



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach

LKA.410.1.4.2025

**Pani
Beata Bagińska
Naczelnik
Pierwszego Urzędu Skarbowego
w Katowicach
ul. Żwirki i Wigury 17
40-063 Katowice**

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/25/001 Wykonanie budżetu państwa w 2024 r. – egzekwowanie zaległości podatkowych budżetu państwa przez wybranych naczelników urzędów skarbowych

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach
ul. Powstańców 29, 40-039 Katowice
tel. 48327844200, lka@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Katowicach, ul. Żwirki i Wigury 17, 40-063 Katowice ¹
Kierownik jednostki kontrolowanej	Beata Bagińska, Naczelnik, od 29 lutego 2024 r. ² W okresie objętym kontrolą, funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił Paweł Cochura, od 1 lutego 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Prawidłowość egzekwowania zaległości podatkowych budżetu państwa.
Okres objęty kontrolą	Rok 2024 oraz okres wcześniejszy i późniejszy, w którym miały miejsce działania lub zaniechania związane z planowaniem i wykonaniem ustawy budżetowej na rok 2024. W przypadku konieczności porównania niektórych danych z danymi za lata 2021-2023 okres kontroli obejmuje również te lata.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	1. Izabela Pilarek, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LKA/16/2025 z 15 stycznia 2025 r. 2. Beata Pękuł, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/23/2025 z 20 stycznia 2025 r. 3. Robert Pasek, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/24/2025 z 20 stycznia 2025 r.

(akta kontroli str. 1-6)

¹ Dalej: *Urząd*.

² Dalej: *Naczelnik Urzędu*.

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

II. Cel i zakres kontroli

Cel kontroli	Celem kontroli było dokonanie oceny pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności działań podejmowanych przez Naczelnika Urzędu, w celu wyegzekwowania zaległości budżetowych budżetu państwa.
Zakres kontroli	Podstawą sformułowania oceny wymienionych wyżej obszarów były ustalenia dokonane w wyniku następujących działań kontrolnych: – przegląd analityczny należności pozostałych do zapłaty, w tym zaległości netto, z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, – weryfikacja podejmowanych przez naczelnika urzędu skarbowego działań jako wierzyciela oraz organu egzekucyjnego w stosunku do wybranych należności. Opis ustaleń kontrolnych przedstawiono w części IV. <i>Opis ustalonego stanu faktycznego.</i>

III. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA	W ocenie NIK Naczelnik Urzędu prowadził wnikliwe działania w zakresie dochodzenia zobowiązań podatkowych oraz monitorował ich egzekwowanie. Urząd rzetelnie ustalał stan majątkowy zobowiązanych oraz źródła ich dochodów. W przypadku dysponowania danymi o majątku lub źródłach dochodu zobowiązanych, bez opóźnień stosował środki egzekucyjne. Umożnienia postępowań egzekucyjnych ze względu na bezskuteczność egzekucji były uzasadnione brakiem majątku lub źródeł dochodu, z których możliwe byłoby wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. Sprawność organu podatkowego w podejmowaniu działań windykacyjnych⁵ w 2024 r. w porównaniu do 2023 r. kształtowała się na zbliżonym poziomie, natomiast w odniesieniu do 2021 r. uległa znacznej poprawie (z 33,17 dnia do 18,70 dnia). Relacja kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi⁶, w 2024 r. wyniosła 33,0% i w porównaniu do 2023 r. uległa nieznacznemu pogorszeniu (wskaźnik wynosił 34,9%). W odniesieniu do 2021 r. relacja ta uległa znacznej poprawie (wskaźnik wynosił 18,3%), co wynikało z wyegzekwowania w 2024 r. wyższych kwot zaległości podatkowych, przy jednocześniej mniejszej kwocie zaległości podatkowych objętej TW. Stan należności pozostałych do zapłaty ogółem na koniec 2024 r. wynosił 621 450,3 tys. zł i w porównaniu do 2023 r. zmniejszył się o 81 187,1 tys. zł (11,6%), natomiast kwota zaległych należności dotyczących podatków stanowiących dochody budżetu państwa, objętych TW, na koniec 2024 r. wynosiła 113 328,1 tys. zł i w odniesieniu do 2023 r. była niższa o 30 258,9 tys. zł (o 21,1%).
---------------------	--

⁴ W kontroli wykonania budżetu państwa w 2024 r. Najwyższa Izba Kontroli stosuje następujące oceny: pozytywna i negatywna. W przypadku gdy nie zostały spełnione kryteria ani dla oceny pozytywnej, ani dla negatywnej stosuje się ocenę w formie opisowej.

⁵ Liczona dla zaległości wymagalnych jako średni upływ czasu (w dniach) od daty, od której możliwe jest podjęcie działań windykacyjnych do daty wystawienia upomnienia lub TW.

⁶ Dalej: TW.

Kwota odpisana z tytułu przedawnienia należności podatkowych w 2024 r. wyniosła ogółem 102 239 tys. zł, w tym w związku z zaleceniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 23 kwietnia 2024 r., ujętym w piśmie znak: DPP6.851.12.2024.CNNM – 4 903,4 tys. zł.

W związku z niewykonaniem zaleceń wynikających z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, w którym Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność rozwiązań prawnych dotyczących zasad przedawniania się hipoteki i zastawu skarbowego, Naczelnik Urzędu realizował wytyczne Szefa KAS wynikające z pisma z dnia 23 kwietnia 2024 r. nr DPP6.851.12.2024.CNNM odnoszącego się do art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁷. Naczelnik Urzędu dokonując odpisu przedawnionych należności zgodnie z tymi wytycznymi działał w sytuacji, w której Trybunał Konstytucyjny i sądy administracyjne wskazywały na „wtórną niekonstytucyjność” art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, a organy władzy wykonawczej i ustawodawczej nie podjęły działań legislacyjnych mających na celu skuteczne wprowadzenie właściwych rozwiązań prawnych zalecanych przez organy władzy sądowniczej. W chwili obecnej Najwyższa Izba Kontroli nie może przewidzieć skutków wykonania powyższego zalecenia, ani ocenić z tym związanego ryzyka.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły:

- niewypełnienia w trzech na 10 badanych przypadków, obowiązku złożenia wniosku o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego⁸ daty wszczęcia egzekucji należności podatkowych oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot, co było niezgodne z art. 55a ust. 1 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁹ oraz pkt 15.1. Instrukcji działania naczelników urzędów skarbowych województwa śląskiego w zakresie prowadzonych postępowań egzekucyjnych¹⁰,
- nierzetelnego prowadzenia „Ewidencji umorzeń”,
- niewydania wewnętrznego aktu prawnego określającego częstotliwość dokonywania analiz zmierzających do ponownego wszczęcia egzekucji.

IV. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR

Egzekwowanie zaległości podatkowych budżetu państwa przez Naczelnika Urzędu

Opis stanu faktycznego

1. Na dzień 31 grudnia 2024 r., stan należności pozostałych do zapłaty, z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa¹¹, wyniósł 621 450,3 tys. zł i był niższy od stanu na dzień 31 grudnia 2023 r. (702 637,4 tys. zł) o 81 187,1 tys. zł, tj. o 11,6%.

