NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura we Wrocławiu

LWR.410.18.2.2025

Pan
Grzegorz Czyżycki
Naczelnik Urzędu Skarbowego
Wrocław-Śródmieście

Urząd Skarbowy Wrocław-Śródmieście
ul. marsz. Józefa Piłsudskiego 27-29
50-044 Wrocław

Wystąpienie pokontrolne

P/25/012

Zarządzanie zaległościami podatkowymi przez Krajową Administrację Skarbową

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana

Urząd Skarbowy Wrocław-Śródmieście[1], ul. marsz. Józefa Piłsudskiego 27-29, 50-044 Wrocław.

Kierownik jednostki kontrolowanej

Grzegorz Czyżycki, Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Śródmieście[2], od 1 listopada 2021 r.

Zakres przedmiotowy kontroli

1. Działania wierzyciela w zakresie dochodzenia zapłaty zobowiązań podatkowych.
2. Prawidłowość i skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych.
3. Prawidłowość odpisywania zaległości podatkowych.

Okres objęty kontrolą

Od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2025 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.

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 we Wrocławiu

Kontroler

Adrian Tomasik, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/180/2025 z dnia 31 lipca 2025 r.

(akta kontroli tom I str. 1)

[1] Dalej: Urząd lub US.
[2] Dalej: Naczelnik US lub NUS.
[3] Dz. U. z 2022 r. poz. 623; dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna[4] kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

W Urzędzie w latach 2023-2025 (I półrocze) nie zawsze skutecznie, prawidłowo i rzetelnie zarządzano zaległościami podatkowymi.

Podejmowano działania w zakresie dochodzenia zapłaty zobowiązań podatkowych oraz na ogół rzetelnie monitorowano terminowość zapłaty zobowiązań podatkowych, pomimo niewprowadzenia pisemnych procedur kontroli w tym zakresie. Stan zaległości podatkowych utrzymywał się na porównywalnym poziomie i według stanu na koniec I półrocza 2025 r. wynosił 421 251,4 tys. zł, z czego ponad 90% z tytułu VAT. Liczba i kwota umorzonych postępowań egzekucyjnych malała: z 732 na łączną kwotę 51 722,3 tys. zł w 2022 r. do 122 na łączną kwotę 3 609,4 tys. zł w I półroczu 2025 r. Urząd nie osiągnął jednak zakładanego poziomu jednego z mierników stopnia realizacji celów wynikających z kierunków działania i rozwoju KAS, tj. realizacji należności publicznoprawnych, który wynosił w kontrolowanym okresie od 88,7% do 99,3%. W działalności Urzędu nie ustrzeżono się także nieprawidłowości, które dotyczyły braku aktualizacji wewnętrznej procedury P-018/1 oraz przypadków: [1] niesporządzania wniosku o umorzenie postępowania egzekucyjnego; [2] braku przez 576 dni działań mających na celu przekazanie sprawy właściwemu organowi egzekucyjnemu.

W zakresie prawidłowości i skuteczności egzekwowania zaległości podatkowych stwierdzono m.in., że: [1] przez 118 dni nie przeprowadzono egzekucji z majątku zobowiązanego, który w efekcie skutecznie przeniósł ten majątek na rzecz małżonki, a także, że [2] nieskutecznie prowadzono postępowanie egzekucyjne, w trakcie którego zobowiązany sprzedał łącznie 12 samochodów i jedną przyczepę na kwotę 98,5 tys. zł, z którego egzekucja administracyjna mogłaby być możliwa i doprowadziłaby do choćby częściowego uregulowania zaległości podatkowej; [3] nie sporządzano dokumentu (kalkulacji) potwierdzającego brak możliwości uzyskania kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne; [4] w siedmiu sprawach egzekucyjnych nie złożono obligatoryjnych wniosków do Krajowego Rejestru Sądowego[5], o których mowa w art. 55a § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[6]. Ponadto w aktach dziewięciu spraw nie było adnotacji potwierdzającej skorzystanie z systemu E-ORUS w celu ustalenia majątku zobowiązanego. Zaznaczyć należy również, że wystąpił wzrost zaległości objętych egzekucją administracyjną, który wynosił jednak poniżej 10%.

