



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.007.03.2016  
P/16/011

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa  
T +48 22 444 52 31, F +48 22 444 52 24  
kbf@nik.gov.pl  
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa 1

## I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/16/011 – Poszanowanie przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Jolanta Balcerkiewicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli Nr KBF/36/2016 z dnia 8 września 2016 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2) 2. Wiesława Szymańska, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli Nr KBF/47/2016 z dnia 22 września 2016 r. (dowód: akta kontroli str. 3-4)
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście, ul. Lindleya 14, 02-013 Warszawa, zwany dalej także Urzędem
Kierownik jednostki kontrolowanej	Robert Kowalski, od dnia 12 lutego 2016 r. pełniący obowiązki Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, poprzednio Bogumiła Freliszek Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście od dnia 19 lutego 2010 r. (dowód: akta kontroli str. 10-13)

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie<sup>1</sup> działalność Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. w zakresie poszanowania interesów podatników oraz zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej.

### Uzasadnienie oceny ogólnej

Urząd w latach 2015-2016 (I półrocze) prowadził objęte kontrolą postępowania egzekucyjne zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>2</sup>, tj. stosując środki egzekucyjne najmniej uciążliwe dla zobowiązanego i adekwatne do zadłużenia, traktując wszystkie podmioty jednakowo. Prawidłowo podejmowano działania w celu ustalenia majątku zobowiązanych, a także działania zabezpieczające. Analizowano możliwości dochodzenia odpowiedzialności podatkowej od osób trzecich, w tym od członków zarządu spółek kapitałowych oraz wszczynano wobec tych osób postępowania podatkowe<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie

<sup>2</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 599, ze zm., dalej: „u.p.e.a.”

<sup>3</sup> W sprawie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe – rozdział 15 Działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613, ze zm., dalej: „O.p.”).

Podejmowane działania w celu wyegzekwowania zaległości nie przełożyły się na zmniejszenie kwoty zaległości podatkowych wymagalnych stanowiących dochody budżetu państwa. Na koniec 2015 r. zaległości wymagalne wyniosły 756.136 tys. zł<sup>4</sup>, tj. zwiększyły się o 29,8% w porównaniu do 2014 r. Na koniec I półrocza 2016 r. wyniosły 817.625 tys. zł. Zaległości przypisane na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>5</sup> stanowiły 36,2%, 39,2%, 39,8% kwoty zaległości wymagalnych ogółem na koniec 2014 r., 2015 r., I półrocza 2016 r.

W 2015 r. kwoty uzyskane w postępowaniu egzekucyjnym wyniosły 29.483 tys. zł i były o 9,3% niższe niż w 2014 r. W I półroczu 2016 r. wyegzekwowano kwotę 19.310 tys. zł, tj. o 40,6% wyższą niż w I półroczu 2015 r.

Prawidłowo rozpatrywano zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji oraz skargi na czynności egzekucyjne. Nie wystąpiły przypadki dochodzenia przez zobowiązanych odszkodowań z tytułu wadliwie prowadzonych postępowań.

Badania ankietowe przeprowadzone przez NIK wykazały, że w ocenie pracowników komórki egzekucyjnej, system wynagradzania prowizyjnego działa motywacyjnie i sprzyja poprawie ściągalności należności podatkowych.

W działalności Urzędu, stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nieskładaniu wniosków o wpis do Krajowego Rejestru Sądowego danych dotyczących prowadzonych egzekucji zgodnie z dyspozycją zawartą w art. 55a u.p.e.a. Wpis ma charakter sanacyjny dla zobowiązanych i informacyjny dla innych podmiotów. Nieprawidłowość ta nie wpłynęła jednak na ocenę ogólną.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego**

#### **1. Wykonywanie czynności egzekucyjnych i stosowanie środków egzekucyjnych**

Opis stanu  
faktycznego

1.1. Zaległości podatkowe wymagalne<sup>6</sup> zaewidencjonowane w Urzędzie na koniec 2015 r. wyniosły 756.136 tys. zł, w tym 497.251 tys. zł z tytułu podatku od towarów i usług (VAT). Na dzień 30 czerwca 2016 r. wzrosły do 817.625 tys. zł, w tym z tytułu VAT do kwoty 551.022 tys. zł. W porównaniu do stanu na koniec 2014 r. zaległości wymagalne zwiększyły się o 29,8%. Wzrost zaległości spowodowany był przede wszystkim przypisaniem należności wynikających z decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, w tym na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług.

Na koniec 2015 r. zaległości wymagalne przypisane na podstawie art. 108 ww. ustawy wyniosły 296.076,0 tys. zł, tj. zwiększyły się o 85.409 tys. zł (o 40,5%) w porównaniu do kwoty na koniec 2014 r. Na dzień 30 czerwca 2016 r. wyniosły 325.790 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 886, 898-905, 1737)

Wzrosła liczba dłużników posiadających zaległości podatkowe powyżej jednego miliona złotych<sup>7</sup> z 99 na koniec 2015 r. do 103 na dzień 30 czerwca 2016 r.

<sup>4</sup> Dane według WHTAX sprawozdanie B1a Informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty.

<sup>5</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 710, ze zm. Decyzje dyrektorów UKS i Naczelnika Urzędu.

<sup>6</sup> Dane według WHTAX sprawozdanie B1a Informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty.

<sup>7</sup> Liczby i kwoty (należność główna) dotyczące największych dłużników według WHTAX sprawozdanie 8a Kwartalne zestawienie podmiotów, które posiadają zaległości we wpłatach należności wobec budżetu państwa.

Zaległości wymagalne największych dłużników wyniosły łącznie na koniec 2015 r. 658.885,7 tys. zł, a na dzień 30 czerwca 2016 r. wzrosły do kwoty 698.938,0 tys. zł i stanowiły odpowiednio 87,1% i 85,5% zaległości wymagalnych ogółem.

(dowód: akta kontroli str. 926-936)

W 2015 r. dochody podatkowe<sup>8</sup> wyniosły 2.480.974 tys. zł, w tym 29.483 tys. zł uzyskano w wyniku postępowań egzekucyjnych<sup>9</sup>, a 16.231 tys. zł z wykorzystaniem tzw. „miękkiej egzekucji”<sup>10</sup>. W I półroczu 2016 r. dochody podatkowe wyniosły 1.268.501 tys. zł, w tym 19.310 tys. zł wyegzekwowano w postępowaniach egzekucyjnych i 7.200 tys. zł zrealizowano z wykorzystaniem „miękkiej egzekucji”. W badanym okresie kwoty uzyskane na podstawie wystawionych tytułów wykonawczych i z zastosowaniem „miękkiej egzekucji” stanowiły odpowiednio 1,3% i 0,6% wykonanych dochodów podatkowych ogółem.

W 2015 r. kwoty uzyskane z wykorzystaniem „miękkiej egzekucji” były o 3,7% niższe niż w 2014 r., a w I półroczu 2016 r. o 22,8% niższe niż w I półroczu 2015 r.

Zmniejszenie kwot uzyskanych z wykorzystaniem „miękkiej egzekucji” wystąpiło pomimo zwiększonej ilości działań przedegzekucyjnych: w 2014 r. wykonano 2207 rozmów telefonicznych z podatnikami, w 2015 r. – 2541, a w I półroczu 2016 r. przeprowadzono 957 rozmów telefonicznych oraz wysłano 1235 pism<sup>11</sup>. Na zmniejszenie dochodów uzyskanych w ramach „miękkiej egzekucji” w I półroczu 2016 r. wpłynęła akcja przeprowadzona we współpracy z Bankiem Światowym, tj. badanie w zakresie wpływu zachowań behawioralnych na poprawę dobrowolności regulacji zobowiązań wynikających ze złożonych w terminie deklaracji PIT. W związku z ww. badaniem okresie od 2 maja do 13 czerwca 2016 r., zgodnie z zaleceniami Ministerstwa Finansów Departamentu Administracji Podatkowej z dnia 29 kwietnia 2016 r., wstrzymano w stosunku do osób fizycznych posiadających zaległości wynikające z zeznań rocznych za 2015 r. działania przedegzekucyjne związane z informowaniem o istniejących zaległościach i zachęcających do ich zapłaty.

W wyniku działań informacyjnych w ramach „miękkiej egzekucji” wzrosła natomiast liczba wydanych decyzji w zakresie rozłożenia na raty i odroczenia terminu płatności z 424 w 2014 r. (na kwotę 5.536 tys. zł zobowiązań odroczonej) do 946 w 2015 r. (na kwotę 8.307 tys. zł). W I półroczu wydano 359 decyzji na 3.888 tys. zł<sup>12</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 886, 906-909, 1668-1670, 1709-1724)

W 2015 r. było 16,7 tys. tytułów wykonawczych do załatwienia dotyczących zaległości podatkowych, tj. tytułów na podstawie których było prowadzone postępowanie egzekucyjne na początek okresu sprawozdawczego (8,9 tys.)

<sup>8</sup> Dane według WHTAX sprawozdanie B1 *Informacja o dochodach wykonanych oraz pozostałych do zapłaty należnościach budżetu państwa* (bez odliczania udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego).

<sup>9</sup> Dane według WHTAX sprawozdanie B3 *Efektywność egzekucji podatków stanowiących dochód budżetu państwa*.

<sup>10</sup> Przed podjęciem czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych wierzyciel może podejmować działania informacyjne wobec zobowiązanego zmierzające do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku (art. 6 § 1b u.p.e.a.) – w formie pisemnej, dźwiękowej lub graficznej, w szczególności przez: internetowy portal informacyjny, smsa, e-mail, telefon, faks (§ 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych /Dz. U. z 2015 r., poz. 2367/).

<sup>11</sup> W I półroczu 2015 r. w ramach „miękkiej egzekucji” przeprowadzono 1010 rozmów telefonicznych.

<sup>12</sup> W ramach „miękkiej egzekucji” zobowiązani byli informowani między innymi o możliwości ubiegania się o ulgę w sprawie zobowiązań podatkowych.

i tytułów, które wpłynęły w okresie sprawozdawczym (7,8 tys.). W 2015 r. zrealizowano 9,1 tys. tytułów wykonawczych.

W I półroczu 2016 r. do załatwienia było 11,8 tys. tytułów wykonawczych, z tego 7,6 tys. niezakończonych na początek okresu sprawozdawczego i 4,2 tys., które wpłynęły w okresie sprawozdawczym. W I półroczu 2016 r. zrealizowano 3,4 tys. tytułów, co odpowiadało liczbie załatwionych tytułów w I półroczu 2015 r.

Liczba zrealizowanych tytułów wykonawczych uległa w 2015 r. zmniejszeniu o 8,1% głównie ze względu na spadek z 1,1 tys. w 2014 r. do 0,5 tys. w 2015 r. liczby postępowań egzekucyjnych umorzonych ze względu na brak wymagalności obowiązków objętych tytułami wykonawczymi (przedawnienia).

Zaległości objęte tytułami wykonawczymi do załatwienia<sup>13</sup> w 2015 r. wyniosły 108.483 tys. zł, a w I półroczu 2016 r. 120.476 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 887, 906-909, 1677-1699)

Kwota wyegzekwowanych zaległości<sup>14</sup> zmniejszyła się z 32.510 tys. zł w 2014 r. do 29.483 tys. zł w 2015 r., tj. o 9,3%. Na niższą skuteczność egzekucji wpłynął między innymi spadek o 26,6% kwoty zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi, które wpłynęły do Działu Egzekucji (z 266.495 tys. zł w 2014 r. do 210.478 tys. zł w 2015 r.). Na wysokość wyegzekwowanej w 2014 r. kwoty wpłynęło także uzyskanie 2.967 tys. zł na podstawie dwóch postępowań egzekucyjnych. W 2015 r. nie wyegzekwowano na podstawie żadnego tytułu wykonawczego środków w kwocie powyżej jednego miliona złotych.

W I półroczu 2016 r. wyegzekwowano zaległości na kwotę 19.310 tys. zł, co stanowiło 140,6% wykonania w I półroczu 2015 r. Na zwiększenie kwoty wyegzekwowanych zaległości wpłynął między innymi wzrost liczby otrzymanych do realizacji tytułów wykonawczych (o 7,9%) i zwiększenie kwot objętych tymi tytułami (o 18,2%) oraz jednostkowe uzyskanie kwoty 4.800 tys. zł w postępowaniu egzekucyjnym poprzedzonym postępowaniem zabezpieczającym.

(dowód: akta kontroli str. 906-909, 1655-1676)

W 2015 r. organ egzekucyjny Urzędu umorzył 2,7 tys. postępowań egzekucyjnych na kwotę 278.990 tys. zł zaległości podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa. Główną przyczyną umorzeń była bezskuteczność egzekucji (art. 59 § 2 u.p.e.a.). W 2015 r. z tej przyczyny umorzono 2,0 tys. postępowań na kwotę 240.850 tys. zł).