⁷ Dz.U. z 2025 r., poz. 111, dalej: *Ordynacja podatkowa* lub *o.p.*

⁸ Dalej: KRS.

⁹ Dz.U. z 2025 r., poz. 132; zwana dalej: *upea*.

¹⁰ Załącznik do Zarządzenia nr 23/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach z dnia 28 lutego 2019 r. Dalej: *Instrukcja w zakresie postępowań egzekucyjnych*.

¹¹ Podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku od gier, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od wydobycia niektórych kopalin, podatku od sprzedaży detalicznej.

Zaległości netto wyniosły 610 894,4 tys. zł i były niższe od ich stanu na dzień 31 grudnia 2023 r. (693 547,4 tys. zł) o 82 653,0 tys. zł, tj. o 11,9%, w tym wynikających z:

- decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych – w 2024 r. nastąpił spadek zaległości w stosunku do roku 2023 o 43 317,5 tys. zł (z 227 283,8 tys. zł do 183 966,3 tys. zł), tj. o 19,1%;
- decyzji naczelników urzędów skarbowych – w 2024 r. nastąpił spadek zaległości w stosunku do roku 2023 r. o 4 513,6 tys. zł (z 80 329,5 tys. zł do 75 815,9 tys. zł), tj. o 5,6%;
- decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej – w 2024 r. nastąpił spadek zaległości w stosunku do roku 2023 r. o 11 294,9 tys. zł (z 236 105,5 tys. zł do 224 810,6 tys. zł), tj. o 4,8%;
- deklaracji podatkowych – w 2024 r. nastąpił spadek zaległości w stosunku do roku 2023 r. o 23 525,4 tys. zł (z 149 790,6 tys. zł do 126 265,2 tys. zł), tj. o 15,7%;
- pozostałe¹² - w 2024 r. nastąpił spadek zaległości w stosunku do roku 2023 r. o 1,6 tys. zł (z 38,0 tys. zł do 36,4 tys. zł), tj. o 4,2%.

(akta kontroli str. 142-151)

Zmniejszenie stanu zaległości netto na koniec 2024 r., w porównaniu do ich stanu na koniec 2023 r., wynikało przede wszystkim z:

- umorzenia zaległości z urzędu z tytułu podatku od towarów i usług w kwocie 9 170,0 tys. zł, w związku z zakończonym postępowaniem upadłościowym, obejmującym likwidację majątku dłużnika, wykreślenie podmiotu z KRS¹³ oraz brakiem możliwości skutecznego dochodzenia należności od osób trzecich;
- odpisania zaległości przedawnionych w kwocie 102 239 tys. zł;
- monitorowania mierników regionalnych, m.in. RP.SDW (miernik szybkości podejmowania działań windykacyjnych), RP.ZOT (miernik zaległości wymagalnych, na które wystawiono tytuły wykonawcze¹⁴), RP.BCE (miernik zaległości wymagalnych, co do których nie podjęto czynności na etat), RP.ZBC (miernik bieżących zaległości wymagalnych, co do których nie podjęto czynności w stosunku do liczby zaległości wymagalnych).

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu: „Na utrzymujący się stan zaległości (zwłaszcza z tytułu podatku od towarów i usług) mają wpływ wydane w ubiegłych latach decyzje UKS, UCS, czy też US, a zwłaszcza te, które zostały wydane na podstawie art. 108 ustawy o VAT. Postępowanie egzekucyjne prowadzone wobec podmiotów, wobec których wydano te decyzje nie przyniosły oczekiwanych efektów. Niejednokrotnie podmioty te nie posiadały już majątku umożliwiającego skuteczną egzekucję zobowiązań.”

(akta kontroli str.142-151, 851-860)

Z tytułu przedawnienia należności podatkowych, w 2024 r. w Urzędzie odpisano ogółem należności w kwocie 102 239 tys. zł.

(akta kontroli str. 860)

¹² Dane z hurtowni WHTAX (załącznik B1a wraz z danymi szczegółowymi załącznika B1a, tj. skoroszyt 63, arkusz 29). Dane dot. roku 2024 przedstawione zostały na podstawie pobrania wstępnego za 2024 r.

¹³ Krajowy Rejestr Sądowy.

¹⁴ Dalej: TW.

Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów, w pismach znak: DPP6.851.12.2024.CNNM z 23 kwietnia 2024 r. DPP6.851.12.2024.CNNM oraz DPP6.851.13.2024 z 10 maja 2024 r. przedstawił stanowisko dotyczące odpisywania zaległości przedawnionych na podstawie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Na podstawie ww. pism, w 2024 r., w Urzędzie odpisano 4 903,4 tys. zł należności uznanych za przedawnione.

(akta kontroli str. 749-782)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła: „W piśmie z 23 kwietnia 2024 r. znak DPP6.851.12.2024.CNNM, przekazanym Nam przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, Ministerstwo Finansów poleciło wszystkim podległym urządům skarbowym dokonanie m. in. cyt.: „(...) weryfikacji przedawnienia zobowiązań zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, odpisania należności przedawnionych (...)”. Zastosowaliśmy się do tego polecenia i przeanalizowaliśmy, a następnie odpisaliśmy zaległości przedawnione. Jak wynika z treści pisma Ministerstwa Finansów polecenie to związane było z przyjęciem prokonstytucyjnej wykładni art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, która przewiduje, że cyt.: „na gruncie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego, przy czym termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych, określonych w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli nie zaistniały okoliczności skutkujące zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia danego zobowiązania.”

(akta kontroli str. 1943-1945)

Wyrokiem z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. W końcowej części uzasadnienia tego wyroku zaznaczono, że obecnym odpowiednikiem art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej jest art. 70 § 8 tej ustawy, który nadal budzi podobne wątpliwości i wymaga pilnej interwencji ustawodawcy.

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

NIK zwraca jednak uwagę, że postanowieniem z dnia 7 listopada 2016 r. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie był przedmiotem oceny w sentencji wyroku TK z dnia 8 października 2013 r., a moc powszechnie obowiązującą ustrojodawca wiąże tylko z orzeczeniami Trybunału w wąskim rozumieniu, a więc z rozstrzygnięciami, które podejmuje Trybunał w sentencji swoich orzeczeń. Także Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 14 listopada 2015 r. sygn. akt II CSK 517/14 wskazał, że powołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego spowodował utratę mocy obowiązującej jedynie przepisu określonego w sentencji wyroku, moc wiążącą bowiem ma tylko sentencja wyroku, a nie jego uzasadnienie. Również wykładnie zawarte w aktualnych wyrokach sądów cywilnych negują tezę o oczywistej niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej (sygn. akt II Ca 1287/24; I C 503/24).

