



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Łodzi

LLO.410.1.4.2025

Pani
Małgorzata Rewucka
Naczelnik
Drugi Urząd Skarbowy Łódź – Górna
Ul. Wróblewskiego 10 a
93-578 Łódź

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 Łodzi
ul. Kilińskiego 210, 93-106 Łódź
T +48 42 239 32 00, F +48 42 239 32 90
llo@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Drugi Urząd Skarbowy Łódź – Górna ¹ , ul. Generała Walerego Wróblewskiego 10 a, 93-578 Łódź
Kierownik jednostki kontrolowanej	Małgorzata Rewucka, Naczelnik ² , od dnia 12 kwietnia 2024 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: Agnieszka Czernow, Naczelnik, od 5 grudnia 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Ocena egzekwowania zaległości podatkowych budżetu państwa przez wybranych naczelników urzędów skarbowych.
Okres objęty kontrolą	Rok 2024 oraz okres wcześniejszy i późniejszy, w którym miały miejsce działania 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 NIK w Łodzi
Kontroler	Magdalena Łysek, specjalista k.p. , upoważnienie do kontroli nr LLO/147/2024 z 30 grudnia 2024 r.

(akta kontroli str. 1-6)

II. Cel i zakres kontroli

Cel kontroli	Celem kontroli było dokonanie oceny pod względem legalności, gospodarności, rzetelności i celowości działań podejmowanych przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź - Górna w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych budżetu państwa.
Zakres kontroli	Podstawą sformułowania oceny egzekwowania zaległości podatkowych budżetu państwa przez naczelnika urzędu skarbowego były ustalenia dokonane w wyniku następujących działań kontrolnych: 1. przeglądu analitycznego należności pozostałych do zapłaty, w tym zaległości netto, z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, 2. weryfikacji podejmowanych przez naczelnika urzędu skarbowego działań jako wierzyciela oraz organu egzekucyjnego w stosunku do wybranych należności. Opis ustaleń kontrolnych przedstawiono w części IV. <i>Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej kontrolowanej działalności.</i>

¹ Dalej jako: Urząd Skarbowy lub US.

² Dalej jako: Naczelnik US lub NUS.

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

III. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Naczelnik US jako wierzyciel oraz organ egzekucyjny, w większości badanych przypadków przestrzegał przepisów regulujących dochodzenie zobowiązań podatkowych oraz prowadził rzetelnie działania w tym zakresie. Stan należności pozostałych do zapłaty w US, z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa na koniec 2024 r., wynosił ogółem 329.512,2 tys. zł, w tym zaległości netto 255.659,6 tys. zł. W porównaniu do stanu na koniec 2023 r. należności pozostałe do zapłaty były wyższe o 78.022,9 tys. zł, tj. o 31,0%, a zaległości netto o 8.283,6 tys. zł, tj. o 3,4%.

Badanie dochodzenia zaległości podatkowych od ośmiu zobowiązanych na kwotę 280.510,3 tys. zł oraz 10 postępowań egzekucyjnych umorzonych w 2024 r. z powodu bezskuteczności egzekucji (art. 59 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁵), na łączną kwotę 1.445,9 tys. zł, wykazało, że upomnienia były wystawiane i przesyłane zobowiązanym zgodnie z zasadami określonymi w art. 15 § 1 upea oraz § 3 i § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2024 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych⁶. Tytuły wykonawcze były wystawiane zgodnie z zasadami określonymi w art. 26 § 1 upea oraz w § 5 ww. rozporządzenia. W Urzędzie na bieżąco poszukiwano majątku i źródeł dochodów zobowiązanego. Każdorazowo zastosowano środek egzekucyjny w przypadku ujawnienia majątku zobowiązanego, chociaż w jednym przypadku, pomimo dysponowania danymi o majątku zobowiązanego, podjęto z opóźnieniem (po 37 dniach) czynności zmierzające do zastosowania środka egzekucyjnego.

Z uwagi na ścisły nadzór Izby Administracji Skarbowej w Łodzi i cotygodniowe raportowanie realizacji miernika EFE (efektywność egzekucji) znacznie wzrosła liczba umorzeń z uwagi na bezskuteczność egzekucji w 2024 r. w porównaniu do 2023 r. Kwota umorzonych postępowań egzekucyjnych z powodu bezskuteczności egzekucji obejmujących zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa wynosiła w 2024 r. 31.387,9 tys. zł (350 tytułów wykonawczych), a w 2023 r. 1.963,3 tys. zł (16 tytułów wykonawczych). W każdym z dziesięciu zbadanych przypadków, umorzenie postępowania egzekucyjnego przez Naczelnika kontrolowanego US w 2024 r., ze względu na bezskuteczność egzekucji, było uzasadnione oraz poprzedzone rzetelnym poszukiwaniem majątku i źródeł dochodów zobowiązanego, niemniej w dwóch na dziesięć wytypowanych do badania spraw wierzyciel zaniechał poszukiwania majątku zobowiązanego oraz źródeł jego dochodów przynajmniej raz na pół roku, po dacie umorzenia, co było niezgodne z § 4.4. obowiązującej w Urzędzie Skarbowym procedury „Monitorowanie realizacji zobowiązań podatkowych i zarządzanie zaległościami podatkowymi”. Niezgodne z ww. procedurą było także nieprzygotowanie w 2024 r. dwóch *Kart informacji o zobowiązanym*, w której zapisywano wyniki poszukiwania jego majątku.

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 Dz. U. z 2025 r. poz. 132 dalej: upea.

⁶ Dz. U. poz. 316, a także rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 października 2014 r. w sprawie określenia należności pieniężnych, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia (Dz. U. 2023 r. poz. 1626).

⁷ Decyzja nr 5/2022 Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź-Górna z dnia 29 grudnia 2022 r.

W 2024 r. znacznie poprawiła się sprawność organu podatkowego w podejmowaniu działań windykacyjnych, mierzona od momentu wymagalności należności podatkowych do wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego (SDW), w porównaniu do wyniku osiągniętego w latach 2021-2023. Wskaźnik osiągnął w 2024 r. wartość 13 dni i był to spadek o 25,1% względem roku 2023, kiedy to wskaźnik wynosił 17 dni i jednocześnie znaczny spadek (61,3% i 62,9%) względem lat 2021-2022, kiedy to mierniki SDW wyniosły odpowiednio 33 i 34 dni. Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe, liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych załatwionych w danym okresie do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w tym okresie był wyższy w 2024 r. (46,8%) w porównaniu do wyniku osiągniętego w latach 2021-2023 (odpowiednio: 28,7%, 29,2% i 34,9%). W 2024 r. poprawiła się także relacja kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi (34,7%) w porównaniu do osiągniętej w latach 2021-2023 (3,5%, 17,1% i 28,2%). Z jednoczesnym wzrostem tego wskaźnika odnotowano obniżenie się w 2024 r. w stosunku do 2023 r. o 13,4% kwoty objętej tytułami wykonawczymi z 8.050,6 tys. zł do 6.973,0 tys. zł, co było wynikiem jednorazowego wyegzekwowania w 2023 r. kwoty w wysokości 1.282,35 tys. zł. Kwota ta stanowiła 15,9 % wszystkich wyegzekwowanych w 2023 r. wpłat. Po odjęciu tej wpłaty w 2023 r. wyegzekwowano kwotę 6.768,2 tys. zł, czyli porównywalną do 2024 r.

