10 miesięcy i 2 dni.

⁴⁰ 5 lat i sześć miesięcy.

3) QO NIP 95...00 od 6 grudnia 2019 r. do 28 lutego 2026 r. (tj. przez 2 276 dni⁴¹).

Spółki te zostały zlikwidowane (wykreślone z KRS) odpowiednio: 25 października 2019 r. (MM NIP 85...99 od 26), 14 marca 2022 r. (QO NIP 95...00) i 7 czerwca 2021 r. (EN 85...29).

(akta kontroli str. 562-633, 661-1141)

Naczelnik wyjaśniła: *Podjęmowano próby poszukiwania majątku Spółek – przy czym zostały one zlikwidowane (wykreślone z KRS) odpowiednio: 25.10.2019 r. (MM NIP 85...99) i 14.03.2022 r. (QO NIP 95...00) a od 2015 r. były wykreślone z rejestru VAT. EN (85...29) egzekucję zakończono 18.03.2016 r. W okresie od 1.09.2020 r. do 28.02.2026 r. nie ujawniono żadnych nowych składników majątku spółki, zatem przerwa nie miała negatywnego wpływu na egzekwowanie zaległości. Spółka nie prowadziła działalności, od 2015 r. była wykreślona z rejestru VAT, 7.06.2021 r. została wykreślona z KRS. (...) wskazują, że podejmowanie kolejnych działań w zakresie poszukiwania majątku ww. spółek kosztem innych działań podejmowanych w normalnym, bieżącym toku pracy komórki wierzycielskiej mogłoby stanowić działania pozorne, niecelowe i nieefektywne. Wymagalność tych zobowiązań opiera się na toczących się od wielu lat postępowaniach karnych wobec autorów procederu, z którego wynikają zaległości. Nie oznacza to, że cykliczne powracanie do tych zaległości zmieni dotychczasowy obraz ustaleń – z całą pewnością działania pozostające w gestii organu egzekucyjnego i wierzyciela, podejmowane wobec tych podmiotów nie wpłynęłyby w żaden sposób na realizację wpływów budżetowych w 2025 r. (...). Dodatkowo (...) nie wszystkie poszukiwania majątku (przeglądania baz) przez wierzyciela czy administracyjny organ egzekucyjny są odnotowywane cyfrowo, jak również dokumentowane przez tradycyjne wydruki załączane do akt egzekucyjnych. Pracownicy komórek wierzycielskich i komórek egzekucji posiadają dostęp do baz danych, pozwalających weryfikować na bieżąco składnik majątku. Moment, kiedy pracownik organu egzekucyjnego ustali nowy majątek, skutkuje zastosowaniem czynności z katalogu środków egzekucyjnych. Z kolei ustalenie majątku czy źródła dochodu przez pracownika komórki wierzycielskiej skutkuje wnioskiem do organu egzekucyjnego o ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego. Należy podkreślić, że czynności zmierzające do ustalenia majątku odbywają się cyklicznie i w szeroko rozumianym nadzorze szczególnie dla podmiotów o wysokim zadłużeniu. Wydruki dokumentujące czynności egzekucyjne wykonywane są na okoliczność udowodnienia, że podmiot nie posiada majątku, co jest podstawą umorzenia postępowania egzekucyjnego z uwagi na stwierdzoną bezskuteczność. Może to powodować mylne wrażenie, że w trakcie trwania postępowania egzekucyjnego takie czynności nie miały miejsca natomiast fakty jednoznacznie wskazują, że czynności są podejmowane z odpowiednią cyklicznością zgodnie z założeniem, które zakłada wyegzekwowania dochodzonej należności w jak najszybszym czasie. (...)*

(akta kontroli str. 513, 541, 580-533)

h) w pięciu sprawach w których umorzono postępowanie egzekucyjne⁴², w Urzędzie podejmowano działania mające na celu ustalenie przesłanek do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe podatnika na osoby trzecie; w jednym przypadku⁴³ wydano na wspólników Spółki decyzję o solidarnej odpowiedzialności

⁴¹ 6 lat dwa miesiące i 26 dni.

⁴² LN 85...26, LH NIP 85...79, MM NIP 85...99, EN NIP 85...29, QO NIP 95...00.

⁴³ QO NIP 95...00.

podatkowej osób trzecich za zaległości spółki, w jednym 31 stycznia 2026 r. zostało wszczęte postępowanie w sprawie przeniesienia odpowiedzialności na współników⁴⁴, w pozostałych trzech przypadkach przeprowadzono analizę zasadności wszczęcia postępowania w sprawie orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, stwierdzając brak uzasadnienia do wszczęcia postępowania (wszczęcie i prowadzenie postępowania wygeneruje dodatkowe koszty bez osiągnięcia celu jakim jest wyegzekwowanie zaległości podatkowych);

- i) w czterech przypadkach⁴⁵ wobec zobowiązanych toczyło się postępowanie karno-skarbowe;
- j) wyegzekwowano 484,8 tys. zł, tj. 0,6% badanych zaległości, w tym w 2025 r. 381.4 tys. zł, tj. 0,5% badanych zaległości; w jednym⁴⁶ spośród siedmiu zbadanych przypadków, zaległość podatkowa została całkowicie wyegzekwowana; główną przyczyną niewyegzekwowania w całości zaległości podatkowych był brak majątku lub źródła dochodu, z których możliwe byłoby wyegzekwowanie środków pieniężnych;
- k) żadne z badanych zobowiązań podatkowych nie uległo przedawnieniu.

