



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura we Wrocławiu

LWR.410.1.6.2025

**Pani
Marta Reuter
Naczelnik Urzędu Skarbowego
w Legnicy**

Urząd Skarbowy w Legnicy
ul. Wrocławska 37
59-220 Legnica

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 we Wrocławiu
ul. marsz. Józefa Piłsudskiego 15-17, 50-044 Wrocław
tel. 48717118301, lwr@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Legnicy ¹ , ul. Wrocławska 37, 59-220 Legnica.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Marta Reuter, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Legnicy ² , od 1 marca 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	Artykuł 2 ust.1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu
Kontrolerzy	1. Magdalena Barzęc, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/16/2025 z 27 stycznia 2025 r. 2. Ryszard Puchała, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/23/2025 z 3 lutego 2025 r. (akta kontroli tom I, str. 1-4)

¹ Dalej: US w Legnicy.

² Dalej także: 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 Urzędu Skarbowego w Legnicy w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych budżetu państwa.
Zakres kontroli	Podstawą sformułowania oceny egzekwowania zaległości podatkowych budżetu państwa przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Legnicy były ustalenia dokonane w wyniku następujących działań kontrolnych: – przeglądu analitycznego należności pozostałych do zapłaty, w tym zaległości netto, z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, – weryfikacji podejmowanych przez naczelnika urzędu skarbowego działań jako wierzyciela oraz organu egzekucyjnego w stosunku wybranych należności. Opis ustaleń kontrolnych przedstawiono w części IV. <i>Opis ustalonego stanu faktycznego.</i>

III. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA Najwyższa Izba Kontroli ocenia w formie opisowej egzekwowanie zaległości podatkowych budżetu państwa.

Przy podejmowaniu działań wierzycielskich Naczelnik US przestrzegał przepisów regulujących dochodzenie zobowiązań podatkowych. Egzekucja administracyjna była wszczynana prawidłowo na podstawie tytułów wykonawczych, które zawierały wymagane elementy i zostały sporządzone według obowiązujących wzorów. Działania w zakresie egzekwowania należności Skarbu Państwa były co do zasady prowadzone prawidłowo, niezwłocznie wszczynano postępowania egzekucyjne stosując bez opóźnień odpowiednie środki egzekucyjne, a należności umarzano po wystąpieniu wymaganych przesłanek. Badanie przeprowadzone na próbie 15 analizowanych spraw obejmujących, według stanu na 31 grudnia 2024 r. 7% średniego stanu zaległości podatkowych na koniec 2023 r. i koniec 2024 r. w kwocie 11 750,9 tys. zł, wykazało, że w jednym przypadku tytuł wykonawczy nie został wystawiony niezwłocznie, do czego zobowiązywały obowiązujące w US w Legnicy procedury wewnętrzne. Analiza dokumentacji obejmującej kolejnych 11 spraw, postępowań egzekucyjnych umorzonych w 2024 r., na kwotę ogółem 1 849,5 tys. zł stanowiących 11,4% wartości umorzonych postępowań ogółem, wykazała, że postępowano w tym zakresie prawidłowo.

Naczelnik US monitorował egzekwowanie zaległych zobowiązań podatkowych.

Z dokonanego przeglądu analitycznego należności podatkowych⁵ pozostałych do zapłaty wynikało, że według stanu na koniec 2024 r. zmniejszyły się one o 26,8% w stosunku do roku poprzedniego (w tym zaległości netto było o 17,4%

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 Tj. 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.

mniej), co było spowodowane przede wszystkim odpisaniem w 2024 r. należności uznanych za przedawnione. W US Legnica w 2024 r. dokonano odpisów zaległości podatkowych z powodu przedawnienia na łączną kwotę 73 485,9 tys. zł, co wynikało przede wszystkim z zaleceń Szefa Krajowej Administracji Skarbowej⁶ z 23 kwietnia 2024 r., w związku ze zmianą stanowiska Ministerstwa Finansów⁷ w kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym.