W 2024 r. z tytułu przedawnienia odpisano zobowiązania podatkowe w kwocie 2.734 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 30 kwietnia 2024 r. odnoszącego się do art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁸. Należności uznane za przedawnione w związku z zaleceniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej obejmowały kwotę 131,9 tys. zł. NUS 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 związanego z tym ryzyka.

IV. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR

Egzekwowanie zaległości podatkowych budżetu państwa

Opis stanu faktycznego

1. Stan należności pozostałych do zapłaty ogółem, z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa⁹ na koniec 2024 r. wynosił 329.512,2 tys. zł, w tym zaległości netto 255.659,6 tys. zł, z tego wynikające z:

⁸ T.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 dalej: Ordynacja podatkowa lub o.p.

⁹ Z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku od gier, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od wydobycia niektórych kopalin oraz podatku od sprzedaży detalicznej.

- decyzji dyrektorów urzędów skarbowych (przed powstaniem KAS) - 139.673,1 tys. zł;
- deklaracji podatkowych - 66.395,8 tys. zł;
- decyzji naczelników urzędów skarbowych - 33.651,1 tys. zł;
- decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych - 15.939,5 tys. zł.

W porównaniu do stanu na koniec 2023 r. należności pozostałe do zapłaty były wyższe o 78.022,9 tys. zł, tj. o 31,0%, a zaległości netto o 8.283,6 tys. zł, tj. o 3,4%. Przyczynami zwiększenia stanu zaległości netto na koniec 2024 r. w porównaniu do stanu na koniec 2023 r. były m.in. przypisy 12 zaległości na łączną kwotę 9.764,723 tys. zł. W niewielkim stopniu 1,1%, na zmianę stanu zaległości netto wpłynęło odpisanie zaległych kwot zobowiązań podatkowych w trakcie roku z tytułu przedawnienia.

W 2024 r. z tytułu przedawnienia odpisano zobowiązania podatkowe w kwocie 2.734 tys. zł. Należności uznane za przedawnione w związku z zaleceniami Szefa KAS wynikającymi z pisma Dyrektora Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów z dnia 23 kwietnia 2024 r.¹⁰ obejmowały kwotę 131,9 tys. zł i dotyczyły sześciu podmiotów.

Wyjaśniając zastosowanie się do ww. zaleceń, pomimo obowiązywania art. 70 § 8 o.p. Naczelnik US wskazała, że „jako organ podatkowy, wierzyciel należności podatkowych oraz organ egzekucyjny realizuje zadania przypisane regulaminem organizacyjnym ustalonym przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi. Poszczególne zadania realizowane są m.in. w oparciu o podstawy prawne zawarte w przepisach ustawowych, aktach wykonawczych, rozstrzygnięciach organu drugiej instancji oraz sądów administracyjnych. Dodatkowo Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź – Górna podlega ocenie i nadzorowi sprawowanemu przez ww. Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi. W ramach tych czynności uzyskiwane są np. rekomendacje i rozstrzygnięcia reformatoryjne, które Naczelnik Urzędu Skarbowego jest zobowiązany wdrażać i realizować.

W zakresie pisma Ministerstwa Finansów z 23 kwietnia 2024 r. odnoszącego się do art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa, Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź – Górna realizował wytyczne wskazane przez ww. organ nadzoru, będące wskazaniem organu na szczeblu centralnym Ministra Finansów, skierowanych do wszystkich organów tworzących Krajową Administrację Skarbową. Należy przy tym zaznaczyć, że ww. pismo jak i konsekwencje jego realizacji podlegały monitorowaniu przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi. Zatem nie było we władztwie naczelnika dokonywanie odmiennej wykładni powołanego zagadnienia, które było znane wszystkim organom Krajowej Administracji Skarbowej. Nadto, wskazane zagadnienie było również wielokrotnie rozstrzygane w wyrokach sądów administracyjnych, potwierdzających przyjętą wykładnię w omawianym zakresie. Dlatego należy przypomnieć, że w okresie od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. regulacja stanowiąca o nieprzedawnianiu się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką była zawarta w art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej. Regulacja ta - po uzupełnieniu o zabezpieczenie w postaci zastawu skarbowego - została z dniem 1 stycznia 2003 r. przeniesiona do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, który w niezmienionym kształcie nadal obowiązuje.

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 Trybunał zauważył, że obecnym odpowiednikiem

¹⁰ Pismo nr DPP6.851.12.2024.CNNM.

zakwestionowanego przepisu jest art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, który nadal budzi podobne wątpliwości i wymaga pilnej interwencji ustawodawcy. Postanowieniem z dnia 7 listopada 2016 r. wydanym po rozpoznaniu wniosku Marszałka Sejmu VII kadencji o wyjaśnienie wątpliwości co do treści punktu 2 wyroku o sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia. W uzasadnieniu postanowienia Trybunał wskazał, że art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie był przedmiotem oceny w sentencji powyższego wyroku. Jednocześnie Trybunał zaznaczył, że moc powszechnie obowiązującą ustrojodawca wiąże tylko z orzeczeniami Trybunału w wąskim rozumieniu, a więc z rozstrzygnięciami, które podejmuje Trybunał w sentencji swoich orzeczeń. Przed Trybunałem Konstytucyjnym zawisły dwie sprawy oznaczone sygn. P 6/16 i K 10/16 w przedmiocie zbadania zgodności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej z Konstytucją RP. Trybunał Konstytucyjny nie wydał jeszcze orzeczeń w tych sprawach. 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. Stanowisko to ma charakter ugruntowany. Rozstrzygnięcia organów podatkowych wydawane w oparciu o art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, w razie ich zaskarżenia do sądów administracyjnych, były konsekwentnie uchylane przez sądy, co pociągało za sobą konieczność zwrotu przez organy podatkowe wysokich kosztów postępowania sądowego. Problem negowania przez sądy administracyjne konstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej przekładał się również na działanie organów egzekucyjnych. Niekorzystna dla organów Krajowej Administracji Skarbowej linia orzecznicza sądów administracyjnych wzmogła groźbę ponoszenia odpowiedzialności odszkodowawczej z tytułu wyrządzonej szkody. W celu rozwiązania istniejącego problemu zaproponowano w projekcie ustawy z 13 czerwca 2023 roku zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym (uchylenie w art. 70 § 8) – instytucją przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego (projektowany art. 70 § 4a Ordynacji podatkowej). Chodziło o to, aby po przerwaniu terminu przedawnienia biegł na nowo od dnia następującego po dniu, w którym dokonano wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Wskazane zmiany nie weszły w życie, dlatego stosujemy rekomendacje Ministerstwa Finansów i Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi”.