W Urzędzie w kontrolowanym okresie z powodu przedawnienia ogółem odpisano 3 919 zaległości podatkowych na kwotę 42 629,7 tys. zł. Natomiast udział zaległości podatkowych mających ponad 5 lat w zaległościach podatkowych ogółem stanowił ok. 82,5%. Urząd prowadził analizy terminu przedawnienia się zobowiązań podatkowych i nie stwierdzono przyczynienia się Urzędu do przedawnienia się zobowiązań podatkowych.

---

[4] Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną albo ocenę negatywną. Jeśli nie zostały spełnione warunki do sformułowania oceny pozytywnej bądź negatywnej, Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę w formie opisowej.

[5] Dalej: KRS.

[6] Dz. U. z 2025 r. poz. 132, ze zm.; dalej: u.p.e.a.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe[7] kontrolowanej działalności

1. Działania wierzyciela w zakresie dochodzenia zapłaty zobowiązań podatkowych

Opis stanu faktycznego

1.1. W latach 2023-2025 (do 30 czerwca), w Urzędzie nie wprowadzono pisemnych procedur kontroli terminowości zapłaty należności podatkowych.

Naczelnik US wyjaśnił, że zespół wydzielony w ramach komórki wierzycielskiej[8] regularnie w ramach podejmowanych działań wykonywał i analizował raporty z Poltax2BPlus[9], w tym: [1] codziennie analizowano zaksięgowane przypisy i odpisy oraz zaległości z doręczonym upomnieniem nie objęte tytułem wykonawczym; [2] tygodniowo analizowano wystawione upomnienia oraz wystawione tytuły wykonawcze; [3] miesięcznie w oparciu o dane z hurtowni WHATAX[10] analizowano mierniki: szybkości podejmowania działań windykacyjnych[11], zaległości wymagalnych, na które wystawiono tytuł wykonawczy[12], bieżące zaległości wymagalne, w stosunku do których nie podjęto czynności[13]; [4] półrocznie przeprowadzano kontrole funkcjonalne w ww. zakresie.
W Urzędzie w przypadku braku zapłaty w terminie od daty zaksięgowania wszystkich wpłat należności podatkowych z dnia terminu płatności (przeważnie na drugi dzień po terminie płatności), zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika US, podejmowano czynności windykacyjne, które polegały na: [1] rozważeniu możliwości i ewentualnie podjęciu działań informacyjno-dyscyplinujących w stosunku do zobowiązanych zgodnie z regułami i zasadami stosowania miękkiej egzekucji (przeważnie na drugi dzień po terminie płatności)[14]; [2] masowym wystawianiu i wysyłaniu w systemie Poltax2BPlus: zawiadomień o zagrożeniu wpisem do Rejestru należności publicznoprawnych oraz upomnień, a po otrzymaniu zwrotnego potwierdzenia odbioru[15], upomnienia w terminie siedmiu dni od daty doręczenia wystawiano tytuł wykonawczy[16]. Migracja