Odnosząc się do stanowiska Naczelnika Urzędu, że w zakresie pisma z dnia 23 kwietnia 2024 r. nr DPP6.851.12.2024.CNNM realizował wytyczne wskazane przez organ nadzoru, należy wskazać, że naczelnicy urzędów skarbowych jako

organy administracji publicznej działają na podstawie przepisów i w granicach prawa. Jako organ, którego zadaniem jest zgodnie z art. 28 ust.1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej¹⁵ m.in. ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów, wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych oraz wykonywanie egzekucji administracyjnej – naczelnik urzędu skarbowego zobowiązany jest w pierwszej kolejności do dokonania samodzielnej wykładni przepisów prawa. W skomplikowanym stanie prawnym dotyczącym interpretacji art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej należało niewątpliwie liczyć się ze skutkami prawnymi i finansowymi nieuwzględnienia linii orzeczniczej sądów administracyjnych będącej następstwem stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny „wtórnej niekonstytucyjności” art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Jednocześnie organy podatkowe przy dokonywaniu wykładni tego przepisu powinny mieć na względzie skutki nieuchwalenia przepisu uwzględniającego zalecenie Trybunału Konstytucyjnego wynikające z wyroku z dnia 8 października 2013 r. Do kompetencji organów administracji, w tym Szefa KAS i podległych mu organów nie należy badanie zgodności przepisów z Konstytucją RP, czy też przesądzanie o ich konstytucyjności, bowiem tylko Trybunał Konstytucyjny może orzekać o takiej zgodności. Związanie organu publicznego przepisem prawa trwa do momentu, w którym Trybunał Konstytucyjny uzna go za przepis niekonstytucyjny, a tym samym trwale wyeliminuje z systemu prawa, a skutkiem będzie niemożność zastosowania danego przepisu jako podstawy prawnej wydanego rozstrzygnięcia.

W chwili obecnej Najwyższa Izba Kontroli nie może przewidzieć skutków wykonania zalecenia przekazanego pismem znak nr DPP6.851.12.2024.CNMM z dnia 23 kwietnia 2024 r., ani ocenić skali ryzyka związanego z sytuacją, w której z jednej strony Trybunał Konstytucyjny i sądy administracyjne wskazują na „wtórną niekonstytucyjność” przepisu, a organy władzy wykonawczej i ustawodawczej nie podjęły skutecznych działań legislacyjnych mających na celu wprowadzenie właściwych rozwiązań prawnych zalecanych przez organy władzy sądowniczej.

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

a) przesłane przez Ministerstwo Finansów:

- Wytyczne określające zasady ustalania właściwości wierzyciela zobowiązań podatkowych po zmianie właściwości urzędu skarbowego;
- Podręcznik użytkownika Aplikacji eTW, w tym korzystania z formularzy TW-1, formularzy ZZ-1 i formularzy EZW (maj 2022 r. i grudzień 2022 r.);
- Poradnik „Miękką egzekucja” (maj 2023 r.);

b) wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach¹⁶:

- zarządzenie nr 23/2019 z dnia 28 lutego 2019 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji w zakresie postępowań egzekucyjnych;
- zarządzenie nr 37/2019 z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji w sprawie zasad postępowania w przypadku dochodzenia

¹⁵ Dz.U. z 2023 r. poz.615 ze zm.

¹⁶ Dalej: *Dyrektora IAS*.

zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji¹⁷;

- zarządzenie nr 84/2021 z dnia 15 lipca 2021 r. w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązań w trybie art. 33 i następnych Ordynacji podatkowej;

c) nadesłane przez Centrum Kompetencyjne Spraw Wierzycielskich w Opolu:

- Poradnik „Tytuły wykonawcze” (marzec 2021 r.);
- Poradnik „Wystawianie elektronicznych tytułów wykonawczych w SSP” (sierpień 2021 r.).

(akta kontroli str. 597-613, 660-677, 1801-1935)

2.1. Organ podatkowy w 2024 r. wyegzekwował ogółem¹⁸ kwotę 37 420,5 tys. zł, co stanowiło 5,7% średniego stanu zaległości podatkowych ogółem na koniec 2024 r. i 2023 r., który wyniósł 662 043,5 tys. zł¹⁹. Z własnych TW organ podatkowy w 2024 r. wyegzekwował 31 774,7 tys. zł, co stanowiło 4,8% średniego stanu zaległości podatkowych ogółem na koniec 2024 r. i 2023 r.

Relacja kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości objętej TW, w 2024 r. w porównaniu do 2021 r. wzrosła znacznie - o 14,7 punktu procentowego, co było spowodowane wyegzekwowaniem w 2024 r. większej kwoty zaległości przy mniejszej wartości kwoty do wyegzekwowania. W odniesieniu do 2022 r. i 2023 r. relacja ta ulegała niewielkim wahaniom - zwiększyła się odpowiednio o 0,2 punktu procentowego (wyegzekwowana w 2024 r. mniejsza kwota zaległości, przy mniejszej wartości kwoty do wyegzekwowania) i zmniejszyła o 1,9 punktu procentowego, co było spowodowane wyegzekwowaniem w 2024 r. mniejszej kwoty zaległości.

(akta kontroli str. 142-151, 1936-1940)

Szczegółowym badaniem objęto dochodzenie przez Naczelnika Urzędu zaległych należności od siedmiu zobowiązanych, z wyłączeniem podmiotów objętych postępowaniem upadłościowym lub restrukturyzacyjnym, w tym trzech z pięciu największych zobowiązanych (posiadających najwyższe kwotowo zaległości netto z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa)²⁰ oraz czterech posiadających zobowiązania podatkowe w przedziale od 100 tys. zł do 500 tys. zł²¹.

Łączna kwota netto (główna) zaległości podatkowych, wybranych do szczegółowego badania wynosiła 181 822,4 tys. zł, tj. 27,5% średniej arytmetycznej stanu zaległości na koniec 2023 r.²² i 2024 r.²³ oraz 29,8% zaległości netto na 31 grudnia 2024 r.²⁴. Zaległości w czterech przypadkach dotyczyły podatku od towarów i usług (VAT)²⁵, w dwóch podatku dochodowego

¹⁷ Dalej: Zarządzenie nr 37/2019 lub Instrukcja dochodzenia zaległości.

¹⁸ Kwota wyegzekwowana w 2024 r., wynikająca z własnych i obcych TW, obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa.

¹⁹ Na koniec 2023 r. wyniósł 702 637 tys. zł, a na koniec 2024 r. wyniósł 621 450 tys. zł.

²⁰ 1. „SK” – kwota główna zaległości 83 381,8 tys. zł. 2. „P(...)L” Sp. z o.o. – kwota główna zaległości - 55 870,4 tys. zł. 3. „S” Sp. z o.o. – kwota główna zaległości - 41 596,0 tys. zł.

²¹ 1. „AC” Sp. z o.o. – kwota główna zaległości - 378,3 tys. zł. 2. „G(...)” SP. z o.o. – kwota główna zaległości - 147,8 tys. zł. 3. „KG” – kwota główna zaległości - 248,0 tys. zł. 4. P(...) Sp. z o.o. – kwota główna zaległości - 200,1 tys. zł.

²² 702 637,4 tys. zł.

²³ 621 450,3 tys. zł.

²⁴ $(181\,822,4 \text{ tys. zł} / 610\,894,4 \text{ tys. zł}) \times 100$.

²⁵ 83 381,8 tys. zł, 55 870,4 tys. zł, 41 596,0 tys. zł, 378,3 tys. zł.

od osób prawnych (CIT)²⁶ oraz w jednym przypadku, podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT)²⁷. Zaległości w podatku VAT stanowiły 99,7%²⁸ wartości zaległości poddanych szczegółowemu badaniu (wybranych do próby).