W I półroczu 2016 r. umorzono 0,6 tys. postępowań egzekucyjnych na kwotę 41.142 tys. zł, w tym 0,4 tys. postępowań na kwotę 32.745 tys. zł ze względu na bezskuteczność egzekucji. Ponadto w 2015 r. i I półroczu 2016 r. umorzono odpowiednio 0,6 tys. i 0,2 tys. postępowań egzekucyjnych na podstawie art. 59 § 1 u.p.e.a. głównie ze względu na przedawnienie zaległości podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 889)

---

<sup>13</sup> Dane według WHTAX sprawozdanie B3. Kwoty zaległości objęte tytułami wykonawczymi do załatwienia uwzględniają kwoty rozliczone na należność główną, uzyskane w okresie sprawozdawczym i uwzględnione w tytułach wykonawczych wystawionych na podmiot, u którego powstało zobowiązanie i na następców prawnych oraz kwoty zadłużenia bieżącego głównego pozostającego do ściągnięcia na koniec okresu sprawozdawczego z tytułów nie zakończonych w okresie sprawozdawczym.

<sup>14</sup> Dane według WHTAX sprawozdanie B3.

Wskaźnik skuteczności egzekucji<sup>15</sup> mierzony relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi w 2015 r. wyniósł 27,2%, tj. był o 7,9 punktu procentowego wyższy niż w 2014 r. Zmiana wartości wskaźnika nastąpiła w wyniku wyegzekwowania w postępowaniu egzekucyjnym niższej, niż w 2014 r., o 3.027 tys. zł kwoty zaległości (o 9,3%), przy mniejszej o 59.907 tys. zł kwocie zaległości objętej tytułami wykonawczymi (o 35,6%). W I półroczu 2016 r. wskaźnik skuteczności egzekucji wyniósł 16,0% i w porównaniu do wykonania w I półroczu 2015 r. był wyższy o 6,9 punktu procentowego.

Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych, tj. relacja liczby tytułów wykonawczych załatwionych do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia, zwiększył się z 52,9% w 2014 r. do 54,4% w 2015 r. Za I półrocze 2016 r. wyniósł 28,9% i był o 2,3 punktu procentowego wyższy niż w I półroczu 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 887, 906-909)

1.2. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z dnia 19 czerwca 2015 r. ustalił wartość mierników realizacji celów w zakresie zmniejszenia zaległości podatkowych do wykonania w 2015 r. nie wyznaczając wartości do osiągnięcia za I półrocze 2015 r. Urząd osiągnął w 2015 r. korzystniejsze od oczekiwanych mierniki. Wskaźnik *efektywności egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych, które wpłynęły w okresie 6 miesięcy od końca okresu sprawozdawczego*<sup>16</sup> wyniósł 39,4%, tj. był o 14,4 punktu procentowego wyższy od wyznaczonego (25%). Wskaźnik *wydajności w zakresie realizacji tytułów wykonawczych na pracownika pobierającego prowizję*<sup>17</sup> wyniósł 1.544 wobec ustalonego na 1.400.

Średni czas trwania postępowań egzekucyjnych w zakresie podatkowych tytułów wykonawczych<sup>18</sup> wyniósł 604 dni przy 600 dniach planowanych (odchylenie 0,7%). W 2014 r. wynosił 890 dni. Komornik Skarbowy Michał Witan<sup>19</sup> stwierdził między innymi, że w przypadku części tytułów wykonawczych w toku prowadzonych postępowań egzekucyjnych zastosowano zajęcia rachunku bankowego, wynagrodzenia za pracę, emerytury lub innej wierzytelności, w wyniku których organ egzekucyjny uzyskuje częściowe kwoty. Z uwagi na brak innych praw majątkowych podlegających egzekucji administracyjnej nie ma możliwości sprawnego zakończenia postępowań egzekucyjnych oraz jego umorzenia.

---

<sup>15</sup> Dane o wykonaniu wskaźnika skuteczności egzekucji (określanego w sprawozdaniu jako wskaźnik efektywności egzekucji) i wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych na podstawie sprawozdania B3.

<sup>16</sup> Relacja kwoty wyegzekwowanej w okresie sprawozdawczym na poczet zaległości podatkowych (typ SM, SI) objętych czynnymi tytułami wykonawczymi wystawionymi na kwotę poniżej 1 mln zł, które wpłynęły nie wcześniej niż 6 miesięcy przed końcem okresu sprawozdawczego do kwoty zaległości podatkowych do załatwienia objętych czynnymi tytułami wykonawczymi (typ SM i SI) wystawionymi na kwotę poniżej 1 mln zł, które wpłynęły w okresie nie wcześniej niż 6 miesięcy przed końcem okresu sprawozdawczego wyrażona w procentach.

<sup>17</sup> Relacja liczby wszystkich tytułów wykonawczych załatwionych w okresie sprawozdawczym do liczby osób pobierających prowizję.

<sup>18</sup> Miernik jest liczony jako suma czasów (z wyłączeniem czasów zawieszenia lub wstrzymania) od daty wpływu tytułu wykonawczego do daty zakończenia tytułu wykonawczego, gdy zakończenie wystąpiło w okresie sprawozdawczym lub do daty końca okresu, gdy na koniec okresu tytuł wykonawczy nie jest zakończony – podzielona przez liczbę tych postępowań.

<sup>19</sup> Od 25 marca 2013 r.

Miernik kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi<sup>20</sup> ustalony został na 140.000 tys. zł, wyniósł 93.412,1 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 6-7, 10, 429-450, 534, 1120)

Określone w piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17 lutego 2016 r. wartości mierników do osiągnięcia w I półroczu 2016 r. (ze zmianami wprowadzonymi pismem z dnia 10 czerwca 2016 r.) oraz ich wykonanie były następujące:

- średni czas trwania postępowań egzekucyjnych w zakresie podatkowych tytułów wykonawczych – 582 dni, wykonanie 582 dni,
- kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi – 130.238,4 tys. zł, wykonanie 110.248 tys. zł,
- wskaźnik efektywności egzekucji<sup>21</sup> – 15%, wykonanie wyniosło 16%.

(dowód: akta kontroli str. 617-690, 1120)

**1.3.** Z listy dłużników posiadających na koniec 2015 r. zaległości łącznie w VAT, CIT, PIT (należność główna) powyżej 1 mln zł do badania wybrano pięć zaległości dotyczących okresu rozliczeniowego 2012-2015, według kryterium najwyższej kwoty, na łączną kwotę 24.057,3 tys. zł. Ponadto z listy 694 podmiotów zalegających łącznie w VAT, CIT, PIT na kwotę poniżej 100 tys. zł ale powyżej 20 tys. zł<sup>22</sup> wybrano do badania zaległości 10 podmiotów na kwotę ogółem 421,3 tys. zł. Uwzględniono sprawy i tytuły wykonawcze dotyczące największych kwotowo zobowiązań podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa (SM).

W badanej próbie zaległości 15 dłużników na łączną kwotę 24.478,6 tys. zł (należność główna) zaległości w VAT stanowiły 24.191,8 tys. zł, CIT – 226,2 tys. zł, PIT – 60,6 tys. zł. W wyniku badania próby 15 spraw ustalono, że:

- Zobowiązania przypisano na podstawie decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie – w trzech przypadkach, decyzji Naczelnika Urzędu – w jednym przypadku i w pozostałych 11 sprawach na podstawie deklaracji podatkowych.
- Wobec badanych zaległości podjęto w odpowiednim czasie czynności windykacyjne, terminowo wystawiono tytuły wykonawcze i wszczęto egzekucję zgodnie z art. 15 § 1 u.p.e.a.
- Podjęto działania w celu ustalenia majątku podatnika<sup>23</sup>. Wykorzystano wszystkie możliwe środki celem wyegzekwowania zaległych kwot.
- W jednej sprawie, na wniosek Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie Naczelnik Urzędu zabezpieczył zaległości w trybie art. 155 u.p.e.a.

<sup>20</sup> Jest to kwota zaległości podatkowych objętych czynnymi tytułami wykonawczymi (typ SM i SI) według stanu na koniec okresu sprawozdawczego (wyklucza się tytuły zawieszony oraz przyjęte z rekwizycji).

<sup>21</sup> Zgodnie ze sprawozdaniem B3.

<sup>22</sup> Łącznie na kwotę 31.157,6 tys. zł (należność główna).

<sup>23</sup> W systemie OGNIVO i CERBER poszukiwano rachunków bankowych dłużników. Z bazy CZM uzyskiwano informacje o dokonanych czynnościach majątkowych np. kupna lub sprzedaży samochodów lub nieruchomości. W Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (CEPIK) poszukiwano pojazdów zobowiązanego, a w Centralnej Bazie Danych Ksiąg Wieczystych wyszukiwano czy zobowiązani są właścicielami lub użytkownikami wieczystymi nieruchomości. Na podstawie wypisów z Krajowego Rejestru Sądowego sprawdzano czy zobowiązany występuje w roli udziałowca. Korzystano z uprawnień wskazanego w art. 36 u.p.e.a., na podstawie którego występowano do ZUS między innymi o ujawnienie podmiotów zatrudniających dłużników, do podmiotów świadczących na rzecz zobowiązanych usługi rachunkowe oraz banków w celu ujawnienia kontrahentów zobowiązanych. Występowano do zarządców/administratorów nieruchomości, spółdzielni mieszkaniowych celem wskazania właściciela lokalu, w którym dłużnik posiada adres zamieszkania lub siedziby.

na majątku podatnika. Tytuł wykonawczy wystawiono przed upływem dwóch miesięcy od daty doręczenia decyzji wymiarowej ostatecznej w toku postępowania administracyjnego, w związku z czym, zgodnie z art. 154 § 4 pkt 1 u.p.e.a., zajęcie zabezpieczające przekształciło się w zajęcie egzekucyjne. Wyegzekwowano 301,9 tys. zł.

- W postaci hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego zabezpieczone zostały trzy z 15 badanych zaległości. W jednej sprawie zaległości zostały zabezpieczone hipoteką przymusową na nieruchomości niezabudowanej o pow. 2,1 ha, ponadto został ustanowiony zastaw na samochodzie marki Peugeot. W drugiej sprawie ustanowiony został zastaw na motocyklu marki Yamaha i naczepie ciężarowej Schwarzmüller. Trzecia zaległość została zabezpieczona na udziałach w spółce z o.o.
- Nie wystąpiły przypadki, że w wyniku opieszale prowadzonej egzekucji zobowiązani wyzbyli się majątku.
- Wobec badanych zaległości Urząd nie prowadził egzekucji z nieruchomości i z ruchomości.

Egzekucję z ww. nieruchomości niezabudowanej o pow. 2,1 ha, na której ustanowiona została hipoteka przymusowa, wszczął i prowadzi komornik sądowy. Pierwsza licytacja nieruchomości wyznaczona została na dzień 15 grudnia 2016 r.

Organ egzekucyjny odstąpił od egzekucji z prawa majątkowego na udziałach w spółce z o.o., ponieważ ich wycena pociągnęłaby za sobą wydatki niewspółmierne do potencjalnej kwoty możliwej do uzyskania w wyniku przymusowej sprzedaży – spółka od trzech lat generuje straty. W przypadku zastawów skarbowych nastąpił zbieg egzekucji z sądową (w jednej sprawie) oraz ze względu na brak kontaktu z podatnikiem („biuro wirtualne”) nie można odebrać ruchomości i ustalić miejsca gdzie się znajdują (jedna sprawa).

- Z badanej próby wyegzekwowano łącznie 447,1 tys. zł, w tym 365,2 tys. zł z tytułu kosztów egzekucyjnych, 72,9 tys. zł na spłatę należności głównej i 9,0 tys. zł na odsetki za zwłokę. W siedmiu sprawach umorzono postępowanie egzekucyjne, ze względu na bezskuteczność egzekucji (art. 59 § 2 u.p.e.a.). Jeden tytuł wykonawczy został zamknięty poprzez zapłatę.
- Przed powstaniem (ustaleniem) zaległości 14 na 15 badanych podmiotów wywiązywało się z zobowiązań podatkowych.
- Sporządzane w trakcie postępowania egzekucyjnego dokumenty były poprawne od strony formalnej (zostały wystawione według obowiązującego wzoru i zawierały wszystkie przewidziane prawem elementy).