[7] Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych przedstawionych w kolejnych punktach niniejszego rozdziału wystąpienia pokontrolnego. Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę cząstkową jako ocenę pozytywną albo ocenę negatywną. Jeśli nie zostały spełnione warunki do sformułowania oceny pozytywnej bądź negatywnej, Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę w formie opisowej.
[8] Zgodnie z Regulaminem organizacyjnym Urzędu, Dział Spraw Wierzycielskich; dalej: SEW.
[9] Centralny system ewidencyjno-księgowy przeznaczony do obsługi zadań z zakresu rachunkowości podatkowej i spraw wierzycielskich oraz do wydawania zaświadczeń (z wykorzystaniem Poltax2BPlus mogą być wydawane m.in. zaświadczeniu o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości).
[10] Informatyczny magazyn danych pochodzących z systemów źródłowych urzędów skarbowych całego kraju.
[11] Raport RP.SDW. Wskaźnik szybkości podejmowania działań windykacyjnych (wskaźnik obrazuje dla zaległości wymagalnych powyżej 160 zł, średni upływ czasu od daty, od której możliwe jest podjęcie działań windykacyjnych do daty wystawienia upomnienia lub tytułu wykonawczego).
[12] Raport RP.ZOT. Wskaźnik zaległości wymagalnych, na które wystawiono tytuły wykonawcze (wskaźnik obrazuje stopień zaawansowania podejmowanych działań zmierzających do zaspokojenia zaległości podatkowych, dla których data, od której można podjąć działania windykacyjne nie jest starsza niż 2 lata od końca okresu sprawozdawczego).
[13] Raport RP.ZBC. Wskaźnik liczby bieżących zaległości wymagalnych, w stosunku do których nie podjęto czynności w stosunku do liczby bieżących zaległości wymagalnych.
[14] Raporty WB.R.4. 47.
[15] Dalej: ZPO.
[16] Dalej: TW.

do komórki egzekucji administracyjnej[17] wystawionych TW odbywała się poprzez system Poltax2BPlus do systemu elektronicznych tytułów wykonawczych[18].

Ściągalność podatków, w ocenie Naczelnika US poprawiła się, o czym świadczą zwiększające się z roku na rok wpływy podatkowe do budżetu państwa. Oprócz czynników zewnętrznych czynnikami poprawy ściągalności podatków były: poprawa egzekucji administracyjnej, modernizowanie i upraszczanie systemów finansowo-księgowych, bardzo dobra komunikacja w Pionie poboru i egzekucji pomiędzy SEW i SEE, szybkie wystawianie TW, priorytetowe traktowanie TW przez SEE, zmiany w systemach teleinformatycznych (poprzez automatyczne poszukiwanie rachunków, elektroniczna wysyłka zajęć wierzytelności, uproszczone korzystanie z zewnętrznych baz danych, np. Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców[19], Jednolitego Pliku Kontrolnego[20] oraz wdrożenie eTW). Ponadto NUS wskazał na poprawę świadomości podatkowej obywateli, tworzenie przejrzystego systemu podatkowego oraz tworzenie i rozbudowę bezpłatnych aplikacji, które umożliwiają bezpieczne, szybkie i wygodne załatwienie spraw urzędowych, poprzez składanie formularzy podatkowych i wniosków on-line.

W odniesieniu do zaległości z lat ubiegłych, w celu niedopuszczenia do ich przedawnienia, NUS wyjaśnił, że SEW: [1] inicjuje czynności zapobiegające przedawnieniu zobowiązań podatkowych poprzez sporządzanie wydruków z aplikacji dostępnych w Urzędzie w zakresie zaległości podatkowych zagrożonych przedawnieniem[21]; [2] wnioskuje o orzeczenie odpowiedzialności spadkobierców za zaległości podatkowe; [3] weryfikuje wydruki dotyczące zaległości podatkowych zmarłych zobowiązanych i wnioskuje do właściwych komórek organizacyjnych o orzeczenie odpowiedzialności spadkobierców; [4] podejmuje czynności w sprawie ustalenia spadkobierców i zgromadzenia dokumentów źródłowych w ww. zakresie; [5] sporządza karty analityczne dla zaległości podatkowych, dla których upływa pięcioletni termin przedawnienia się oraz monitoruje prawidłowość i terminowość wypełnienia kart przez inne komórki organizacyjne US; [6] na wniosek naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, prokuratury oraz innych organów podatkowych wystawia i zawiadamia podatników/płatników o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, z uwagi na wszczęte postępowanie karne skarbowe na podstawie art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa[22]; [7] wysyła zapytania do innych urzędów, gdzie jest prowadzone postępowanie egzekucyjne celem ustalenia, czy zostały zastosowane skuteczne środki egzekucyjne; [8] na bieżąco analizuje przypadki bezskuteczności egzekucji uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe osób trzecich i następców prawnych; [9] poszukuje majątku zobowiązanych, wobec których postępowanie egzekucyjne zostało umorzone z uwagi na bezskuteczność egzekucji.