W wyniku badania ww. próby ustalono:

- wyegzekwowano 2 089,0 tys. zł, tj. 1,1% zaległości, z czego w 2024 r. i do zakończenia kontroli w 2025 r.²⁹ 1,5 tys. zł, tj. 0,0008% zaległości;
- żadne z badanych zobowiązań podatkowych nie uległo przedawnieniu;
- upomnienia były wystawiane i przesyłane zobowiązanym zgodnie z zasadami określonymi w art. 15 § 1 upea oraz § 3-4 rozporządzenia Ministra Finansów z 23 lutego 2024 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych³⁰;
- tytuły wykonawcze były wystawiane zgodnie z zasadami określonymi w art. 26 § 1 upea oraz § 5 rozporządzenia w sprawie postępowania wierzycieli,
- kwoty zaległych należności wskazane w upomnieniu i tytule wykonawczym odpowiadały kwotom wynikającym z ewidencji księgowej;
- stan majątkowy zobowiązanych ustalano zgodnie z wytycznymi Dyrektora IAS, zawartymi w Instrukcji w sprawie zasad postępowania w przypadku dochodzenia zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji³¹, wykorzystując dane ze źródeł / baz danych wewnętrznych, m.in. WRO-system w zakresie danych z JPK_VAT³², e-ORUS³³ oraz zewnętrznych, m.in. Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Centralna Informacja Ksiąg Wieczystych, Centralny Rejestr Czynności Majątkowych;
- w przypadku dysponowania danymi o majątku lub źródłach dochodu zobowiązanego bez opóźnień zastosowano środek egzekucyjny;
- w przypadku trzech podatników³⁴ umorzono postępowania egzekucyjne ze względu na bezskuteczność egzekucji (art. 59 § 2 upea), na kwotę 91 090,4 tys. zł; umorzenie było poprzedzone rzetelnym poszukiwaniem majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanego;
- w sprawach, w których umorzono postępowanie egzekucyjne ze względu na bezskuteczność egzekucji, w okresie późniejszym systematycznie poszukiwano majątku lub źródeł dochodu zobowiązanego;

²⁶ 200,1 tys. zł, 147,8 tys. zł.

²⁷ 248,0 tys. zł.

²⁸ 181 226,5 tys. zł.

²⁹ To jest do dnia 11 marca 2025 r.

³⁰ Dz.U. poz. 316; zwane dalej: *rozporządzeniem w sprawie postępowania wierzycieli*. Do 24 marca 2024 r. Urząd postępował zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. poz. 2083).

³¹ Instrukcja stanowiła załącznik nr 1 do Zarządzenia Nr 37/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach z dnia 29 maja 2019 r., w sprawie wprowadzenia Instrukcji w sprawie zasad postępowania w przypadku dochodzenia zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji.

³² Jednolity Plik Kontrolny_VAT.

³³ System pozwala na wykonywanie raportów do bieżących informacji w poszczególnych obszarach POLTAX.

³⁴ KŚ – 43 297,5 tys. zł., „P(...)” Sp. z o.o., - 34 151,4 tys. zł. S(...) Sp. z o.o. w likwidacji – 13 641,5 tys. zł.

- Urząd podejmował działania mające na celu ustalenie przesłanek do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe podatnika na osoby trzecie;
- główną przyczyną wyegzekwowania niewielkiej kwoty zaległości - 1,1% należności objętych szczegółowym badaniem, był brak majątku zobowiązanych;
- nie poszukiwano majątku badanych podatników np. w biurach maklerskich, jednostkach uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych i innych papierach wartościowych, polisach ubezpieczeniowych, wypłaconych odszkodowaniach oraz kryptowalutach;
- w odniesieniu do trzech z siedmiu badanych podmiotów, Urząd żądał od zobowiązanego udostępnienia danych niezbędnych do sporządzenia protokołu o stanie majątkowym albo wysyłał stosowne wezwania; w jednym przypadku nie było możliwości wysłania zawiadomienia do podatnika³⁵; w trzech pozostałych przypadkach, zobowiązanie podatkowe zostało przypisane i większość czynności egzekucyjnych miała miejsce przed wejściem w życie art. 37b upea.

(akta kontroli str. 861-879)

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu: „Poszukiwanie majątku w biurach maklerskich, jednostkach uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych i innych papierach wartościowych, polisach ubezpieczeniowych oraz wypłaconych odszkodowaniach odbywa się tylko w razie choćby nikłego podejrzenia, że zobowiązany może taki majątek posiadać. Wysyłanie zapytań do wszystkich tego typu instytucji dla wszystkich zobowiązanych w naszej ocenie nie znajduje uzasadnienia, gdyż nie pozwala na to zasób kadrowy komórki – zapytania takie nie są w żaden sposób zautomatyzowane i wymagają skierowania odrębnych wniosków do każdej instytucji. (...) W zakresie kryptowalut wyjaśniam, że na dzień dzisiejszy ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie zawiera szczególnego trybu postępowania (zajęcia) w tej sprawie, a więc zajęcie takie musiałoby być dokonane w trybie egzekucji z ruchomości.

W 2023 r. za pośrednictwem Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, Ministerstwo Finansów przekazało do wykorzystania służbowego przez naczelników urzędów skarbowych „Instrukcję sprzedaży kryptowalut” wraz z wzorem obwieszczenia o licytacji kryptowalut (UNP: 2401-23-072867).

(akta kontroli str. 792-801)

Jeden z wykorzystywanych przez Urząd systemów informatycznych do czynności windykacyjnych i egzekucyjnych - moduł aplikacji e-Dokumenty, umożliwiał automatyczną obsługę prostych zapytań o rachunek zobowiązanego wysyłanych do banków za pośrednictwem systemu *Ognivo*. W ramach usługi, aplikacja generowała i wysyłała zapytania o rachunki zobowiązanych, a następnie pobierała i przekazywała do systemu Egapoltax informację zwrotną o bankach, w których ustalono potencjalne źródło majątku. Proces poszukiwania majątku następował:

- po upływie sześciu miesięcy od ostatniego zapytania,
- po zarejestrowaniu nowego tytułu wykonawczego,
- na żądanie użytkownika.

³⁵ Podatnik nie posiadał siedziby, jak również reprezentacji zarządu.

W przypadku dwóch³⁶ podatników z próby siedmiu, wybranych według kryterium największej kwoty zaległości, stwierdzono brak zarejestrowanych przez system czynności automatycznego ustalenia majątku. Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu: „Automatyczne ustalenie majątku zostało wprowadzone od 2021 r., zatem w sprawach zamkniętych (zakończonych) w Egapoltax przed 2021 r. w stanie sprawy taka czynność nie będzie widoczna. Ponadto automatyczne ustalenie majątku jest generowane tylko i wyłącznie w sprawach czynnych (otwartych) w systemie Egapoltax, tj. tam gdzie prowadzona jest egzekucja. Nie ma możliwości natomiast wygenerowania takiej czynności w momencie powstania samej zaległości podatkowej, wtedy gdy nie jest ona jeszcze objęta tytułem wykonawczym.