(akta kontroli str. 661-692, 717-725, 768-778, 816-818, 910, 984-1001, 1060-1073, 1119-1121)

2.2. Badaniem szczegółowym objęto 10 postępowań egzekucyjnych⁴⁷ umorzonych w 2025 r. z powodu bezskuteczności egzekucji (na podstawie art. 59 § 2 upea)⁴⁸ na łączną kwotę 2 099,6 tys. zł⁴⁹, w tym 1 326,3 tys. zł (tj. 63,2%) stanowiły zaległości w podatku od towarów i usług.

(akta kontroli str. 6-47)

Ustalono m.in., że:

1) we wszystkich sprawach pracownicy PUS na bieżąco poszukiwali majątku i źródeł dochodów zobowiązanego w wewnętrznych i zewnętrznych bazach danych (m.in.: do banków / SKOK systemem OGNIVO występowano o informację, czy dla wskazanego podmiotu prowadzą rachunek bankowy / rachunek członka SKOK; realizowano poszukiwania w CIKW, CEPiK, WRO-system w zakresie danych z JPK_VAT; pobierano i analizowano wyciągi z Krajowego Rejestru Sądowego; inne podmioty / osoby wzywano do udzielenia informacji; generowano i analizowano raporty e_ORUS; poborca skarbowy realizował czynności pod wskazanym adresem) – pierwsze czynności podejmowano niezwłocznie po wystawieniu tytułów wykonawczych, a pomiędzy kolejnymi czynnościami nie stwierdzono nieuzasadnionej zwłoki w działaniu PUS, dodatkowo dane o majątku i informacje o źródłach dochodów zobowiązanego posiadano z innych postępowań egzekucyjnych prowadzonych wobec zobowiązanego;

2) w przypadku dysponowania danymi o majątku lub źródłach dochodów zobowiązanego pracownicy PUS na bieżąco podejmowali czynności zmierzające do zastosowania środka

⁴⁴ LH NIP 85...79 do dnia zakończenia kontroli postępowanie nie zostało zakończone.

⁴⁵ LH NIP 85...79, MM NIP 85...99, EN NIP 85...29, QO NIP 95...00.

⁴⁶ MC NIP 85...18.

⁴⁷ Dotyczących zobowiązań podatkowych 10 dłużników. Postępowania dotyczące następujących TW: 3215-SEW-3.723.43261.2025, 3215-723.111707.2023, 3215-SEW-3.723.272095.2025, 3215-723.774537.2023, 3215-SEW-3.723.1074134.2024, 3215-SEW.723.36821.2024, 3215-SEW.723.1038735.2024, 3215-SEW-3.723.759814.2025, 3215-723.438871.2021, 3215-723.570266.2021.

⁴⁸ Postępowania wszczęte w latach: 2025 (trzy), 2024 (trzy), 2023 (dwa), 2021 (dwa).

⁴⁹ Zobowiązania podatkowe o kwotach należności głównych od 96,9 tys. zł do 375,2 tys. zł.

egzekucyjnego, w tym:

- a) we wszystkich 10 sprawach do banków / SKOK skierowano zawiadomienia o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego i wkładu oszczędnościowego – w siedmiu sprawach skutecznie⁵⁰,
 - b) w trzech sprawach skierowano zawiadomienia o zajęciu innej wierzytelności pieniężnej – we wszystkich nieskutecznie⁵¹,
 - c) w jednej sprawie skierowano zawiadomienia o zajęciu wynagrodzenia za pracę oraz zawiadomienie o zajęciu świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego i ubezpieczenia społecznego oraz renty socjalnej – nieskutecznie⁵²;
- 3) na siedem spraw, w których skutecznie zastosowano środek egzekucyjny w postaci zajęcia rachunku bankowego, w jednej wyegzekwowano część zobowiązania podatkowego, tj. 5,3 tys. zł z kwoty należności głównej wynoszącej 113,3 tys. zł⁵³;
- 4) we wszystkich 10 sprawach umorzenie postępowania egzekucyjnego ze względu na bezskuteczność egzekucji było uzasadnione;
- 5) umorzenie każdego z 10 objętych badaniem postępowań egzekucyjnych zostało ujawnione w Krajowym Rejestrze Zadłużonych.

(akta kontroli str. 48-461)

3. W latach 2023 i 2025 Naczelnik określiła m.in.:

- a) sposób i zakres postępowania poszczególnych komórek organizacyjnych PUS wobec zobowiązań podatkowych przedawnionych i zagrożonych przedawnieniem oraz kwotę zaległości podatkowej, do której nie stosuje się zasad postępowania obowiązujących wobec zobowiązań podatkowych przedawnionych i zagrożonych przedawnieniem⁵⁴;
- b) zasady postępowania i obowiązki komórek organizacyjnych PUS, które biorą udział w procesie orzekania o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich⁵⁵;
- c) zasady i zakres nadzoru, w tym sprawowanego przez Pierwszego, Drugiego i Trzeciego Zastępcę Naczelnika, nad wykonaniem określonych wskaźników realizacji celów określonych w Planie działalności Izby Skarbowej w Szczecinie na rok 2025⁵⁶;

⁵⁰ Tj. w postępowaniach dotyczących następujących TW: 3215-723.111707.2023, 3215-SEW-3.723.272095.2025, 3215-723.774537.2023, 3215-SEW.723.36821.2024, 3215-SEW.723.1038735.2024, 3215-723.438871.2021, 3215-723.570266.2021.