Działania dotyczące poszukiwania majątku realizowane były poprzez: przeglądanie i analizowanie posiadanych danych systemowych pod kątem pozyskania informacji o posiadanych rachunkach bankowych, źródłach osiągniętych przychodów i o dokonanych czynnościach cywilnoprawnych, np. nabycia ruchomości lub nieruchomości, nabytym spadku lub otrzymanej darowiźnie, nabytych środkach trwałych. Jak wyjaśnił NUS, ustalenie składników stanu majątkowego zobowiązanego,

[17] Zgodnie z Regulaminem organizacyjnym Urzędu. Dział Egzekucji Administracyjnej; dalej: SEE.
[18] Dalej: eTW.
[19] Dalej: CEPiK.
[20] Dalej: JPK.
[21] Głównie z systemu POLTAX 2BPlus – WB.R.4.83 Raport przedawnień.
[22] Dz. U. z 2025 r. poz. 111, ze zm.; dalej: O.p.

z których można dochodzić zaspokojenia zaległości podatkowych, następowało poprzez analizę CEPiK, Centralnej Ewidencji Ksiąg Wieczystych[23] oraz aplikacji Ogniwo, celem ustalenia rachunków bankowych zobowiązanego. Pracownicy SEW po umorzeniu postępowania egzekucyjnego realizując zadania z zakresu poszukiwania majątku zobowiązanego dokumentowali swoje rezultaty w formie wydruków z przeanalizowanych aplikacji i systemów komputerowych. Ponadto na bieżąco dokonywali oceny możliwości ponownego wystawienia TW i skierowania go do właściwego organu egzekucyjnego.

Naczelnik US wyjaśnił, że wierzyciel o bezskuteczności egzekucji i umorzeniu postępowania egzekucyjnego był informowany bezzwłocznie, w terminie nie późniejszym niż 14 dni od dnia wydania postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego. Podstawowym kanałem przekazywania ww. informacji był SZD. Kierownik SEW po otrzymaniu postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego, w SZD, nadawał numer sprawy zgodny z jednolitym rzeczowym wykazem akt, który przekazywał (elektronicznie i papierowo) do realizacji pracownikowi SEW, celem realizacji czynności w zakresie poszukiwania majątku. NUS wyjaśnił także, że otrzymane postanowienie wyznaczony pracownik SEW ewidencjonował w papierowych zeszytach prowadzonych w sposób chronologiczny oraz alfabetyczny. Ewidencja alfabetyczna stanowiła materiał do poszukiwania nowego składnika majątkowego zobowiązanego. Dodatkowo przekazywano powiadomienie w SZD o postanowieniu o umorzeniu postępowania egzekucyjnego wobec osoby prawnej do pracownika zajmującego się orzekaniem odpowiedzialności osób trzecich.

Dział SEW corocznie w grudniu sporządzał wykaz podmiotów posiadających zaległości podatkowe w celu dokonania oceny możliwości przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe tych podmiotów na osoby trzecie, o których mowa w art. 115-117 O.p. Analizie pod kątem orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich poddawano w szczególności zaległości podatkowe posiadane przez: spółki osobowe, kapitałowe, fundacje, stowarzyszenia i spółdzielnie. Przed wszczęciem postępowania podatkowego w zakresie orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich wierzyciel podejmował czynności analityczne mające na celu ustalenie, czy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Ponadto weryfikowano właściwość miejscową organu podatkowego do orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich oraz zaistnienie przesłanek warunkujących wszczęcie postępowania w zakresie orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich. Naczelnik US wyjaśnił, że mając na uwadze zasadę ekonomiki postępowania, nie wszczynano postępowania podatkowego w zakresie odpowiedzialności osób trzecich w przypadku, gdy łączna kwota zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę i kosztami postępowania egzekucyjnego nie przekraczała kwoty 2,0 tys. zł w przypadku jednego tytułu podatkowego lub 4,0 tys. zł w przypadku istnienia zaległości w wielu tytułach podatkowych, chyba że zachodziły szczególne okoliczności uzasadniające wszczęcie postępowania.

