



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Warszawie

LWA.410.1.8.2025

Pani Agnieszka Pietrzyk
Naczelnik
Trzeci Urząd Skarbowy
Warszawa-Śródmieście
ul. Williama Lindleya 14
02-013 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Trzeci Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście, ul. Williama Lindleya 14, 02-013 Warszawa ¹
Kierownik jednostki kontrolowanej	Agnieszka Pietrzyk, Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście ² , od 23 października 2023 r.
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 NIK w Warszawie
Kontrolerzy	Małgorzata Keller-Boroszko, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWA/30/2025 z 29 stycznia 2025 r. Michał Wieloński, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWA/29/2025 z 29 stycznia 2025 r. (akta kontroli Tom I str. 1-2, Tom II 238, Tom III str. 454)

¹ Dalej także Urząd.

² Dalej: Naczelnik US.

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 Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w celu wyegzekwowania zaległości budżetowych 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. *Opis ustalonego stanu faktycznego.*

III. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście co do zasady prawidłowo zarządzał procesem egzekwowania zaległości podatkowych. Naczelnik monitorował stan tych zaległości wykorzystując dostępne systemy informatyczne. Dochodzenie zaległych zobowiązań podatkowych następowało zgodnie z przepisami prawa, w tym ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁵ oraz regulacjami wewnętrznymi.

Trzeci Urząd Skarbowy osiągnął w 2024 r. wszystkie wyznaczone przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie⁶ wartości mierników stopnia realizacji celów, dotyczących egzekwowania zaległości podatkowych.

W 2024 r. uległa poprawie, w porównaniu do lat 2021-2023 sprawność Urzędu w podejmowaniu działań windykacyjnych. Upomnienia lub tytuły wykonawcze⁷ wystawiano średnio przed upływem 19 dni od daty, od której możliwe było podjęcie działań windykacyjnych, tj. szybciej o ponad 3 dni niż w 2023 r., o ponad 8 dni niż w 2022 r. i o ponad 19 dni niż w 2021.

W 2024 r. uległa również poprawie, w porównaniu do lat 2021-2023, skuteczność egzekwowania należności podatkowych⁸, która wyniosła 27% i była wyższa w porównaniu do poprzednich okresów odpowiednio o 10 punktów procentowych w 2021 r., o 1 punkt procentowy w 2022 r. i o 16 punktów procentowych w 2023 r.

Na koniec 2024 r. kwota należności podatkowych pozostałych do zapłaty wyniosła ogółem 3 104 012, 4 tys. zł, w tym zaległości netto 2 672 279,4 tys. zł,

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 Dalej: Dyrektor IAS

⁷ W przypadkach, w których nie jest wymagane wystawienie upomnienia.

⁸ Mierzona kwotą zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi.

co stanowiło odpowiednio 96,9% i 97,6% kwot na koniec 2023 r.⁹.

Z tytułu przedawnienia odpisano w 2024 r. łącznie kwotę 330 721,7 tys. zł, w tym 88,5% stanowiły zaległości z terminem przedawnienia w 2024 r. W 2024 r. uznano za przedawnione należności w kwocie 2 637,7 tys. zł w związku z realizacją zalecenia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 23 kwietnia 2024 r.¹⁰

W związku z niewykonaniem przez właściwe organy 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.CNMM, odnoszące się do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. 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 związanego z tym ryzyka.

W wyniku kontroli prawidłowości dochodzenia zaległych zobowiązań podatkowych wobec dziewięciu podmiotów oraz prawidłowości 10 postępowań egzekucyjnych umorzonych w 2024 r.¹¹ (na łączną kwotę 443 850,5 tys. zł, tj. 14,3% stanu zaległości podatkowych na koniec 2024 r.) stwierdzono, że tytuły wykonawcze wystawiano zgodnie z przepisami, a w przypadku umorzenia postępowania egzekucyjnego, rzetelnie analizowano sytuację majątkową zobowiązanych. Prawidłowo prowadzono postępowania egzekucyjne, w tym niezwłocznie podejmowano czynności egzekucyjne, stosowano wszystkie możliwe środki egzekucyjne w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych, a w przypadku, gdy środki te okazywały się nieskuteczne, przydzielano tytuły egzekucyjne poborcy skarbowemu.

Stwierdzona nieprawidłowość dotyczyła opóźnienia o 515 dni w podjęciu działań mających na celu przeniesienie odpowiedzialności za zaległości podatnika na osobę trzecią. W wyniku powyższego wydanie decyzji obejmującej zaległości w kwocie 51,3 tys. zł było po 31 grudnia 2024 r. niemożliwe w związku z upływem pięciu lat na wydanie ww. decyzji.

IV. Opis ustalonego stanu faktycznego kontrolowanej działalności

1. Egzekwowanie zaległości podatkowych budżetu państwa przez Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

Opis stanu faktycznego

1.1. Na koniec 2024 r. kwota należności podatkowych pozostałych do zapłaty wyniosła ogółem 3 104 012, 4 tys. zł, w tym zaległości netto 2 672 279,4 tys. zł,

⁹ Na koniec 2023 r. kwota należności podatkowych pozostałych do zapłaty wyniosła ogółem 3 202 474,0 tys. zł w tym zaległości netto 2 738 781,5 tys. zł.

¹⁰ Pismo znak DPP6.851.12.2024.CNNM.

¹¹ Prowadzonych do 10 dłużników.

co stanowiło odpowiednio 96,9% i 97,6% kwot na koniec 2023 r.¹². Z tytułu przedawnienia odpisano w 2024 r. łącznie kwotę 330 721,7 tys. zł, tj. o 51,4% więcej niż w 2023 r.¹³, w tym 88,5% odpisanych zaległości w 2024 r. dotyczyło zaległości z terminem przedawnienia w 2024 r.¹⁴ Największy udział (29,8%) w zaległościach netto stanowiły zaległości wynikające z decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej wydanych do 1 marca 2017 r.¹⁵ (przed powstaniem Krajowej Administracji Skarbowej¹⁶) w kwocie 796 043,0 tys. zł i decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych (25,5%) w kwocie 680 769,5 tys. zł. W stosunku do 2023 r. w obydwu ww. kategoriach nastąpił spadek zaległości netto odpowiednio o 3,9%¹⁷ i 10,3%¹⁸. Zaległości netto wynikające z deklaracji podatkowych w kwocie 608 249,9 tys. zł stanowiły 22,8% zaległości netto ogółem i wzrosły o 10,3% w stosunku do stanu na koniec 2023 r.¹⁹ Z decyzji naczelników urzędów skarbowych wynikało 18,4% zaległości netto, tj. kwota 491 440,9 tys. zł, która zmalała w stosunku do roku poprzedniego o 6,0%²⁰. Pozostałe zaległości netto w kwocie 95 776,0 tys. zł (3,6%) wynikały z decyzji organów II instancji i wzrosły o 23,0% w stosunku do stanu na koniec 2023 r.²¹

(akta kontroli Tom I str. 14-15, 217, 219-223)