⁵¹ Tj. w postępowaniach dotyczących następujących TW: 3215-723.111707.2023, 3215-SEW.723.1038735.2024, 3215-723.438871.2021.

⁵² Tj. w postępowaniu dotyczącym następującego TW: 3215-723.570266.2021.

⁵³ Tj. w postępowaniu dotyczącym następującego TW: 3215-723.438871.2021.

⁵⁴ Pismo organizacyjne Naczelnika PUS nr 14/2023 z 28 czerwca 2023 r. w sprawie sposobu i zakresu postępowania poszczególnych komórek organizacyjnych wobec zobowiązań podatkowych przedawnionych i zagrożonych przedawnieniem oraz w sprawie określenia kwoty zaległości podatkowej, do której nie stosuje się zasad postępowania obowiązujących wobec zobowiązań podatkowych przedawnionych i zagrożonych przedawnieniem.

⁵⁵ Pismo organizacyjne Naczelnika PUS nr 15/2023 z 8 sierpnia 2023 r. w sprawie zasad i trybu postępowania w zakresie orzekania o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.

⁵⁶ Pismo organizacyjne Naczelnika PUS nr 7/2025 z 7 marca 2025 r. w sprawie monitorowania i oceny stopnia wykonania przez Urząd wskaźników realizacji celów określonych w Planie działalności Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie na rok 2025.

d) zasady postępowania przy realizacji niektórych zadań wierzyciela oraz organu egzekucyjnego, a także zasady przekazywania pomiędzy komórkami urzędu informacji, które mogą przyczynić się do przyśpieszenia, zwiększenia skuteczności realizacji lub stopnia zabezpieczenia interesów wierzyciela w procesie likwidacji zaległości podatkowych⁵⁷ - przyjęto m.in., że wszyscy pracownicy:

- komórek SEE-1⁵⁸, SEE-2⁵⁹ m.in.: odpowiadają za pełne i bieżące ustalanie stanu majątkowego zobowiązanego oraz innych informacji o zobowiązanym, niezbędnych do sprawnego i skutecznego egzekwowania zaległości, przez cały czas postępowania egzekucyjnego; niezwłocznie ustalają stan faktyczny i podejmują adekwatne do wysokości zaległości czynności egzekucyjne, w sposób uniemożliwiający zobowiązanemu wyzbywanie się majątku w czasie trwania postępowania egzekucyjnego oraz zapewniający najszybsze i najbardziej efektywne odzyskanie dochodzonych należności, w relacji do wartości posiadanych przez zobowiązanego składników majątku i źródeł przychodu; ustalając stan faktyczny efektywnie wykorzystują dostępne źródła informacji oraz ustalają w terenie, w tym z wykorzystaniem rekwizycji, faktyczne miejsca zamieszkania, pobytu i prowadzenia działalności gospodarczej przez zobowiązanego oraz wykorzystują wynikające z tego informacje o zobowiązanym i jego sytuacji materialnej;
- komórki SEW-2⁶⁰ m.in. odpowiadają za pełne i bieżące ustalanie stanu majątkowego podatników mających zaległości podatkowe – w czasie, kiedy nie są one objęte postępowaniem egzekucyjnym – w tym w kontekście przesłanek jego ponownego wszczęcia po umorzeniu z powodu bezskuteczności egzekucji.

(akta kontroli str. 462-482, 651-660)

Naczelnik wyjaśniła, że: (...) *obszar egzekucji i działań wierzycielskich jest monitorowany przez cały rok w odniesieniu do wyznaczonych na początku roku celów – na 2025 r. pismem IAS w Szczecinie z dnia 29 stycznia 2025 r. (znak: 3201-IEE[1].7190.1.2025.93), skorygowanym 30 stycznia 2025 r. (...).* Pracownicy odpowiedzialni znają oczekiwany poziom realizacji zadania oraz konstrukcje mierników, z którymi zostali zapoznani przez bezpośredniego przełożonego. Nadzór nad realizacją zadań w pionie poboru i egzekucji, obejmującym działania egzekucyjne, wierzycielskie i obszar rachunkowości podatkowej sprawuje także zastępca naczelnika ZN-3. Bezpośrednie monitorowanie obszaru przez Naczelnika odbywa się na podstawie kwartalnych informacji o poziomie realizacji wyznaczonych celów oraz bezpośrednio z wykorzystaniem dostępnych raportów, w tym głównie: raportu z P2B+ WB.R.4.23 Wykaz największych dłużników, oraz raportów e-ORUS Wykaz zobowiązanych sumy tytułów wykonawczych – w odniesieniu do tytułów wykonawczych SM. W ostatnich latach wszystkie stwierdzone obszary wymagające poprawy i usprawnienia, znajdowały odzwierciedlenie we wdrażanych zmianach organizacyjnych lub procedurach dodatkowo uregulowanych pismami organizacyjnymi. (...). Ponadto w piśmie organizacyjnym nr 14/2023 z 28 czerwca 2023 roku w sprawie sposobu i zakresu postępowania wobec zobowiązań podatkowych przedawnionych i zagrożonych przedawnieniem, zawarliśmy dodatkowo obowiązek okresowego weryfikowania, co najmniej raz w roku, do końca III kwartału, przez właściwe komórki organizacyjne, zawieszeń zarejestrowanych bez daty końca okresu

⁵⁷ Pismo organizacyjne Naczelnika PUS nr 16/2025 z 27 sierpnia 2025 r. w sprawie niektórych zasad postępowania oraz przekazywania informacji w celu likwidacji zaległości podatkowych – obowiązujące od 12 września 2025 r.