(dowód: akta kontroli str. 1727-2247)

W latach 2014-2015 oraz w I półroczu 2016 r. Naczelnik Urzędu nie występował do sądu ze skargą pauliańską<sup>24</sup>, tj. ze skargą o uznanie czynności prawnej za bezskuteczną oraz nie kierował wniosków o reprezentowanie Urzędu w tej sprawie do Prokuratury Generalnej. W 2014 r. zakończyło się jedno postępowanie o uznanie czynności prawnej za bezskuteczną. Sąd Okręgowy w Warszawie umorzył postępowanie w sprawie oraz zasądził od Skarbu Państwa – Naczelnika Urzędu na rzecz podatnika 13,0 tys. zł tytułem zwrotu kosztów procesu. Sprawa toczyła się przed sądami około cztery lata i dotyczyła roszczeń z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów za lata 1998-2001,

<sup>24</sup> Skarga pauliańska ma chronić wierzyciela przed krzywdzącym działaniem jego dłużnika. Polega na przyznaniu wierzycielowi uprawnienia do zaskarżenia czynności dokonanych przez dłużnika, a w konsekwencji możliwości uznania ich przez sąd za bezskuteczne względem osoby występującej z taką skargą (wierzyciela).



czyli za okresy, których dotyczy wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 lipca 2013 r. sygn. akt SK 18/9. Postępowania w tych sprawach zostały wznowione i miały znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy cywilnej.

W 2016 r. Sąd Okręgowy w Warszawie w jednej sprawie wyrokiem z dnia 20 października 2016 r. uznał umowę sprzedaży nieruchomości za bezskuteczną względem Skarbu Państwa reprezentowanego przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Sprawa została opisana w ppkt. 1.13.

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił między innymi, że instytucja uznania czynności prawnej za bezskuteczną jest procesem długotrwałym, skomplikowanym i kilkuetapowym. Wymagane jest zgromadzenie dowodów w zakresie wystąpienia okoliczności wskazanych w art. 527 Kodeksu cywilnego<sup>25</sup>. Tutejszy organ podatkowy – mimo podjęcia licznych wysiłków – w ostatnich latach nie znalazł dłużnika, który kwalifikowałby się do wszczęcia procedury w zakresie skargi pauliańskiej. Obecnie w Urzędzie trwa proces gromadzenia i weryfikowania materiału pod kątem ewentualnego wszczęcia postępowania o uznanie czynności prawnej za bezskuteczną przeciwko jednemu podatnikowi w związku z podejrzeniem wyzbywania się przez niego majątku (nieruchomości).

(dowód: akta kontroli str. 1267-1275, 1748-1759)

1.4. W 2015 r. i I półroczu 2016 r. Naczelnik Urzędu wydał odpowiednio 1.801 i 611 decyzji o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych<sup>26</sup>. Zaległości podatkowe w związku z którymi wydano decyzje o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych na koniec 2015 r. i I półrocza 2016 wynosiły odpowiednio 97.295,0 tys. zł i 156.552,3 tys. zł. Na koniec badanych okresów sprawozdawczych zewidencjonowanych było w Urzędzie odpowiednio 3.162 i 3.399 decyzji o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych powiązanych z wyżej wymienionymi zaległościami<sup>27</sup>.

Kwota wyegzekwowanych zaległości objętych tytułami wykonawczymi wobec członków zarządu spółek kapitałowych (osób wymienionych w art. 116 O.p.) wyniosła w 2015 r. 142,4 tys. zł, a w I półroczu 2016 r. 59,2 tys. zł. Wskaźnik skuteczności egzekucji wyniósł 0,22% w 2015 r. i 0,05% w I półroczu 2016 r.

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że na niewielką skuteczność działań (egzekucji) wobec osób trzecich wpływają między innymi:

- wydawanie przez UKS, zwłaszcza w trybie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług decyzji na bardzo duże kwoty zobowiązań podatkowych dotyczące szczególnego rodzaju podmiotów – spółek, które powstają tylko w celu dokonywania nadużyć lub wyludzenia VAT; powoływania w skład zarządów osób prawnych tzw. „słupów”, tj. osób nieposiadających wiedzy (i kompetencji) o działalności gospodarczej podmiotu oraz nieposiadających praw majątkowych, z których możliwe byłoby przeprowadzenie egzekucji;
- „przygotowywanie się” osób trzecich do poniesienia odpowiedzialności za zobowiązania osób prawnych poprzez: zawieranie małżeńskich umów majątkowych o rozdzielnosci majątkowej, lokowanie majątku poza granicami Polski oraz Unii Europejskiej, niezgłaszanie aktualnych adresów zamieszkania lub pobytu;

<sup>25</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 380, ze zm.

<sup>26</sup> Dane według WHTAX sprawozdanie 11a Informacja – decyzje o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych.

<sup>27</sup> Dane według WHTAX sprawozdanie 11 Informacja o zaległościach podatkowych w związku, z którymi wydano decyzje o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych.

- zawieranie umów o pracę z kwotą niepodlegającą egzekucji (na tzw. najniższą krajową). Korzystanie i rozliczanie się przez rachunki bankowe osób trzecich.

W badanej próbie (z pkt 1.3.) 12 z 15 zaległości dotyczyło spółek kapitałowych. W pięciu sprawach Naczelnik Urzędu wydał decyzje o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe spółki i wszczęło postępowania egzekucyjne wobec osób trzecich. W pozostałych siedmiu sprawach nie zostały zakończone postępowania egzekucyjne wobec podatników (pięć spraw ) lub stwierdzono bezskuteczność egzekucji a organ podatkowy wystąpił między innymi do sądu o niezbędne informacje celem wszczęcia postępowania w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (dwie sprawy).

(dowód: akta kontroli str. 941-948, 1727-1736, 1748-1753)

**1.5.** Na podstawie badanych 15 spraw (z pkt 1.3) ustalono, że

- przy wyborze środków egzekucyjnych przestrzegano zasad postępowania egzekucyjnego w administracji, a w szczególności zasady celowości i zasady stosowania najmniej uciążliwych środków egzekucyjnych,
- stosowane środki egzekucyjne były adekwatne wobec rodzaju zadłużenia i ze względu na podmiot posiadający zaległości,
- nie stwierdzono przypadków, że w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej podmioty zostały potraktowane inaczej,
- nie stwierdzono przypadków nieformalnego „rozkładania na raty” przez poborców skarbowych zobowiązanym posiadającym duże zadłużenie,
- pięć podmiotów nadal prowadzi działalność gospodarczą (ma otwarte obowiązki podatkowe i składa deklaracje podatkowe), pozostałe 10 zaprzestało prowadzenia działalności, z tego sześć podmiotów na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o podatku od towarów i usług wykreślonych zostało z rejestru podatników VAT i cztery zaprzestały składania deklaracji podatkowych; trzy podmioty uczestniczyły w transakcjach karuzelowych elektroniką albo paliwem; nie stwierdzono w badanej próbie, by przyczyną zaprzestania działalności była niewłaściwie prowadzona egzekucja (tj. stosowanie nadmiernie uciążliwych środków egzekucyjnych).

(dowód: akta kontroli str. 1727-1736, 1768-1772)

**1.6.** Zgodnie z art. 71 u.p.e.a., jeżeli egzekucja administracyjna należności pieniężnych staje się bezskuteczna, organ egzekucyjny lub wierzyciel może zwrócić się do sądu o nakazanie zobowiązanemu wyjawienia majątku, zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania cywilnego.

W 2015 r. w Urzędzie nie korzystano z instytucji wyjawienia majątku. W I półroczu 2016 r. Naczelnik Urzędu w dziewięciu przypadkach występował do sądu z wnioskiem o wyjawienie majątku. Z wniosków złożonych w 2016 r. do dnia 10 listopada 2016 r. sąd rozpatrzył jeden wniosek. Z przekazanego protokołu wynika, że dłużnik nie posiada majątku.

P.o. Naczelnik Urzędu wskazał między innymi, że zarówno organ egzekucyjny, jak i wierzyciel dysponują szeroką bazą danych o możliwych prawach majątkowych zobowiązanego gromadzonych w systemie Poltax, bazie CZM, systemie CERBER oraz OGNIVO, poprzez dostęp do CEPIK i Centralnej Bazy Ksiąg Wieczystych. Ponadto korzystając z zapisu art. 36 u.p.e.a. Urząd występował między innymi do ZUS o wskazanie ujawnionych przez podatników rachunków bankowych do zwrotów, podmiotów zatrudniających dłużników, do zarządców/administratorów nieruchomości, spółdzielni mieszkaniowych celem wskazania właściciela lokalu, w którym dłużnik posiada adres zamieszkania lub siedziby. Pracownicy komórek egzekucyjnych dokonywali ustaleń praw majątkowych zobowiązanych w terenie

(sporządzanie protokołów o stanie majątkowym, prowadzenie wywiadów środowiskowych). Instytucja wyjawienia majątku przed sądem nie przyniosła dotychczas oczekiwanych efektów. Spośród złożonych w 2014 r. wniosków do sądu, w pięciu sprawach sąd przekazał protokoły, z których wynika, że zobowiązani nie posiadają majątku (trzy protokoły przekazano w 2014 r., dwa w latach 2015-2016), a w dwóch przypadkach sąd umorzył postępowanie o wyjawienie majątku z uwagi na wniosek wierzyciela (zgon podatnika) oraz brak adresu dłużnika.

Z badanej próby pięciu spraw, w których egzekucja stała się bezskuteczna (wytypowanych w pkt 1.3.) ustalono, że w jednym przypadku Naczelnik Urzędu wystąpił do sądu z wnioskiem o wyjawienie majątku. Do dnia 10 listopada 2016 r. sąd nie rozpatrzył wniosku. Przed wystąpieniem do sądu Urząd wyczerpał wszystkie sposoby egzekucji, a także zebrał informacje w trybie art. 36 § 1 u.p.e.a.

(dowód: akta kontroli str. 1738, 1748-1759)

1.7 Zgodnie z art. 55a u.p.e.a., jeżeli egzekucja prowadzona wobec podmiotu wpisanego w Krajowym Rejestrze Sądowym dotyczy należności podatkowych (...), a nie zostały one uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, organ egzekucyjny składa wniosek o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS) daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji.

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście działając jako organ egzekucyjny nie składał do KRS wniosków w trybie art. 55a u.p.e.a.

Z wyjaśnień Komornika Skarbowego z dnia 25 października 2016 r. wynika, że w latach 2012-2014 były składane do KRS wnioski dotyczące egzekucji administracyjnej w trybie art. 55a u.p.e.a. Z uwagi na brak ewidencji w tym zakresie nie można jednak podać konkretnej liczby złożonych wniosków. W relacji do liczby spraw, w których istniał obowiązek dokonania wpisu do KRS na podstawie art. 55a u.p.e.a. liczba złożonych wniosków była znikoma.

Według danych szacunkowych w latach 2012, 2013 i 2014 było odpowiednio 1.832, 1.689 i 1.973 spraw, wobec których należało zastosować sankcję wynikającą z art. 55a u.p.e.a.

W 2015 r. szacunkowa liczba egzekucji należności podatkowych prowadzonych wobec podmiotów prawnych i niezakończonych w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji<sup>28</sup> wyniosła 2.015 (na kwotę 103.835 tys. zł<sup>29</sup>), a w I półroczu 2016 r. 1.506 (na kwotę 46.919 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 1110-1114, 1119-1117)

W wyniku badania 20 tytułów wykonawczych losowo wybranych z wykazu wyżej wymienionych egzekucji wszczętych w 2015 r. i I półroczu 2016 r. stwierdzono, że pomimo spełniania przesłanek określonych w art. 55a u.p.e.a. nie zostały złożone wnioski do KRS. Tytuły wykonawcze wystawione zostały na kwotę 2.289,8 tys. zł należności głównej, która po upływie 60 dni od wszczęcia egzekucji nie zmieniła się.

Z badanej próby na dzień 20 października 2016 r. wyegzekwowano 35,8 tys. zł. Zakończono osiem postępowań egzekucyjnych na kwotę 1.365,6 tys. zł, z tego

<sup>28</sup> Według szacunków Działu Egzekucji Administracyjnej w oparciu o raport z hurtowni WHTAX *Lista tytułów wykonawczych według zadanych kryteriów* za poszczególne okresy sprawozdawcze. Jako kryterium przyjęto upływ czasu pomiędzy datą wpływu tytułu wykonawczego a datą jego zakończenia. Uwzględniono tytuły wykonawcze niezakończone na koniec okresu sprawozdawczego.

<sup>29</sup> Należność główna.

sześć ze względu na bezskuteczność egzekucji, jedno postępowanie w związku z upadłością zobowiązanego oraz jeden tytuł wykonawczy przekazano zgodnie z właściwością miejscową do Pierwszego Urzędu Skarbowego w Tarnowie celem prowadzenia egzekucji z nieruchomości. Pozostałymi 12 tytułami wykonawczymi objęta była kwota 888,4 tys. zł (egzekucja niezakończona).

(dowód: akta kontroli str. 1118-1119)

Wyjaśnienia Naczelnika Urzędu dotyczące nieskładania do KRS wniosków w trybie art. 55a u.p.e.a. zawarto w części: Ustalone nieprawidłowości.