Naczelnik US wyjaśniła, że na zmiany stanu zaległości w stosunku do 2023 r. Urząd Skarbowy miał ograniczony wpływ. Zmiany te, mogły być spowodowane m.in. odnotowanym w 2024 r. wzrostem kwoty wyegzekwowanych zaległości w stosunku do 2023 r. o 48 925 tys. zł oraz poprawą wskaźnika szybkości podejmowania działań windykacyjnych, z poniżej 22 dni w 2023 r. do poniżej 19 dni w 2024 r. Na odnotowany w 2024 r. spadek zaległości netto wynikający z decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych i decyzji naczelników urzędów skarbowych wpływ miała liczba i kwota należności określonych ww. decyzjami. Na spadek zaległości wpływ miały również niższe kwoty przypisów z deklaracji oraz decyzji lub ich brak na Centralnych Kartach Kontowych poszczególnych podatników. Różnice odnotowano także w zakresie wpłaty na poczet należności i zaległości wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²². W 2023 r. była to łączna kwota 2 263,00 zł natomiast w 2024 r. – 2 960 150,00 zł. Na wzrost zaległości wymagalnych wynikających z deklaracji podatkowych wpływ miały w szczególności deklaracje VAT złożone w 2024 r., które wygenerowały zaległości w podatku od towarów i usług w kwocie 93 543,0 tys. zł. Naczelnik US wyjaśniła ponadto, że na wzrost kwoty odpisu wpływ miał m.in. odpis zaległości przedawnionych dot. S... Sp. z o.o. W czerwcu 2024 r., przedawnieniu uległy zaległości podatkowe ww. Spółki z tytułu podatku VAT za okres maj, lipiec-

¹² Na koniec 2023 r. kwota należności podatkowych pozostałych do zapłaty wyniosła ogółem 3 202 474,0 tys. zł w tym zaległości netto 2 738 781,5 tys. zł.

¹³ W 2023 r. odpisano z tytułu przedawnienia 218 486,7 tys. zł.

¹⁴ Kwoty odpisanych w 2024 r. zaległości z tytułu przedawnienia z terminem przedawnienia w 2024 r. wyniosły: 292 824,9 tys. zł

¹⁵ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.).

¹⁶ Dalej: KAS.

¹⁷ Na koniec 2023 r. zaległości netto wynikające z decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej wydanych do 1 marca 2017 r. (przed powstaniem KAS) wynosiły 828 191,1 tys. zł.

¹⁸ Na koniec 2023 r. zaległości netto wynikające z decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych wyniosły 758 787,8 tys. zł.

¹⁹ Na koniec 2023 r. zaległości netto wynikające z deklaracji podatkowych wyniosły 551 224,2 tys. zł.

²⁰ Na koniec 2023 r. zaległości netto wynikające z decyzji naczelników urzędów skarbowych wyniosły 522 704,3 tys. zł.

²¹ Na koniec 2023 r. zaległości netto wynikające z decyzji organów II instancji wyniosły 77 874,2 tys. zł.

²² Dz.U. z 2024 r. poz. 361, ze zm. Dalej ustawa o podatku od towarów i usług.

grudzień/2016 (11 768 545,00 zł), styczeń-grudzień/2017 (91 769 550,15 zł.) na łączną kwotę zaległości 92 659 350,75 zł. Powyższa kwota stanowiła 82,56% różnicy wzrostu odpisów zaległości podatkowych w 2024 r. w stosunku do 2023 r.

(akta kontroli Tom I str. 13-20, 217, 221-223, Tom III str. 179-183, 203-212)

W kwietniu 2024 r. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów,²³ przekazał Naczelnikom US stanowisko Ministerstwa Finansów²⁴ w przedmiocie stosowania przepisu art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa do zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym.

Skutkiem zaleceń/wytycznych w nim zawartych miała być m.in. analiza wymagalności zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, a w przypadku stwierdzenia przedawnienia, ich odpisanie i realizacja czynności umożliwiających wykreślenie ustanowionych zabezpieczeń. Wskazywano, że konsekwencją uznania zaległości za przedawnione musi być zakończenie postępowania egzekucyjnego.

(akta kontroli Tom I str. 127-130)

Naczelnik US poinformowała, że zakres tematyczny ww. pisma dotyczył 1 689 spraw, których analiza trwa i odbywa się w sposób sukcesywny, w oparciu o raport przedawnień sporządzony z systemu POLTAX2BPlus²⁵. W 2024 r. przeanalizowano łącznie 250 pozycji zaległości, z których odpisano jako przedawnione 175 na łączną kwotę 2 637,0 tys. zł. Termin przedawnienia 17 z ww. 175 spraw, na łączną kwotę 26,6 tys. zł, upływał z końcem 2024 r. Naczelnik US podkreśliła, że każda sprawa rozpatrywana była odrębnie, m.in. w związku z koniecznością weryfikacji, czy zobowiązanie się przedawniło. Odnośnie zastosowania się do wskazanego ww. piśmie przez Dyrektora Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów sposobu postępowania, pomimo obowiązywania art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, Naczelnik US wyjaśniła, że realizowano wytyczne wynikające z ww. pisma dokonując odpisów w sposób w nim wskazany²⁶.

(akta kontroli: Tom I str. 221-228, Tom II str. 98-237, Tom III str. 172-178)

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

²³ za pośrednictwem Dyrektora IAS w Warszawie

²⁴ Pismo Dyrektora Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 23 kwietnia 2024 r., znak DPP6.851.12.2024.CNNM.

²⁵ w którym jako wskaźnik wskazano zabezpieczenia-hipotekę/zastaw skarbowy.

²⁶ Pismo Dyrektora Departamentu Poboru Podatków z 10 maja 2024 r. znak DPP6.851.13.2024 przekazujące stanowisko dotyczące odpisywania zaległości przedawnionych – art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

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 związku z pismem z dnia 23 kwietnia 2024 r., nr DPP6.851.12.2024.CNMM, realizował wytyczne organu 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 o Krajowej Administracji Skarbowej, m.in. ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów, wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych oraz wykonywanie egzekucji administracyjnej – naczelnik urzędu skarbowego zobowiązany jest, w pierwszej kolejności do dokonania samodzielnej wykładni przepisów prawa.

W skomplikowanym stanie prawnym, związanym z interpretacją 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 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.

1.2. Zadania w zakresie egzekwowania zaległości podatkowych w Urzędzie realizował pion poboru i egzekucji, podlegający organizacyjnie Trzeciemu Zastępcy Naczelnika. Prowadzenie spraw m.in. w zakresie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego²⁷ oraz wystawianie i przekazywanie do organów egzekucyjnych tytułów wykonawczych i wniosków egzekucyjnych, a także poszukiwanie majątku zobowiązanych oraz koordynowanie oceny i analizy ryzyka dotyczących braku wykonania zobowiązań podatkowych w wyniku przedawnienia, należało do zadań Pierwszego i Drugiego Działu Spraw Wierzycielskich²⁸. Prowadzenie postępowań egzekucyjnych, w tym badanie prawidłowości otrzymanych tytułów wykonawczych, poszukiwanie majątku zobowiązanych w ramach prowadzonych postępowań egzekucyjnych i zabezpieczających, należało do Działów Egzekucji Administracyjnej²⁹. Sposób postępowania z zaległościami w Urzędzie uregulowano m.in. w *Instrukcji w sprawie postępowania z zaległościami podatkowymi*³⁰, w *Standardach w obszarze egzekucji administracyjnej* i *Standardach w obszarze egzekucji w administracyjnej z nieruchomości*³¹.