⁵⁸ Pierwszy Dział Egzekucji Administracyjnej.

⁵⁹ Drugi Dział Egzekucji Administracyjnej.

⁶⁰ Drugi Dział Spraw Wierzycielskich.

zawieszenia. W efekcie takiej weryfikacji powinny zostać ujawnione ewentualne przypadki omyłkowo pominięte przy realizacji podstawowego obowiązku. Polecenie to pozwoli z jednej strony na ograniczenie wielokrotnego weryfikowania tych samych otwartych przerw, z drugiej natomiast zapewni czas potrzebny na ujawnienie, analizę i odpisanie przedawnionej zaległości we właściwym okresie sprawozdawczym, lub podjęcie działań zapobiegających przedawnieniu. W 2025 r. pismem organizacyjnym 16/2025 z dnia 27 sierpnia 2025 r. w sprawie niektórych zasad postępowania oraz przekazywania informacji w celu likwidacji zaległości podatkowych, został uregulowany bardzo szeroki zakres zagadnień związanych z czynnościami podejmowanymi obligatoryjnie na etapie prowadzenia egzekucji zaległości podatkowych, a także zasady przepływu informacji pomiędzy komórkami urzędu, pozwalające na zwiększenie skuteczności działań wierzycielskich w procesie likwidacji zaległości podatkowych, dotyczące m.in. skarg pauliańskich, zawiadomień z art. 300 kk, zakazów prowadzenia działalności gospodarczej oraz hipotek przymusowych i zastawów skarbowych. Wszystkie te działania znajdują pozytywne odzwierciedlenie w wyraźnej i trwałej poprawie, czego dowodem są obecne wyniki zarówno w zakresie liczby zaległości nieobjętych windykacją (<500 pozycji na koniec 2025 r.), udziału zaległości objętych upomnieniami oraz tytułami wykonawczymi (>90% na koniec 2025r.) czy też skrócenia średniego czasu podejmowania działań windykacyjnych (ok. 19 dni). Są też widoczne w liczbie analizowanych spraw w kontekście odpowiedzialności podatkowej oraz uruchamianych powództw ze skargi pauliańskiej, a także odzyskiwanych tą drogą skutecznie konkretnych kwotach zaległości. (...).

(akta kontroli str. 522, 556-558)

W 2025 r., w porównaniu do lat 2022-2024, poprawiła się sprawność działań windykacyjnych mierzona za pomocą wskaźnika szybkości podejmowania działań windykacyjnych RP.SDW. Średnia liczba dni, po których podejmowane były pierwsze czynności windykacyjne, w 2025 r. wyniosła 19,02, wobec 21,35 w 2024 r., 36,43 w 2023 r., czy 76,65 w 2022 r.

(akta kontroli str. 483-498)

W 2025 r. z tytułu zaległości podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa wyegzekwowano łącznie 60 108 tys. zł, co stanowiło 36,8% średniego stanu zaległości podatkowych według stanu na koniec 2024 i 2025 r. Była to kwota o 3,6% niższa niż w 2024 r. (62 346 tys. zł), jednocześnie wyższa o 2,7% w porównaniu z 2023 r. (58 508 tys. zł) oraz o 10,2% względem 2022 r. (54 562 tys. zł).

W odniesieniu do zaległości podatkowych objętych własnymi tytułami wykonawczymi, stanowiących dochody budżetu państwa, w 2025 r. wyegzekwowano 58 304 tys. zł, co odpowiadało 45,7% średniego stanu zaległości podatkowych z własnych tytułów wykonawczych według stanu na koniec 2024 i 2025 r. Kwota ta była o 4,7% niższa niż w 2024 r. (61 187 tys. zł), natomiast wyższa o 10% w porównaniu z 2023 r. (53 021 tys. zł) oraz o 13,1% względem 2022 r. (51 541 tys. zł).

(akta kontroli str. 500)

Naczelnik wyjaśniła, że wpływ na powyższe miały następujące okoliczności: udzielanie w uzasadnionych przypadkach ulg w spłacie zaległości; (...), wzrost kwot uzyskanych w ramach „miękkiej egzekucji” o 820 169 zł – z 356 059 zł w 2024 r. do 1 176 228 zł w 2025 r.; wydłużony czas obsługi korekt deklaracji i zeznań ze statusem BZ/BD (brak wniosku o stwierdzenie nadpłaty, błędy

formalne i rachunkowe); (...); brak możliwości objęcia tytułami zaległości z nierozliczonymi wpłatami, oczekującymi zwrotami; konieczność wysyłania korespondencji za pośrednictwem e-Doręczeń, co w przypadku PUH w początkowej fazie wdrożenia znacznie opóźniało jej doręczanie, a w efekcie wydłużało czas trwania postępowań ulgowych, zwłaszcza tych zakończonych decyzją odmowną, a następnie opóźniało (w sposób uzasadniony) wszczęcie egzekucji; (...); zmniejszenie bazy zarówno ilościowej, jak i wartościowej bieżących tytułów wykonawczych (tendencja spadkowa), bardzo wysoki odsetek zaległości już objętych windykacją.