W okresie objętym kontrolą liczba zaległości podatkowych według okresu rozliczenia[24] na jaką Urząd wystąpił o przeniesienie odpowiedzialności na osoby trzecie wzrosła odpowiednio z: 361 zaległości w 2022 r., na kwotę 5 354,5 tys. zł do 606 zaległości w 2023 r., na kwotę 6 493,5 tys. zł oraz do 885 zaległości w 2024 r., na kwotę 9 066,9 tys. zł. Natomiast w I półroczu 2024 r. liczba

[23] Dalej: CEKw.
[24] Sporządzone według stanu na 31 grudnia za rok podatkowy objęty kontrolą NIK.

ta wynosiła 452 na kwotę 5 116,6 tys. zł i zmalała w I półroczu 2025 r. do 262 na kwotę 2 194,1 tys. zł.

W wyniku przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie wyegzekwowano odpowiednio zaległości podatkowe, w tym: 32 zaległości w 2022 r., na kwotę 42,5 tys. zł; 41 zaległości w 2023 r., na kwotę 130,8 tys. zł; 27 zaległości w 2024 r., na kwotę 74,2 tys. zł, w tym do 30 czerwca 2024 r. wyegzekwowano 11 zaległości, na kwotę 60,2 tys. zł. Według stanu na 30 czerwca 2025 r. wyegzekwowano dwie zaległości, na kwotę 34,3 tys. zł.

Naczelnik US wyjaśnił, że wierzyciel występował ze skargą pauliańską[25], na podstawie art. 527 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny[26], w sytuacji, gdy podatnik posiadał znaczne zaległości i w wyniku analizy ustalono, że doszło do wyzbywania się majątku z pokrzywdzeniem wierzyciela. W 2024 r. liczba zaległości, w których wystąpiono ze skargą pauliańską, wynosiła 79 na łączną kwotę 799,1 tys. zł. W wyniku zastosowania skargi pauliańskiej do 20 sierpnia 2025 r. nie wyegzekwowano zaległości podatkowej.

Stan zaległości podatkowych[27] na koniec danego okresu sprawozdawczego w Urzędzie wynosił odpowiednio:

- w 2022 r. – 428 589,7 tys. zł, co stanowiło 99,2% należności pozostałych do zapłaty w kwocie 432 109,2 tys. zł;
- w 2023 r. – 423 831,8 tys. zł, co stanowiło 99,0% należności pozostałych do zapłaty w kwocie 428 215,5 tys. zł;
- w 2024 r. – 417 742,5 tys. zł, co stanowiło 98,4% należności pozostałych do zapłaty w kwocie 424 706,4 tys. zł;
- na 30 czerwca 2024 r. – 428 445,9 tys. zł, co stanowiło 98,9% należności pozostałych do zapłaty w kwocie 433 100,7 tys. zł;
- na 30 czerwca 2025 r. – 421 251,4 tys. zł, co stanowiło 98,1% należności pozostałych do zapłaty w kwocie 429 431,8 tys. zł.

Udział przy wzroście lub obniżeniu zaległości podatkowych w latach 2022-2024 miały następujące podatki:

- podatek od towarów i usług[28] – odpowiednio: 386 372,5 tys. zł, 383 320,2 tys. zł, 380 523,9 tys. zł, co stanowiło odpowiednio: 90,2%, 90,4%, 91,1% wszystkich zaległości podatkowych;
- podatek dochodowy od osób prawnych[29] – odpowiednio: 7 486,2 tys. zł, 8 580,8 tys. zł, 8 899,3 tys. zł, co stanowiło odpowiednio: 1,7%, 2,1%, 2,1% wszystkich zaległości podatkowych;

[25] To roszczenie chroniące wierzyciela, które pozwala na uznanie przez sąd czynności prawnej dłużnika za bezskuteczną względem wierzyciela, jeśli wierzyciel został przez tę czynność pokrzywdzony. Jest to możliwe, gdy dłużnik rozporządza swoim majątkiem w sposób, który uniemożliwia lub utrudnia mu spłatę długu, a osoba trzecia, która uzyskała korzyść majątkową, wiedziała lub powinna była wiedzieć o sytuacji dłużnika. Wierzyciel składa pozew nie przeciwko dłużnikowi, lecz przeciwko osobie trzeciej.
[26] Dz. U. z 2025 r. poz. 1071, ze zm.; dalej: k.c.
[27] Kwota główna bez odsetek.
[28] Dalej: VAT.
[29] Dalej: CIT.