(akta kontroli str. 201-250)

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; zI C 503/24). Zdaniem NSA (15 lutego 2018 r., I FSK 1523/17) należy przyjąć, że zobowiązania podatkowe, nawet te zabezpieczone hipoteką, ulegają przedawnieniu na ogólnych zasadach z uwagi na „wtórną niekonstytucyjność” art. 70 § 8 o.p.

Odnosząc się do stanowiska Naczelnika Urzędu, że w zakresie pisma z dnia 23 kwietnia 2024 r. 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 Skarbowej¹¹ 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. Naczelnik US wykonywał zadania z zakresu dochodzenia zobowiązań podatkowych przy pomocy Urzędu Skarbowego, w którym funkcjonował pion poboru i egzekucji (SZNE)¹², podległy bezpośrednio Naczelnikowi. W Urzędzie obowiązywały następujące wewnętrzne procedury oraz wytyczne Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi dotyczące dochodzenia zaległych kwot zobowiązań podatkowych, w tym przyjęte w US zasady dotyczące monitorowania egzekwowania zaległości podatkowych:
- z dnia 30 marca 2018 r. „Orzekanie o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich oraz następców prawnych”;
 - z dnia 29 grudnia 2022 r.: „Monitorowanie realizacji zobowiązań podatkowych i zarządzanie zaległościami podatkowymi”, „Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych”, „Prowadzenie spraw w zakresie nadawania decyzjom

¹¹ Dz.U. z 2023 r. poz. 615 t.j.

¹² Składał się z działu Rachunkowości i Spraw Wierzycielskich (SER) oraz Referatu Egzekucji Administracyjnej (SEE). Powstała 1 lipca 2023 roku komórka organizacyjna SER połączyła obszary działania dotychczasowych referatów: rachunkowości (SER) oraz spraw wierzycielskich (SEW).

- nieostatecznym rygorem natychmiastowej wykonalności”, „Tryb postępowania i obieg dokumentów w sprawie przedawnienia zaległości podatkowych”;
- z dnia 10 stycznia 2023 r. „Przebieg procesu egzekucyjnego – podstawowe terminy”;
 - z dnia 16 czerwca 2023 r. (zmieniona 5 kwietnia 2024 r.) w sprawie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w trakcie prowadzonych kontroli podatkowych.

(akta kontroli str. 7-200)

Szczegółowym badaniem pod kątem prawidłowości oraz rzetelności działań NUS, objęto dochodzenie zaległych należności od ośmiu zobowiązanych¹³, których zaległości netto na koniec 2024 r. wyniosły 208.041,3 tys. zł (71% średniej arytmetycznej stanu zaległości podatkowych na koniec 2023 r. i koniec 2024 r.¹⁴), w tym zaległości trzech największych dłużników na kwotę 199.954,3 tys. zł. Zaległości netto objęte badaniem stanowiły 81% zaległości podatkowych na dzień 31 grudnia 2024 r. ogółem, z czego zobowiązania w VAT w wysokości 207.853,4 tys. zł stanowiły 99,9 % badanych zaległości netto. Łącznie badaniem objęto zobowiązania podatkowe w kwocie 280.510,3 tys. zł, w tym trzech największych podatników w wysokości 272.423,3 tys. zł.

(akta kontroli str. 251-1346, 1503-1671)

Badana próba wykazała, że Naczelnik US jako wierzyciel należności pieniężnych oraz organ egzekucyjny, co do zasady przestrzegał przepisów regulujących dochodzenie zobowiązań podatkowych¹⁵ oraz prowadził rzetelnie działania w tym zakresie. Upomnienia były wystawiane i przesyłane zobowiązanym niezwłocznie, wystawiane wg obowiązującego wzoru i zawierały elementy przewidziane prawem zgodnie z zasadami określonymi w art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz § 3 i § 4 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych. W przypadku badanej próby łącznie US wystawił w 2024 r. 12 upomnień. Tytuły wykonawcze wystawiano zgodnie z zasadami określonymi w art. 26 § 1 upea oraz § 5 ww. rozporządzenia. Łącznie w przypadku badanych zobowiązanych US wystawił w 2024 r. 14 tytułów wykonawczych. Kwoty zaległych należności wskazane w upomnieniu i tytule wykonawczym odpowiadały kwotom wynikającym z ewidencji księgowej.

Stan majątkowy zobowiązanego oraz źródła jego dochodów ustalano zgodnie z obowiązującymi procedurami, wykorzystując m.in. dane ze źródeł / baz danych wewnętrznych, np. WRO-system w zakresie danych z JPK_VAT oraz zewnętrznych, np. Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Centralna Informacja Ksiąg Wieczystych, Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej. W sześciu na osiem badanych przypadków postępowań egzekucyjnych na łączną kwotę 175.447,7 tys. zł, w sytuacji dysponowania danymi o majątku lub źródłach dochodu zobowiązanego bez opóźnień stosowano środek egzekucyjny (m.in. zajęcie rachunku bankowego, wpisy w Rejestrze Zastawów Skarbowych, zajęcia wierzytelności z faktur). W przypadku jednego zobowiązanego nie przystąpiono do prowadzenia egzekucji bowiem zobowiązanie na kwotę 72.469 tys. zł wynikało z decyzji nieostatecznej. W przypadku zaległości w kwocie 6.929,4 tys.

¹³ Z wyłączeniem podmiotów objętych postępowaniem upadłościowym lub restrukturyzacyjnym, z uwzględnieniem zaległości co najmniej 3 z 5 największych zobowiązanych oraz zaległości zobowiązanych posiadających zobowiązania podatkowe w przedziale od 100 tys. zł do 500 tys. zł.

¹⁴ Średnia arytmetyczna stanu zaległości na koniec 2023 r. i 2024 r. wyniosła 290.500,8 tys. zł.

¹⁵ Tj.: upea, o.p. oraz rozporządzenie MF w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych, rozporządzenia MF w sprawie określenia należności pieniężnych, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia (Dz. U. 2023 r. poz. 1626).

zł, której wierzycielem był UKS w Łodzi, Urząd Skarbowy nie wszczął egzekucji administracyjnej w odniesieniu do części zaległości (5.730,4 tys. zł) bowiem wcześniej umorzył prowadzone wobec tego samego zobowiązanego. postępowanie egzekucyjne dotyczące pozostałej kwoty zaległości (1.190,0 tys. zł). W żadnym z badanych przypadków zobowiązanie nie uległo przedawnieniu¹⁶. W sześciu na osiem badanych przypadków postępowanie umorzono ze względu na bezskuteczność egzekucji (art. 59 § 2 upea) na łączną kwotę 175.203,3 tys. zł. Umorzenia były poprzedzone rzetelnym poszukiwaniem majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanego.