(akta kontroli Tom I str. 53-67, 77-94, 230-281, Tom II str. 436, Tom III str. 434-444)

A. Badaniem szczegółowym objęto dochodzenie zobowiązań podatkowych od dziewięciu dłużników na łączną kwotę 441 861,6 tys. zł, (z czego 440 764, 2 tys. zł, tj. 99,8% dotyczyło zaległości największych dłużników³² i stanowiło 16,1% zaległości netto na koniec 2023 r. i 16,5% na koniec 2024 r.). Zaległości w podatku od towarów i usług stanowiły 99,99%³³. zaległości netto objętych badaniem.

(akta kontroli Tom II str. 438-527, Tom III str. 1-170, 339-434, 457-460)

Badanie wykazało m.in., że w przypadku wszystkich badanych zaległości ww. dłużników zostały wystawione tytuły wykonawcze (łącznie 74³⁴), a w ich treści wskazano podstawę prawną braku obowiązku doręczenia upomnienia, bądź datę doręczenia upomnienia, odpowiednio w 49 i 25 przypadkach. Wszystkie badane tytuły wykonawcze zawierały elementy wymienione w art. 27 upea, zostały sporządzone zgodnie ze wzorem określonym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 marca 2024 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej³⁵ oraz były zgodne ze wzorami obowiązującymi na dzień ich wystawienia³⁶. Kwoty

²⁷ w tym działań informacyjnych i dyscyplinujących, wystawianie i doręczanie upomnień

²⁸ SEW-1 i SEW-2.

²⁹ SEE-1 i SEE-2

³⁰ Komunikat nr 30/2023 Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście z dnia 29 grudnia 2023 r. w sprawie wprowadzenia „Instrukcji w sprawie postępowania z zaległościami podatkowymi”.

³¹ Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie przekazał do wiadomości i stosowania Standardy w obszarze egzekucji administracyjnej przy piśmie z 8 września 2022 r. znak 1401-IEE3.711.5.14.2022.1.JO, UNP:1401-22-226871, natomiast Standardy w obszarze egzekucji administracyjnej z nieruchomości przy piśmie z 31 stycznia 2023 r. r. znak 1401-IEE3.711.5.14.2022.1.JO, UNP:1401-23-030154.

³² Badaniem objęto zaległości netto pięciu największych dłużników na łączną kwotę 440 764 293,40 zł.

³³ Badaniem objęto zaległości netto w podatku od towarów i usług w kwocie 441 829 203,3 zł.

³⁴ Przy czym wszystkie badane tytuły zostały wystawione przed 2024 r. tj. w latach 2013-2023.

³⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 431.

³⁶ Odpowiednio: Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 12 stycznia 2021 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 1856) - Wejście w życie: 20 lutego 2021 r., Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2020 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej (Dz. U. z 2020 r. poz. 968) - Wejście w życie: 30 lipca 2020 r.,

wykazane w ww. tytułach wykonawczych odpowiadały kwotom wynikającym z ewidencji księgowej (centralnych kart kontowych podatników) w datach wystawienia tytułów wykonawczych.

W prowadzonych na podstawie badanych tytułów wykonawczych postępowaniach egzekucyjnych, umorzonych w okresie od 31 marca 2014 r. do 21 kwietnia 2023 r., stan majątkowy dłużników oraz źródła dochodów ustalano z uwzględnieniem obowiązujących *Standardów w obszarze egzekucji administracyjnej* poprzez monitorowanie danych w systemach: Egapoltax, WHTAX, e-Orus, K@WA, platforma analityczna, WRO-system (JPK), CEPIK, Księgi Wieczyste, CRCM, Podatnik 360. W żadnej ze spraw nie wznowiono w 2024 r. postępowania egzekucyjnego.

W stwierdzonych przypadkach ujawnienia informacji o majątku ruchomym³⁷ oraz nieruchomym³⁸ w przypadku jednego z dłużników podjęto niezwłocznie czynności egzekucyjne zmierzające do zaspokojenia wierzyciela. Przyczyną nieprzeprowadzenia egzekucji z przedmiotów ruchomych i nieruchomości zobowiązanego był brak możliwości ustalenia miejsca przechowywania ruchomości, a w przypadku nieruchomości odstąpienie przez właściwego Naczelnika US³⁹ od wszczęcia egzekucji z nieruchomości ze względu na poniesienie kosztów egzekucyjnych niewspółmiernych w stosunku do możliwych do uzyskania kwot.

Wobec wszystkich dziewięciu dłużników umorzono postępowanie egzekucyjne w związku z bezskutecznością egzekucji na podstawie art. 59 § 2 upea⁴⁰ (postanowienia wydawano w latach: 2014, 2015, 2016, 2019, 2023), co było uzasadnione i zostało poprzedzone zgromadzonym materiałem dowodowym dotyczącym majątku i źródeł dochodów zobowiązanych.

Po umorzeniu postępowań egzekucyjnych pracownicy SEW-2, systematycznie, od sześciu do 12 miesięcy od umorzenia postępowania egzekucyjnego, poszukiwali majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanych m.in. poprzez ww. bazy danych.

W pięciu z dziewięciu badanych spraw wydano decyzje o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich⁴¹. W pozostałych czterech przypadkach, po umorzeniu postępowania egzekucyjnego, podejmowano działania mające na celu orzeczenie o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. W trzech z ww. czterech przypadków, w wyniku analizy, odstąpiono od wszczęcia postępowania ustalającego odpowiedzialność za zobowiązania podatnika na osoby trzecie, z uwagi na m.in.: brak możliwości ustalenia wystarczających danych identyfikacyjnych zarządu⁴²; zidentyfikowane zaległości podatkowe

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2016 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej (Dz. U. z 2018 r. poz. 850) - Wejście w życie: 6 września 2016 r., rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 maja 2014 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej (Dz. U. z 2014 r. poz. 650).

³⁷ W sprawie nr DUS 1-9.

³⁸ W sprawie nr DUS 1-9.

³⁹ Wniosek o wszczęcie egzekucji przekazany na podstawie art. 22 § 1 upea do naczelnika właściwego miejscowo ze względu na położenie nieruchomości.

⁴⁰ Postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku, gdy dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne.

⁴¹ DUS 1-2, DUS 1-3, DUS 1-4, DUS 1-5, DUS 1-8.

⁴² DUS 1-1.

osoby odpowiedzialnej za zobowiązania Spółki, przy jednoczesnym braku dochodów oraz majątku, do którego mogłaby być skierowana egzekucja⁴³; braku możliwości zgromadzenia materiału dowodowego w terminie określonym w art. 118 Ordynacji podatkowej⁴⁴. W jednym z ww. czterech przypadków, w trakcie kontroli wszczęto postępowanie w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności za zobowiązania dłużnika osób trzecich. Poza jedną z ww., czterech spraw, nie stwierdzono nieprawidłowości w podejmowanych przez Naczelnika US działaniach, mających na celu orzeczenie o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, co szczegółowo opisano w *sekcji stwierdzone nieprawidłowości*.