(akta kontroli str. 522, 558)

W 2025 r. Urząd miał do załatwienia ogółem 91 919 tytułów wykonawczych, tj. o 4,9% mniej niż w 2024 r., o 3,7% mniej niż w 2023 r., o 6,8% mniej niż w 2022 r. Spośród tej liczby 18 883 tytuły dotyczyły podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Było to o 3,6% mniej niż w 2024 r. (19 592), o 10,5% mniej niż w 2023 r. (21 109) oraz o 10,9% mniej niż w 2022 r.

W 2025 r. PUS miał do załatwienia 18 497 własnych tytułów wykonawczych, tj. o 3,9% mniej niż w 2024 r., o 10,1% mniej niż w 2023 r. oraz o 8,9% mniej niż w 2022 r. W ramach tej grupy 17 574 tytuły obejmowały podatki stanowiące dochód budżetu państwa, co oznacza spadek o 3,6% w porównaniu z 2024 r., o 10,7% względem 2023 r. oraz o 10,4% w stosunku do 2022 r.

(akta kontroli str. 501)

Naczelnik wyjaśniła, że (...) Zmniejszenie liczby tytułów wykonawczych pozostających do załatwienia na koniec 2025 r. w porównaniu z końcem 2024 r. może wynikać z większej dyscypliny podatników w zakresie terminowego regulowania zobowiązań publicznoprawnych, do czego może motywować ich szybsze podejmowanie czynności windykacyjnych, ale i „miękką egzekucją” stosowaną w ramach działań przedegzekucyjnych. W 2025 r. nastąpił wzrost kwot uzyskanych w ramach „miękkiej egzekucji” o 820 169 zł – z 356 059 zł w 2024 r. do 1 176 228 zł w 2025 r. Od co najmniej 2 lat wymiennie skraca się też czas podejmowania działań windykacyjnych, co ma dodatkowy skutek dyscyplinujący. Skutkiem wszystkich tych okoliczności jest zmniejszenie wpływu nowych tytułów, ponieważ odsetek zaległości podatkowych objętych windykacją jest już na bardzo wysokim poziomie, który nie spada poniżej 90%.

(akta kontroli str. 522, 558-559)

Kwota zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa do wyegzekwowania w 2025 r. wyniosła 147 473 tys. zł i była o 17,9% mniejsza niż w 2024 r. (179 682 tys. zł), o 5% większa niż w 2023 r. (140 487 tys. zł), o 2,1% mniejsza niż w 2022 r. (150 617 tys. zł).

W przypadku własnych tytułów wykonawczych kwota zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa do wyegzekwowania w 2025 r. wyniosła 125 002 tys. zł i była o 4,1% mniejsza niż w 2024 r. (130 357 tys. zł), o 4,7% większa niż w 2023 r. (119 455 tys. zł), 4,5% mniejsza niż w 2022 r. (130 881 tys. zł).

(akta kontroli str. 500)

Naczelnik wyjaśniła, że *na powyższe miały wpływ m.in. następujące okoliczności:*

- *wzrost wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych z 53,84% w 2024 r. do 57,78% w 2025 r.;*
- *wzrost efektywności w liczbie załatwionych spraw dotyczących należności podatkowych o 381 spraw – z 10 504 w 2024 r. do 10 885 w 2025 r.;*
- *wzrost wskaźnika efektywności podatkowych tytułów wykonawczych z 37,18 % w 2024 r. do 41,32%*

w 2025 r.;

- szybsze podejmowanie czynności windykacyjnych – w 2025 roku średnio o 2,33 dnia w porównaniu do 2024 roku – wskaźnik regionalny SDW mierzący szybkość podejmowania działań windykacyjnych (średni upływ czasu do wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego) spadł z 21,35 dnia w 2024 r. do 19,02 dnia w 2025 r.;
- spadek udziału spraw 5-letnich w ogólnej liczbie tytułów wykonawczych z 15,57 % w 2024 r. do 11,67 % w 2025 r.;
- zwiększenie udziału liczby zaległości wymagalnych nie starszych niż 2 lata od końca okresu sprawozdawczego, na które wystawiono tytuły wykonawcze z 95,18% w 2024 r. do 95,92% w 2025 r. – wartość mierzona wskaźnikiem regionalnym ZOT;
- skuteczna egzekucja zaległości – w 2025 r. wyegzekwowaliśmy 61,471 mln zł zaległości podatkowych, czyli na poziomie zbliżonym do tego w 2024 r. przy jednoczesnym wzroście efektywności w kwocie wyegzekwowanej z 34,70 % w 2024 r. do 40,76 % w 2025 r.;
- wzrost kwot uzyskanych w ramach „miękkiej egzekucji” o 820 169 zł – z 356 059 zł w 2024 r. do 1 176 228 zł w 2025 r.;
- wzrost kwot uzyskanych z egzekucji z ruchomości o 17 007 zł – ze 119 845 zł w 2024 r. przypadających na należność główną do 136 852 zł w 2025 r.;
- wzrost kwot uzyskanych z egzekucji z nieruchomości o 568 909 zł – z 48 030 zł w 2024 r. przypadających na należność główną do 616 939 zł w 2025 r.;
- monitorowanie wierzytelności JPK za pomocą skryptów – wartości środków uzyskanych w wyniku zajęć JPK dokonanych w 2025 r. wyniosła 4 841 092 zł wobec 3 747 200 zł w 2024 r., co oznacza wzrost o 1 093 892 zł (29,19 %);
- większy udział „dobrowolnych” wpłat dokonanych przez podatników w relacji do kwot zobowiązań pieniężnych wykazywanych do zapłaty w deklaracjach podatkowych – wpływy podatkowe z tytułu CIT, PIT i VAT były wyższe o 21,8% i wyniosły 2 781,974 mln zł w 2025 r. wobec 2 284,252 mln zł w 2024 r.