W stosunku do trzech podmiotów przeprowadzono postępowania o orzeczeniu o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości Spółek. W żadnym przypadku organ egzekucyjny nie wyegzekwował kwoty z tego tytułu. W stosunku do trzech pozostałych spółek nie wszczęto postępowania o orzeczeniu o odpowiedzialności osób trzecich¹⁷. Pozostałe dwa przypadki objęte szczegółowym badaniem dotyczyły: zobowiązanego będącego osobą fizyczną wobec którego postępowanie egzekucyjne prowadził inny urząd skarbowy oraz spółki, wobec której wydana decyzja do momentu zakończenia kontroli była nieostateczna.

W US nie korzystano z możliwości zobowiązania badanych dłużników do wyjawienia majątku w trybie sądowym na podstawie art. 71 upea. Jak wyjaśniła Z-ca Naczelnika US: „niniejsze wynikało m.in. z faktu prowadzonego do większości przypadków postępowania egzekucyjnego, przeniesienia odpowiedzialności lub sytuacji odnoszących się do spółek, dla których siedzibą jest wyłącznie gmina m. Łódź (bez konkretnego adresu siedziby, do którego mogłoby nastąpić ewentualne doręczenie przez uprawniony sąd żądania wyjawienia majątku w ww. trybie). Dodatkowo należy zaznaczyć, że w sytuacjach, w których orzekano o odpowiedzialności osób trzecich, osoby odpowiedzialne za zaległości nie wskazały w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego majątku, który mógłby pokryć zobowiązania na podmiotach pierwotnych – spółkach”.

NIK nie może w pełni zgodzić się z wyjaśnieniami Z-cy Naczelnika US bowiem wyjawienie majątku jest instytucją pomocniczą do postępowania egzekucyjnego i złożenie wniosku do sądu nie jest przeszkodą do samodzielnego poszukiwania majątku przez organ egzekucyjny w reżimie postępowania egzekucyjnego, zgodnie z art. 71 upea § 1. 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. Ponadto § 2 stanowi, że

¹⁶ W jednym przypadku dokonano także odpisu na karcie kontowej podatnika na podstawie ZOB-DP, przedawnionego zobowiązania osoby trzeciej (odpowiadającej za zobowiązania spółki), na kwotę 124.158,3 tys. zł.

¹⁷ W jednym przypadku zaległości zostały przypisane na podstawie decyzji - art. 112b i art. 112c ustawy o podatku od towarów i usług VAT. Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów przekazanym w piśmie z 31 maja 2023 roku nr DOP8.8012.3.2023 - dodatkowe zobowiązanie w podatku VAT ustalone na podstawie art. 112b i art. 112c ustawy o VAT nie jest podatkiem w rozumieniu art. 6 Ordynacji podatkowej, lecz sankcją administracyjną będącą karą wymierzoną podatnikowi, a co za tym idzie nie może być ona na podstawie art. 107 Ordynacji podatkowej przedmiotem przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie. Zatem brak jest podstawy prawnej do orzekania o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej za zaległości innego podmiotu z tytułu dodatkowego zobowiązania w podatku VAT. W drugim przypadku prawo do wydania decyzji upłynęło 31 grudnia 2018 roku, czyli przed wydaniem decyzji wymiarowej, a w okresie uprawniającym do wydania decyzji nie odnotowano zaległości. W trzecim przypadku z uwagi na fakt, że administracyjne postępowanie egzekucyjne zostało umorzone 29 listopada 2024 r. oraz prawo do wydania decyzji jeszcze nie upłynęło, nie wszczynano postępowania o orzeczenie odpowiedzialności, sprawa ta jest przewidziana do wszczęcia na 2025 rok.

o nakazanie wyjawienia przez zobowiązanego majątku można zwrócić się także przed wszczęciem egzekucji administracyjnej lub w toku tej egzekucji, jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że egzekwowana należność pieniężna nie będzie mogła być zaspokojona ze znanego majątku zobowiązanego ani też z jego wynagrodzenia za pracę lub z przypadających mu okresowo świadczeń za okres 6 miesięcy). Z kolei § 3 wskazuje, że podstawą żądania wyjawienia przez zobowiązanego majątku są dokumenty stanowiące podstawę wszczęcia egzekucji administracyjnej lub dokonania zabezpieczenia w trybie przepisów działu IV. W tym przypadku nie nadaje się sądowej klauzuli wykonalności. Ponadto sytuacja, w której podmiot posiadał adres ograniczający się do miasta Łódź dotyczyła tylko dwóch z ośmiu badanych przypadków.

(akta kontroli str. 288-1346, 1672-1676, 1754-1775)

Zgodnie z § 4.4. procedury „Monitorowanie realizacji zobowiązań podatkowych i zarządzanie zaległościami podatkowymi” pracownicy komórki organizacyjnej ds. wierzycielskich, w przypadku umorzenia postępowania egzekucyjnego bądź nieprzystąpienia do egzekucji przez organ egzekucyjny, w terminie 6 - miesięcy od dnia umorzenia postępowania egzekucyjnego, a następnie nie rzadziej niż raz na 12 miesięcy zobowiązani byli do przygotowania i zapisywania w *Karcie informacji o zobowiązanym* wyników poszukiwań majątku. Niemniej w dwóch przypadkach nie przygotowano takich Kart, o czym szerzej w sekcji: *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Analiza na badanej próbie ośmiu zobowiązanych wykazała, że tylko w jednym przypadku udało się wyegzekwować część zaległości w wysokości 40,2 tys. zł, z czego w 2024 r. 37,3 tys. zł. Głównymi przyczynami niewyegzekwowania zaległości podatkowych był brak majątku zobowiązanych oraz źródeł dochodów.

(akta kontroli str. 93-100, 288-1346, 1672-1676)

W zakresie próby postępowań egzekucyjnych umorzonych w 2024 r. z powodu bezskuteczności egzekucji (na podstawie art. 59 § 2 upea) szczegółowym badaniem zostało objętych dziesięć postępowań, które obejmowały zobowiązania podatkowe na kwotę od 50 tys. zł do 500 tys. zł i dotyczyły różnych tytułów wykonawczych. Badaniem objęto postępowania dziewięciu zobowiązanych na łączną kwotę 1.445,9 tys. zł, tj. 4.63 % kwoty umorzonych postępowań w 2024 roku (21.238,9 tys. zł). Spośród badanych postępowań 39,2 % zaległości netto stanowiły zobowiązania w VAT w kwocie 567,3 tys. zł.