W związku 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 US realizował wytyczne Szefa KAS wynikające z pisma z 23 kwietnia 2024 r., nr DPP6.851.12.2024.CNMM, odnoszącego się do art. 70 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁸. Naczelnik US dokonując odpisu przedawnionych należności zgodnie z tymi wytycznymi działał w sytuacji, w której Trybunał Konstytucyjny i sądy administracyjne wskazywały na wtórną niekonstytucyjność art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, a organy władzy wykonawczej i ustawodawczej nie podjęły działań legislacyjnych mających na celu skuteczne wprowadzenie właściwych rozwiązań prawnych zalecanych przez organy władzy sądowniczej. W chwili obecnej Najwyższa Izba Kontroli nie może przewidzieć skutków wykonania powyższego zalecenia, ani ocenić z tym związanego ryzyka.

Analiza wartości wskaźników ustalonych dla US w Legnicy wykazała, że mierniki dotyczące egzekwowania zaległości podatkowych zostały w 2024 r. osiągnięte. W porównaniu do wyników osiągniętych w latach 2021-2023 sprawność organu podatkowego w podejmowaniu działań windykacyjnych uległa poprawie. W szczególności zwiększyła się szybkość podejmowania działań windykacyjnych, ograniczono przyrost zaległości wymagalnych, wyegzekwowano większą niż zakładano kwotę zaległych zobowiązań podatkowych.

IV. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR	Egzekwowanie zaległości podatkowych budżetu państwa
Opis stanu faktycznego	1. Według stanu na 31 grudnia 2024 r.: – należności podatkowe pozostałe do zapłaty ogółem wyniosły 159 452,7 tys. zł, co stanowiło 73,2% należności według stanu na 31 grudnia 2023 r. (217 950,4 tys. zł), w tym: – zaległości netto wynosiły 152 872,0 tys. zł, co stanowiło 82,6% zaległości netto według stanu na 31 grudnia 2023 r. (185 011,2 tys. zł), z tego wynikające z: • decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych wyniosły 35 142,4 tys. zł, tj. 2 047,4% tego rodzaju zaległości netto według stanu na 31 grudnia 2023 r. (1 716,4 tys. zł),

⁶ Dalej: Szef KAS.

⁷ Dalej także: MF.

⁸ Dz. U. z 2025 r. poz. 111, dalej: Ordynacja podatkowa.

- decyzji naczelników urzędów skarbowych wyniosły 45 835,8 tys. zł, tj. 87,7% tego rodzaju zaległości netto według stanu na 31 grudnia 2023 r. (52 270,8 tys. zł),
- decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej (przed powstaniem KAS) wyniosły 4 355,7 tys. zł, tj. 19,1% tego rodzaju zaległości netto według stanu na 31 grudnia 2023 r. (22 819,7 tys. zł),
- deklaracji podatkowych wyniosły 67 486,1 tys. zł, tj. 62,4% tego rodzaju zaległości netto według stanu na 31 grudnia 2023 r. (108 135,1 tys. zł),
- a pozostałe wyniosły 52,0 tys. zł, tj. 75,1% tego rodzaju zaległości netto według stanu na 31 grudnia 2023 r. (69,2 tys. zł).

(akta kontroli tom I, str. 6-9, 12-13)

W US Legnica w 2024 r. dokonano odpisów zaległości podatkowych z powodu przedawnienia na łączną kwotę 73 485,9 tys. zł.

Naczelnik US wyjaśniła, że w zakresie wyników analiz dotyczących realizacji pisma Dyrektora Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 23 kwietnia 2024 r. o sygnaturze DPP6.851.12.2024.CNNM, w tym przeprowadzonych na potrzeby Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu lub Ministerstwa Finansów:

- podjęte zostały kroki w celu odpisania zobowiązań zabezpieczonych wpisem hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Każda ze spraw była przedmiotem odrębnej analizy mającej na celu ustalenie okoliczności wpływających na bieg terminu przedawnienia oraz daty przedawnienia. Zostały sporządzone wnioski w sprawie przedawnienia, które po uzupełnieniu zgodnie z obowiązującą wewnętrzną Procedurą Naczelnika Urzędu Skarbowego w Legnicy P-004/4 w sprawie zasad postępowania zapobiegających przedawnieniu zobowiązania podatkowego oraz zasad postępowania w przypadku stwierdzenia przedawnienia zobowiązania podatkowego, podlegały ocenie. We wszystkich sprawach w których ustalono, że zobowiązanie uległo przedawnieniu, dokonano odpisu. Natomiast w kilku sprawach po uzupełnieniu informacji o okolicznościach zawieszających/przerywających bieg terminu przedawnienia ustalono, że zobowiązanie nie uległo przedawnieniu;