1.8. W 2015 r. i I półroczu 2016 r. organ egzekucyjny Urzędu umorzył 3,2 tys. postępowań egzekucyjnych na kwotę 320.132 tys. zł zaległości podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa. Ze względu na bezskuteczność egzekucji (art. 59 § 2 u.p.e.a.) umorzono 75% postępowań egzekucyjnych (2,4 tys. postępowań na kwotę 273.595 tys. zł). Ponadto na podstawie art. 59 §1 u.p.e.a. umorzono 0,8 tys. postępowań egzekucyjnych na kwotę 46.521 tys. zł oraz w trybie art. 34 § 4 u.p.e.a. dwa postępowania na kwotę 16 tys. zł zaległości podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 889)

Badaniem objęto 12 postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego – po pięć na podstawie art. 59 § 1 i art. 59 § 2 u.p.e.a. oraz dwóch na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a. wybranych według kryterium najwyższej kwoty (pięć postanowień) i losowo (siedem postanowień). Kwota należności głównej badanych spraw wyniosła 48.821,0 tys. zł, tj. 15,3% kwoty objętej umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi w badanym okresie.

Powody umorzenia postępowań egzekucyjnych na podstawie art. 59 § 1 u.p.e.a. były następujące: upadłość zobowiązanego (jedna sprawa), przedawnienie (trzy postępowania)<sup>30</sup> oraz zmiana właściwości na Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie w związku z włączeniem spółki do kategorii podmiotów określonych w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c.

Na podstawie badania próby pięciu postępowań egzekucyjnych umorzonych na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. (w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne) prowadzonych wobec spółek kapitałowych stwierdzono, że wydanie postanowienia było poprzedzone rzetelnym poszukiwaniem majątku zobowiązanych i nastąpiło w terminie umożliwiającym przeprowadzenie postępowania w trybie art. 116 Ordynacji podatkowej. W trzech sprawach wydano decyzje o odpowiedzialności członków zarządu, w dwóch sprawach Naczelnik Urzędu skierował do sądu wnioski o wyjawienie majątku spółki w trybie art. 71 u.p.e.a. Pracownicy Działu Egzekucji nie sporządzali i nie załączali do akt egzekucyjnych kalkulacji stanowiącej podstawę stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższające wydatki egzekucyjne.

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w rozpatrywanych sprawach zarówno organ egzekucyjny jak i wierzyciel to jedna i ta sama jednostka organizacyjna Naczelnik Urzędu, który wydatkuje środki bezpośrednio z budżetu państwa. Tym samym wydatki egzekucyjne dokonywane w ramach prowadzonego postępowania egzekucyjnego nie obciążają wierzyciela jako odrębnej jednostki ale bezpośrednio budżet państwa. Skupienie w jednym Urzędzie zarówno roli organu egzekucyjnego

<sup>30</sup> Zaległości objęte tytułami wykonawczymi były zabezpieczone hipoteką przymusową. W jednej sprawie nieruchomość została sprzedana w drodze postępowania egzekucyjnego prowadzonego przez komornika sądowego.

jak i wierzyciela sprawia, iż za niecelowe uznaje się część ustawowych obowiązków założonych na organ egzekucyjny lub wierzyciela. Ponadto w przypadku całkowitego braku majątku nie ma potrzeby dokonywania kalkulacji z uwagi na fakt, iż w postępowaniu nie uzyskuje się żadnej kwoty.

Dwa postępowania egzekucyjne Naczelnik Urzędu umorzył na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a. w związku z uznaniem za zasadny zarzut przedawnienia zobowiązania objętego tytułami wykonawczymi.

(dowód: akta kontroli str. 2250-2497)

**1.9.** W 2015 r. i I półroczu 2016 r. w Urzędzie zaewidencjonowano 140 decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego na majątku podatnika wydanych na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa na kwotę 165.310,2 tys. zł<sup>31</sup> podlegającą zabezpieczeniu, w tym 94 decyzje na kwotę 86.380,7 tys. zł w I półroczu 2016 r.

Badaniem objęto 10 decyzji zabezpieczających wybranych według kryterium najwyższej kwoty, z tego pięć na kwotę 45.709,2 tys. zł wydanych w 2015 r. i pięć na kwotę 54.642,6 tys. zł<sup>32</sup> zaewidencjonowanych w I półroczu 2016 r. Z tej grupy Naczelnik Urzędu wydał dziewięć decyzji, w tym pięć na wniosek dyrektora urzędu kontroli skarbowej i cztery z inicjatywy komórki kontroli podatkowej Urzędu. Jedna decyzja zabezpieczająca wydana została na podstawie art. 14d ustawy o z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej<sup>33</sup> przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze. Decyzje zabezpieczały przyszłe zobowiązania, tj. podjęte zostały przed wydaniem decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego.

W związku z wydaniem decyzji o zabezpieczeniu organ podatkowy Urzędu na podstawie art. 155 u.p.e.a. sporządził zarządzenia zabezpieczenia. Zgodnie z właściwością jedno zarządzenie przekazano do organu egzekucyjnego Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego i jedno do organu egzekucyjnego Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Ośmiu zarządzeniom organ egzekucyjny Urzędu nadał klauzulę wykonalności. Organy egzekucyjne zabezpieczyły zobowiązania dokonując zajęcia rachunków bankowych.

W dwóch sprawach doręczone zostały podatnikom decyzje określające zobowiązanie podatkowe na łączną kwotę 19.789,0 tys. zł<sup>34</sup>, z tego 3.161,0 tys. zł dotyczyło zaległości w CIT i 16.628,1 tys. zł zaległości z tytułu VAT. Tytuły wykonawcze na ujawnione zaległości wystawione zostały przed upływem dwóch miesięcy od dnia doręczenia ww. ostatecznych decyzji określających, w związku z czym zgodnie z art. 154 § 4 pkt 1 u.p.e.a. zajęcia zabezpieczające przekształciły się w zajęcia egzekucyjne. Na dzień 15 listopada 2016 r. nie wyegzekwowano żadnych kwot. W jednej sprawie organ egzekucyjny Urzędu uchylił zabezpieczenie, ze względu na negatywny wynik kontroli skarbowej za okres objęty badaną decyzją o zabezpieczeniu. W pozostałych siedmiu badanych sprawach, dla których wydano decyzje zabezpieczające nie zostały zakończone postępowania kontrolne lub podatkowe.

(dowód: akta kontroli str. 939-940, 1285-1654)

<sup>31</sup> Dane według WHTAX sprawozdanie 10b *Informacja o wydanych decyzjach zabezpieczających*. Kwota obejmuje należność główną i odsetki na dzień wydania decyzji.

<sup>32</sup> W obydwu przypadkach należność główna.

<sup>33</sup> Dz.U. z 2015 r. poz. 553, ze zm.

<sup>34</sup> Należność główna.

**1.10.** W 2015 r. i I półroczu 2016 r. Naczelnik Urzędu działając jako organ egzekucyjny dokonał 77 zabezpieczeń w trybie art. 155 u.p.e.a. na kwotę 132.808 tys. zł zobowiązań podatkowych<sup>35</sup>. Nie dokonywano zabezpieczeń na podstawie art. 154 u.p.e.a.

(dowód: akta kontroli str. 1151, 1155)

**1.11.** W 2015 r. i I półroczu 2016 r. podatnicy nie wnioskowali o przyjęcie zabezpieczenia wykonania decyzji w trybie art. 33d § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, tj. na wniosek podatnika. Organ podatkowy Urzędu nie wydawał także postanowień w sprawie przyjęcia zabezpieczenia<sup>36</sup>.

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że dokonywanie zabezpieczeń w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji było związane głównie z ujawnieniem przez urzędy kontroli skarbowej wprowadzania do obrotu gospodarczego „pustych faktur” lub nieodprowadzania/niewykazywania należnych zobowiązań podatkowych. Podmioty dopuszczające się nieprawidłowości i nadużyć są świadome wykonywanych czynności i działają z zamiarem niezapłacenia zobowiązań podatkowych. Nie są zainteresowane przyjęciem „dobrowolnego” zabezpieczenia.

Ponadto brak wniosków o przyjęcie zabezpieczenia może wynikać z uwarunkowań zawartych w art. 33d § 2 O.p. związanych z koniecznością przedstawienia formy zabezpieczenia tam przewidzianej. Przeciętnemu podatnikowi trudno jest przedstawić gwarancję bankową lub ubezpieczeniową czy też np. poręczenie banku, weksel z poręczeniem wekslowym banku. Podatnicy w sytuacjach, gdy zależy im, aby organ podatkowy dokonał zabezpieczenia na majątku (np. gdy składają wnioski o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych), najchętniej wybierają formę zastawu skarbowego lub hipoteki przymusowej.

(dowód: akta kontroli str. 939-940, 1151, 1155-1156)

**1.12.** W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. w Urzędzie nie dokonywano opisów i oszacowań nieruchomości oraz sprzedaży nieruchomości<sup>37</sup>. Ostatnia sprzedaż (samochodu osobowego) miała miejsce w 2014 r.

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że na taki stan rzeczy wpływ miało kilka uwarunkowań, między innymi:

- majątek dłużników pozostających we własności Urzędu (ściśle centrum m.st. Warszawy) jest rozmieszczony poza terenem działania Urzędu, nieruchomości stanowią lokale komunalne lub niezbywalne (spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego), lokale posiadają niuregulowany stan prawny gruntów, na których się znajdują,
- dominującym profilem działalności podmiotów pozostających we własności Urzędu jest działalność niewymagająca od przedsiębiorców posiadania maszyn, lub działalność jest wykonywana przy użyciu maszyn bądź pojazdów nie stanowiących ich własności (leasing, użyczenie, najem), organ egzekucyjny nie zna miejsca postoju pojazdów, a dłużnik nie chce wyjawić miejsca postoju,
- niewykazywanie rzeczywistych danych prowadzenia działalności gospodarczej (wskazywanie jako adresów siedzib/zamieszkania danych podmiotów prowadzących usługi w zakresie tzw. „biur wirtualnych” lub kancelarii prawnych/podatkowych),
- aspekt społeczny prowadzenia egzekucji z nieruchomości (konieczność eksmisji przy jednoczesnym zapewnieniu dłużnikowi, a nierzadko także jego rodzinie,

<sup>35</sup> W oparciu o otrzymane przez organ egzekucyjny zarządzenia zabezpieczenia.

<sup>36</sup> Dane według WHTAX sprawozdanie 10b Informacja o decyzjach zabezpieczających.

<sup>37</sup> Dane według WHTAX sprawozdanie 15 Informacja o egzekucji z nieruchomości.

- lokalu zastępczego), podejmowanie w pierwszej kolejności próby zastosowania środków niepozbawiających dłużników materialnych praw majątkowych,
- skomplikowane procedury (czasochłonne, kosztochłonne oraz wymagające znacznego zaangażowania kadrowego przy dużej liczbie spraw do załatwienia),
  - brak uzasadnienia dla prowadzenia egzekucji z nieruchomości, której wartość jest kilkunastokrotnie wyższa niż wysokość egzekwowanych należności (zasada celowości i ekonomiki),
  - do 8 września 2016 r. – Naczelnik Urzędu nie podejmował czynności do nieruchomości jeśli stwierdził, iż występują wierzyciele hipoteczni korzystający z pierwszeństwa zaspokojenia swoich wierzytelności, np. banki.

(dowód: akta kontroli str. 714, 776-780, 949-952)

**1.13.** Według stanu na 31 grudnia 2015 r. wysokość zaległości zabezpieczonych hipoteką i/lub zastawem skarbowym<sup>38</sup> stanowiła 65.446,5 tys. zł i dotyczyła 1.877 okresów rozliczeniowych (przypisów), a na dzień 30 czerwca 2016 r. stanowiła 86.181,2 tys. zł i dotyczyła 2.226 okresów rozliczeniowych.

W 2015 r. w Urzędzie dokonano zabezpieczenia w postaci hipoteki i/lub zastawu skarbowego na kwotę 8.824,8 tys. zł (280 okresów rozliczeniowych), natomiast w I półroczu 2016 r. dokonano zabezpieczenia w tej formie na kwotę 33.445,0 tys. zł (424 okresy rozliczeniowe). Kierownik Działu Spraw Wierzycielskich (SW1) wyjaśniła, że wzrost w porównaniu do 2015 r. dotyczył głównie zaległości zabezpieczonych poprzez wpisy hipotek. Część złożonych w 2015 r. do sądów wniosków o wpis hipoteki przymusowej zostało odrzuconych, a po ich ponownym złożeniu zostały wpisane, ale już w 2016 r. W 2015 r. został złożony wniosek o wpis hipoteki na kwotę 10.272 tys. zł, która została wpisana w 2016 r. Ponadto w lutym 2016 r. został ustanowiony zastaw na ruchomości dłużnika, którym zabezpieczono kwotę zaległości w podatku VAT, wynikającej z decyzji UKS (art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług) w wysokości 19.187 tys. zł. Ponadto wyjaśniła, że pracownik odpowiedzialny za dokonywanie zabezpieczeń w 2015 r. przebywał na miesięcznym zwolnieniu lekarskim.