Wyjaśniła również, że ostatnie postępowanie egzekucyjne prowadzone przez tutejszy organ egzekucyjny wobec KŚ³⁷ zostało zakończone 18 grudnia 2018 r., natomiast wobec S(...) Sp. z o.o.³⁸ – 31 stycznia 2020 r., a więc przed wprowadzeniem „automatycznego ustalenia majątku”.

(akta kontroli str. 802-808)

Zapisy § 4 ust. 2 „Instrukcji w sprawie zasad postępowania w przypadku dochodzenia zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji”³⁹, stanowiącej załącznik nr 1 do Zarządzenia Nr 37/2019, przewidywały, że: „Co najmniej raz na 6 miesięcy dokonuje się Analizy, w sytuacji gdy zaległości zobowiązanego przekraczają kwotę: (...) 2) 1.000.000 zł – w dużym urzędzie skarbowym⁴⁰ (...)”. § 4 ust. 1 pkt 1-2 Instrukcji, nakładał na pracownika komórek ds. wierzycielskich obowiązek prowadzenia i bieżącego monitoringu „Ewidencji umorzeń”. Monitoring Ewidencji umorzeń powinien być prowadzony w celu ustalenia zobowiązanych, wobec których zachodziła konieczność sporządzenia Analizy⁴¹. W trakcie kontroli stwierdzono, że forma w jakiej była prowadzona przez Urząd Ewidencja umorzeń, utrudniała realizację zadań przewidzianych w § 4 ust. 1 pkt 2 Instrukcji, gdyż ewidencja ta nie zawierała wszystkich wymaganych elementów. Dodatkowo, w Ewidencji umorzeń nie ujęto sześciu z 975 umorzeń postępowań wykazanych w zestawieniu z systemu WHTAX – nr sprawozdania 267, co opisano szczegółowo w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Zapisy § 2 ust. 1 Zarządzenia nr 37/2019, przewidywały, że: „Kierownik urzędu, z zastrzeżeniem § 4 ust. 2 Instrukcji, stanowiącej załącznik do niniejszego zarządzenia, określi w dokumencie prawa wewnętrznego, wydanym w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie niniejszego zarządzenia, częstotliwość dokonywania Analiz zmierzających do ponownego wszczęcia egzekucji, mając na względzie strukturę zaległości w danym urzędzie oraz zasady ekonomiki postępowania i adekwatności podejmowanych działań w stosunku do kwot zaległości”. Naczelnik kontrolowanego Urzędu, do dnia zakończenia kontroli,

³⁶ KŚ – zaległość 83 381,8 tys. zł oraz S(...) Sp. o.o. - zaległość 41 596,0 tys. zł.

³⁷ Dane podatnika zanonimizowano.

³⁸ Dane podatnika zanonimizowano.

³⁹ Dalej: Instrukcja.

⁴⁰ Pierwszy Urząd Skarbowy w Katowicach zaliczał się do kategorii „duży urząd”.

⁴¹ § 2 pkt 10 Załącznika nr 1 do Zarządzenia Nr 37 /2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia 29 maja 2019 r.: „Analiza – dokument opracowany w urzędzie w formie elektronicznej lub papierowej potwierdzający dokonanie czynności w zakresie poszukiwania składników majątku zobowiązanego, które umożliwią skuteczne skierowanie zaległości na drogę postępowania egzekucyjnego”.

nie wydał ww. dokumentu prawa wewnętrznego, co opisano szczegółowo w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 660-677)

2.2. W wyniku badania 10 zaległości podatkowych netto⁴², na łączną kwotę 3 001,5 tys. zł, w tym z tytułu podatku od towarów i usług na kwotę 2 028,7 tys. zł (67,6%) przysługujących od 10 zobowiązanych⁴³, w przypadku których egzekucja okazała się bezskuteczna ustalono, że:

- we wszystkich sprawach, bezzwłocznie wystawiono tytuły wykonawcze, zawierające elementy określone w art. 27 § 1 upea;
- we wszystkich postępowaniach egzekucyjnych rzetelnie oraz zgodnie z obowiązującymi procedurami ustalano stan majątkowy, a wobec zidentyfikowanych składników majątkowych podejmowano działania celem zastosowania środków egzekucyjnych;
- umorzenie postępowania egzekucyjnego ze względu na bezskuteczność egzekucji było uzasadnione;
- w przypadku siedmiu z 10 badanych podmiotów złożono do KRS wnioski, o których mowa w art. 55a upea. W odniesieniu do pozostałych trzech podmiotów, nie złożono do KRS takich wniosków, co opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 880-1744)

3. W „Planie działalności Pierwszego Urzędu Skarbowego w Katowicach na rok 2024”⁴⁴, określono m.in. cel 1.1. „Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych”. Miernikiem tego celu była „Realizacja należności publicznoprawnych”, której ostateczną, planowaną na 2024 r. wysokość określono na co najmniej 675 318 tys. zł, a plan egzekucji należności (wyegzekwowanych w okresie sprawozdawczym kwot) określono na co najmniej 53 000 tys. zł, tj. na 144,6% wartości planowanej na 2023 r. Na koniec 2024 r. wyegzekwowano 71,8% planowanych kwot. Jako zadania, które wpłynęły negatywnie na realizację egzekucji należności, wskazano m.in. trwające postępowanie układowe podmiotu generującego największe wpływy z egzekucji i zmianę jego właściwości miejscowej oraz nieprzewidziane absencje chorobowe pracowników.

Wykonanie planu wyegzekwowanych kwot zaległości, podlegało monitorowaniu/raportowaniu w cyklach kwartalnych.

W celu minimalizacji zidentyfikowanego ryzyka „Niepodejmowania czynności w celu wyegzekwowania zobowiązań”, stosowano mechanizmy kontrolne - generowanie raportów z programów POLTAX2B i e-Orus.

Do monitorowania zaległości podatkowych, najczęściej stosowano raport generowany z systemu Poltax2B+ „WB.R.4.15.A.1 Przypisy i odpisy zaksięgowane”. Filtrowanie danych w ww. raporcie, stanowiło podstawę do następujących analiz:

- zaległości pod kątem podjęcia działań windykacyjnych (sporządzany średnio dwa razy w tygodniu). Raport ten zawierał wykaz podatników, którzy złożyli deklaracje/zeznania podatkowe, ich korekty lub wydano im

⁴² Postępowania obejmowały zobowiązania podatkowe na kwotę od 50,0 tys. zł do 500,0 tys. zł.

⁴³ F. Sp. z o.o., W. Sp. z o.o., IOT Sp. z o.o., AC SA, K.H., ŻP Sp. z o.o., DLS Sp. z o.o., MSP Sp. z o.o., MG Sp. z o.o., P. Sp. z o.o.

⁴⁴ Dalej: Plan działalności.

decyzje podatkowe, a nie dokonali wpłaty należnego podatku. Wydruk ten, połączony z analizą zapisów na centralnych kartach kontowych podatników był podstawowym narzędziem analizy zaległości podatkowych i służył weryfikacji zasadności podjęcia działań zmierzających do wyegzekwowania istniejących zaległości podatkowych (wystawianie upomnień, a następnie tytułów wykonawczych);

- zaległości, dla których zostały wydane decyzje w zakresie udzielanych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (odroczenia terminów płatności, rozłożenia zaległości podatkowych na raty). Wydruki stanowiące podstawę tej analizy sporządzane były średnio trzy razy w miesiącu;
- zaległości z wydanych dla podatników decyzji określających/ustalających zobowiązanie podatkowe pod kątem ich ostateczności, celem podjęcia działań windykacyjnych (raport był wówczas odpowiednio zmodyfikowany). Wydruki sporządzano raz w miesiącu, a weryfikacji ostateczności decyzji dokonywano na bieżąco.