- podatek dochodowy od osób fizycznych[30] – odpowiednio: 34 731,0 tys. zł, 31 930,8 tys. zł, 27 275,4 tys. zł, co stanowiło odpowiednio: 8,1%, 7,5%, 6,5% wszystkich zaległości podatkowych;
- podatek od gier – odpowiednio 1 043,9 tys. zł w 2024 r., co stanowiło 0,3% wszystkich zaległości podatkowych.

W okresie objętym kontrolą NIK, struktura organizacyjna Urzędu w Pionie poboru i egzekucji nie ulegała zmianom. Naczelnik US wyjaśnił, że zmiany sprowadzały się do optymalizacji procesów, wdrożenia nowych standardów operacyjnych, automatyzacji procesów poprzez masowe wystawianie i wysyłkę upomnień. Zauważalne, w ocenie NUS, było wsparcie Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu[31] w zakresie monitoringu obszaru poboru. W Urzędzie nie dokonano aktualizacji procedury dla SEE, co szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości.*

W działach SEW i SEE w okresie objętym kontrolą nie dokonywano zmian kadrowych na stanowiskach kierowniczych. Wielkość zatrudnienia wynikała przede wszystkim z naturalnej fluktuacji pracowników. Ponadto, jak wyjaśnił Naczelnik US, zmiany stanu zatrudnienia wynikały także ze zmniejszenia stanu etatów. Stan zatrudnienia[32] w danym okresie[33] wynosił dla: SEE – 14, 11, 13, 13 zatrudnionych; SEW – 11, 10, 11, 10 zatrudnionych. Dodatkowo w SEW od listopada 2024 r., jak wyjaśnił Naczelnik US, utrzymujący się niższy stan zatrudnienia wynikał z długotrwałej nieobecności pracownika przebywającego na zwolnieniu lekarskim i korzystającego ze świadczenia rehabilitacyjnego.

(akta kontroli tom I, str. 15, 106-115, 255-260)

1.2. Według stanu na 30 czerwca 2025 r. łączna kwota zaległości podatkowych ujętych w ewidencji Urzędu wynosiła 421 251,4 tys. zł. W odniesieniu do całkowitej kwoty zaległości według stanu na 19 września 2025 r. wierzyciel według okresu rozliczenia 2024-2025 nie podjął żadnych działań egzekucyjnych w stosunku do 691 zaległości na kwotę 14,3 tys. zł. Stanowiło to, udział 0,003% całkowitej kwoty zaległości podatkowych, w tym 673 zaległości podatkowe o łącznej wartości 2,8 tys. zł, stanowiły zaległości od jednego do 15 złotych.

Naczelnik US wyjaśnił, że brak działań w tym zakresie, umocowany w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2024 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych[34], dopuszcza nieprzesyłanie zobowiązanemu upomnienia przy zaległościach o niskich kwotach poniżej 160 zł. Wskazał również na ograniczenia systemu obsługującego upomnienia w Poltax2BPlus przy zaległościach o niskich kwotach, który nie daje możliwości wystawienia i obsługi upomnienia. Pozostałe zaległości podatkowe generowało trzech podatników, tj. 18 pozycji na łączną kwotę 11,5 tys. zł. Naczelnik US wyjaśnił, że dwóch z trzech podatników objętych było