Badanie na próbie dziesięciu umorzonych postępowań wykazało, że postępowania były umarzane zgodnie z obowiązującymi procedurami i wytycznymi dyrektora IAS. Postępowania egzekucyjne umarzano w uzasadnionych przypadkach, ze względu na bezskuteczność egzekucji, a umorzenie było poprzedzone poszukiwaniem majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanego. W US weryfikacja stanu majątku dłużnika odbywała się po wpływie do Urzędu tytułu wykonawczego, a następnie podejmowano systematyczne i cykliczne działania polegające na sprawdzaniu informacji w dostępnych systemach, kierowanie zapytań do ZUS, a także na podstawie automatycznej informacji o zobowiązanym (na temat rachunków bankowych) oraz służby w terenie. W przypadku ujawnienia składnika majątku / źródła dochodu bez zbędnej zwłoki podejmowano dalsze czynności, mające na celu zajęcie tego majątku (odzwierciedlone w EGAPOLTAX). W jednym przypadku organ egzekucyjny dysponując danymi o majątku zobowiązanego nie podjął niezwłocznie czynności zmierzających do zastosowania środka egzekucyjnego, o czym szerzej w sekcji: *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Jeżeli w wyniku wszczęcia egzekucji zastosowany środek egzekucyjny okazał się nieskuteczny, poszukiwane były inne/kolejne składniki majątku lub sprawa

przydzielana była do służby celem dokonania ustaleń w terenie. W takich przypadkach następował cykliczny/systematyczny powrót do sprawy.

W przypadkach zobowiązanych posiadających tytuły wykonawcze wobec których organ egzekucyjny podejmował już działania egzekucyjne i te działania okazały się nieskuteczne, nie podejmowano takich samych nieefektywnych czynności. Pracownicy komórki organizacyjnej ds. egzekucji administracyjnej niezwłocznie aktualizowali w podsystemie EGAPOLTAX wysokości należności pieniężnej objętej tytułem wykonawczym po otrzymaniu informacji o jej zmianie i na bieżąco wprowadzali do podsystemu EGAPOLTAX informacje o zastosowaniu środka egzekucyjnego. Jeżeli prowadzona egzekucja pozostawała bezskuteczna przez dłuższy okres dokonywane było kolejne (ostatnie) poszukiwanie majątku i w przypadku braku skuteczności tych działań postępowanie egzekucyjne było umarzane z powodu bezskuteczności egzekucji.

W przypadku badanych dziesięciu umorzeń, w US nie korzystano z możliwości zobowiązania badanych dłużników do wyjawienia majątku w trybie sądowym na podstawie art. 71 u.p.e.a. Jak wyjaśniła Z-ca Naczelnika US: „w toku egzekucji ustaliliśmy majątek (brak majątku) na podstawie wszystkich dostępnych danych i rejestrów, zatem odstąpiliśmy od możliwości zobowiązania dłużnika do wyjawienia majątku z uwagi na czasochłonność procesu przygotowania danych do sądu i długie oczekiwanie na załatwienie sprawy przez sąd. W szczególności, że w przypadku kilku zobowiązanych spółek adres ujawniony w KRS ograniczał się jedynie do m. Łódź, co napotykać by mogło na problemy związane z doręczaniem korespondencji przez sąd”.

NIK nie może w pełni zgodzić się z wyjaśnieniami Z-cy Naczelnika US. Wyjawienie majątku jest instytucją pomocniczą do postępowania egzekucyjnego i złożenie wniosku do sądu nie jest przeszkodą do samodzielnego poszukiwania majątku przez organ egzekucyjny w reżimie postępowania egzekucyjnego. Ponadto sytuacja, w której wskazano adres ograniczający się do miasta Łódź dotyczyła tylko dwóch z 10 objętych badaniem podmiotów.

(akta kontroli str. 1347-1502, 1672-1676, 1754-1775)

Co do zasady w sprawach, w których umorzono postępowanie egzekucyjne ze względu na bezskuteczność egzekucji, systematycznie poszukiwano majątku lub źródeł dochodu zobowiązanego. Niemniej w dwóch na dziesięć badanych postępowaniach, które umorzono 28 maja 2024 roku, nie poszukiwano majątku do momentu kontroli NIK, tj. przez 244 dni, co było niezgodne z przyjętą procedurą „Monitorowanie realizacji zobowiązań podatkowych i zarządzanie zaległościami podatkowymi” o czym szerzej w sekcji: *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 1347-1502, 1506-1671)

3. NUS monitorował egzekwowanie zaległych zobowiązań podatkowych. W ramach tych działań US prowadził monitoring w cyklach miesięcznych, kwartalnych i rocznych, który był mierzony tzw. wskaźnikiem SDW (szybkości podejmowania działań windykacyjnych¹⁸). W 2024 r. znacznie poprawiła się sprawność organu podatkowego w podejmowaniu działań windykacyjnych, mierzona od momentu wymagalności należności podatkowych do wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego w porównaniu do wyniku osiągniętego w latach 2021-2023. Wskaźnik osiągnął w 2024 r. wartość 13 dni i był to spadek o 25,1% względem roku 2023, kiedy to wskaźnik wynosił 17 dni, i jednocześnie

¹⁸ Liczonym jako liczba dni pomiędzy datą, od której możliwe było prowadzenie działań windykacyjnych, a datą wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego. Wskaźnik liczony dla zaległości podatkowych przekraczających kwotę kosztów upomnienia.

znaczny spadek (61,3% i 62,9%) względem lat 2021-2022, kiedy to mierniki SDW wyniosły odpowiednio 33 i 34 dni. Jak wyjaśniła Naczelnik US monitoring egzekwowania zaległości podatkowych oprócz analizy terminowości wpływu należności, w tym wskaźnika szybkości podejmowanych działań, obejmował także analizę raportów i zapisów na Centralnych Kartach Kontowych (CKK) Poltax2blus, należności do objęcia czynnościami przed wszczęciem egzekucji (upomnienia, miękka egzekucja). Ponadto wykonywana była analiza zwrotnych potwierdzeń odbioru, raportów i zapisów CKK Poltax2bplus zaległości do wystawienia administracyjnych tytułów wykonawczych. W wyniku tych działań wystawiane były tytuły wykonawcze i kierowane na drogę administracyjnego postępowania egzekucyjnego, poprzez funkcjonalność generowania na tzw. bramkę e_TW. Poza ww. działaniami w ramach przydzielonych zadań oraz nadzoru wykonywane były także kontrole w ramach tzw. kontroli funkcjonalnych, będące narzędziem w ramach kontroli zarządczej. W okresie 2021-2024 przeprowadzono dwie kontrole tego typu w obszarze wierzycielskim:

- w 2021 roku: *Szybkość podejmowania działań windykacyjnych (zaległości z deklaracji VAT-7)* - wykonaną w ówczesnym Referacie Spraw Wierzycielskich (SEW).
- w 2024 roku: *Kontrola w zakresie prawidłowości działań wierzycielskich w SSP* - wykonaną w Dziale Rachunkowości i Spraw Wierzycielskich.