Dodatkowo, przynajmniej raz w roku, sporządzany był odpowiednio zmodyfikowany raport „WB.R.4.15.A.1 Przypisy i odpisy zaksięgowane”, stanowiący podstawę dokonania analizy zaległości objętych upomnieniem, na które nie został wystawiony tytuł wykonawczy.

Monitorowano także regionalne mierniki RP.SDW⁴⁵, RP.ZOT⁴⁶, RP.BCE⁴⁷, RP.ZBC⁴⁸. Informację o aktualnej wartości miernika dostarczała aplikacja centralna e-Mierniki, za pomocą której istniała możliwość wygenerowania wartości wymienionych mierników dla poszczególnych urzędów skarbowych na koniec danego miesiąca, jak również prezentacji tych informacji w formie graficznej – np. dynamika mierników.

W 2024 r., Urząd osiągnął⁴⁹ następujące wartości wskaźników obrazujących skuteczność i efektywność poboru należności podatkowych i niepodatkowych:

- RP.SDW⁵⁰ – 18,70 dnia (2021 r. – 33,17 dni, 2022 r. – 26,78 dnia, 2023 r. – 18,33 dni); poziom oczekiwany: nie więcej niż 30 dni,
- RP.ZOT – 94,20% (2021 r. – 93,62%, 2022 r. – 94,35%, 2023 r. – 92,75%); poziom oczekiwany: 100%,
- RP.BCE – 2,34 (2021 r. – 0,43, 2022 r. – 0,52, 2023 r. – 0,35); poziom oczekiwany: 0,
- RP.ZBC – 2,04% (2021 r. – brak danych, 2022 r. – 2,01%, 2023 r. – 0,86%); im niższa wartość wskaźnika, tym lepiej.

⁴⁵ Wskaźnik szybkości podejmowania działań windykacyjnych (RP.SDW) - średni upływ czasu od daty, od której możliwe jest podjęcie działań windykacyjnych do daty wystawienia upomnienia lub TW (dla zaległości wymagalnych). Liczony jako: suma upływu czasu od daty, od której możliwe jest podjęcie działań windykacyjnych do daty wystawienia upomnienia lub TW w stosunku do liczby zaległości.

⁴⁶ Wskaźnik zaległości objętych TW. Liczony jako: liczba zaległości wymagalnych nie starszych niż dwa lata od końca okresu sprawozdawczego, na które wystawiono TW, w stosunku do liczby zaległości wymagalnych nie starszych niż dwa lata od końca okresu sprawozdawczego.

⁴⁷ Wskaźnik zaległości wymagalnych ogółem w stosunku do których nie podjęto czynności. Liczony jako: liczba zaległości wymagalnych ogółem, w stosunku do których nie podjęto czynności, w stosunku do liczby etatów.

⁴⁸ Wskaźnik bieżących zaległości wymagalnych, w stosunku do których nie podjęto czynności. Obliczany jako: liczba bieżących zaległości wymagalnych, w stosunku do których nie podjęto czynności x 100 (licznik) w stosunku do liczby bieżących zaległości wymagalnych (mianownik).

⁴⁹ Wg rejestru ryzyk.

⁵⁰ Wskaźnik szybkości podejmowania działań windykacyjnych, liczony dla zaległości wymagalnych jako średni upływ czasu (w dniach) od daty, od której możliwe jest podjęcie działań windykacyjnych do daty wystawienia upomnienia lub TW.

Przyczyny nieosiągnięcia w 2024 r., oczekiwanych poziomów wskaźników RP.ZOT oraz RP.BCE, Naczelnik Urzędu wyjaśniła następująco: „Wskaźnik zaległości wymagalnych, na które wystawiono tytuły wykonawcze (RP.ZOT) umożliwia ocenę zaawansowania podejmowanych działań zmierzających do zaspokojenia zaległości podatkowych. Osiągnięcie wysokiej wartości docelowej świadczy przede wszystkim o szybkim wdrażaniu postępowań egzekucyjnych, dlatego wartość pożądana tego wskaźnika wynosi 100 % (...).

Na osiągniętą przez nasz urząd wartością tego wskaźnika na poziomie 94,20 %, nie zaś 100 % według stanu na dzień 31 grudnia 2024 r. miały wpływ przede wszystkim trudności związane z obsadą kadry (...).

Wskaźnik zaległości wymagalnych ogółem, w stosunku do których nie podjęto czynności (RP.BCE) pozwala na zobrazowanie stopnia zaawansowania działań oraz weryfikację organizacji pracy (...).

Wpływ na osiągniętą w naszym urzędzie wartość tego wskaźnika według stanu na dzień 31 grudnia 2024 r., tj. 2,34 tak jak w przypadku wskaźnika RP.ZOT miały rotacje i odejścia pracowników m. in. komórki SEW-2. Dodatkowo na osiągniętą wartość tego wskaźnika wpływ ma także czasowe spiętrzenie zadań, które następuje na początku każdego roku, np. w ramach akcji PIT.

(...) zasadniczo w obsługę upomnień i wystawianie tytułów wykonawczych w 2024 roku zaangażowani byli pracownicy ze stażem pracy w większości poniżej 4 lat (w tym także pracownicy nowo przyjęci, którzy ukończyli służbę przygotowawczą). Pracownicy Ci w ujęciu liczbowym w 2024 roku wystawili łącznie 15 660 szt. upomnień oraz 5 855 szt. tytułów wykonawczych (w tym tytułów wykonawczych wielopozycyjnych). Biorąc pod uwagę, że podjęcie działań w stosunku do zaległości wymagalnych jest poprzedzone wnikliwą, czasochłonną analizą zapisów na centralnych kartach kontowych podatnika osiągnięty wynik można uznać za optymalny przy takiej obsadzie kadrowej”.

(akta kontroli str. 1745-1748, 1769-1770)

W zakresie egzekucji administracyjnej, na bieżąco monitorowano kwotę uzyskaną w wyniku prowadzenia działań egzekucyjnych oraz efektywność prowadzonej egzekucji, zarówno w odniesieniu do postępowań prowadzonych na podstawie podatkowych tytułów wykonawczych, jak i pozostałych TW.

Ponadto, na podstawie danych z Egapoltax, przynajmniej raz w kwartale monitorowano wszczęcie postępowań egzekucyjnych dla nowych tytułów wykonawczych, a okresowo, przynajmniej dwa razy w roku, przekazywano pracownikom zestawienia tytułów wykonawczych, w których ostatnia czynność miała miejsce powyżej 180 dni, celem podjęcia kolejnych działań.

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu: „Okres 180 dni pomiędzy czynnościami wynika z pkt. 13.2 Instrukcji działania naczelników urzędów skarbowych województwa śląskiego w zakresie prowadzonych postępowań egzekucyjnych, wprowadzonej Zarządzeniem DIAS nr 23/2019 z 28 lutego 2019 r.