W dwóch przypadkach naczelnicy właściwych urzędów skarbowych⁴⁵ dla dochodzenia zobowiązań wynikających z decyzji orzekających o odpowiedzialności osób trzecich, nie przystąpili do egzekucji na podstawie art. 29 § 2 pkt 2 upea z uwagi na uprawdopodobnienie, że nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne oraz w jednym dodatkowo z uwagi na zgon zobowiązanego.

Zobowiązania podatkowe w żadnej z dziewięciu badanych spraw nie uległy przedawnieniu, w tym w przypadku dwóch dłużników⁴⁶ w wyniku zastosowania środka egzekucyjnego przerywającego bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. W ośmiu z dziewięciu badanych spraw⁴⁷ bieg terminu przedawnienia został zawieszony w związku z zawiadomieniem podatnika zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej o wszczętym postępowaniu karnym skarbowym. Z-ca Naczelnika US wyjaśniła, że prawdopodobną przyczyną braku wszczęcia postępowania o wykroczenie skarbowe w jednej ze spraw, pomimo złożonego wniosku w 2021 r.⁴⁸, mogło być przeoczenie⁴⁹.

W czterech⁵⁰ z dziewięciu badanych spraw stwierdzono rozbieżności dat pomiędzy datą postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego a datą zaewidencjonowania w systemie Egapoltax zakończenia postępowania egzekucyjnego, przy czym dotyczyło to lat 2014, 2015 oraz 2019⁵¹. We wszystkich przypadkach zaewidencjonowana w systemie data zakończenia postępowania egzekucyjnego była wcześniejsza od daty podpisania postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego. Różnice wynosiły od 1 do 101 dni.

Spośród dziewięciu badanych spraw, w dwóch przypadkach wyegzekwowano łącznie 131,3 tys. zł, przy czym w roku 2024 - 0 zł, co stanowiło 0,03% badanej kwoty zaległości.

(akta kontroli Tom II str. 438- 527, Tom III str. 1-170, 339- 434, 457-460)

B. Badaniem szczegółowym objęto 10 postępowań egzekucyjnych umorzonych w 2024 r.⁵² w związku z bezskutecznością egzekucji, obejmujących

⁴³ DUS1-6 i DUS1-7.

⁴⁴ DUS 1-9

⁴⁵ DUS 1- 2, DUS-1-4.

⁴⁶ DUS 1-6, DUS 1-9.

⁴⁷ DUS 1-1, DUS 1-2, DUS 1-3, DUS 1-4, DUS 1-5, DUS 1-6, DUS 1-7, DUS 1-8.

⁴⁸ tj. poza okresem objętym kontrolą

⁴⁹ DUS 1-9.

⁵⁰ DUS 1-1, DUS 1-2, DUS 1-3, DUS 1-7.

⁵¹ tj. poza okresem objętym kontrolą

⁵² Dobrane w sposób celowy postępowania egzekucyjne obejmowały zaległości podatkowe na kwotę od 50,0 tys. zł do 500,0 tys. zł.

zobowiązania podatkowe 10 dłużników na łączną kwotę 1 988, 9 tys. zł, w tym 1 220,6 tys. zł (61,4%) stanowiły zaległości w podatku od towarów i usług.

(akta kontroli Tom II str. 243-424, Tom III 457-460)

Stan majątkowy zobowiązanych oraz źródła ich dochodów ustalono z uwzględnieniem *Standardów w obszarze egzekucji administracyjnej*. We wszystkich badanych przypadkach majątku poszukiwano m.in. poprzez weryfikację elektronicznych baz danych, w szczególności: Ognivo, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Centralna Informacja Ksiąg Wieczystych, CEPIK, WRO-SYSTEM, e-ORUS oraz wezwanie zobowiązanego i/lub członków zarządu do złożenia oświadczenia o posiadanym majątku i źródłach dochodu odpowiednio, zgodnie z art. 37b upea oraz na podstawie 36 upea.

W badanych 10 sprawach bez opóźnień zastosowano środki egzekucyjne: w dziewięciu przypadkach dokonano zajęć rachunków bankowych⁵³, ponadto w dwóch przypadkach dokonano zajęcia innej wierzytelności pieniężnej⁵⁴. W wszystkich badanych przypadkach przydzielono tytuł poborcy skarbowemu i wykonano czynności w terenie, polegające m.in. na zweryfikowaniu istnienia siedziby (stwierdzenie istnienia tzw. „biur wirtualnych”).⁵⁵

Umorzenie badanych postępowań egzekucyjnych ze względu na bezskuteczność egzekucji było we wszystkich badanych sprawach uzasadnione i oparte o zgromadzony materiał dowodowy.

W sześciu z dziesięciu badanych spraw postępowanie egzekucyjne zakończono zgodnie z rekomendacjami określonymi w *Standardach w obszarze egzekucji administracyjnej* w ciągu sześciu miesięcy. W pozostałych trzech przypadkach postępowania prowadzono od 181 do 365 dni⁵⁶, a w jednym powyżej 365 dni (1024 dni)⁵⁷. We wszystkich przypadkach prawidłowo zaewidencjonowano w systemie daty postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego.

Przyczynami postępowań prowadzonych powyżej 180 dni było w trzech przypadkach⁵⁸ ujawnienie w toku prowadzonej egzekucji nowych składników majątku, do którego organ egzekucyjny skierował zajęcia oraz częściowa, cykliczna realizacja zajęć przez dłużników zajętej wierzytelności, co uniemożliwiało wcześniejsze zakończenie postępowania egzekucyjnego w związku z bezskutecznością egzekucji.

W jednym przypadku zobowiązana Spółka nie posiadała organu uprawnionego do reprezentacji w związku ze śmiercią Prezesa, w związku z czym wystąpiono w październiku 2023 r. do Sądu o wyznaczenie kuratora do postępowań egzekucyjnych. Sąd w styczniu 2024 rozszerzył uprawnienia kuratora Spółki do reprezentowania w postępowaniu egzekucyjnym, co umożliwiło doręczenie Spółce 31 stycznia 2024 r. odpisów tytułów wykonawczych i 5 lutego 2024 zakończenie postępowania egzekucyjnego w związku ze stwierdzoną bezskutecznością egzekucji. Ww. okoliczności powodujące wydłużenie czasu trwania postępowań egzekucyjnych, mieściły się w przewidzianych

⁵³ DUS 2-2, DUS 2-3, DUS 2-4, DUS 2-5, DUS 2-6, DUS 2-7, DUS 2-8, DUS 29, DUS 2-10.

⁵⁴ DUS 2-5, DUS 2-10.

⁵⁵ DUS 2-1, DUS 2-2, DUS 2-3, DUS 2-4, DUS 2-5, DUS 2-6, DUS 2-7, DUS 2-8, DUS 2-9, DUS 2-10.

⁵⁶ DUS 2-6.

⁵⁷ DUS 2-9.