Dodatkowo łączna kwota zaległości odpisanych z tytułu przedawnienia była niższa o 13 652 438 zł i wyniosła – 17 097 233 zł w 2025 r. wobec 30 749 671 zł w 2024 r.

(akta kontroli str. 522, 559-560)

W 2025 r. wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe wynosił 57,6%, co stanowi wzrost w porównaniu z latami poprzednimi – w 2024 r. wynosił on 53,6%, w 2023 r. 50%, a w 2022 r. 43,6%.

W przypadku własnych tytułów wykonawczych dotyczących zaległości podatkowych w 2025 r. wskaźnik ich realizacji wyniósł 59,2%, wobec 55,1% w 2024 r., 50,9% w 2023 r. oraz 44,3% w 2022 r.

(akta kontroli str. 501)

Naczelnik wyjaśniła, że: Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych obejmujących zaległości wzrósł z uwagi na zwiększenie efektywności stosowanych czynności egzekucyjnych, jednak z uwagi na mniejszą liczbę tytułów wykonawczych, a tym samym niższą łączną kwotę objętych nimi zaległości podatkowych, nie skutkowało to zwiększeniem łącznej kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych, lecz jej minimalnym spadkiem z 62 346 tys. zł do 60 108 tys. zł.

(akta kontroli str. 522, 560-561)

Wskaźnik wyegzekwowanych zaległości podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa w 2025 r. wyniósł 40,8% i był wyższy niż w latach 2022 i 2024 r. (odpowiednio: 36,2% i 34,7%) oraz niższy niż w roku 2023 (41,7%). Poprawa wskaźnika w porównaniu z 2024 r. nastąpiła mimo że kwota faktycznie wyegzekwowanych zaległości była o 3,4% niższa niż rok wcześniej. Decydujące znaczenie miało zmniejszenie o 17,9% wartości zaległości objętych tytułami wykonawczymi pozostającymi do załatwienia.

W odniesieniu do tytułów własnych wskaźnik wyegzekwowanych zaległości w 2025 r. wyniósł 46,6%. Był on zbliżony do poziomu osiągniętego w 2024 r. (46,9%), a jednocześnie wyższy niż w 2023 r. (44,4%) oraz w 2022 r. (39,4%). Utrzymanie wskaźnika w 2025 r. na poziomie zbliżonym do roku poprzedniego nastąpiło przy jednoczesnym spadku zarówno kwoty wyegzekwowanych zaległości (o 4,7%), jak i wartości zaległości objętych tytułami wykonawczymi pozostającymi do załatwienia (o 4,1%).

(akta kontroli str. 500)

W 2025 r., z uwagi na bezskuteczność egzekucji, umorzono 1 585 postępowań egzekucyjnych obejmujących zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa w kwocie 54 211,7 tys. zł. W stosunku do roku 2024 liczba umorzonych postępowań zmalała o 209, natomiast kwota umorzonych zaległości wzrosła o 19 219,6 tys. zł. W latach 2022-2023 umorzono odpowiednio 1 092 i 2 063 postępowania egzekucyjne, którymi objęte były zaległości podatkowe w kwotach odpowiednio 52 823,7 tys. zł i 35 326,2 tys. zł

(akta kontroli str. 505)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W przypadku sześciu badanych podmiotów część upomnień oraz tytułów wykonawczych nie została wystawiona niezwłocznie, tj.:

- a) jedno upomnienie⁶¹ dla zaległości z tytułu podatku Vat za maj 2021 r. (dot. kwoty 139,1 tys. zł) i za luty 2021 r. (dot. kwoty 0,2 tys. zł) wystawiono po upływie 123 i 195 dni od daty powstania zaległości;

(akta kontroli str. 665, 670, 693-698)

Zgodnie z § 3 pkt 1 lit. a rozporządzenia w sprawie postępowania wierzycieli, wierzyciel przesyła zobowiązanemu upomnienie, o ile jest wymagane, w zakresie należności pieniężnej, której wysokość przekracza dziesięciokrotność kosztów upomnienia niezwłocznie (...). W myśl art. 18 uoea, jeżeli przepisy niniejszej ustawy nie stanowią inaczej, w postępowaniu egzekucyjnym mają odpowiednie zastosowanie przepisy Kpa, zaś stosownie do art. 12 Kpa organy administracji publicznej powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwione niezwłocznie.

⁶¹ Upomnienie dla LN NIP 85...26 nr 3210-SEW.722.1899425.2021 zostało wystawione 27 października 2021 r. natomiast termin płatności przypadał odpowiednio na 25 marca 2021 r. i 25 czerwca 2021 r.