Zgodnie z pkt 13.2 tej instrukcji proces egzekucyjny powinien być zorganizowany w taki sposób, aby przerwy pomiędzy dokonywaniem poszczególnych czynności zmierzających do zastosowania środka egzekucyjnego nie przekraczały 180 dni.

Do okresu 180 dni pomiędzy podejmowanymi w postępowaniu egzekucyjnym czynnościami wliczane jest „automatyczne ustalenie majątku”.

Zgodnie z ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 1a pkt 2) przez czynność egzekucyjną rozumie się wszelkie podejmowane przez organ egzekucyjny działania zmierzające do zastosowania lub zrealizowania środka egzekucyjnego.

„Automatyczne ustalenie majątku” spełnia definicję czynności egzekucyjnej zapisanej w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, gdyż jest działaniem służącym zastosowaniu i realizacji środka egzekucyjnego jakim jest zajęcie rachunku bankowego”.

Na bieżąco monitorowani byli także zobowiązani mający największe zaległości objęte postępowaniem egzekucyjnym.

(akta kontroli str. 802-808)

Liczba TW do załatwienia ogółem, w 2024 r. wyniosła 80 tys. szt., a w latach 2021-2023, odpowiednio: 76 tys. szt., 81 tys. szt. i 85 tys. szt. Liczba TW obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa wyniosła 15 tys. szt. w każdym roku. W 2021 r. załatwiono 6 tys. TW, a w latach 2022-2024 po 7 tys. szt.

Kwota zaległych należności objętych TW do załatwienia ogółem, w latach 2021 - 2024⁵¹ ulegała niewielkim wahaniom – w 2024 r. wyniosła 213 789,8 tys. zł, a w latach 2021-2023, odpowiednio: 231 316,2 tys. zł, 217 226,8 tys. zł i 225 788,6 tys. zł, w tym, z TW obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa – w 2024 r. 113 328,1 tys. zł, a w latach 2021-2023, odpowiednio: 146 663,6 tys. zł, 122 653,0 tys. zł i 143 587,0 tys. zł. Kwota zaległych należności z TW załatwionych, obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa wyniosła w 2024 r. 37 420,5 tys. zł, a w latach 2021-2023, odpowiednio: 26 894,1 tys. zł, 39 860,5 tys. zł i 50 076,5 tys. zł.

Udział załatwionych TW w tytułach do załatwienia obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa w 2024 r. wyniósł 46,7%, a w latach 2021-2023, odpowiednio 40%%, 46,7% i 46,7%.

Relacja kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości objętej TW, w 2024 r. wyniosła 33,0%, a w latach 2021-2023, odpowiednio 18,3%, 32,5%, i 34,9%.

(akta kontroli str. 142-151, 1936-1940)

W 2024 r., z uwagi na bezskuteczność egzekucji, umorzono 1 147 postępowań egzekucyjnych obejmujących zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa w kwocie 39 735,4 tys. zł⁵². W stosunku do roku 2023⁵³, liczba umorzonych postępowań wzrosła o 328, a kwota umorzonych zaległości o 6 955,9 tys. zł⁵⁴. W latach 2021, 2022 umorzono, odpowiednio 317 i 704 postępowań egzekucyjnych, którymi objęte były zaległości podatkowe, w kwotach, odpowiednio 27 833,7 tys. zł i 83 058,8 tys. zł.

(akta kontroli str. 142-151)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Nierzetelne prowadzenie „Ewidencji umorzeń”.

§ 4 ust. 1 pkt 1-2 *Instrukcji dochodzenia zaległości*, nakładał na pracowników komórek ds. wierzycielskich obowiązek prowadzenia i bieżącego monitoringu "Ewidencji umorzeń", a załącznik nr 1 do Instrukcji, określał wzór na jakim powinna ona być prowadzona. Ewidencja umorzeń prowadzona przez Urząd

⁵¹ Dane dotyczące 2024 r., na podstawie pobrania wstępnego za 2024 r.

⁵² Dane dotyczące 2024 r., na podstawie pobrania wstępnego za 2024 r.

⁵³ W 2023 r. 819 TW.

⁵⁴ W 2023 r. wyniosła 32 779,3 tys. zł.

w 2024 r., nie była prowadzona zgodnie z ww. wzorem. Nie zawierała m.in. kolumn: *Stan zaległości zobowiązanego na dzień wydania postanowienia – należność główna, Data ostatniej analizy, Stan zaległości zobowiązanego na dzień sporządzenia ostatniej analizy – należność główna, Termin sporządzenia analizy / kolejnej analizy*, w odniesieniu do podatników posiadających zaległości poniżej 1 mln zł.

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu: „W zakresie prowadzonej w naszym urzędzie ewidencji informuję, że zmodyfikowaliśmy ją względem Zarządzenia DIAS nr 37/2019 dostosowując ją do własnych potrzeb. Miało to na celu usprawnienie samej weryfikacji na gruncie bieżących działań, a także ujednolicenie jej głównie w związku z kierowanymi zapytaniem do ZUS.

Dokonane zmiany nie miały wpływu na prowadzoną przez nas analizę zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego. Sam proces analizy rozpoczynamy od zweryfikowania zaległości podatnika na centralnych kartach kontowych, co odpowiada kolumnie „stan zaległości zobowiązanego na dzień wydania postanowienia”. Daty analiz ostatnich i kolejnych odzwierciedlają z kolei daty wydruków z różnych systemów potwierdzające dokonane sprawdzenia. Z kolei stan zaległości i należności z kolumny „stan zaległości zobowiązanego na dzień sporządzenia ostatniej analizy” - w przypadku gdy nie uległa ona zmianie jest tożsama ze stanem zaległości początkowej.

Powyższe oznacza w naszej ocenie, że dokonane modyfikacje nie wpłynęły w istotny sposób na jakość danych gromadzonych za pośrednictwem tej ewidencji”.

(akta kontroli str. 666, 672, 793, 799, 1749-1763)

Dodatkowo stwierdzono, że, w Ewidencji umorzeń za 2024 r., pracownicy Urzędu nie ujęli umorzeń sześciu⁵⁵ z 975 umorzonych postępowań⁵⁶, wykazanych w zestawieniu z systemu WHTAX – nr sprawozdania 267. Byli to podatnicy nr NIP: 62(...)22 – zadłużenie bieżące główne – 32,1 tys. zł, 63(...)11 – zadłużenie bieżące główne – 47,1 tys. zł, 63(...)09 – zadłużenie bieżące główne – 11,9 tys. zł, 63(...)54 – zadłużenie bieżące główne – 48,4 tys. zł, 64(...)92 – zadłużenie bieżące główne – 99,8 tys. zł i 95(...)48 – zadłużenie bieżące główne – 11,1 tys. zł.

(akta kontroli str. 54-87, 152)

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu: „nieujęcie sześciu podmiotów wymienionych w piśmie z 26 lutego 2025 r. w Ewidencji umorzeń za 2024 rok prowadzonej w naszym urzędzie nie było wynikiem celowego działania – był to błąd/przeoczenie pracownika prowadzącego tę ewidencję.