(dowód: akta kontroli str. 714-715, 780-785, 884, 953)

Spośród ustanowionych w latach 2012-2016 hipotek i zastawów zrealizowanych zostało<sup>39</sup> osiem hipotek (58 okresów rozliczeniowych) i 58 zastawów skarbowych (189 okresów rozliczeniowych). Do realizacji powyższych zabezpieczeń przyczyniły się dobrowolne wpłaty dłużników, spłata zaległości w ramach układów ratalnych, spłata w drodze prowadzonej egzekucji sądowej lub administracyjnej.

W sześciu przypadkach doprowadzono do sprzedaży składników majątkowych będących przedmiotem hipoteki i zastawu, tj. w czterech przypadkach do sprzedaży doprowadził Komornik Skarbowy US Warszawa-Mokotów (łączna kwota uzyskana ze sprzedaży 133,2 tys. zł), w jednym przypadku Komornik sądowy (środki uzyskane ze sprzedaży zaspokoili część zaległości wobec ZUS), w jednym przypadku Syndyk masy upadłości w związku z upadłością Spółki (niezatwierdzony plan podziału). Ogółem kwota uzyskana dotychczas ze sprzedaży przedmiotów stanowiących zabezpieczenie wyniosła 133,3 tys. zł; Urząd oczekuje na wpłatę syndyka, która ma zostać przekazana po zatwierdzeniu planu podziału.

(dowód: akta kontroli str. 714, 780-782, 954-955)

---

<sup>38</sup> Dane według WHTAX sprawozdanie 12a Informacja o zaległościach zabezpieczonych hipoteką i/lub zastawem skarbowym.

<sup>39</sup> Tj. zamkniętych poprzez spłatę dobrowolną albo w drodze egzekucji.

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że podejmując decyzję o sprzedaży składników majątkowych, zwłaszcza będących przedmiotem hipoteki przymusowej, brano pod uwagę zarówno korzyści z egzekucji z przedmiotu zabezpieczenia, jak też dolegliwość, koszty i skutki społeczne. Zabezpieczenie w formie zastawu i hipoteki zapobiega przedawnieniu zobowiązań podatkowych stwarzając jednocześnie dłużnikowi możliwość zgromadzenia środków pieniężnych dla dobrowolnej zapłaty zaległości. Nie w każdej sytuacji natychmiastowa egzekucja z przedmiotu obciążenia jest pożądana, szczególnie wtedy, gdy dotyczy lokali mieszkalnych. Pozbawienie dłużnika oraz całej jego rodziny jedynego składnika majątkowego, poprzez bezwzględną egzekucję z nieruchomości uniemożliwia zobowiązanemu spłatę należności z innych środków. W sytuacji, gdy wysokość zaległości podatkowych jest niewspółmiernie wyższa od wartości przedmiotu zabezpieczenia, egzekucja z przedmiotu zabezpieczenia może doprowadzić do powstania znacznych wydatków i kosztów, a w konsekwencji do obciążenia nimi budżetu państwa.

(dowód: akta kontroli str. 714, 780-782)

Badaniem objęto pięć wybranych losowo zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką i pięć zaległości podatkowych zabezpieczonych zastawem skarbowym, dla których zabezpieczenie zostało ustanowione w ostatnich pięciu latach.

Przedmiotem hipoteki w badanej próbie były nieruchomości gruntowe i nieruchomości w postaci gospodarstwa. Należności zabezpieczone to: 1) VAT za wrzesień 2008 r. w kwocie 103,6 tys. zł (należność główna), odsetki za zwłokę 48,0 tys. zł i koszty egzekucji 8,9 tys. zł, 2) PIT za wybrane miesiące 2011 r. i VAT za wybrane miesiące 2012 r. w kwocie 153,1 tys. zł (należność główna) i odsetki 23,2 tys. zł, 3) VAT za IV kw. 2011 r. i I kw. 2012 r. w wysokości 84,7 tys. zł (należność główna), odsetki 20,6 tys. zł i koszty egzekucji 5,7 tys. zł, 4) PPR za 2013 r. w wysokości 22,1 tys. zł (należność główna) i odsetki 1,7 tys. zł, a także 5) VAT za poszczególne miesiące 2000 r., CIT za 2000 r. i PIT-4 za wybrane miesiące 2008 r. w wysokości 135,0 tys. zł (należność główna) oraz odsetki 212,3 tys. zł oraz na kwotę 1,0 tys. zł – ogółem 819,5 tys. zł.

Na podstawie badanych spraw ustalono, że zostały spełnione przesłanki zabezpieczenia zaległości w formie hipoteki. W sprawie ustalono ponadto, że:

Poz. 1) hipoteka wpisana 15 października 2012 r. na kwotę ogółem 160,5 tys. zł została wykreślona 21 października 2015 r. w związku z wpłatą wierzytelności bezpośrednio do wierzyciela, w związku z czym umorzono 5,3 tys. zł kosztów egzekucyjnych.

Poz. 4) hipoteka została wpisana w związku z zamiarem wydania decyzji rozkładającej zaległość na raty. Decyzją z dnia 13 marca 2014 r. zaległość rozłożono na 24 raty (ostatnia przypada na dzień 20 marca 2017 r.), które regulowane są terminowo.

Poz. 5) hipoteki na kwotę ogółem 346.724,64 zł zostały wykreślone na wniosek Urzędu z dnia 16 lutego 2016 r. w związku ze spłatą wierzytelności przez nowego właściciela nieruchomości. Wraz z wnioskiem o wykreślenie hipoteki Urząd przedłożył odpis prawomocnego wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 20 października 2016 r. uznającego umowę sprzedaży nieruchomości zawartą 25 października 2001 r. między Zobowiązanym a Nabywcą za bezskuteczną względem Skarbu Państwa reprezentowanego przez Naczelnika Pierwszego US Warszawa-Śródmieście.



Pozostałe zaległości nie zostały uregulowane.

(dowód: akta kontroli str. 835-839)

Zaległości zabezpieczone zastawem skarbowym w badanej próbie to: 1) VAT-7 za wybrane miesiące 2007 r. w wysokości 15,5 tys. zł, 2) VAT za wybrane miesiące 2009 i 2010 r. w wysokości 95,3 tys. zł, 3) VAT z styczeń 2012 r. i PIT-4R za 2011 r. w wysokości 3,7 tys. zł, 4) VAT za marzec 2015 r. w wysokości 150,9 tys. zł i 5) PIT 39 za 2010 r. w wysokości 38,5 tys. zł – ogółem 303,8 tys. zł. Przedmiotem zastawu skarbowego w badanej próbie były samochody osobowe (marki Fiat Panda, Mercedes i Honda), w momencie ustanowienia zastawu mające odpowiednio: sześć, sześć, dziewięć, cztery i 12 lat.

Wykreślone zostały dwa zastawy: na zaległości w VAT za 2009 i 2010 r. w wysokości 95,3 tys. zł (spłata 31 marca 2014 r., brak zaległości) i na zaległości w VAT za marzec 2015 r. w wysokości 150,9 tys. zł (spłata 29 maja 2015 r., brak zaległości).

W jednym przypadku zaległość w PIT-39 (odpłatne zbycie nieruchomości w 2010 r.) na kwotę 38,5 tys. zł została 30 maja 2016 r. rozłożona na 24 raty i jest spłacana regularnie.

W dwóch przypadkach brak jest zapłaty – zastawy ustanowione na samochodzie Fiat Panda prod. 2006 r. (na 15,5 tys. zł) i Mercedes Vano 2.2.CDI prod. 2005 r. (na 3,7 tys. zł) nie zostały wykreślone.

W stosunku do pierwszego podmiotu (poz. rejestru 288, kwota zastawu 15,5 tys. zł) prowadzona od 2012 r. egzekucja nie przyniosła pozytywnych efektów (umorzenie 30 listopada 2015 r.). Zobowiązany unika kontaktów z organem egzekucyjnym; nie mieszka pod wskazanym adresem, dokonane czynności, m.in. z udziałem Policji, nie doprowadziły do ustalenia miejsca pobytu Zobowiązanego, Zobowiązany nie figuruje jako osoba objęta ubezpieczeniem społecznym, polisa samochodu osobowego Fiat Panda utraciła ważność 6 lipca 2014 r. Podmiot figuruje w Rejestrze zastawów skarbowych jeszcze w trzech pozycjach (289, 290, 291), a przedmiotem zastawu zaległości na kwotę ogółem 310,6 tys. zł są samochody osobowe: Mercedes prod. 2009 r., Skoda Octavia prod. 2005 r., Fiat Panda prod. 2005 r., których polisy ubezpieczeniowe również wygasły. Z danych CEPIK wynika, że Zobowiązany posiadał jeszcze samochody: Rover prod. 1973 r., Fiat Panda prod. 2007 r. i Fiat Ducato prod. 1988 r.; dwa ostatnie figurują jako wyrejestrowane z powodu kradzieży. Naczelnik Urzędu negatywnie ocenia możliwość uzyskania zaległości od zobowiązanego z uwagi na brak kontaktu z Zobowiązanym, systematyczną utratę i tak niskiej wartości przez pojazdy będące przedmiotem zastawu oraz prowadzenie egzekucji jeszcze przez inne organy egzekucyjne (komorników sądowych, ZUS). Zobowiązany zlikwidował działalność, a brak jest informacji o uzyskiwanych dochodach np. z wynagrodzenia za pracę lub umowy zlecenie. W dniu 14 listopada 2016 r. Urząd wystąpił do sądu z wnioskiem o wyjawienie majątku przez Zobowiązanego.

W stosunku do drugiego podmiotu (poz. rejestru 563, kwota zastawu 3,3 tys. zł) prowadzona egzekucja także nie przyniosła pozytywnych efektów (umorzenie 29 września 2015 r.). Spółka nie prowadzi działalności pod wskazanym adresem, brak kontaktu z osobami reprezentującymi Spółkę. Z tego powodu nie doręczono wezwania z dnia 19 sierpnia 2015 r. do wskazania majątku, z którego będzie mogła zostać przeprowadzona egzekucja. W kwietniu 2016 r. Urząd wydał decyzję w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej za zaległości Spółki. Z danych CEPIK na 28 sierpnia 2015 r. wynika, że samochód ciężarowy Mercedes prod. 2005 będący przedmiotem zastawu został wyrejestrowany z dniem

15 września 2014 r. (zgłoszona kradzież). Przeprowadzone czynności wykazały, że Zobowiązny nie posiada majątku, natomiast posiada zaległości wobec innych wierzycieli.

(dowód: akta kontroli str. 840, 995-998, 2477-2486)

**1.14.** W 2015 r. Urząd nie uchylił zabezpieczenia na podstawie art. 157a u.p.e.a. oraz nie dokonał zmiany zakresu zabezpieczenia. W I półroczu 2016 r. Urząd w jednym przypadku na wniosek podatnika dokonał zmiany sposobu zabezpieczenia poprzez ograniczenie kwoty objętej zabezpieczeniem na rachunkach bankowych na dzień wydania postanowienia (tj. 8 czerwca 2016 r.) i tym samym zwolnienie spod zajęcia zabezpieczającego przyszłe wpływy na rachunki bankowe; w pozostałym zakresie zabezpieczenia m.in. na ruchomościach podmiotu, tj. samochodach ciężarowych, zostały utrzymane w mocy. Na podstawie akt sprawy ustalono, że przy podejmowaniu decyzji Naczelnik Urzędu wziął pod uwagę fakt, iż zmiana sposobu zabezpieczenia umożliwi Stronie wywiązanie się z umów i kontraktów wobec dostawców i odbiorców, pozwoli na kontynuowanie działalności gospodarczej (produkcji) przez podmiot, tj. przetwórnę owocowo-warzywną i może skutkować całkowitym uregulowaniem potencjalnych zobowiązań wobec Skarbu Państwa. Kierował się również potrzebą ochrony miejsc pracy. W aktach sprawy znajdują się kontrakty oraz umowy o współpracy świadczące o możliwości kontynuowania działalności dostarczone przez Stronę.

W sprawie ustalono również, że Naczelnik Urzędu nie uwzględnił następujących wniosków składanych przez Spółkę w I półroczu 2016 r. o uchylenie lub zmianę sposobu lub zakresu zabezpieczenia (w tym całkowite zwolnienie spod zajęcia zabezpieczającego środków na rachunkach bankowych), gdyż wskazany przez Stronę alternatywny majątek Spółki, na którym organ mógłby dokonać zabezpieczenia roszczeń z tytułu należności podatkowych, jest towarem specyficznym z określonym terminem przydatności. Uznał, że środki finansowe zgromadzone na rachunkach bankowych Spółki stanowią bezpieczniejszy z punktu widzenia budżetu państwa środek zabezpieczający. Strona nie wniosła zażalenia na wydane postanowienia.