- w zakresie liczby spraw (w 2024 r.), których dotyczyło wyżej cytowane pismo Dyrektora Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów, przedmiotem analizy było: [1] w zakresie hipotek – 1 563 pozycji zaległości na łączną kwotę 17 763,0 tys. zł; [2] w zakresie zastawów – 1 815 pozycji zaległości (na łączną kwotę 30 560,0 tys. zł);

- w zakresie danych o liczbie i kwocie odpisanych w poszczególnych miesiącach 2024 r. należności uznanych za przedawnione w związku z pismem Dyrektora Departamentu Poboru Podatków MF z 23 kwietnia 2024 r., DPP6.851.12.2024.CNNM, Naczelnik US wyjaśniła, że wszystkie przedawnione zobowiązania, niezależnie od powodów ich przedawnienia odpisywane były na tym samym formularzu (ZOB-DP). Biorąc pod uwagę powyższe brak jest technicznej możliwości sporządzenia raportu, który z łącznej kwoty wyodrębniłby te, które uznano za przedawnione w związku z ww. pismem. Ustalenie liczby i kwoty odpisanych w poszczególnych miesiącach 2024 r. należności uznanych za przedawnione w związku z ww. pismem wymagałoby przeglądania akt poszczególnych spraw i ręcznego liczenia. Było to kilka spraw, które pozostają bez wpływu na istotę zagadnienia. Niemniej jednak porównując kwotę odpisaną w 2023 r. – 7 936,3 tys. zł (877 pozycji), do kwoty odpisanej

w 2024 r., tj. 73 486,0 tys. zł (2 794 pozycje) należy zauważyć, że zmiana stanowiska MF w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym, znacząco wpłynęła na liczbę i kwotę odpisanych zaległości.

(akta kontroli tom I, str. 19-25; tom II, str. 270-302)

US w Legnicy podjął działania związane z odpisywaniem zaległości podatkowych na podstawie wytycznych Ministerstwa Finansów zawartych w piśmie Dyrektora Departamentu Poboru Podatków z 23 kwietnia 2024 r. (przekazanym przy piśmie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z 29 kwietnia 2024 r., nr 0201-IEW2.033.16.20245), gdyż jak wyjaśniła Naczelnik US zalecenia te są zgodne z aktualnym i jednolitym orzecznictwem sądów administracyjnych. I tak w ocenie sądów administracyjnych stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, niekonstytucyjność normy prawnej, wyrażonej w art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., odnosi się także do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.

Według Naczelnik US ukształtowana linia orzecznicza sądów administracyjnych stanowi, że przepis art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej – skoro została w nim powtórzona norma prawna zawarta w art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej – pozbawiony jest waloru konstytucyjności, a to w konsekwencji oznacza brak możliwości wywodzenia z niego, że zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką nie ulegają przedawnieniu. W konsekwencji, ustanowienie hipoteki przymusowej nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania, przy czym termin przedawnienia biegnie na zasadach określonych w art. 70 § 1-7, art. 70a i art. 70e Ordynacji podatkowej, a więc z uwzględnieniem okoliczności, których wystąpienie skutkuje zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania⁹.

Reasumując, zdaniem Naczelnika US, sądy administracyjne konsekwentnie uchylają rozstrzygnięcia organów podatkowych, które procedowały z uwzględnieniem normy art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Przyjęcie stanowiska sądów, które konsekwentnie prezentują pogląd przedawnienia zaległości, których wymagalność opiera się wyłącznie na zabezpieczeniu rzeczowym w postaci hipoteki lub zastawu skarbowego i odpisanie zaległości pozwala realnie ocenić wysokość możliwych wpływów do budżetu.