Ewidencją objęto 236 podmiotów, co oznacza że w ujęciu procentowym podmioty, które nie zostały odnotowane w Ewidencji umorzeń za 2024 rok stanowią zaledwie 2,54 % wszystkich podmiotów ujętych w tej ewidencji.

Wobec tych 6 podmiotów informacja o wydanych postanowieniach o umorzeniu postępowania egzekucyjnego została niezwłocznie uzupełniona w ewidencji, a 18 lutego 2025 r. podjęliśmy czynności w zakresie przeszukania majątku tych zobowiązanych. Podmioty zostały sprawdzone w CEPIK, CRCM, KW oraz systemie eORUS”.

(akta kontroli str. 152-153, 802-808)

Zdaniem NIK, wskazany w wyjaśnieniach niewielki odsetek podmiotów nieujętych w Ewidencji umorzeń (2,54%)⁵⁷, nie usprawiedliwia prowadzenia tej

⁵⁵ Nie dotyczyło przypadków z badanych prób.

⁵⁶ Porównano dane z Ewidencji umorzeń z bazą Poltax.

⁵⁷ Nie dotyczyło podmiotów objętych badaniem.

Ewidencji w sposób niezgodny z wymogami określonymi w załączniku nr 1 do ww. Instrukcji.

2. Niewydanie wewnętrznego aktu prawnego określającego częstotliwość dokonywania analiz zmierzających do ponownego wszczęcia egzekucji.

Zgodnie z § 2 ust. 1 Zarządzenia nr 37/2019: *Kierownik urzędu, z zastrzeżeniem § 4 ust. 2 Instrukcji, stanowiącej załącznik do niniejszego zarządzenia, określi w dokumencie prawa wewnętrznego, wydanym w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie niniejszego zarządzenia⁵⁸, częstotliwość dokonywania Analiz zmierzających do ponownego wszczęcia egzekucji, mając na względzie strukturę zaległości w danym urzędzie oraz zasady ekonomiki postępowania i adekwatności podejmowanych działań w stosunku do kwot zaległości. W kontrolowanym Urzędzie nie wprowadzono wewnętrznych uregulowań określających częstotliwość dokonywania analiz zmierzających do ponownego wszczęcia egzekucji dla kwot zaległości poniżej 1 mln zł.*

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że: „W naszym urzędzie w 2024 roku stosowaliśmy na bieżąco Komunikat Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Katowicach nr 9/2018 z 21 maja 2018 r. oraz zalecenia zawarte w § 4 ust. 2 pkt 2 Instrukcji w sprawie zasad postępowania w przypadku dochodzenia zaległości po umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub w sytuacji nieprzystąpienia przez organ egzekucyjny do egzekucji stanowiącej załącznik do zarządzenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach nr 37/2019 z 29 maja 2019 r. (dotyczy dokonywania analizy do podatników posiadających zaległości przekraczające kwotę 1 mln zł)”.
(akta kontroli str. 660, 792-801)

Zdaniem NIK, Zarządzenie nr 37/2019 określa obowiązki Kierownika urzędu (tj. Naczelnika Urzędu), zatem w dokumentach prawa wewnętrznego, w terminie 30 dni od jego wejścia w życie, tj. najpóźniej 30 czerwca 2019 r., powinny zostać wprowadzone wytyczne określające częstotliwość dokonywania analiz zmierzających do ponownego wszczęcia egzekucji podatników posiadających zaległości poniżej 1 mln zł, uwzględniające strukturę zaległości w danym urzędzie oraz zasady ekonomiki postępowania i adekwatności podejmowanych działań w stosunku do kwot zaległości.

3. W przypadku trzech podmiotów⁵⁹ (z 10 badanych), nie wypełniono obowiązku określonego w art. 55a ust. 1 upea, tj. nie złożono wniosku o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji należności podatkowych oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot, pomimo że nie zostały one uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji. Nie przestrzegano tym samym również obowiązku wynikającego z pkt 15.1. *Instrukcji w zakresie postępowań egzekucyjnych*, zgodnie z którym pracownik któremu powierzono prowadzenie postępowania egzekucyjnego, zobligowany był do bieżącej analizy stanu postępowania pod kątem bezzwłocznej inicjacji postępowania związanego z wpisem do KRS informacji dotyczących należności pieniężnych.

⁵⁸ Zarządzenie nr 37/2019 weszło w życie z dniem 29 maja 2019 r.

⁵⁹ Podmioty: 63(...)70, 63(...)01, 63(...)06.

Powyższe skutkowało brakiem aktualnych informacji w KRS w zakresie zaległości podatkowych skontrolowanych podatników na kwotę ogółem 959,6 tys. zł.

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, brak dopełnienia, wynikającego z art. 55a ust. 1 upea, obowiązku wpisu informacji o wszczęciu egzekucji i posiadanych zaległościach podatkowych do KRS nie był wynikiem celowego działania – był to błąd/przeoczenie pracownika dokonującego wpisu. W skali dokonywanych wpisów w 2024 roku były to przypadki incydentalne.

(akta kontroli str. 608, 792-801, 883, 887, 891)

NIK zwraca uwagę, że wpis do KRS-u w sytuacji wynikającej z art. 55 a upea, ma charakter sankcji nakładanej przez organ egzekucyjny na niesumiennego dłużnika⁶⁰. Wpis taki pełni również funkcję informacyjną, gdyż uprzedza ewentualnych kontrahentów, iż dany podmiot nie uiszcza należności publicznoprawnych.

V. Wnioski

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

Wnioski

1. Wprowadzenie wewnętrznego aktu prawnego określającego częstotliwość dokonywania analiz zmierzających do ponownego wszczęcia egzekucji.
2. Zapewnienie niezwłocznego kierowania wniosków o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji należności oraz wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot w stwierdzonych przypadkach nieuregulowania zaległości w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji.

VI. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK, kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie⁶¹ umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

⁶⁰ C. Kulesza [w:] Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz, wyd. II, red. D. R. Kijowski, Warszawa 2015, art. 55, art. 55(a).

⁶¹ Najwyższa Izba Kontroli zwraca się z prośbą o zgłaszanie, w miarę możliwości, zastrzeżeń opatrzonych kwalifikowanym podpisem elektronicznym, na adres elektronicznej skrzynki podawczej (ePUAP) NIK lub na adres mailowy NIK wskazany w stopce na pierwszej stronie niniejszego wystąpienia. W przypadku zaś nadania pisma z zastrzeżeniami (pisma opatrzonego własnoręcznym podpisem) w placówce pocztowej operatora wyznaczonego, NIK zwraca się z prośbą o dodatkowe przekazanie skanu tych zastrzeżeń na ww. adres mailowy.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania
wniosków

Poniższy zapis stosowany w przypadku sformułowania uwag i wniosków pokontrolnych w wystąpieniu:

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli w terminie 14 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

[Katowice], [data]

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura NIK w Katowicach

Dyrektor

[imię i nazwisko]

/podpisano elektronicznie/

Kontrolerzy]

Beata Pękul

Gł. specjalista kontroli
państwowej

/podpisano elektronicznie/

Robert Pasek

Gł. specjalista kontroli państwowej
/podpisano elektronicznie/