[30] Dalej: PIT.
[31] Dalej: IAS lub IAS we Wrocławiu.
[32] Stan zatrudnienia według metodyki dla Rb-70 sprawozdania o zatrudnieniu i wynagrodzeniach, określonego rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 stycznia 2025 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 133). Wcześniej obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2024 r. poz. 454, ze zm.).
[33] Tj. według stanu na: 1 stycznia 2024 r., 30 czerwca 2024 r., 31 grudnia 2024 r. i 30 czerwca 2025 r.
[34] Dz. U. poz. 316. Wcześniej obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. poz. 2083).

postępowaniem restrukturyzacyjnym, a wobec trzeciego prowadzone jest postępowanie upadłościowe. W związku z powyższym nie mógł podjąć działań windykacyjnych.

W ramach swoich kompetencji SEW[35]: [1] wysłał upomnienia do podatników – 1 279,3 tys. zł (0,3%); [2] wystawiał i przekazał do organu egzekucyjnego eTW – 144 892,1 tys. zł (34,4%); [3] w wyniku działań wyegzekwował bez odsetek kwotę 5 812,0 tys. zł (1,4%); [4] wnioskował o przeniesienie odpowiedzialności podatkowej na osoby trzecie – 258 091,7 tys. zł (61,3%); [5] w 79 sprawach na kwotę 799,1 tys. zł (0,2%) występował ze skargą pauliańską (powództwa cywilnoprawne wytaczane przed sądami powszechnymi) oraz [7] podejmował inne czynności na kwotę 10 363,3 tys. zł (2,5%), w tym: w postępowaniach układowych/upadłościowych – 6 529,2 tys. zł (63,0%) oraz wnioskował o przeniesienie odpowiedzialności na spadkobierców – 3 834,1 tys. zł (37,0%).

Liczba i kwota umorzonych postępowań egzekucyjnych malała z roku na rok i przedstawiała się następująco:

- w 2022 r. umorzono 732 postępowania egzekucyjne na łączną kwotę zaległości podatkowych w wysokości 51 722,3 tys. zł;
- w 2023 r. umorzono 687 postępowań egzekucyjnych na łączną kwotę zaległości podatkowych w wysokości 16 856,6 tys. zł;
- w 2024 r. umorzono 657 postępowań egzekucyjnych na łączną kwotę zaległości podatkowych w wysokości 14 773,5 tys. zł;
- w I półroczu 2025 r. umorzono 122 postępowania egzekucyjne na łączną kwotę zaległości podatkowych w wysokości 3 609,4 tys. zł.

Naczelnik US wyjaśnił m.in., że w badanym okresie analizowano przypadki bezskuteczności egzekucji uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe osób trzecich i następców prawnych. Wierzyciel w ramach czynności przeglądał i analizował posiadane dane systemowe pod kątem, np. nabycia ruchomości lub nieruchomości, nabycia spadku lub otrzymanej darowizny, źródeł przychodu, rachunków bankowych. W przypadku określenia nowego składnika majątku wnioskował o wznowienie postępowania egzekucyjnego. Po wydanym postanowieniu o umorzeniu postępowania egzekucyjnego wierzyciel ustalał składniki stanu majątkowego zobowiązanego, z których można było dochodzić zaspokojenia zaległości podatkowych. Wierzyciel w latach 2022-2024 w odniesieniu do 2 076 pozycji zaległości podatkowych, w wyniku podejmowanych działań w zakresie poszukiwania nowego majątku, dokonał ustaleń do 34 pozycji, w wyniku których wznowiono postępowanie egzekucyjne.

Według stanu na 30 czerwca 2025 r. liczba i kwota zaległości podatkowych powstałych w związku z nieuiszczeniem należnego podatku wykazanego w deklaracji podatkowej i wynikającego z decyzji podatkowych przedstawiały się następująco:

- w 2022 r. – 22 933 zaległości na kwotę łącznie 428 589,7 tys. zł, w tym: z deklaracji podatkowych – 17 327 zaległości na kwotę 75 902,2 tys. zł, po decyzji NUS – 5 231 zaległości na kwotę 39 342,2 tys. zł, po decyzji urzędu celno-skarbowego[36] lub urzędu kontroli skarbowej[37]

[35] Według stanu na 2 października 2025 r.
[36] Dalej: UCS.
[37] Dalej: UKS.