(akta kontroli tom II, str. 286-289)

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 1 stycznia 1998 r. do 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.

⁹ Analogiczne stanowisko zaprezentowano w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, np.: I SA/Wr 659/23 z dnia 21 grudnia 2023 r., I SA/Wr 621/23 z dnia 20 grudnia 2023 r., I SA/Wr 856/22 z dnia 21 września 2023 r., I SA/Wr 736/23 z dnia 13 marca 2024 r., I SA/Wr 841/23 z dnia 7 marca 2024 r., I SA/Wr 658/23 z dnia 21 grudnia 2023 r., I SA/Wr 660/23 z dnia 21 grudnia 2023 r., I SA/Wr 302/22 z dnia 20 grudnia 2022 r. oraz również w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, np.: III FSK 291/22 z dnia 23 kwietnia 2024 r., III FSK 4691/21 z dnia 26 marca 2024 r., III FSK 612/22 z dnia 2 lutego 2024 r., III FSK 1594/21 z dnia 8 lutego 2023 r., III FSK 1413/21 z dnia 4 stycznia 2023 r., III FSK 280/22 z dnia 28 kwietnia 2022 r., III FSK 3333/21 z dnia 2 lutego 2022 r.

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 Naczelnego Sądu Administracyjnego (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 Ordynacji podatkowej.

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 Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., a moc powszechnie obowiązującą ustrojodawca wiąże tylko z orzeczeniami tego 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 US, że w zakresie pisma z dnia 23 kwietnia 2024 r., nr DPP6.851.12.2024.CNMM, 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 Skarbowej¹⁰, 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 nr DPP6.851.12.2024.CNMM z dnia 23 kwietnia 2024 r., ani ocenić skali ryzyka związanego z sytuacją, w której

¹⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.

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.

Wzrost zaległości w części dotyczącej decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych z 1 716,4 tys. zł (według stanu na 31 grudnia 2023 r.) na 35 142,4 tys. zł (według stanu na 31 grudnia 2024 r.) wynikał w znaczącym stopniu z przypisania na kartach kontowych US w Legnicy: [1] w dniu 11 stycznia 2024 r. decyzji wymiarowej (VAT) na kwotę 27 625,3 tys. zł; [2] w dniu 31 maja 2024 r. decyzji wymiarowej (VAT) na kwotę 6 038,6 tys. zł.

(akta kontroli tom I, str. 6-9, 12-30; tom II, str. 1-15)

2. Dochodzenie zobowiązań podatkowych oraz prowadzenie działań w tym zakresie zbadano na podstawie prób opisanych poniżej w punkcie A i B.

A. Badaniem objęto (próbę) dochodzenie zaległych należności od 15 zobowiązanych, z wyłączeniem podmiotów objętych postępowaniem upadłościowym lub restrukturyzacyjnym, których zaległości stanowiły według stanu na 31 grudnia 2024 r. kwotę 11 750,9 tys. zł, tj. 7% średniego stanu zaległości podatkowych na koniec 2023 r. i koniec 2024 r.¹¹. Zaległości z tytułu podatku VAT objętych próbą podatników według stanu na 31 grudnia 2024 r. kształtowały się na poziomie 10 598,9 tys. zł. Zaległości netto pięciu największych dłużników poddanych badaniu wynosiły 9 225,5 tys. zł (78,5% badanej próby)¹².

W wyniku wyżej opisanego badania ustalono, że:

- upomnienia były wystawiane i przesyłane zobowiązanym zgodnie z zasadami określonymi w art. 15 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹³, oraz § 3-4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2024 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych¹⁴;
- tytuły wykonawcze były wystawiane zgodnie z zasadami określonymi w art. 26 § 1 u.p.e.a. oraz § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2024 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (z jednym wyjątkiem, w którym tytuł wykonawczy nie został wystawiony niezwłocznie, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*);
- kwoty zaległych należności wskazane w upomnieniu i tytule wykonawczym odpowiadały kwotom wynikającym z ewidencji księgowej;
- w US w Legnicy rzetelnie, zgodnie z obowiązującą wewnętrzną procedurą postępowania P-004/4¹⁵, obowiązującymi od 23 czerwca 2023 r. wytycznymi Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, ustalano stan majątkowy zobowiązanego oraz źródła jego dochodów (wykorzystując dane ze źródeł / baz danych wewnętrznych, m.in. WRO-system w zakresie danych z JPK_VAT, oraz zewnętrznych, m.in. Centralnej Ewidencji Pojazdów

¹¹ Według wyliczenia 7% od średniej arytmetycznej stanu zaległości na koniec tych lat.