Ponadto w 2024 roku z zakresu wierzyciela podatkowego przygotowano ogółem cztery zawiadomienia o wszczęcie karnych skarbowych postępowań przygotowawczych i przekazano do wyznaczonego właściwego organu urzędu skarbowego, tj. Naczelnika Urzędu Skarbowego Łódź - Widzew¹⁹ oraz sporządzono:

- łącznie do 177 podmiotów odstąpienia od sporządzania zawiadomień o wszczęcie postępowania karnego skarbowego,
- wystosowano do 79 podmiotów wezwania celem wszczęcia postępowania mandatowego,
- wystawiono łącznie dziewięć mandatów karnych skarbowych.

W stosunku do czterech objętych szczegółowym badaniem spółek zostały przeprowadzone postępowania o orzeczeniu o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości tych spółek. W 2024 roku wystąpiono z czterema wnioskami (dotyczącymi trzech podmiotów) do Sądu o orzeczenie zakazu prowadzenia działalności gospodarczej. Żaden z przedmiotowych wniosków nie dotyczył podmiotów objętych szczegółowym badaniem.

(akta kontroli str. 237-245, 1503-1671)

Udział procentowy kwot wyegzekwowanych na tytuły wykonawcze własne oraz wystawione przez innych naczelników urzędów skarbowych (a realizowane przez kontrolowany US) obejmujące podatki stanowiące dochody budżetu państwa wyniosły: na koniec 2023 – 28,2% i na koniec 2024 – 34,7%. Natomiast udział procentowy kwot wyegzekwowanych na tytuły wykonawcze wystawione przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź- Górna obejmujące podatki stanowiące dochody budżetu państwa na koniec 2023 i 2024 roku kształtował się odpowiednio na poziomie 42,8% oraz 42,6%.

W 2024 r. zmalała liczba tytułów wykonawczych do załatwienia przez organ egzekucyjny (17.170), w porównaniu do wyniku osiągniętego w latach 2021-2023, tj. odpowiednio: 18.327, 19.273 i 19.560. Sukcesywnie rosła natomiast liczba tytułów wykonawczych do załatwienia przez organ egzekucyjny obejmujących zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu

¹⁹ Naczelnik Urzędu Skarbowego Łódź - Widzew od 1 stycznia 2023 roku stał się wyspecjalizowanym organem województwa łódzkiego do realizacji zadań z obszaru postępowań karno-skarbowych.

państwa i tak w 2021 r. było to 3.860, w 2022 r. 4.049, w 2023 r. 4.245 i w 2024 r. 4.385. Jak wyjaśniła Naczelnik US główną przyczyną wzrostu w 2024 r. wpływu tytułów wykonawczych obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa w porównaniu z 2023 r. był „bieżący nadzór i monitoring stanu realizacji przez wierzyciela - miernika RP.ZOT (wskaźnik zaległości wymagalnych /BP+JST/, na które wystawiono tytuły wykonawcze) oraz realizacji przez organ egzekucyjny miernika KWW - skuteczności i efektywności poboru zaległości podatkowych”. Z kolei kwota zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa do wyegzekwowania w 2024 r. wyniosła 20.089,9 tys. zł i znacznie zmalała w porównaniu do 2021 r. w którym wynosiła 82.169,9 tys. zł, natomiast w latach 2022-2023 kształtowała się odpowiednio: 24.266,5 tys. zł i 28.569,9 tys. zł.

(akta kontroli str. 1503-1671, 1741-1753)

Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe, liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych załatwionych w danym okresie do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w tym okresie był wyższy w 2024 r. (46,8%) w porównaniu do wyniku osiągniętego w latach 2021-2023 (odpowiednio: 28,7%, 29,2% i 34,9%). W 2024 r. poprawiła się także relacja kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi (34,7%) w porównaniu do osiągniętej w latach 2021-2023 (3,5%, 17,1% i 28,2%). Z jednoczesnym wzrostem tego wskaźnika odnotowano obniżenie się w 2024 r. w stosunku do 2023 r. o 13,4% kwoty objętej tytułami wykonawczymi z 8.050,6 tys. zł do 6.973,0 tys. zł. Jak wyjaśniła Naczelnik US: „w 2023 r. wyegzekwowana została jednorazowo kwota w wysokości 1.282,35 tys. zł. Kwota ta stanowiła 15,9 % wszystkich wyegzekwowanych w 2023 r. wpłat. Po odjęciu tej wpłaty w 2023 r. wyegzekwowaliśmy kwotę 6.768,2 tys. zł, czyli porównywalną do tej wyegzekwowanej w 2024 r.”²⁰.

(akta kontroli str. 1503-1671, 1741-1753)

Kwota umorzonych postępowań egzekucyjnych z powodu bezskuteczności egzekucji obejmujących zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa wynosiła w 2024 r. 31.387,9 tys. zł (350 tytułów wykonawczych). Dla porównania w latach poprzednich kwota ta wynosiła: w 2023 r. 1.963,3 tys. zł (16 tytułów wykonawczych) oraz w 2022 r. 77.983,6 tys. zł (10 tytułów wykonawczych)²¹. Wyjaśniając przyczyny znacznego wzrostu umorzeń z uwagi na bezskuteczność egzekucji w 2024 r. w porównaniu do 2023 r., Naczelnik US wskazała na objęcie tego obszaru od IV kwartału 2024 r. ścisłym

²⁰ Ponadto w opinii NUS „kluczowym obszarem wymagającym działań naprawczych i stanowiącym oś działań egzekucyjnych była konieczność usprawnienia procesu wszczynania egzekucji zarówno na etapie migrowania danych do EGAPOLTAX (przed wrześniem 2022 r., były one wprowadzane manualnie, poza tytułami wykonawczymi własnego wierzyciela, co już na wstępie, o kilka tygodni opóźniało wszczęcie egzekucji), jak i na etapie wszczynania egzekucji przez poszczególnych egzekutorów, zaległości w nieterminowych wszczęciach wynosiły po kilkaset TW na każdym rejonie. Obecnie obszar ten został uporządkowany, TW są migrowane codziennie, na bieżąco. Kierownik co tydzień sporządza raporty dotyczące monitorowania wszczęć (K@WA). Dla porównania, nieterminowe wszczęcia wg stanu na sierpień 2022 r. wynosiły 1079 TW, wg stanu na 4 lutego 2025 r. - 1 sprawa nie wszczęta w terminie (ustalamy właściwość miejscową- skierowano zapytanie na Policję). Następnie decyzją nr 1/2023 z 10 stycznia 2023 r. wprowadzono procedurę „Przebieg procesu egzekucyjnego - podstawowe terminy” w której określono tryb postępowania dla wszczęcia egzekucji administracyjnej, rozliczenia wyegzekwowanych należności, rejestracji zdarzeń w EGAPOLTAX oraz odpowiedzi na wnioski wierzyciela. Kolejnym istotnym przedsięwzięciem była zmiana rejonów (poprzednia miała miejsce 1 czerwca 2017 r.), która nastąpiła od 1 kwietnia 2023 r. Rozliczono kwoty znajdujące się na koncie depozytowym, obecnie są one rozliczane na bieżąco, a obszar ten poddany jest cotygodniowemu monitorowaniu”.