Naczelnik wyjaśniła: (...) *Opisana sytuacja była przejściowa i bardzo wyjątkowa, nie powtórzyła się w żadnym z kolejnych lat, uległa natomiast bardzo wyraźnej i trwałej poprawie, czego dowodem są obecne wyniki zarówno w zakresie liczby zaległości nieobjętych windykacją (<500 pozycji na koniec 2025 r.), udziału zaległości objętych upomnieniami oraz tytułami wykonawczymi (>90% na koniec 2025r.) czy też średniego czasu podejmowania działań windykacyjnych (ok. 19 dni). Ponadto jedna z dwóch wskazanych zaległości, za luty 2021 r., z najdłuższym czasem podejmowania windykacji wynosiła 226 zł, była więc niewiele wyższa od kwoty, dla której obowiązek podejmowania działań windykacyjnych był wyłączony (wówczas do 116 zł, obecnie do 160 zł). Wobec wyżej opisanej skali problemów, mogły to być wówczas kwoty najdłużej oczekujące na wystawienie upomnienia. (...)*

(akta kontroli str. 508-509, 525)

- b) 12 TW wystawiono po upływie od 23 do 66 dni od doręczenia upomnienia zobowiązanemu / uprawomocnienia się decyzji, w tym: cztery w 2025 r.⁶² (dot. zaległości w kwotach 20 tys. zł, 32 tys. zł, 21,1 tys. zł, 8,7 tys. zł), jeden w 2023 r.⁶³ (dot. zaległości w kwocie 211,5 tys. zł), siedem w 2016 r.⁶⁴ (dot. zaległości w kwotach 5 295,9 tys. zł, 4 962,6 tys. zł, 5 865,1 tys. zł, 68,1 tys. zł, 87,6 tys. zł, 75,7 tys. zł, 22 tys. zł);

(akta kontroli str. 569-641, 666, 673, 676, 680, 682, 685, 689, 728-734, 819-838, 867-882, 955-981, 1035-1057)

Stosownie do dyspozycji art. 26 § 1 ustawy postępowaniu egzekucyjnym w administracji, postępowanie egzekucyjne wszczyna się na wniosek wierzyciela o wszczęcie egzekucji administracyjnej i na podstawie wystawionego przez niego tytułu wykonawczego, sporządzonego według ustalonego wzoru. Przepis art. 15 § 1 ww. ustawy stanowi, że egzekucja administracyjna może być wszczęta, jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, przesłał mu pisemne upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego (...). Postępowanie egzekucyjne może być wszczęte dopiero po upływie 7 dni od dnia doręczenia tego upomnienia. Stosownie do § 2 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 4 grudnia 2020 r. w sprawie danych zawartych w upomnieniu⁶⁵ upomnienie zawiera m.in. wezwanie do wykonania obowiązku, w tym obowiązku zapłaty należności pieniężnej (...) z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego po upływie 7 dni od dnia doręczenia upomnienia. Zgodnie z § 5 pkt 1 lit. a rozporządzenie w sprawie postępowania wierzycieli w przypadku gdy egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia, wierzyciel wystawia tytuł wykonawczy obejmujący należność pieniężną, której wysokość przekracza

⁶² Dotyczy: 1) MC NIP 85...18 TW nr 3215-SEW.723.44037.2025 wystawiono 22 stycznia 2025 r. tj. 23 dni od wpływu zwrotnego potwierdzenia odbioru upomnienia tj. od 10 grudnia 2024 r.; 2) MK NIP 76...05 TW nr: 3215-SEW-3.723.676188.2025, 3215-SEW-3.723.853430.2025 i 3215-SEW-3.723.853434.2025 wystawiono odpowiednio: 11 lipca 2025 r. i 5 września tj. 31, 66 i 32 dni od daty doręczania upomnienia tj. od 11 czerwca 2025 r., 1 lipca 2025 r. i 4 sierpnia 2025 r.).

⁶³ Dotyczy: LH NIP 85...79 TW nr 3215-723.843759 wystawiono 20 września 2023 r. tj. 63 dni od daty wpływu zwrotnego potwierdzenia odbioru upomnienia tj. od 17 lipca 2023 r..

⁶⁴ Dotyczy: 1) EN NIP 85...29 TW nr: SM/5/163/16, SM 5/164/16, SM 5/165/16 wystawiono 13 stycznia 2016 r. tj. 36 dni od daty uprawomocnienia się decyzji nr Dyrektora UKS nr UKS3291.W1P2.42.0044.14.162.025 (tj. od 8 grudnia 2015 r.); 2) QB NIP 95...00, TW nr: 3215-SW-1.522.3816.2016; 3215-SW-1.522.3817.2016; 3215-SW1.522.3818.2016; 3215-SW-1.522.3819.2016 wystawiono 31 maja 2016 r. tj. 57 dni od wpływu decyzji dyrektora uks w Katowicach nr UKS24W3P2.421.2.2015.TRAL.88 (tj. 4 kwietnia 2016 r.).

⁶⁵ Dz. U. poz. 2194.

dziesięciokrotność kosztów upomnienia niezwłocznie - jeżeli nie zostały podjęte działania informacyjne. W myśl art. 18 upea, jeżeli przepisy niniejszej ustawy nie stanowią inaczej, w postępowaniu egzekucyjnym mają odpowiednie zastosowanie przepisy Kpa, zaś stosownie do art. 12 Kpa organy administracji publicznej powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwione niezwłocznie.