¹² Z wyłączeniem podmiotów objętych postępowaniem upadłościowym lub restrukturyzacyjnym.

¹³ Dz. U. z 2025 r. poz. 132, dalej: u.p.e.a.

¹⁴ Dz. U. z 2024 r. poz. 316.

¹⁵ Wewnętrzna procedura postępowania. Procedura w sprawie zasad postępowania zapobiegających przedawnieniu zobowiązania podatkowego oraz zasad postępowania w przypadku stwierdzenia przedawnienia zobowiązania podatkowego.

i Kierowców¹⁶, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych¹⁷, Centralnej Informacji Ksiąg Wieczystych, Ognivo, STIR¹⁸);

- w przypadku dysponowania danymi o majątku lub źródłach dochodu zobowiązanego we wszystkich przypadkach bez opóźnień zastosowano środek egzekucyjny;
- w przypadku dwóch zobowiązanych umorzono postępowania egzekucyjne ze względu na bezskuteczność egzekucji (art. 59 § 2 u.p.e.a.), co było poprzedzone rzetelnym poszukiwaniem majątku oraz źródeł dochodów zobowiązanych;
- w dwóch sprawach, w których umorzono postępowanie egzekucyjne ze względu na bezskuteczność, w jednym przypadku 20 czerwca 2024 r., a w drugim przypadku 16 października 2024 r., na dzień zakończenia czynności kontrolnych NIK¹⁹ nie podejmowano działań monitorujących ze względu na obowiązujące w tym zakresie procedury²⁰;
- żadne z dwóch umorzonych postępowań egzekucyjnych nie kwalifikowało się do podjęcia działań mających na celu ustalenie przesłanek do przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe podatnika na osoby trzecie;
- pracownicy US w Legnicy wykorzystywali we właściwym czasie wszystkie prawne możliwości w celu odzyskania zobowiązań; w żadnym przypadku, według stanu na dzień zakończenia czynności kontrolnych NIK zobowiązania podatkowe nie przedawniły się;
- główną przyczyną niewyegzekwowania zaległości podatkowych był całkowity brak majątku zobowiązanych.

(akta kontroli tom I, str. 10-11, 303-498; tom II, str. 1-15, 86-269)

B. Ponadto badaniem objęto dokumentację 11 spraw, postępowań egzekucyjnych umorzonych w 2024 r.²¹, na kwotę ogółem 1 849,5 tys. zł²², co stanowiło 11,4% wartości umorzonych postępowań ogółem. W ośmiu przypadkach, o wartości ogółem 1 581,7 tys. zł, umorzenia dotyczyły należności z tytułu podatku od towarów i usług, w dwóch przypadkach podatku dochodowego od osób fizycznych na kwotę 181,8 tys. zł i w jednym przypadku sprawa dotyczyła 86,0 tys. zł podatku od przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Ze zgromadzonej w tych sprawach dokumentacji wynikało, że egzekucja należności była we wszystkich przypadkach całkowicie nieskuteczna, rozciągnięta w czasie oraz nieefektywna w zakresie poszukiwania majątku

¹⁶ Dalek: CEPiK.

¹⁷ Dalej: ZUS.

¹⁸ System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej.

¹⁹ Tj. 7 marca 2025 r.

²⁰ Zgodnie z wewnętrzną procedurą P-004/4, w przypadku umorzenia postępowania egzekucyjnego monitorowanie zmian stanu majątkowego zobowiązanego w ramach dostępnych aplikacji, baz danych czy w trybie zapytania wierzycielskiego (art. 36 i 71 u.p.e.a.) spoczywa na pracowniku komórki wierzycielskiej (SEW). Czynność ta wykonywana jest nie rzadziej niż 1 raz na rok, na podstawie raportów z dostępnych aplikacji komputerowych. Ponadto w US w Legnicy wewnętrznie ustalono w komórce wierzycielskiej SEW, że na rok przed ewentualnym terminem przedawnienia określonej zaległości przygotowywana jest karta monitoringu.