⁵⁸ DUS 2-7, DUS 2-9, DUS 2-10.

w Standardach w obszarze egzekucji administracyjnej przypadkach, w których postępowanie może trwać dłużej niż sześć miesięcy⁵⁹.

W żadnej z badanych spraw przerwy między czynnościami egzekucyjnymi nie wyniosły więcej niż 60 dni.

Spośród 10 badanych postępowań egzekucyjnych umorzonych w 2024 r. w związku z bezskutecznością egzekucji, przed umorzeniem postępowania egzekucyjnego, w czterech przypadkach wyegzekwowano łącznie 466,7 tys. zł, co stanowiło 23,5% badanej kwoty zaległości, przy czym w roku 2024 – 440,1 tys. zł

(akta kontroli Tom II str. 243-424, Tom III str. 457-460)

1.3 Zasady dochodzenia należności przez Naczelnika US, w okresie poprzedzającym wszczęcie postępowania egzekucyjnego⁶⁰, uregulowano w *Instrukcji w zakresie postępowania z zaległościami podatkowymi*⁶¹.

Wskazano w niej m.in., że dobór środków doprowadzających do wypełnienia obowiązków podatkowych lub przerwania procesu generowania zaległości podatkowych przeprowadza się z uwzględnieniem ekonomiki działań w danej sprawie.

Dodatkowo *Instrukcją w sprawie orzekania o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich* Naczelnik US określił sposób postępowania wobec zaległości podatkowych, w stosunku, do których organ egzekucyjny wydał postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego ze względu na bezskuteczność egzekucji.

Cyklicznie monitorowano również wymagalność zobowiązań podatkowych w oparciu o generowany raport *zaległości przedawnionych z systemu POLTAX2BPlus*. Poprawność zapisów ujętych ww. raporcie podlegała, przed dokonywaniem odpisów zaległości przedawnionych, dodatkowej weryfikacji przez powołany *Zespół ds. analizy zaległości przedawnionych oraz przyczyn przedawnienia spraw*.

W przypadkach potwierdzenia przedawnienia zobowiązań podatkowych dokonywano odpisów, a w przypadkach, w których identyfikowano okoliczności powodujące wymagalność zobowiązań, wskazywano dalszy sposób postępowania⁶².

W 2024 r., w wyniku weryfikacji ww. *raportu zaległości przedawnionych* dla 7 808 przypadków, w 7 681 potwierdzono przedawnienie zobowiązań podatkowych, a w 127 w wyniku ujawnienia nowych informacji⁶³, potwierdzono wymagalność zobowiązania.

(akta kontroli Tom I str. 53-76, Tom III str. 184, 435-444)

Naczelnik US wyjaśniła m.in., że zaległości podatkowe były monitorowane

⁵⁹ Tj. m.in. realizowane jest zajęcie wierzytelności, egzekucja z pieniędzy lub prawo majątkowe a zobowiązany nie posiada innego majątku, z którego skutecznie można by przeprowadzić egzekucję; toczy się inne postępowanie mające wpływ na czas trwania egzekucji.

⁶⁰ w tym dotyczące monitorowania sald zaległości na centralnych kartach kontowych i zapłaty należności podatkowych, podejmowania działań informacyjnych i dyscyplinujących, wystawianie upomnień, wystawianie i przekazywanie tytułów wykonawczych do organów egzekucyjnych oraz podejmowanie innych działań służących wykonaniu zobowiązań podatkowych.

⁶¹ Komunikat 30/2023 Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście z dnia 29 grudnia 2023 r.

⁶² Komunikat nr 3/2024 Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście z dnia 25 stycznia 2024 r. w sprawie Zespołu ds. analizy zaległości przedawnionych oraz przyczyn przedawnienia.

⁶³ w tym m.in. związanych z nieprawidłową migracją danych z systemu EGAPOTAX do POLTAX2BPlus, potwierdzeniem układów ratalnych udzielonych przez właściwego US w przypadku zmiany właściwości miejscowej podmiotu oraz prowadzonych postępowań karnych skarbowych.

w Urzędzie w procesie ciągłym, w szczególności we współpracy pracowników działów ds. wierzyciela i egzekucji administracyjnej, m.in. poprzez generowanie odpowiednich raportów z systemów informatycznych i aplikacji (POLTAX2B PLUS) od trzech do pięciu razy w tygodniu. Analizowane raporty zawierały m.in. informacje o przypisach zaległości podatkowych, dla których nie odnotowywano wpłat. Zaległości niebudzące wątpliwości niezwłocznie obejmowane były upomnieniami. Po otrzymaniu zwrotnego potwierdzenia odbioru upomnienia, w przypadku, gdy zaległość nie została uregulowana, bezzwłocznie wystawiany był tytuł wykonawczy, a sprawa przekazywana do właściwego organu egzekucyjnego. W przypadku zaległości, których zasadność wymagała dodatkowej weryfikacji, podejmowano działania mające na celu wyjaśnianie wątpliwości. Cyklicznie sporządzany był raport⁶⁴ zaległości z doręczonym upomnieniem, nieobjętym tytułem wykonawczym, celem wystawienia tytułów wykonawczych. Dodatkowo, w stwierdzonych przypadkach braku informacji o doręczeniu przesyłki po 30 dniach od wysłania, weryfikowano za pośrednictwem strony internetowej Poczty Polskiej etap doręczenia, na jakim znajduje się przesyłka, po czym podejmowano dalsze działania, mające na celu dochodzenie należności, w tym wystawienie tytułu wykonawczego.

Monitorowaniu zaległości podatkowych służył również generowany z systemu WHTAX raz w miesiącu raport, obrazujący osiągnięte wartości mierników regionalnych, które były poddawane analizie. W szczególności weryfikowano dane dotyczące *Wskaźnika zaległości wymagalnych, wobec których nie podjęto czynności, Wskaźnika zaległości wymagalnych, na które wystawiono TW, Wartość Wskaźnika szybkości podejmowania działań windykacyjnych, liczonego dla zaległości wymagalnych jako średni upływ czasu (w dniach) od daty, od której możliwe było podjęcie działań windykacyjnych do daty wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego*. W oparciu o ww. dane analizowano m.in. przyczyny braku podjęcia czynności w okresie sprawozdawczym. Celem dochodzenia zaległości podatkowych analizowano również możliwość przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatnika na osoby trzecie, po umorzeniu postępowań egzekucyjnych w związku z bezskutecznością egzekucji. W przypadkach, w których ustalenie osób odpowiedzialnych było możliwe, podejmowano działania mające doprowadzić do wydania decyzji orzekającej o odpowiedzialności osób trzecich.

Jako jeden ze sposobów monitorowania egzekwowania zaległości podatkowych, Naczelnik US wskazała ponadto na analizę zobowiązań podatkowych największych dłużników, która była wykonywana na podstawie raportu sporządzonego w systemie Poltax2B Plus - *Wykaz największych dłużników*. W wyżej wymienionej grupie ujęte były zarówno podmioty, wobec których prowadzone było postępowanie egzekucyjne, jak i te, wobec których postępowanie egzekucyjne zostało umorzone. W trakcie analizy weryfikowano dane dotyczące majątku, m.in. kierowano zapytania do ZUS, sprawdzano bazy danych urzędu - Podatnik 360, Poltax2BPlus, WRO-System celem przekazania właściwemu organowi egzekucyjnemu informacji o nowych składnikach majątkowych; sprawdzano, czy wobec dłużnika nie toczy się postępowanie upadłościowe, restrukturyzacyjne, likwidacyjne; ustalano daty, w których upływają terminy przedawnienia, biorąc pod uwagę okresy zawieszenia biegu terminu przedawnienia czy jego przerwanie.