²¹ Za 2021 r. brak danych.

nadzorem Izby Administracji Skarbowej w Łodzi i cotygodniowe raportowanie realizacji miernika EFE (efektywność egzekucji). Na efektywność składały się zarówno wyegzekwowane kwoty (licznik), jak i umorzone z powodu bezskuteczności postępowania egzekucyjnego. Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika US: „z uwagi na konieczność realizacji wielu zadań jednocześnie oraz dużą ilość posiadanych spraw do IV kwartału 2024 r. umarzanie postępowań egzekucyjnych nie było zadaniem priorytetowym. Pismem z 17 września 2024 r. nr 1001-IEZ.031.144.2024.1/TS Izba Administracji Skarbowej w Łodzi zobowiązała m.in. Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź-Górna do podjęcia czynności zwiększających efektywność działań egzekucyjnych. Ponadto pismem z 27 września 2024 r. nr 1001-IWZB.002.19.2024.10 organ nadzoru zobowiązał naczelników urzędów skarbowych woj. łódzkiego do przeanalizowania miernika EFE (efektywność egzekucji) i podjęcie działań zmierzających do jego wykonania. W związku z powyższym znacznie zwiększyła się ilość spraw, które umorzono z uwagi na bezskuteczność prowadzonego postępowania egzekucyjnego”.

(akta kontroli str. 1503-1671)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Odstąpienie od przygotowania w 2024 r. *Kart informacji o zobowiązanych* w przypadku dwóch z ośmiu badanych zobowiązanych, co było niezgodnie z § 4.4. pkt 3 procedury „Monitorowanie realizacji zobowiązań podatkowych i zarządzanie zaległościami podatkowymi”, według którego pracownicy komórki organizacyjnej ds. wierzycielskich zobowiązani byli do zapisywania w *Karcie informacji o zobowiązanym* wyników poszukiwań majątku.

Brak sporządzenia Kart Naczelnik US wyjaśniła, toczącym się wobec tych dwóch spółek postępowaniem karnym skarbowym i koniecznością systematycznego wysyłania zapytań do odpowiednich podmiotów dotyczących etapu tych postępowań. Ponadto do obu spółek były wydane decyzje o odpowiedzialności osób trzecich. Nie przygotowano formalnych kart informacji o zobowiązanym również z uwagi na pilniejsze zadania wykonywane w komórce np. terminowe wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych, odpisywanie zaległości z tytułu przedawnienia, od czasów pandemii zwiększona ilość ogłoszonych upadłości, przejęcie obowiązków po komórkach karnych skarbowych i w związku z tym zwiększona ilość obowiązków przy takiej samej albo i mniejszej obsadzie osobowej.

(akta kontroli str. 93-100, 1504, 1516-1517)

Przedstawione przez NUS okoliczności nie zwalniały z prowadzenia kart bowiem zgodnie z § 4.4. procedury „Monitorowanie realizacji zobowiązań podatkowych i zarządzanie zaległościami podatkowymi” pracownicy komórki organizacyjnej ds. wierzycielskich, w przypadku umorzenia postępowania egzekucyjnego bądź nieprzystąpienia do egzekucji przez organ egzekucyjny, w terminie 6 - miesięcy od dnia umorzenia postępowania egzekucyjnego, a następnie nie rzadziej niż raz na 12 miesięcy zobowiązani byli do przygotowania i zapisywania w *Karcie informacji o zobowiązanym* wyników poszukiwań majątku.

2. Organ egzekucyjny dysponując danymi o majątku zobowiązanego (TW1011.723.654034.2020 na kwotę 63.472,00 zł) podjął z opóźnieniem czynności zmierzające do zastosowania środka egzekucyjnego, co było działaniem nierzetelnym. Po ustaleniu w bazie CEPiK, że zobowiązany jest właścicielem samochodu osobowego, kolejną czynność, polegającą na ustaleniu w terenie miejsca położenia nieruchomości dłużnika w celu jej zajęcia, a także ustaleniu miejsca, w którym znajdował się pojazd zobowiązanego, podjęto po upływie 37 dni od ujawnienia w bazie CEPiK jego majątku.

Naczelnik US wyjaśniła, że: „Służba w terenie jest indywidualnie uzgadniana z pracownikiem prowadzącym dany obszar egzekucyjny i uzależniona od potrzeb związanych z prowadzonymi sprawami i jej termin uzależniony jest od m. in. ilości spraw koniecznych do weryfikacji w terenie. Najczęściej do wyjścia w teren kwalifikowanych jest kilka spraw w taki sposób by służba przyniosła oczekiwane efekty i była jak najbardziej efektywna. Jak co kwartał, analizie podlegają sprawy, gdzie wyczerpały się już środki egzekucyjne możliwe do zastosowania w celu wyegzekwowania zaległości i kwalifikowałyby się do umorzenia na bezskuteczność. Po zgromadzeniu niezbędnych informacji pracownik przydziela takie sprawy do służby by dokonać ustaleń w terenie pod adresami rejestracyjnymi poszczególnych zobowiązanych. Służba w terenie 2 grudnia 2024 r. nie przyniosła spodziewanych rezultatów (brak kontaktu z zobowiązanym, brak pojazdu w okolicach adresu zamieszkania zobowiązanego)”.

(akta kontroli str. 1395-1412,1503-1505, 1514)

3. Nierzetelne prowadzenie czynności egzekucyjnych przez okres 244 dni mających na celu ustalenie majątku zobowiązanego poprzez zaniechanie ich dokumentowania po umorzeniu postępowań egzekucyjnych w dniu 28 maja 2024 roku (TW 1011-723.90958.2023 na kwotę 170,3 tys. zł oraz TW1011-SEW.723.62904.2024 na kwotę 139,5 tys. zł). Zgodnie z przyjętą procedurą „Monitorowanie realizacji zobowiązań podatkowych i zarządzanie zaległościami podatkowymi”: *W przypadku umorzenia postępowania egzekucyjnego, bądź nieprzystąpienia do egzekucji przez organ egzekucyjny kierownik komórki organizacyjnej ds. wierzycielskich zakłada sprawę w aplikacji informatycznej zgodnie z rzeczowym wykazem akt w ramach poszukiwania majątku (...) oraz przydziela ją konkretnemu pracownikowi komórki organizacyjnej ds. wierzycielskich z wyznaczonym 6-miesięcznym, bądź krótszym terminem poszukiwania majątku w przypadku zagrożenia przedawnieniem zaległości (postępowanie określone w procedurze P-001/2 Tryb postępowania i obieg dokumentów w sprawie przedawnienia zaległości podatkowych).* Następnie wyniki poszukiwania majątku pracownicy komórki organizacyjnej ds. wierzycielskich zobowiązani byli zapisać w Karcie informacji o zobowiązanym i dołączyć do teczeki podatnika.