²¹ Postępowania egzekucyjne obejmowały zobowiązania podatkowe różnych podmiotów na kwotę od 50,0 tys. zł do 500,0 tys. zł.

²² Co stanowiło 11,4% ogólnej wartości należności podatkowych wobec których umorzono postępowanie egzekucyjne w 2024 r.

zobowiązanego. We wszystkich 11 przypadkach zachodziła przesłanka do umorzenia postępowania egzekucyjnego wskazana w art. 59 § 2 u.p.e.a., tj. postępowania egzekucyjne były bezskuteczne, a analiza sytuacji majątkowej zobowiązanych wykazała, że dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna. W próbie nie było postępowań umorzonych ze względu na występowanie innych przesłanek. We wszystkich przypadkach Naczelnik US wydał z urzędu postanowienie w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego odpowiadające wymaganiom wskazanym w art. 59 § 4 u.p.e.a., tj. zawierające informację o uchyleniu czynności egzekucyjnych oraz możliwości ponownego wszczęcia postępowania po ujawnieniu majątku. W każdym przypadku w uzasadnieniu postanowienia wskazano, że działania podjęte celem wyegzekwowania należności okazały się bezskuteczne. W toku prowadzonych postępowań nie ustalono majątku zobowiązanych pozwalającego na egzekucję należności.

W siedmiu przypadkach zajęto rachunki bankowe zobowiązanych, w dwóch wynagrodzenie za pracę, w jednym przypadku nie doszło do zastosowania środka egzekucyjnego, próby zastosowania środka egzekucyjnego okazały się bezskuteczne. W pięciu przypadkach środek egzekucyjny zastosowano powtórnie. W jednym przypadku wydano decyzję o odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki.

Średni czas trwania postępowania egzekucyjnego wynosił w analizowanych sprawach 410 dni przy czym, w dwóch przypadkach były to postępowania wszczęte ponownie, na podstawie art. 61 u.p.e.a. We wszystkich analizowanych sprawach US w Legnicy, po umorzeniu postępowania egzekucyjnego, z około półroczną częstotliwością, podejmował działania mające na celu ujawnienie majątku zobowiązanych.

Do monitorowania zaległości zagrożonych przedawnieniem oraz zaległości przedawnionych wykorzystywano systemy wdrażane centralnie. Z analizy danych dotyczących badanych spraw wynikało, że przedmiotowe zaległości nie były zagrożone przedawnieniem, w jednym przypadku należność przedawni się nie wcześniej niż 31 grudnia 2026 r., w trzech w 2027 r. i dwóch w 2028 r., w trzech w 2029 r., w kolejnych trzech po roku 2029, w jednym przypadku sprawę przekazano do innego urzędu skarbowego, w jednym prowadzone jest postępowanie pod kątem odpowiedzialności osób trzecich.

(akta kontroli tom II, str. 16-82)

3. Naczelnik US monitorował wykonanie zadań w zakresie egzekwowania zaległości podatkowych m.in. w oparciu o ustalone mierniki. Osiągnięte w 2024 r. wyniki wskazują, że US w Legnicy uzyskał w przedmiotowym obszarze lepsze niż zakładano efekty.

W zakresie egzekucji zaległości²³ przekroczono planowaną wartość wskaźnika o 14,5%. Wyegzekwowano zaległości w kwocie 27 658,0 tys. zł, tj. o 3 494,0 tys. zł więcej niż zaplanowano²⁴. Wyegzekwowana w 2024 r. kwota zaległości stanowiła 54,7% zaległości podatkowych na koniec 2024 r. oraz 59,2% zaległości na koniec 2023 r.

Większa niż zaplanowano była sprawność US w Legnicy w podejmowaniu działań windykacyjnych mierzona od momentu wymagalności należności podatkowych do wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego. Liczony w dniach miernik szybkości podejmowania działań windykacyjnych na koniec roku 2024 wyniósł

²³ Kwoty wyegzekwowane.