Naczelnik wyjaśniła: (...) w analizowanym okresie proces windykacji podlegał zmianom organizacyjnym. (...) Od października 2020 r. w komórce wyodrębniono 3 grupy stanowisk, tj. do prowadzenia windykacji, analizy przedawnień oraz realizacji pozostałych zadań merytorycznych. Rozdzielenie zadań i wyodrębnienie stanowisk miało zapewnić stałą i systematyczną pracę nad wystawianiem upomnień i TW, niezależną od obciążenia pracowników innymi terminowymi zadaniami. (...) Na proces wystawiania tytułów wpływała również indywidualna organizacja pracy, wspomagana monitorowaniem stanu realizacji przez kierownika komórki. Pracownicy wystawiali TW na podstawie analizy wystawianych upomnień, weryfikując na ich podstawie stan spłaty zaległości i poprawność doręczenia upomnienia. Dodatkowa weryfikacja następowała na podstawie raportów generowanych w Poltax2bPlus, sporządzanych przez kierownika komórki (...), pomocniczo również na podstawie danych z hurtowni WHTAX (...). (...) Czynność ta poprzedzona jest szeregiem działań analitycznych na stanowisku pracy pracownika komórki wierzycielskiej, a w większości przypadków również współpracą i wyjaśnieniami poszczególnych spraw z innymi komórkami organizacyjnymi Urzędu. (...) wystawienie TW na podstawie niepełnych ustaleń, a w ślad za tym wszczęcie nieuzasadnionej egzekucji zaległości, może rodzić poważne konsekwencje i narażać wierzyciela na odpowiedzialność odszkodowawczą. (...) Wystawienie TW wymaga uprzedniego otrzymania zwrotnego potwierdzenia odbioru, weryfikacji prawidłowości doręczenia oraz ustalenia i zarejestrowania (do stycznia 2025 r. ręcznego) daty doręczenia upomnienia. Konieczna jest również ponowna weryfikacja stanu zaległości (...). W dalszej kolejności następuje wystawienie i migracja TW oraz weryfikacja statusu UPO (...). (...) ewentualne opóźnienia w podjęciu działań w ww. zakresie nie wynikają z bezczynności organu. W większości przypadków, na terminowość podejmowania czynności windykacyjnych bezpośredni wpływ ma wiele pobocznych okoliczności.. (...) W trakcie wykonywania zadań właściwych dla komórki SEW-2 oraz SEW-3, często podejmujemy decyzje przez pryzmat priorytetów. Dbamy przede wszystkim o to, żeby nie doprowadzać do przedawnienia zobowiązań podatkowych, uczestniczyć w postępowaniach prowadzonych przez instytucje zewnętrzne (sądy, prokuratury, Prokuratoria, syndycy, nadzorcy restrukturyzacyjni, komornicy sądowi, inne organy egzekucyjne i podatkowe, itp.) z zachowaniem terminów procesowych oraz podejmować efektywnie czynności mające na celu uzyskiwanie jak najbardziej wymiernych wyników finansowych. (...) usprawniamy proces wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych, dążąc do uzyskania jak największych wartości wskaźnika ZOT (zaległości bieżących objętych tytułami) oraz jak najmniejszych wartości w zakresie wskaźników zaległości, wobec których nie podjęto działań windykacyjnych oraz wskaźnika szybkości podejmowania działań windykacyjnych. Ustawodawca nie nakłada na wierzyciela obowiązku wystawiania TW już w ósmym dniu po doręczeniu upomnienia. Nie jest to bowiem możliwe fizycznie do zrealizowania, chociażby dlatego, że organ nie ma jeszcze wiedzy, czy upomnienie zostało faktycznie doręczone i czy ewentualne doręczenie nastąpiło zgodnie z obowiązującymi przepisami. Bezpieczny margines pozwalający wykluczyć ryzyko wystawienia tytułu na zapłaconą należność to

kolejne 1-3 dni. Wystawienie TW musi poprzedzić zwrotne otrzymanie od operatora pocztowego i ręczne zarejestrowanie zwrotnego potwierdzenia odbioru, w tym weryfikacja w oparciu o ten dokument - prawidłowości doręczenia, kompletności adnotacji o awizowaniu przesyłki itp. Upływ okresu pomiędzy wysłaniem doręczenia a wystawieniem tytułu wykonawczego wymaga również zweryfikowania wpłat i księgowoń, a także ewentualnego wpływu korespondencji wyjaśniającej lub kwestionującej stan zaległości czy korekt zeznań i deklaracji. Wpływa to na możliwy termin wystawienia TW, szczególnie w okresowych kumulacjach wpływających w jednym czasie terminów płatności – takich jak okres składania zeznań rocznych, ale także terminy płatności podatku od towarów i usług (...). (...) Działanie niezwłoczne oznacza działanie bez zbędnej zwłoki i długość tego terminu jest często determinowana wieloma współwystępującymi okolicznościami. (...) Zapewniam jednocześnie, że dokładamy wszelkich starań, aby działania w prowadzonych przez nas sprawach były wnikliwe i szybkie, przy jednoczesnym zachowaniu zasady posługiwania się możliwie najprostszyimi środkami prowadzącymi do ich skutecznego załatwienia.

(akta kontroli str. 508-511, 526-536, 562-579)

V. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzoną nieprawidłowością, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujący wniosek:

Niezwłoczne wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych.

NIK nie formułuje uwag.

VI. Pozostałe informacje i pouczenia

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie⁶⁶ umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Zachodniopomorskiej Delegatury NIK w Szczecinie. 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 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku 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.

⁶⁶ 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.

Szczecin, dnia 24 marca 2026 r.

Kontrolerzy
doradca techniczny
Adam Borowski

/podpisano elektronicznie/
główny specjalista kontroli państwowej
Małgorzata Chabiniak
/podpisano elektronicznie/

Najwyższa Izba Kontroli
Zachodniopomorska Delegatura w Szczecinie
p.o. Wicedyrektor
Anna Dejk-Chojnacka
/podpisano elektronicznie/