(dowód: akta kontroli str. 714-715, 783, 816-834)

**1.15.** W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie funkcjonowały wewnętrzne uregulowania dot. sposobu postępowania w przypadku braku aktualnych danych o adresie zobowiązanych.

Komornik Skarbowy wyjaśnił, że Urząd opierał się na linii orzeczniczej sądów administracyjnych, a mianowicie wierzyciel w przypadku braku dokładnej siedziby podmiotu (w KRS) wystawiał tytuły wykonawcze z ostatnim znanym adresem, a organ egzekucyjny na podstawie takowych tytułów wykonawczych przystępował do egzekucji administracyjnej. Jednocześnie w przypadkach stwierdzenia, iż w rejestrze KRS podmiot nie posiada siedziby oraz członków zarządu, organ egzekucyjny występował do Sądu o wyznaczenie przedstawiciela dla osoby nieobecnej (organizacji) zgodnie z art. 34 Kpa, bądź kuratora zgodnie z art. 42 § 1 K.c. Rozwiązania stosowane w Urzędzie były tożsame ze stanowiskiem organu nadzoru (m.in. pismo Ministerstwa Finansów z 7 stycznia 2016 r.) i ze stanowiskiem sądów.

W piśmie z dnia 7 stycznia 2016 r. AP8.841.67.2015AP8.0841.67.2015 Departament Administracji Podatkowej w Ministerstwie Finansów zwrócił uwagę, że orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawie doręczeń zastępczych jednostkom, o których mowa w art. 45 Kpa (osobom prawnym) nie jest jednolite. Z jednej strony WSA w Łodzi w wyroku z dnia 24 stycznia 2014 r. sygn. Akt SA/Łd 925/13 wskazał, że dla przyjęcia fikcji doręczenia na nieaktualny adres w przypadku

niepoinformowania przez stronę organu o zmianie adresu w toku postępowania konieczne jest faktyczne doręczenie stronie pouczenia o skutkach zaniechania powiadomienia o zmianie adresu (Ministerstwo Finansów nie podziela stanowiska zaprezentowanego w tym wyroku). Z drugiej strony WSA w Warszawie w wyroku z dnia 7 kwietnia 2010 r. sygn. Akt III SA/Wa wypowiedział się za dopuszczalnością doręczenia korespondencji pod ostatnio znanym organowi adresem siedziby. Także w doktrynie prezentowany jest pogląd, iż do momentu ujawnienia w KRS nowej siedziby i adresu spółki doręczenie korespondencji na dotychczasowy adres, w razie braku informacji o innym adresie, jest skuteczne. Alternatywnym rozwiązaniem umożliwiającym wszczęcie i przeprowadzenie egzekucji administracyjnej jest wystąpienie organu egzekucyjnego o wyznaczenie przedstawiciela dla osoby nieobecnej bądź kuratora.

W piśmie Departamentu Administracji Podatkowej z dnia 10 czerwca 2016 r. AP13.8062.203.2015/2016 dyrektorzy izb skarbowych zostali poinformowani m.in., że „... z wykreślenia przez sąd rejestrowy adresu siedziby osoby prawnej nie można wywodzić, iż podmiot nie posiada takiego adresu. Właściwość miejscową w takim przypadku należy ustalać zgodnie z ostatnim znanym organom podatkowym adresem siedziby (w tym z KRS, CEIDG, zgłoszenia identyfikacyjnego lub rejestracyjnego, albo z ich aktualizacji), nawet jeżeli adres ten okaże się fikcyjny. Należy przyjąć domniemanie prawdziwości zgłoszonego przez podmiot adresu siedziby. W przypadkach, w których korespondencja została zwrócona z adnotacją „adresat wyprowadził się” bądź „adresat nieznaną” uzasadnione jest wystąpienie do operatora pocztowego bądź urzędu właściwej gminy (miasta) o dokonanie doręczenia zastępczego uregulowanego w art. 44 K.p.a. (z racji odesłania zawartego wart. 45 K.p.a.).

(dowód: akta kontroli str.748, 751-764)

W 2015 r. 42 tytuły wykonawcze zostały zwrócone przez organy egzekucyjne wierzycielom w związku z brakiem w KRS aktualnego adresu zobowiązanego, w tym 11 tytułów dotyczących zobowiązań podatkowych na kwotę 44 tys. zł w VAT, CIT i PIT. W I półroczu 2016 r. nie wystąpiły takie sytuacje. Jeden tytuł wykonawczy na zaległość w podatku CIT w kwocie 1,5 tys. zł został zwrócony wierzycielowi – ustalono, że zgodnie z bazą Poltax Zobowiązany należy terytorialnie do właściwości miejscowej innego urzędu skarbowego (Warszawa-Praga).

(dowód: akta kontroli str. 765-775, 884-885, 888)

Komornik Skarbowy wyjaśnił, że brak aktualnych danych w KRS niewątpliwie wpływa na skuteczność egzekucji, gdyż w przypadku braku wiedzy o adresach zobowiązanych pracownicy organu egzekucyjnego nie mają faktycznej możliwości nawiązania kontaktu z zobowiązanym bądź jego przedstawicielem, co skutecznie uniemożliwia dokonanie oceny stanu majątkowego zobowiązanego. Nie stanowi natomiast okoliczności uzasadniającej odstąpienie od obowiązku podjęcia właściwych kroków przez wierzyciela (wystawienia tytułów wykonawczych i przekazania ich do organu egzekucyjnego) i przez komórkę egzekucji (wykonanie czynności z za biurka oraz skierowanie sprawy do służb w terenie).

(dowód: akta kontroli str. 750-751)

**1.16.** W 2015 r. i I półroczu 2016 r. organ egzekucyjny nie nakładał kar pieniężnych na dłużnika zajętej wierzytelności na podstawie art. 168e ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, który nie wykonywał lub nienależycie wykonuje ciężące na nim obowiązki związane z egzekucją lub zabezpieczeniem wierzytelności lub prawa majątkowego.

(dowód: akta kontroli str. 695, 699)

1.17. P.o. Naczelnik Urzędu poinformował, że w 2015 r. oraz w I półroczu 2016 r. Urząd nie występował do Izby Skarbowej o wyjaśnienia i wytyczne odnośnie stosowania przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz egzekucji zobowiązań podatkowych. Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej cyklicznie bierze udział w organizowanych spotkaniach kierowników komórek egzekucyjnych województwa mazowieckiego z kierownikami zajmującymi się w Izbie Skarbowej orzecznictwem w obszarze egzekucji administracyjnej. Przed każdym spotkaniem Urząd ma możliwość zgłoszenia tematów i problemów, które uznaje za konieczne do poruszenia na spotkaniu. Bieżące problemy związane z interpretacją oraz stosowaniem przepisów prawa w obszarze egzekucji administracyjnej nie wymagają odrębnych wystąpień.

W związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (SK 40/12), w którym Trybunał uznał za niezgodny z Konstytucją RP przepis art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., dokonywano cyklicznych analiz danych dotyczących należności zabezpieczonych między innymi hipoteką przymusową ustanowioną na rzecz Skarbu Państwa.

Zgodnie z dyspozycją Ministerstwa Finansów z dnia 29 stycznia 2014 r.<sup>40</sup> Urząd dokonał analizy zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową pod kątem realności ustanowionych zabezpieczeń. Na koniec 2013 r. hipoteką przymusową zabezpieczone były zaległości na kwotę 42.923,8 tys. zł<sup>41</sup>, w tym 31.009,6 tys. zł zaległości przedawnione z zastrzeżeniem art. 70 § 8 O. p. Szacunkowa kwota należności możliwa do odzyskania wynosiła 4.873 tys. zł, w tym zaległości przedawnione 1.017 tys. zł.

Ponadto sporządzono zestawienie zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową na dzień 19 czerwca 2015 r., zgodnie z dyspozycją Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie zawartą w piśmie z dnia 29 maja 2015 r.<sup>42</sup>. W efekcie powyższego zostały odpisane z uwagi na przedawnienie zobowiązania na łączną kwotę 1.936 tys. zł trzech podatników w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych oraz w podatku od towarów i usług.

W związku z pismem Ministerstwa Finansów z dnia 9 maja 2016r.<sup>43</sup> Urząd dokonał aktualizacji danych dotyczących należności zabezpieczonych hipoteką przymusową, w tym oszacowano kwotę należności możliwych do odzyskania. Na dzień 30 kwietnia 2016 r. kwota zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową wynosiła 54.935,4 tys. zł<sup>44</sup>, w tym 29.863,3 tys. zł stanowiły zaległości dla których termin przedawnienia minął i zobowiązania mogą być egzekwowane jedynie z przedmiotu hipoteki (art. 70 § 8 O. p.). Przewidywana kwota zaległości możliwa do wyegzekwowania wynosiła 7.144,6 tys. zł, w tym 5.836,7 tys. zł zaległości przedawnione.

(dowód: akta kontroli str. 1151-1157, 2498-2512)

1.18. W ocenie p.o. Naczelnika Urzędu do głównych przeszkód i ograniczeń w skutecznym i efektywnym monitorowaniu i egzekwowaniu zobowiązań podatkowych należy między innymi:

---

<sup>40</sup> AP9-0680-18/2014/SHR/1.

<sup>41</sup> Należność główna.

<sup>42</sup> Nr 1401/EA-4/511-6/15/KZ/MW.

<sup>43</sup> Nr AP9.KP4.022.1.2016.

<sup>44</sup> Należność główna.

- świadome generowanie przez podatników zobowiązań podatkowych (zaległości) m.in. poprzez wprowadzanie do obrotu gospodarczego pustych faktur w rzeczywistości nie dokumentujących faktycznego obrotu towarami/usługami;
- powoływanie i tworzenie osób prawnych (głównie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółek komandytowo-akcyjnych) do wykonania jednej transakcji gospodarczej, a następnie wygaszanie działalności gospodarczej przy jednoczesnym generowaniu zaległości wobec Budżetu Państwa ale i innych podmiotów (zbiegi egzekucji);
- powoływanie w skład zarządów osób prawnych tzw. „słupów” tj. osób nie posiadających wiedzy (i kompetencji) o działalności gospodarczej podmiotu, którego działalność niejako koordynują przy jednoczesnym braku majątku jako osoby trzeciej po przeniesieniu odpowiedzialności za zaległości podatkowe;
- kredytowanie działalności gospodarczej niepłaceniem podatków przy jednoczesnym braku praw majątkowych podlegających egzekucji lub całkowitym brakiem kontaktu z zobowiązanym zarówno jako osobą fizyczną oraz prawną;
- powoływanie Spółek córek przez zobowiązanych celem przepisania należnych dłużnikom wierzytelności od kontrahentów lub korzystanie z usług factoringu oraz cesji wierzytelności;
- wykonywanie działalności przy użyciu np. maszyn bądź pojazdów nie stanowiących ich własności np. leasing, użyczenie bądź najem;
- wskazywanie przez dłużników jako adresów siedzib/zamieszkania danych podmiotów prowadzących usługi w zakresie „biur wirtualnych” lub kancelarii prawnych/podatkowych gdzie działalność gospodarcza nie jest faktycznie prowadzona przy jednoczesnym nie wskazywaniu rzeczywistych danych na temat adresów prowadzenia działalności gospodarczej lub podawaniu danych niezgodnych z prawdą – bezpośrednio przekłada się to na brak możliwości ujawnienia jakiegokolwiek majątku zobowiązanego w terenie;
- dominującym profilem działalności gospodarczej jaką prowadzą podmioty w stosunku do których organ egzekucyjny prowadzi egzekucję administracyjną jest działalność nie wymagająca od przedsiębiorców posiadania majątku (np. maszyn) tj. pośrednictwo, doradztwo, obsługa finansowa, outsourcing czy gastronomia.

(dowód: akta kontroli str. 1151-1161)

Z treści art. 86b. u.p.e.a. wynika, że od 8 września 2016 r. wszelkie zawiadomienia i wezwania, przesyła się do banku i organu egzekucyjnego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego. Jeżeli wykorzystanie tego systemu jest niemożliwe z przyczyn technicznych, w czasie niezbędnym do przywrócenia jego funkcjonowania zawiadomienia i wezwania doręcza się na piśmie.

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że od dnia 8 września 2016 r. organ egzekucyjny w ramach prowadzonych postępowań egzekucyjnych nie wymieniał korespondencji z bankami jedynie w formie elektronicznej. Wpłynęły na to uwarunkowania prawne i ograniczenia systemowe w aplikacji OGNIVO. Przy piśmie z dnia 19 września 2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie przekazał pismo Izby Skarbowej w Szczecinie „Centrum Kompetencyjnego Egzekucji Administracyjnej” (CKEA), z którego wynikało zalecenie kierowania korespondencji do banków w tradycyjny sposób (forma pisemna). Wytyczna wynikała z przeszkody technicznej polegającej na braku możliwości drukowania zawiadomień o zajęciu dla zobowiązanego. Następnie pismem z dnia 13 października 2016 r. Dyrektor IS w Warszawie poinformował, iż od dnia 11 października 2016 r. urzędy skarbowe mają już możliwość zapisywania jako plik PDF komunikatów, które wysyłają do banków za pośrednictwem systemu OGNIVO.