(akta kontroli Tom I str. 23-28)

⁶⁴ Dostępny w systemie Poltax2B Plus – WB.R.4.51.

W latach 2021-2024 r., w porównaniu rok do roku, poprawiała się sprawność organu podatkowego. Wskaźnik szybkości podejmowania działań windykacyjnych⁶⁵ wyniósł odpowiednio, średnio poniżej: 19 dni w 2024 r., 22 dni w 2023 r., 27 dni w 2022 r. i 38 dni w 2021 r. (akta kontroli Tom I str. 31)

Naczelnik US wyjaśniła, że czynnikiem wpływającym na poprawę sprawności organu podatkowego jest szybka obsługa dokumentów od momentu ich wpływu oraz sprawne wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego, w tym wystawianie i doręczanie upomnień oraz wystawianie i przekazywanie do organów egzekucyjnych tytułów wykonawczych.

(akta kontroli Tom I str. 31-32, Tom III str. 206-212)

Organ egzekucyjny wyegzekwował w 2024 r. 240 495,7 tys. zł zaległości podatkowych, w tym 197 191,6 tys. zł z własnych tytułów wykonawczych, co stanowiło 30,4% średniego stanu zaległości na koniec 2023 r.⁶⁶ i 2024 r.⁶⁷. W 2024 r. liczba tytułów wykonawczych do załatwienia przez organ egzekucyjny wyniosła 45 769 i była niższa niż w latach 2021-2023 o: 7 166 w 2021 r.⁶⁸, 2 676 w 2022 r.⁶⁹ i 236 w 2023 r.⁷⁰

W stosunku do 2021 i 2022 r., w 2024 r. spadła również odpowiednio o 4 877⁷¹ i 2 381⁷² liczba tytułów wykonawczych obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa, która wyniosła 25 042, natomiast wzrosła w stosunku do 2023 r. o 924⁷³.

Na koniec 2024 r. kwota zaległości z tytułów wykonawczych do załatwienia, obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa, wyniosła 890 144,4 tys. zł i była wyższa od zaległości w 2021 r. o 249 818,5 tys. zł i o 232 654,7 tys. zł w 2022 r., natomiast była niższa o 873 213,9 tys. zł w porównaniu do 2023 r.

(akta kontroli Tom I str. 31, Tom II str. 240-242)

Na koniec 2024 wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych⁷⁴, obejmujących zaległości podatkowe, wyniósł 57% i był wyższy od wartości osiągniętych w latach 2021-2023, odpowiednio o: 15 punktów procentowych, 9 p.p., 5 p.p.

(akta kontroli Tom III str. 206-209)

Naczelnik US wyjaśniła, że wpływ na spadek zaległości objętych tytułami wykonawczymi w 2024 r., w porównaniu do 2023 r. oraz poprawę ww. wskaźników m.in. miała zmiana przepisu art. 80 § 1 pkt 1 upea,

⁶⁵ Liczony dla zaległości wymagalnych jako średni upływ czasu (w dniach) od daty, od której możliwe jest podjęcie działań windykacyjnych do daty wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego.

⁶⁶ W 2023 r. kwota objęta tytułami wykonawczymi obejmującymi podatki stanowiące dochody budżetu państwa wyniosła 1 763 358,3 tys. zł w tym z własnych tytułów wykonawczych 741 813,4 tys. zł.

⁶⁷ W 2024 r. kwota objęta tytułami wykonawczymi obejmującymi podatki stanowiące dochody budżetu państwa wyniosła 890 144,4 tys. zł w tym z własnych tytułów wykonawczych 197 191,6 tys. zł. Średnia arytmetyczna zaległości objętych własnymi tytułami wykonawczymi na koniec 2023 i 2024 r. wyniosła 648 501,8 tys. zł.

⁶⁸ W 2021 r. liczba tytułów wykonawczych do załatwienia przez organ egzekucyjny wyniosła 52 935.

⁶⁹ W 2022 r. liczba tytułów wykonawczych do załatwienia przez organ egzekucyjny wyniosła 48 445.

⁷⁰ W 2023 r. liczba tytułów wykonawczych do załatwienia przez organ egzekucyjny wyniosła 46 005.

⁷¹ W 2021 r. liczba tytułów wykonawczych obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa wyniosła 29 919.

⁷² W 2022 r. liczba tytułów wykonawczych obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa wyniosła 27 423.

⁷³ W 2023 r. liczba tytułów wykonawczych obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa wyniosła 24 118.

⁷⁴ Liczony jako wskaźnik relacji liczby tytułów wykonawczych załatwionych w danym okresie do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w tym okresie.

obowiązująca od 25 marca 2024 r., obligująca banki do niezwłocznego przekazywania kwot zajętych na rachunkach bankowych zobowiązanych⁷⁵. Wpływ na poprawę ww. wskaźnika miało również wykonanie planowanej wartości miernika określonego przez Dyrektora IAS w Warszawie na 2024 r. (którego wartość w porównaniu do roku 2023 r. wzrosła z kwoty 162 664 tys. zł do kwoty 203 493 tys. zł, tj. o 40 829 tys. zł). Organ egzekucyjny podejmował ponadto działania egzekucyjne w celu zwiększenia efektywności prowadzonych postępowań egzekucyjnych. W tym celu kontaktowano się m.in. telefonicznie ze zobowiązanymi i osobami ich reprezentującymi, przypominając o konieczności uregulowania zaległości w tut. organie egzekucyjnym; zwiększono liczbę pracowników wykonujących czynności egzekucyjne w terenie; korzystano z pomocy państw członkowskich Unii Europejskiej w dochodzeniu należności i w konsekwencji tych działań kierowano wnioski o odzyskanie należności pieniężnych na Litwę w celu egzekucji środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku w Revolut Bank UAB z siedzibą na Litwie. Kierowano też wezwania w trybie art. 36 upea do osób reprezentujących Spółki i w trybie art. 37b upea. – do wszystkich zobowiązanych pozostających w obsłudze tut. organu egzekucyjnego, w celu złożenia oświadczenia o posiadanym majątku i źródłach dochodu, w tym o wskazanie: nieruchomości, ruchomości, papierów wartościowych, praw majątkowych, posiadanych rachunków bankowych, uzyskiwanych przychodów oraz wszelkich wierzytelności, ze wskazaniem wysokości należności. Uzyskane dane wykorzystywano do zastosowania środków egzekucyjnych w sytuacji pojawienia się składnika majątkowego, mogącego być przedmiotem egzekucji. Ponadto kierowano zapytania do systemu elektronicznego OGNIVO o rachunki bankowe do wszystkich zobowiązanych, kierowano zapytania do ZUS-u, dotyczące osób fizycznych i osób prawnych, o udostępnienie danych ze zbiorów ZUS, takich jak: wskazanie podmiotu będącego płatnikiem składek, numerów rachunków bankowych zgłoszone w dokumentach ubezpieczeniowych, numer rachunku bankowego, na który dokonano ostatniej wpłaty świadczenia, adres pocztowy, na który wysłano przekaz ostatniego świadczenia, rodzaje, tytuły i okresy aktualnych zgłoszeń do ubezpieczeń społecznego lub zdrowotnego, dane ewidencyjne i adresowe płatników składek. Na poprawę wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych w tut. Urzędzie miało ponadto także rozpowszechnienie wśród podatników usługi e-Urząd Skarbowy, która umożliwiła automatyzację załatwiania niektórych spraw przez KAS i ułatwiła klientom komunikację z urzędami skarbowymi. Naczelnik US podkreśliła również, że lata 2021-2023 charakteryzowały się zwiększonymi problemami finansowymi u Podatników ze względu na pandemię spowodowaną wirusem SARS-CoV-2. W tym czasie odnotowano zwiększony wpływ wniosków o rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnych, wobec których została wszczęta egzekucja. Ponadto, w okresie zagrożenia koronawirusem, organy KAS zostały zobligowane przede wszystkim do wsparcia obywateli i przedsiębiorców w okresie „zamrożenia gospodarki”. W ramach wsparcia obywateli i przedsiębiorców w czasie pandemii Rząd RP wprowadził szereg przepisów w ramach tzw. Tarcz Antykryzysowych, które spowodowały m.in. przesunięcie terminu składania zeznań podatkowych PIT o miesiąc oraz zeznań podatkowych CIT-8 o 3 miesiące, co w dalszej konsekwencji spowodowało wydłużenie czasu, jaki podatnicy mieli na uregulowanie należności wynikających z tych zeznań, co mogło się przełożyć na zmniejszenie zaległości do objęcia upomnieniami i tytułami wykonawczymi. Po