²⁴ Wartość docelowa wskaźnika w 2024 r. dla US w Legnicy została ustalona na 24 165,0 tys. zł.

14,66 przy planowanych 21,84. Osiągnięty w 2024 r. efekt był lepszy niż wyniki uzyskane w latach poprzednich, tj. w 2021 r. – 44,25, w 2022 r. – 15,23, a w 2023 r. – 16,62 dnia.

W 2024 r. było ogółem 42 515 tytułów wykonawczych do załatwienia przez organ egzekucyjny, w tym obejmujących zaległości z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa było 8 959, kwota zaległości z tytułu podatków do wyegzekwowania wynosiła 49 829,8 tys. zł. W okresach poprzedzających było to: [1] w 2021 r. – 43 935 tytułów ogółem, z tego tytułów dotyczących zaległości podatkowych 10 049 na kwotę 68 560,8 tys. zł, w latach 2022 i 2023 odpowiednio 50 782 i 11 939 oraz 47 921 i 10 200 tytułów wykonawczych na kwoty 69 758,0 tys. zł i 45 995,2 tys. zł.

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 wynosił w 2024 r. 55,7%. Z 8 959 tytułów wykonawczych „do załatwienia” załatwiono 4 992. W stosunku do okresów poprzedzających wartość wskaźnika zwiększyła się, w latach 2021-2023 było to odpowiednio: 45,4%; 51,3%; 54,5%, przy czym w 2024 r., w porównaniu do okresów poprzedzających, mniejsza była liczba tytułów wykonawczych do załatwienia i mniejsza niż w latach 2022 i 2023 liczba tytułów wykonawczych załatwionych. W latach 2021-2023 do załatwienia było odpowiednio 10 049; 11 939 i 10 200, w tych okresach załatwiono 4 560, 6 122 i 5 556 tytułów wykonawczych.

W porównaniu do okresów poprzedzających, w 2024 r. wzrosła efektywność egzekucji. W 2024 r. wskaźnik efektywności egzekucji ukształtował się na poziomie 54,7%, tj. wyższym niż w latach 2021-2023 kiedy wynosił odpowiednio: 29,5%; 35,35% i 47,8%. W okresie porównawczym kwoty zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi wynosiły 68 560,8 tys. zł, 69 758,0 tys. zł i 45 995,2 tys. zł, z których wyegzekwowano odpowiednio 20 229,9 tys. zł, 24 661,9 tys. zł i 21 697,5 tys. zł. Zmiana była spowodowana zmniejszeniem zaległości objętych tytułami (w porównaniu do lat 2021-2022) przy jednoczesnym znaczącym wzroście wyegzekwowanej kwoty.

Z powodu bezskuteczności egzekucji w 2024 r. umorzono ogółem 837 podatkowych postępowań egzekucyjnych obejmujących zaległości podatkowe w kwocie ogółem 16 204,3 tys. zł. W latach poprzedzających, tj. od roku 2021 do roku 2023 umorzono odpowiednio: 85, 417 i 1 105 tytułów na kwoty: 188 726,5 tys. zł, 17 045,0 tys. zł i 27 972,0 tys. zł.

(akta kontroli tom I, str. 12-92)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

W jednym przypadku (na 15 poddanych badaniu zobowiązanych) stwierdzono, że tytuł wykonawczy na kwotę 181,8 tys. zł (zaległość wynikająca ze złożonego zeznania CIT-8 za 2023 r.) został wystawiony 16 maja 2024 r., tj. po 31 dniach od daty doręczenia upomnienia (w dniu 15 kwietnia 2024 r.). W ocenie NIK było to nierzetelne, a także niezgodne z obowiązującą w US w Legnicy procedurą P-004/4, według której w przypadku stwierdzenia braku wpłaty w terminie 7 dni od daty doręczenia upomnienia, pracownicy Działu Spraw Wierzycielskich (SEW) niezwłocznie wystawiają i przekazują do Działu Egzekucji Administracyjnej tytuł wykonawczy, chyba że pojawią się okoliczności uzasadniające tymczasowe zaniechanie takiego działania, a przedmiotowa zaległość nie jest zagrożona przedawnieniem.