W wyjaśnieniach Naczelnik US wskazała, że „wykonanie § 4.4 nie nastąpiło w ustalonym w procedurze wewnętrznej terminie (tj. do 29 listopada 2024 roku) m.in. z uwagi na formalne trzy miesięczne oddelegowanie pracownika do tut. komórki Referatu Kontroli Podatkowej oraz Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (SKP), a tym samym brakiem kadrowym. Równie istotnym jest fakt, że ww. procedura powstała w strukturze organizacyjnej, przewidującej odrębne komórki organizacyjne wierzyciela

(Referat SEW) i rachunkowości (Referat SER), a tym samym węższy nadzór, rozdzielony na dwóch kierowników. Obecnie takie oddzielne komórki nie funkcjonują i od 1 lipca 2023 roku, w strukturze organizacyjnej połączono oba bardzo szerokie obszary działania tego organu podatkowego i rachunkowości. Niniejsze powoduje konieczność realizowania zadań według priorytetów i terminów ustawowych, z uwzględnieniem również braków kadrowych, wpływających na codzienną organizację powierzonych zadań. Jednocześnie wyjaśniła, że sam proces poszukiwania majątku opisany ww. procedurze i brak sporządzonego konkretnego dokumentu potwierdzającego, nie oznacza bierności organu podatkowego, w zakresie analizy zaległości. W każdym momencie wystąpienia wobec strony np. informacji o nadpłacie/zwrocie, o zmianie sytuacji majątkowej, etc. działania te są wykonywane z urzędu, a ewentualna informacja w tym zakresie wykorzystywana jest do stosownych działań wobec figurujących zaległości. W opisywanej sprawie analiza sytuacji majątkowej zobowiązanej dokonana na bieżąco, nie potwierdzała zmiany sytuacji, umożliwiającej podjęcie nowych działań, w tym ponownego wszczęcia postępowania egzekucyjnego”.

(akta kontroli str. 1444-1468, 1503-1505, 1515-1516)

NIK wskazuje, że niepodjęcie udokumentowanych czynności względem podmiotu stanowiło uchybienie wprowadzonej Decyzją nr 5/2022 Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź- Górna procedurze „Monitorowanie realizacji zobowiązań podatkowych i zarządzanie zaległościami podatkowymi”.

V. Uwagi i wnioski

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

Wnioski

1. Przygotowanie brakujących *Kart informacji o zobowiązanym za 2024 r.* (w przypadkach objętych badaniem NIK) zgodnie z przyjętą w II US Łódź – Górna procedurą.
2. Udokumentowanie poszukiwania majątku po umorzonym w dniu 28 maja 2024 r. postępowaniu dla TW 1011-723.90958.2023 oraz TW1011-SEW.723.62904.2024.

VI. 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 piśmie²² umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury Najwyższej Izby Kontroli w Łodzi. 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.

²² Najwyższa Izba Kontroli zwraca się z prośbą o zgłaszanie, w miarę możliwości, zastrzeżeń opatrzonego 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

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

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.

Łódź, 21 marca 2025 r.

Kontroler
Magdalena Łysek
Specjalista k.p.
/podpisano elektronicznie/

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura NIK w Łodzi
p.o. Dyrektor
Piotr Walczak
/podpisano elektronicznie/

Potwierdzam zgodność kopii z dokumentem elektronicznym:

Identyfikator dokumentu	9505179819e84c19b13b8fab10b95700	
Nazwa dokumentu	P_25_001_II_US_Łódź_Górna_WP.pdf	
Tytuł dokumentu	P_25_001_II_US_Łódź_Górna_WP	
Skrót dokumentu	2bd919e9679b1f7b04e894f9c7fdefcd36bf4de34d99e5af234cbcff41df6f3	
Wersja dokumentu	1.2	
Data dokumentu	2025-03-21	
Podpis	Podpisany przez	Piotr Walczak
	Stanowisko podpisu	Piotr Walczak (p.o. Dyrektor Delegatury) LLO
	Data podpisu	2025-03-21
	Rodzaj certyfikatu	Podpis kwalifikowany
Podpis	Podpisany przez	Magdalena Łysek
	Stanowisko podpisu	Magdalena Łysek (Specjalista kontroli państwowej) LLO
	Data podpisu	2025-03-21
	Rodzaj certyfikatu	Podpis kwalifikowany
EZD RP 21.1.18		
Data wydruku	2025-03-21	
Autor wydruku	Łysek Magdalena	



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Łodzi

LLO.410.1.4.2025

Łódź, #data_podpisu#

Pani

Małgorzata Rewucka

Naczelnik

Drugi Urząd Skarbowy Łódź – Górna

Ul. Wróblewskiego 10 a

93-578 Łódź

SPROSTOWANIE OCZYWISTYCH OMYŁEK PISARSKICH

W nawiązaniu do przesłanej w dniu 1 kwietnia 2025 r. odpowiedzi nr UNP:1011-25-010136 do Wystąpienia Pokontrolnego nr LLO.410.1.4.2025, po kontroli P/25/001 *Wykonanie budżetu państwa w 2024 r.* przeprowadzonej w Drugim Urzędzie Skarbowym Łódź - Górna, na podstawie art. 35c ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623), w powyższym tekście dokonano sprostowania oczywistych omyłek pisarskich poprzez:

- zastąpienie użytego na stronie 5 wiersz 1 zwrotu „decyzji dyrektorów urzędów skarbowych” zwrotem „decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowych”;
- skreślenie użytego na stronie 8 wiersz 4 od końca zwrotu "wpisy w Rejestrze Zastawów Skarbowych”;
- zastąpienie użytego na stronie 9 wiersz 1 zwrotu "której wierzycielem był UKS w Łodzi" zwrotem "która została przypisana na podstawie Decyzji Dyrektora UKS w Łodzi”;
- zastąpienie użytego na stronie 15 wiersz 6 wyrazu "nieruchomości" wyrazem "ruchomości”.

#Stanowisko#

#Jednostka Organizacyjna#

#Imię i Nazwisko#

/podpisano elektronicznie/

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Łodzi

ul. Kilińskiego 210, 93-106 Łódź

+48 42 239 32 00, llo@nik.gov.pl