⁷⁵ Na podstawie art. 1 pkt 32 ustawy z dnia 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. z 2023 r. poz. 556

zniesieniu stanu epidemii na terenie Polski 16 maja 2022 r. oraz stanu zagrożenia epidemicznego spowodowanego zakażeniami wirusem SARS-CoV-2 z dniem 1 lipca 2023 r., gospodarka w kraju uległa pobudzeniu, w konsekwencji czego sytuacja finansowa podatników w roku 2024 zaczęła się stabilizować, co również mogło wpłynąć na poprawę wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych objętych egzekucją. (akta kontroli Tom III str.204-211)

W 2024 r. poprawiła się, w porównaniu do osiągniętej w latach 2021-2023, relacja kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi, która wyniosła 27% i była wyższa w stosunku do 2021 r. o 10 punktów procentowych, do 2022 r. o 1 p.p. i do 2023 r. o 16 p.p. Poziom ww. wskaźnika w roku 2024 wynika z wyższej, niż w latach ubiegłych, kwoty tytułów wykonawczych obejmujących podatki stanowiące dochody budżetu państwa załatwionych przez zapłatę, a także wyraźnie niższej niż w 2023 r. (choć wyższej niż w latach 2021 i 2022) kwoty tytułów do załatwienia.

(akta kontroli Tom I str. 219, 221 Tom II str. 240-242, Tom III str. 206-28)

W 2024 r. umorzono, z powodu bezskuteczności egzekucji, postępowania egzekucyjne prowadzone na podstawie 2200 tytułów wykonawczych obejmujących zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa na kwotę 136 452,1 tys. zł. Kwota umorzonych ww. zaległości była niższa w porównaniu do: 2021 r. o 191 565,6 tys. zł⁷⁶; 2022 r. o 201 751,2 tys. zł⁷⁷ i 2023 r. o 124 992,0 tys. zł⁷⁸. (akta kontroli Tom I str. 220)

Naczelnik US wyjaśniła, że na spadek kwoty umorzonych postępowań egzekucyjnych z uwagi na bezskuteczność prowadzonej egzekucji w 2024 r. wpływ miały m.in. działania Urzędu, mające na celu poprawę efektywności. Ponadto wskazała jako przyczynę zmiany wzrost liczby spraw, na podstawie których nie przystąpiono do egzekucji w trybie art. 29 § 2 upea, w tym na skutek uprawdopodobnienia, że egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których możliwe jest wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. Powyższe było podyktowane tym, że organy egzekucyjne w prowadzonym postępowaniu egzekucyjnym kierują się m.in. zasadą celowości egzekucji, zgodnie z którą celem postępowania egzekucyjnego jest bezpośrednie doprowadzenie do wykonania ciążących na zobowiązanym obowiązków, a nie wyrządzanie mu dolegliwości. Dlatego też, jeśli zachodzi przypuszczenie, że stosowanie środków przymusu wobec zobowiązanego będzie nieskuteczne, należy zapobiec nieefektywnym działaniom organu egzekucyjnego, dokonywaniu zajęć i innych czynności egzekucyjnych, po to tylko, żeby stwierdzić, po zebraniu materiału dowodowego, że egzekucja jest bezskuteczna i nie można wyegzekwować zaległości objętych tytułami wykonawczymi. Zastosowanie art. 29 § 2 pkt 2 upea pozwala również na efektywniejsze prowadzenie postępowań w tych sprawach, gdzie egzekucja nie jest bezskuteczna. (akta kontroli Tom III str. 209-211)

⁷⁶ Kwota umorzonych zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa w 2021 r. wyniosła 328 015,7 tys. zł.

⁷⁷ Kwota umorzonych zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa w 2021 r. wyniosła 338 203,3 tys. zł.

⁷⁸ Kwota umorzonych zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa w 2021 r. wyniosła 261 444,2 tys. zł.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie, stwierdzono nieprawidłowość polegającą na opóźnieniu wszczęcia postępowania w sprawie orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności osób trzecich za niewykonanie zobowiązania podatkowego.

30 września 2023 r. i 16 grudnia 2023 r. Trzeci Z-ca Naczelnika, pomimo informacji o źródłach dochodu Prezes [...] ⁷⁹ sp. z o.o. ⁸⁰, zawartej w *karcie weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności osób trzecich*, zatwierdziła tylko monitoring źródeł dochodu ww. Prezes Spółki, w miejsce wszczęcia postępowania o orzeczenie odpowiedzialności osób trzecich. Postanowienie o wszczęciu postępowania w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności osób trzecich zostało wydane dopiero w trakcie niniejszej kontroli 26 lutego 2025 r., tj. 515 dni od daty, w której wiadome były źródła dochodu osoby mogącej solidarnie odpowiadać za zobowiązania podatnika. Skutkiem opóźnienia było objęcie wszczętym postępowaniem tylko części zaległości w podatku od osób fizycznych dotyczących okresów: grudzień/2019 r. i styczeń-grudzień/2020, na łączną kwotę należności głównej 5642,00 zł.