Naczelnik US wyjaśniła, że w powyższym przypadku okres między datą doręczenia upomnienia w dniu 15 kwietnia 2024 r. a wystawieniem tytułu wykonawczego w dniu 16 maja 2024 r. wynosił 31 dni i wpłynęły na to następujące okoliczności: w dniu 11 kwietnia 2024 r. wystawiono jedno upomnienie nr 0210-SEW.722.877950.2024 obejmujące zarówno zaległość z tytułu nieuregulowanych w terminie płatności odsetek stałych powstałych na skutek nieuiszczenia zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób prawnych za miesiące: 01, 03, 04, 06, 07, 09/2023 r. oraz zaległość z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2023 r., wynikającego z zeznania rocznego CIT-8. Upomnienie zostało doręczone spółce 15 kwietnia 2024 r., z kolei 25 kwietnia 2024 r. pracownik Działu SEW wystawił tytuł wykonawczy nr 0210-SEW.723.335612.2024, który objął jedynie zaległości z tytułu nieuregulowanych w terminie płatności odsetek stałych od nieuregulowanych terminowo zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób prawnych za miesiące: 01, 03, 04, 06, 07, 09/2023 r. Przy wystawianiu ww. tytułu oparto się treścią widniejącą na zwrotnym potwierdzeniu odbioru upomnienia nr 0210-SEW.722.877950.2024, który generowany jest automatycznie na podstawie danych z systemu Poltax2B. Na zwrotnym potwierdzeniu nie były wymienione wszystkie należności wskazanych w przedmiotowym upomnieniu. Pominięcie należności głównej wynikającej ze złożonego zeznania rocznego CIT-8 zostało ujawnione przez Kierownika Działu Spraw Wierzycielskich w toku bieżącego nadzoru, tj. w skrypcie zarządzania zaległościami pkt 2 „istnieje zaległość większa niż 117, wystawiono upomnienie 30 dni temu lub dawniej, a nie wystawiono TW” z dnia 15 maja 2024 r. Skrypty te są sporządzane cyklicznie. W dniu 16 maja 2024 r., bezzwłocznie po weryfikacji zapisów ww. skryptu z danymi w systemie Poltax2B, uchybienie zostało usunięte i wystawiono tytuł wykonawczy nr 0210-SEW.723.377744.24, obejmujący zaległość w podatku dochodowym od osób prawnych za 2023 r. i przekazano go do organu egzekucyjnego celem realizacji.

(akta kontroli tom I, str. 10-11, 303-498; tom II, str. 1-15, 86-269)

NIK nie może uwzględnić argumentacji wynikającej z powyższych wyjaśnień, gdyż w kwestionowanym przypadku przekroczony został termin wystawienia tytułu wykonawczego wynikający z obowiązującej Procedury P-004/4. Jakkolwiek NIK zauważa, że tytuł wykonawczy został wystawiony niezwłocznie w wyniku kontroli funkcjonalnej wdrożonej i realizowanej w US w Legnicy.

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 uwagi i wnioski:

Uwagi	Nie sformułowano uwag.
Wnioski	Nie sformułowano wniosków.

VI. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń	Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie ²⁵ umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury Najwyższej Izby Kontroli we Wrocławiu. 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.
Obowiązek poinformowania NIK o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków	Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego o sposobie wykorzystania uwag i 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.

Wrocław, 21 marca 2025 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura we Wrocławiu
p.o. Dyrektor
Marcin Kaliński
/podpisano elektronicznie/

Kontrolerzy
Magdalena Barzęc
Główny specjalista kontroli
państwowej
/podpisano elektronicznie/

Ryszard Puchała
Główny specjalista kontroli
państwowej
/podpisano elektronicznie/

²⁵ Najwyższa Izba Kontroli zwraca się z prośbą o zgłaszanie, w miarę możliwości, zastrzeżeń opatrzonych kwalifikowanym podpisem elektronicznym, na adres elektronicznej skrzynki podawczej (e-PUAP) NIK lub na adres e-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 e-mailowy.