Aktualnie stosowanie aplikacji OGNIVO jest wdrażane stopniowo z uwagi występujące problemy z obsługą zajęć rachunków bankowych polegającą m.in. na braku potwierdzania przez banki odbioru zawiadomień o zajęciu lub odbierania komunikatów po np. kilku dniach. Informacje o dokonywanych czynnościach i stosowanych środkach egzekucyjnych wpływają na naliczanie i wysokość kosztów egzekucyjnych czy przerwanie biegu terminu przedawnienia.

Aplikacja OGNIVO nie jest kompatybilna z podstawowym systemem obsługującym organ egzekucyjny – EGAPOLTAX-em co oznacza, iż treść dokumentów generowanych przez Urzędowy system (np. zawiadomień o zajęciu wierzytelności z rachunków bankowych) musi być przepisywana do formularza w aplikacji OGNIVO co rodzi bardzo wysokie ryzyko pomyłki np. w kwocie egzekwowanej należności. Ponieważ aplikacja nie jest połączona z bazą danych Urzędu nie ma technicznych możliwości weryfikacji wpisanych informacji przez pracownika a nadzór Kierownika z uwagi na ilość dokonywanych czynności jest praktycznie niemożliwy.

Komornik Skarbowy poinformował, że wskazanie dokładnej liczby zajęć rachunków bankowych za pośrednictwem aplikacji OGNIVO nie jest możliwe. W okresie od 8 września do 24 listopada 2016 r. organ egzekucyjny dokonał kilkadziesiąt takich zajęć.

(dowód: akta kontroli str. 1749, 1758-1767)

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że jednym z ważniejszych produktów CKEA, który przyspieszył i usprawnił pracę organów egzekucyjnych jest aplikacja „Mobilny Poborca”. Dzięki wprowadzonemu rozwiązaniu pracownicy organu egzekucyjnego nie muszą ręcznie rejestrować czynności wykonanych w terenie przez poborcę skarbowego/egzekutora ponieważ pracownik terenowy dokonane czynności rejestruje w urządzeniu przenośnym (tablecie) i po zakończeniu służby są bezpośrednio migrowane do bazy danych EGAPOLTAX. Ponadto wdrożona aplikacja ułatwia pracę pracowników terenowych m.in. z uwagi na wbudowany kalkulator oraz możliwość sortowania danych.

Ponadto CKEA jest twórcą zmian i Instrukcji do aplikacji EGAPOLTAX, które implementują do aplikacji EGAPOLTAX zmiany w przepisach u.p.e.a. lub wprowadzają nowe rozwiązania mające na celu usprawnienie elektronicznego procesu prowadzenia postępowań egzekucyjnych.

Organ egzekucyjny ma możliwość komunikowania się z CKEA za pośrednictwem udostępnionych form kontaktu na stronie CKEA. Z doświadczenia organu egzekucyjnego wynika, iż CKEA w sposób szybki i wyczerpujący udziela odpowiedzi na postanowione pytania i zagadnienia.

(dowód: akta kontroli str. 2489-2490)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu działając jako organ egzekucyjny nie realizował obowiązku wynikającego z przepisu art. 55a u.p.e.a., tj. w przypadku nieuregulowania zaległości podatkowych w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji przez podmioty wpisane do KRS nie były składane wnioski o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji. W 2015 i I półroczu 2016 r. szacunkowa liczba egzekucji należności podatkowych podmiotów prawnych, niezakończonych w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, wynosiła 3521.

Wpis do KRS dokonany na podstawie wniosku złożonego w trybie art. 55a u.p.e.a. ma charakter sanacyjny dla zobowiązanych i informacyjny dla innych podmiotów.

P.o. Naczelnik Urzędu 2016 r. wyjaśnił między innymi, że głównym i priorytetowym zadaniem organu egzekucyjnego jest skuteczne i efektywne prowadzenie egzekucji administracyjnej w celu zwiększenia uzyskiwanych dochodów budżetowych. Wszystkie inne działania są podporządkowane osiągnięciu głównego celu jakim jest poprawa ściągальności należności podatkowych. Przy tworzeniu planu pracy oraz wyznaczaniu kierunków działania Urząd jest zmuszony do ograniczenia czynności nieadekwatnych do wynikających z nich korzyści. Do takich czynności należy zaliczyć właśnie uregulowanie zawarte w art. 55a u.p.e.a. Instytucja mająca zapewnić w praktyce bezpieczeństwo obrotu gospodarczego poprzez wpis w KRS informacji o toczącej się egzekucji i powstałych zaległościach w praktyce nie ma dziś zastosowania. Podmioty gospodarcze generujące największe zaległości (przeważnie zobowiązania wynikające z decyzji UKS) uczestniczą w przestępstwach karuzelowych tzn. są podmiotami powiązanymi, zarządzanymi pośrednio przez jedną osobę/podmiot oraz nie prowadzą faktycznej działalności gospodarczej. Zatem nawet umieszczenie wzmianki w KRS o toczącej się egzekucji nie spowoduje nagłej poprawy sytuacji budżetu, nie wpłynie na wzrost ściągальności należności wynikających z decyzji pokontrolnych oraz nie doprowadzi do eliminacji takowych podmiotów z obrotu gospodarczego.

W przypadku niskich kwot zaległości wpisywanie informacji o przeprowadzonym postępowaniu egzekucyjnym do KRS mogłoby stanowić dotkliwą sankcję i odbić się negatywnie na wiarygodności danego podmiotu. Pozostawienie trwałej informacji w KRS o przeprowadzonej egzekucji mogłoby znacząco utrudnić, a w skrajnych przypadkach uniemożliwić dalsze prowadzenie działalności gospodarczej zobowiązanym podmiotom. Pewną grupę dłużników – wpisanych do KRS stanowią podmioty mające przejściowe problemy z zachowaniem płynności finansowej. Jedną z najczęściej zgłaszanych przyczyn takiego stanu rzeczy są długie terminy płatności. Urząd ogranicza ilość czynności nieadekwatnych do wynikających z nich korzyści, a uzyskany czas przeznacza na wykonywanie działań przynoszących wymierne i policzalne efekty pracy w postaci chociażby uzyskanych środków pieniężnych. Przyjmując za konieczność wpisywania wszystkich egzekucji prowadzonych powyżej 60 dni sankcja stałaby się narzędziem w wielu przypadkach nieadekwatnym m.in. do wysokości dochodzonych zaległości i zbyt dolegliwą.

W latach ubiegłych częściej stosowano rozwiązanie wskazane przez ustawodawcę w art. 55a u.p.e.a. nie mniej jednak nie zanotowano żadnych pozytywnych wyników zarówno w zakresie ściągальności należności jak i eliminacji nieuczciwych podmiotów z obrotu gospodarczego.

(dowód: akta kontroli str. 1113-1117, 1127-1136)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonej nieprawidłowości działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

## **2. Koszty wadliwych postępowań egzekucyjnych oraz rozpatrywanie zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji i skarg na czynności egzekucyjne**

Opis stanu faktycznego

**2.1.** W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. do organu egzekucyjnego wpłynęły 52 zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej (art. 33 u.p.e.a.), w tym 12 dotyczyło egzekucji zobowiązań podatkowych (SM), z tego pięć w 2015 r. i siedem w I półroczu 2016 r. Wydanych zostało 38 postanowień w sprawie zgłoszonych zarzutów, w tym 11 dotyczących SM (cztery w 2015 r. i siedem w I półroczu 2016 r.).

W 10 przypadkach zostały wydane postanowienia (art. 34 § 4 u.p.e.a.) w przedmiocie zarzutów (oddalenie). Jedno postanowienie dotyczyło umorzenia postępowania egzekucyjnego (SM). W żadnym przypadku postanowienia nie dotyczyły zastosowania mniej uciążliwego środka egzekucyjnego.

Zobowiązani w dwóch sprawach złożyli (w 2015 r.) zażalenie na postanowienie w sprawie zgłoszonych zarzutów (art. 34 § 5 u.p.e.a.).

(dowód: akta kontroli str. 693-694, 700, 707-711)

Badaniem objęto jedno postanowienie wydane na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a. i art. 33 § 1 pkt 1 i 6 u.p.e.a. Ustalono, że zostały spełnione przesłanki uznania zarzutów. W postanowieniu z dnia 11 kwietnia 2016 r. Naczelnik Urzędu uznał zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. od przychodu uzyskanego w dniu 24 maja 2010 r. z odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego w kwocie 16.300 zł i umorzył postępowanie egzekucyjne prowadzone na podstawie własnych tytułów wykonawczych z 30 grudnia 2015 r.

Ustalono, że pierwszą decyzję w sprawie wydał Naczelnik US w Łukowie w dniu 11 września 2015 r. Decyzja ta została uchylona w dniu 18 listopada 2015 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie, który przekazał sprawę zgodnie z właściwością do rozpatrzenia Naczelnikowi Pierwszego US Warszawa-Śródmieście. Po wydaniu decyzji przez Naczelnika Pierwszego US Warszawa-Śródmieście Strona nie została zawiadomiona przed upływem terminu przedawnienia o zastosowaniu środków egzekucyjnych. Zawiadomienie z dnia 30 grudnia 2015 r. o zajęciu wynagrodzenia za pracę, o zajęciu rachunku bankowego i wkładu oszczędnościowego zostały doręczone na adres pracodawcy i banku w dniu 30 grudnia 2015 r., ale powyższe zawiadomienia oraz odpis tytułu wykonawczego zostały doręczone Stronie w dniu 19 stycznia 2016 r. w trybie art. 44 kpa, po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (wcześniejsza próba doręczenia była nieudana).

(dowód: akta kontroli str. 796-809)

**2.2.** W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. nie wpłynęły do organu egzekucyjnego skargi na przewlekłość postępowania egzekucyjnego (art. 54 § 1 u.p.e.a.).

W badanym okresie wpłynęło 14 skarg na czynności egzekucyjne organu egzekucyjnego lub egzekutora (art. 54 § 1 u.p.e.a.), w tym pięć skarg dotyczyło egzekucji zobowiązań podatkowych (cztery w 2015 r. i jedna w I półroczu 2016 r.).

Siedem skarg zostało uznanych za niezasadne (postanowienie o oddaleniu skargi, art. 54 § 1 u.p.e.a.), w tym sześć dotyczących egzekucji zobowiązań podatkowych.

Z siedmiu skarg uznanych za zasadne jedna (w 2015 r.) dotyczyła egzekucji zobowiązań podatkowych (SM). Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w postanowieniu z dnia 17 grudnia 2015 r. uznał skargę za zasadną<sup>45</sup> i jednocześnie orzekł, że czynność egzekucyjna dokonana na podstawie zawiadomienia o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego i wkładu oszczędnościowego<sup>46</sup> została dokonana z naruszeniem prawa (art. 80 § u.p.e.a.), co powoduje wyeliminowanie jej z postępowania egzekucyjnego. W sprawie ustalono, że upomnienia oraz pisma procesowe dotyczące wszczętego i prowadzonego postępowania egzekucyjnego

<sup>45</sup> Do 31 grudnia 2015 r. postanowienie w sprawie skarg na czynności egzekucyjne organu egzekucyjnego lub egzekutora oraz skarg na przewlekłość postępowania egzekucyjnego wydawał organ nadzoru, a od 1 stycznia 2016 r. organ egzekucyjny (art. 54 § 5 ustawy).

<sup>46</sup> Z tytułu przyszłych należności w podatku dochodowym od osób prawnych za 2010 r. w łącznej wysokości 2,7 tys. zł oraz za 2010 r. w łącznej wysokości 2.596 tys. zł.



były kierowane na adres rejestracyjny Spółki będący adresem siedziby Spółki zgłoszonym w KRS, pomimo wskazanego przez Spółkę na druku NIP-2 i NIP-8 adresu do korespondencji. Tym samym Urząd naruszył zasadę pogłębiania zaufania przewidzianą w art. 8 ustawy Kodeks postępowania administracyjnego, gdyż upomnienie jest jednym z koniecznych etapów poprzedzających właściwe postępowanie egzekucyjne. Ponadto naruszył art. 10 ustawy KPA, gdyż pozbawił Spółkę czynnego uczestnictwa w prowadzonym postępowaniu administracyjnym.