Ww. postępowaniem nie objęto natomiast zaległości w podatku od towarów i usług za czwarty kwartał/2018 r. i trzeci kwartał/2019 r. ⁸¹ oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) za grudzień/2018, styczeń, kwiecień, czerwiec, sierpień-listopad/2019 ⁸² na łączną kwotę należności głównej 51 264,89 zł w związku z upływem 5-letniego terminu na wydanie decyzji co do tych zaległości. Zgodnie z art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej aby na osobę trzecią można było skutecznie rozciągnąć odpowiedzialność za zaległości podatkowe, konieczne jest wydanie decyzji o jej odpowiedzialności w terminie przewidzianym prawem. (akta kontroli Tom III str. 422-434, 436)

Naczelnik US wyjaśniła m.in., że w sprawie podjęto szereg działań mających na celu ustalenie, czy podatnik dysponuje wystarczającymi środkami finansowymi, które umożliwiłyby mu uregulowanie zaległości. Wyjaśniła, że z analizy obejmującej m.in. ocenę sytuacji majątkowej, dochodów, zobowiązań mających wpływ na spłatę należności przed upływem terminu przedawnienia zaległości na podmiocie pierwotnie zobowiązanym wynikało, że potencjalne możliwości regulowania zobowiązań przez podatnika są ograniczone. W związku z powyższym rokowania dotyczące skutecznej ściągальności należności w ww. kwotach były mało prawdopodobne, m.in. w związku z tym, że podatnik nie posiadał żadnych nieruchomości ani ruchomości, które mogłyby zostać spieniężone. Wyjaśniła ponadto, że ocena gospodarności postępowania, w szczególności wykorzystanie zasobów kadrowych i materiałowych oraz czasu poniesionego na realizację sprawy, powinny pozostawać w racjonalnej proporcji do możliwych do uzyskania efektów, co w jej ocenie miało miejsce.

Naczelnik US przytoczyła ponadto utrwalony w orzecznictwie pogląd zawarty w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach

⁷⁹ Na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 902), dalej: ustawa o dostępie do informacji publicznej oraz art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2022 r. poz. 1233), dalej: ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą przedsiębiorstwa. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.

⁸⁰ DUS 1-9.

⁸¹ Kwota należność z tytułu podatku od towarów i usług: 36 166,89 zł.

⁸² Kwota należności głównej z tytułu podatku od osób fizycznych: 15 098,00 zł.

z dnia 25 sierpnia 2015 r.⁸³ iż ostateczne postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego nie oznacza zwolnienia dłużnika od ciążącego na nim obowiązku, ani też nie można mu nadać waloru powagi rzeczy osądzonej. Oznacza to, że postępowanie egzekucyjne, które umorzono z przyczyn określonych w art. 59 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji można ponownie wszcząć, gdy zostanie ujawniony majątek lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne (art. 61 upea). Umorzenie postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 upea nie powoduje bowiem umorzenia należności objętych tytułem wykonawczym. Naczelnik US podkreśliła, że w wyniku zastosowania środków egzekucyjnych 8 kwietnia 2020 r. i 11 lutego 2022 r., przerywających bieg terminu przedawnienia należności Spółki [...] Sp. z o.o. w podatku od towarów i usług za drugi kwartał-czwarty kwartał/2018 oraz trzeci kwartał/2019 oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) za czerwiec-grudzień/2018 ,styczeń-kwiecień, czerwiec, sierpień-grudzień/2019, styczeń-grudzień/2020 pozostają nadal wymagalne i mogą być dochodzone od Spółki. Naczelnik US wyjaśniła, że systematycznie podejmuje czynności zmierzające do ujawnienia nowych składników majątkowych Zobowiązanego, celem ponownego wszczęcia postępowania egzekucyjnego, a w efekcie wyegzekwowania dochodzonych należności. Naczelnik US wskazała ponadto, że decyzja o rozpoczęciu postępowania podatkowego musi być poprzedzona szczegółową analizą sytuacji, aby zapewnić jak najlepsze wykorzystanie dostępnych zasobów publicznych i uniknąć działań, które mogłyby prowadzić do nieuzasadnionych kosztów lub nieefektywnego wykorzystania czasu.

(akta kontroli Tom III str. 202-204, 449-453, 461-463)

NIK nie kwestionuje, że decyzja o rozpoczęciu postępowania administracyjnego musi być poprzedzona szczegółową analizą sytuacji, aby zapewnić jak najlepsze wykorzystanie dostępnych zasobów publicznych i uniknąć działań, które mogłyby prowadzić do nieuzasadnionych kosztów lub nieefektywnego wykorzystania czasu. Natomiast kontrola w badanej sprawie wykazała, że opóźnienie o 515 dni w podjęciu postępowania, mającego na celu orzeczenie o odpowiedzialności Prezes za zobowiązania podatnika, spowodowało, że objęcie tym postępowaniem części zaległości okazało się niemożliwie w związku z upływem przewidzianego prawem pięcioletniego terminu na wydanie decyzji w tym zakresie.

V. Wnioski

Wnioski

W związku z wydaniem w trakcie kontroli postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich, Najwyższa Izba Kontroli odstępuje od sformułowania wniosku.

VI. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne sporządzono w formie dokumentu elektronicznego.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje

⁸³ sygn. akt I SA/G1 69/15

⁸⁴ Na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy o dostępie do informacji publicznej oraz art. 11 ust. 4 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą przedsiębiorstwa. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.

prawo zgłoszenia na piśmie⁸⁵ umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Warszawie. 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.

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

Warszawa, 24 marca 2024 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura NIK w Warszawie
p.o. Dyrektor
z upoważnienia p.o. Wicedyrektor
Wiesława Bronisz
/-/

[Kontrolerzy]

Małgorzata Keller-Boroszko
Główny specjalista kontroli
państwowej
/-/

Michał Wieloński
Specjalista kontroli państwowej
/-/

⁸⁵ 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 przy wykorzystaniu publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego na adres do doręczeń elektronicznych NIK. W przypadku zaś doręczania przesyłki listowej z zastrzeżeniami przez operatora wyznaczonego, NIK zwraca się z prośbą o dodatkowe przekazanie skanu tych zastrzeżeń na adres mailowy NIK wskazany w stopce na pierwszej stronie niniejszego wystąpienia.

Na podstawie art. 35c ust. 1 ustawy o NIK, w tekście wystąpienia pokontrolnego z dnia 24 marca 2025 r. nr LWA. 410.1.8.2025, sporządzonego w związku z kontrolą P/25/001 – *Wykonanie budżetu państwa w 2024 r. – egzekwowanie zaległości podatkowych budżetu państwa przez wybranych naczelników urzędów skarbowych*, skierowanego do Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, dokonano sprostowania oczywistej omyłki pisarskiej poprzez: – zastąpienie na str. 19 wiersz 7 zapisu wskazującego datę wystąpienia pokontrolnego jako „24 marca 2024 r.”, zapisem „24 marca 2025 r.”. Sprostowanie niniejszej omyłki nie podlega zaskarżeniu.

Warszawa 29 kwiecień 2025 r.

Dyrektor
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Warszawie

wz.

p.o. Wicedyrektor Delegatury

Delegatura w Warszawie

Wiesława Bronisz

/-/