(dowód: akta kontroli str. 693, 708, 711-713, 787-794, 810-815)

Komornik Skarbowy wyjaśnił, że do momentu uznania przez organ nadzoru skargi za zasadnej, Dział Egzekucji Administracyjnej korespondencję adresowaną do Spółek kierował na adres siedziby wskazany w Krajowym Rejestrze Sądowym. Zgodnie bowiem z art. 45 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - kodeks postępowania administracyjnego<sup>47</sup> „jednostkom organizacyjnym i organizacjom społecznym doręcza się pisma w lokalu ich siedziby do rąk osób uprawnionych do odbioru pism”. Organ egzekucyjny realizował stanowisko utrwalone w orzecznictwie sądów administracyjnych, że: „żaden przepis ustawy (kodeks postępowania administracyjnego) nie wskazuje wprost na możliwość wyznaczenia przez stronę adresu do korespondencji, a nie powinno być sporne, że jednostkom organizacyjnym doręcza się pisma w lokalu ich siedzib do rąk osób uprawnionych do odbioru pism, zgodnie z art. 45 k.p.a. (m.in. wyrok NSA z dnia 18.02.2014 r. sygn. II GSK 1970/12). Nie mniej jednak uwzględniając stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie jako organu nadzoru, począwszy od zapoznania się z treścią rozstrzygnięcia - w przypadku ujawnienia w zgłoszeniu rejestracyjnym przez jednostkę organizacyjną adresu do korespondencji, Dział Egzekucji Administracyjnej kieruje korespondencję na wskazany adres. Jednocześnie informuję, iż w 2015 r. i I – VI 2016 r. nie stwierdzono innych przypadków kierowania korespondencji na adres siedziby zamiast adres do korespondencji oraz nie było to przedmiotem skarg innych dłużników.

(dowód: akta kontroli str. 786)

W badanym okresie nie wpłynęły zażalenia na postanowienie o oddaleniu skargi (art. 54 § 5).

(dowód: akta kontroli str. 693, 708)

**2.3.** W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. do organu egzekucyjnego nie wpłynęły wnioski w trybie art. 38 u.p.e.a. o wyłączenie rzeczy lub prawa majątkowego spod egzekucji. P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że Urząd nie posiada wiedzy o dochodzeniu przez jakiegokolwiek podmiot odszkodowania na podstawie przepisów kodeksu cywilnego z tytułu roszczenia sobie prawa do rzeczy lub prawa majątkowego, z których przeprowadzono egzekucję przez sprzedaż rzeczy lub wykonanie prawa majątkowego (art. 168a u.p.e.a.). Osoby fizyczne i osoby prawne nie informowały o złożeniu powództwa a także żaden sąd nie informował organu o takiej sprawie oraz nie występował o akta prowadzonego postępowania.

(dowód: akta kontroli str. 693-694, 700-701)

**2.4.** W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. zobowiązani nie dochodzili na podstawie art. 168b § 1 u.p.e.a., tj. według przepisów Kodeksu cywilnego, odszkodowania od organu egzekucyjnego lub wierzyciela za szkody wyrządzone wskutek niezgodnego z przepisami prawa wszczęcia lub prowadzenia egzekucji administracyjnej lub postępowania zabezpieczającego.

(dowód: akta kontroli str. 693-694, 700-701)

<sup>47</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 23.

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

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

### 3. System wynagradzania pracowników wykonujących egzekucją zobowiązań podatkowych

3.1. W okresie od 1 lutego do 31 grudnia 2015 r. w Dziale Egzekucji Administracyjnej funkcjonowały trzy zespoły egzekucyjne. Organizacja pracy w zespołach była oparta o połączenie modelu tradycyjnego, zakładającego obsługę i koordynację rejonu egzekucyjnego przez egzekutora lub inspektora oraz modelu zadaniowego – wykonywanie czynności w terenie przez poborcę skarbowego oraz pracownika odpowiedzialnego za ewidencję tytułów wykonawczych i realizację spraw z obszaru majątkowej represji karnej. Od 1 stycznia 2016 r. w Dziale Egzekucji Administracyjnej funkcjonuje jeden zespół egzekucyjny. Organizacja pracy jest oparta o połączenie modelu tradycyjnego oraz zadaniowego, zakładającego wzajemną zastępowalność wszystkich pracowników.

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że za zmianą organizacji pracy przemawiało m.in. brak możliwości równomiernego podziału pracowników na zespoły z uwagi na zmniejszenie ilości pracowników wykonujących czynności w Dziale Egzekucji Administracyjnej w związku ze spadkiem ilości tytułów wykonawczych, zmieniający się obszar pozostający we właściwości Urzędu (otwierające się „biura wirtualne”), nieprzewidywalny przyrost tytułów wykonawczych związany np. ze zmianą właściwości miejscowej przez „duży podmiot”. Inne czynniki to: zwiększenie mobilności w delegowaniu zadań przez Kierownika Działu, zwiększenie możliwości wzajemnego zastępowania się pracowników, przekształcenie dotychczasowych inspektorów na egzekutorów, a także chęć zniwelowania różnic w osiągniętym wynagrodzeniu prowizyjnym pomiędzy pracownikami (trzy Zespoły przez okres 11 miesięcy osiągały porównywalne wyniki w bieżącej pracy).

W Urzędzie po zakończeniu każdego miesiąca prowadzone są analizy w zakresie wykonywania czynności przez poszczególnych pracowników. W analizach wyszczególnione są najważniejsze czynniki charakteryzujące wszczynanie i prowadzenie egzekucji administracyjnej.

P.o. Naczelnik Urzędu i Komornik Skarbowy wyjaśnili, że po wejściu w życie systemu wynagradzania pracowników komórek egzekucyjnych w oparciu o rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r.<sup>48</sup>, funkcjonującego od dnia 1 lutego 2015 r. (tzw. wynagrodzenie prowizyjne za kwoty uzyskane w wyniku egzekucji należności pieniężnych) zanotowano znaczący wzrost efektywności Działu Egzekucji Administracyjnej zarówno w aspekcie finansowym (ściągalność) jak i w obszarze warunkującym wzrost efektywności egzekucji administracyjnej, tj.:

- wzrost dokonywania tzw. „czynności z za biurka” czyli zajęć rachunków bankowych, wynagrodzeń za pracę, świadczeń rentowych, emerytalnych (o 43,2%),
- spadek ilości tytułów wykonawczych bez wszczętej czynności egzekucyjnej (o 57,6%) i bez jakiegokolwiek czynności (o 75,5%),

<sup>48</sup> Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej (Dz.U. z 2015 r. poz. 30) Poprzednio obowiązywało rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 25 kwietnia 2007 r. (Dz.U. Nr 76, poz. 506, ze zm.).

- wzrost tytułów wykonawczych zakończonych w wyniku zapłaty (o 17,1%),
- wzrost efektywności egzekucji należności podatkowych SM (o 7,9 punktów procentowych),
- wzrost wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych podatkowych SM (o 1,5 punktu procentowego),
- zmniejszenie ilości tytułów wykonawczych na koniec okresu sprawozdawczego o 16,1%).

Komornik Skarbowy wyjaśnił, że sposób naliczania i kontrolowania wynagrodzenia prowizyjnego na podstawie rozporządzenia obowiązującego do końca stycznia 2015 r. był czasochłonny i nieefektywny m.in. ze względu na zróżnicowanie stawek wynagrodzenia prowizyjnego ze względu na rodzaj czynności oraz wypłacanie wynagrodzenia prowizyjnego za czynności nieefektywne w uzyskiwaniu kwoty. Rozporządzenie to uzależniało wypłatę wynagrodzenia prowizyjnego od dokonania czynności egzekucyjnej i uzyskania kwoty na czynności nie uwzględniając nakładu pracy wykonywanej przez pracowników przed i po zastosowaniu środka egzekucyjnego. Takie podejście mogło rodzić brak motywacji u grupy pracowników uczestniczących w realizacji sprawy ale nie pobierających wynagrodzenia prowizyjnego. Aktualne rozporządzenie prowizyjne uzależnia naliczenie i wypłatę prowizji tylko w przypadku faktycznego wyegzekwowania lub uzyskania środków pieniężnych przez wierzyciela.

(dowód: akta kontroli str. 693-695, 697-706, 716-747, 841-888)

Przeciętne zatrudnienie w komórce egzekucyjnej Urzędu w przeliczeniu na pełny etat wynosiło w 2014 r. 20,17 osób, w 2015 r. 19,15 osób, a w I półroczu 2016 r. 16,71 osób. W porównaniu do I półrocza 2015 r. było niższe o 2,5 etatu. Obecnie wynosi 14 osób, w tym jedna osoba na długotrwałym zwolnieniu lekarskim. Zmniejszenie zatrudnienia w Dziale Egzekucji Administracyjnej w porównaniu do 2015 r. wynikało ze znacznego spadku ilości spraw wpływających i pozostających do realizacji pod koniec stycznia 2016 r., a także z oddelegowania lub przeniesienia pracowników (poborców skarbowych i egzekutorów) do pracy w innych komórkach organizacyjnych Urzędu w marcu 2016 r. (siedem osób) w związku z postępowaniem prowadzonym przez Prokuraturę Okręgową w Warszawie.

Wydatki na wynagrodzenia osób zatrudnionych w komórce egzekucyjnej (tj. komornika skarbowego, poborców, pracowników wykonujących czynności egzekucyjne w siedzibie organu egzekucyjnego, osób kierujących komórką egzekucji administracyjnej) wynosiły w 2014 r. 1.955 tys. zł, w 2015 r. 1.954 tys. zł, w I półroczu 2016 r. 1.036 tys. zł, w tym wynagrodzenia prowizyjne wynosiły odpowiednio 1.210 tys. zł (61,9%), 1.037 tys. zł (53,1%) i 641 tys. zł (61,9%).

Liczba tytułów wykonawczych do załatwienia ogółem, czynnych w okresie sprawozdawczym, wynosiła w 2014 r. 63,2 tys. szt., w 2015 r. 55,1 tys. szt., w I półroczu 2016 r. 33,2 tys. szt. (w I półroczu 2015 r. 44,8 tys. szt. Liczba zrealizowanych tytułów wykonawczych wynosiła w 2014 r. 32,6 tys. szt., w 2015 r. 29,4 tys. szt., w I półroczu 2016 r. 8.925 tys. szt. (w I półroczu 2015 r. 12,9 tys. szt., w tym podatkowych (SM) odpowiednio 10,1 tys. szt., 9,2 tys. szt. i 3,5 tys. szt.

Kwota należności ogółem objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia czynnymi w okresie sprawozdawczym w 2014 r. wyniosła 229.310 tys. zł, a w 2015 r. 155.366 tys. zł, w I półroczu 2016 r. 172.757 tys. zł. Kwota wyegzekwowanych zaległości ogółem w 2014 r. wyniosła 40.703 tys. zł, a w 2015 r. 38.699 tys. zł, w tym wyegzekwowane zaległości podatkowe (SM) wynosiły odpowiednio

36.258 tys. zł i 32.551 tys. zł<sup>49</sup>. W I półroczu 2016 r. kwota wyegzekwowanych zaległości ogółem wyniosła 25.898 tys. zł, w tym zaległości podatkowe 22.837 tys. zł, co w porównaniu do I półrocza 2015 r. stanowi wzrost o 47,5%.

Relacja liczby załatwionych tytułów wykonawczych ogółem do liczby zatrudnionych w komórkach egzekucyjnych wynosiła w 2014 r. 501,12, w I półroczu 2015 r. 178,91, w 2015 r. 479,79, w I półroczu 2016 r. 208,31.

(dowód: akta kontroli str. 887-888)

**3.2.** W trakcie kontroli przeprowadzono badania ankietowe dotyczące oceny przez pracowników komórki egzekucji administracyjnej<sup>50</sup> aktualnego (prowizyjnego) systemu wynagradzania. Według ankietowanych pracowników prowizyjny system wynagradzania pracowników egzekucyjnych działa motywacyjnie i sprzyja poprawie ścisłości należności podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 956- 994)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

## IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>51</sup>, wnosi o analizowanie spraw pod kątem wykonywania obowiązku określonego w art. 55a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tj. składania wniosków o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego danych dotyczących egzekucji zobowiązań, które nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

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

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

<sup>49</sup> Dane według Raportu 24 obszar EgaSpraw – kwoty ściągnięte według typu klasyfikacji spraw, uwzględniające m.in. następców prawnych i osoby trzecie.

<sup>50</sup> Tj. komornika skarbowego, poborców, pracowników wykonujących czynności egzekucyjne w siedzibie organu egzekucyjnego, osób kierujących komórką egzekucji administracyjnej. Wzór ankiety stanowi Załącznik nr 4 do Programu kontroli.

<sup>51</sup> Dz.U. z 2015 r. poz. 1096, ze zm.

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.

Warszawa, dnia 29 listopada 2016 r.

Kontrolerzy  
Jolanta Balcerkiewicz  
Główny specjalista kontroli państwowej

.....  
*podpis*

Wiesława Szymańska  
Doradca ekonomiczny

.....  
*podpis*

Najwyższa Izba Kontroli  
Departament Budżetu i Finansów

Dyrektor  
Stanisław Jarosz

.....  
*podpis*