– 200 zaległości na kwotę 235 564,3 tys. zł, po decyzji Dyrektora IAS – 175 zaległości na kwotę 77 781,0 tys. zł;

- w 2023 r. – 18 554 zaległości na kwotę łącznie 423 831,8 tys. zł, w tym: z deklaracji podatkowych – 12 999 zaległości na kwotę 75 744,0 tys. zł, po decyzji NUS – 5 194 zaległości na kwotę 42 233,5 tys. zł, po decyzji UCS lub UKS – 181 zaległości na kwotę 233 198,1 tys. zł, po decyzji Dyrektora IAS – 180 zaległości na kwotę 72 656,2 tys. zł;
- w 2024 r. – 18 681 zaległości na kwotę łącznie 417 742,5 tys. zł, w tym: z deklaracji podatkowych – 12 894 zaległości na kwotę 72 654,1 tys. zł, po decyzji NUS – 5 502 zaległości na kwotę 45 702,6 tys. zł, po decyzji UCS lub UKS – 124 zaległości na kwotę 228 925,1 tys. zł, po decyzji Dyrektora IAS – 161 zaległości na kwotę 70 460,7 tys. zł;
- w 2025 r. (do 30 czerwca) – 21 688 zaległości na kwotę łącznie 421 251,4 tys. zł, w tym: z deklaracji podatkowych – 14 424 zaległości na kwotę 77 392,7 tys. zł, po decyzji NUS – 6 970 zaległości na kwotę 45 940,4 tys. zł, po decyzji UCS lub UKS – 115 zaległości na kwotę 226 034,3 tys. zł, po decyzji Dyrektora IAS – 179 zaległości na kwotę 71 884,0 tys. zł.

Średnia zaległość w latach 2022-2025 (do 30 czerwca) wyniosła odpowiednio dla deklaracji: 4,4 tys. zł, 5,8 tys. zł, 5,6 tys. zł, 5,4 tys. zł; dla decyzji podatkowych: 62,9 tys. zł, 62,7 tys. zł, 59,6 tys. zł, 47,3 tys. zł. W zaległościach podatkowych ogółem większy udział miały decyzje podatkowe i wynosiły odpowiednio: 82,3%, 82,1%, 82,6%, 81,6%, natomiast udział deklaracji podatkowych był mniejszy i wynosił: 17,7%, 17,9%, 17,4%, 18,4%.

Zaległości podatkowe z decyzji wydanych, na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[38], przez NUS oraz UKS/UCS według stanu na 31 grudnia wynosiły w: [1] 2022 r. – 119 560,5 tys. zł, co stanowiło 43,5% zaległości wynikających z decyzji podatkowych[39]; [2] 2023 r. – 111 751,2 tys. zł, co stanowiło 40,6% zaległości wynikających z decyzji podatkowych[40]; [3] 2024 r. – 112 268,8 tys. zł, co stanowiło 40,9% zaległości wynikających z decyzji podatkowych[41]. Ponadto według stanu na 30 czerwca wynosiły one w: [1] 2024 r. – 111 134,5 tys. zł, co stanowiło 40,7% zaległości wynikających z decyzji podatkowych[42]; [2] 2025 r. – 112 306,5 tys. zł, co stanowiło 41,3% zaległości wynikających z decyzji podatkowych[43].

Kwota zaległości podatkowych podatników wyrejestrowanych z wykazu VAT lub podatników niezarejestrowanych w tym wykazie (pomimo takiego wniosku), których zaległości podatkowe według stanu na 31 grudnia lat 2022-2024 i 30 czerwca lat 2024-2025, wyniosły co najmniej 300 tys. zł wyniosły odpowiednio: 370 053,0 tys. zł, 367 182,5 tys. zł, 362 600,3 tys. zł, 363 095,5 tys. zł i 360 473,2 tys. zł.

(akta kontroli tom I, str. 129-163, 256, 258, 279-281)

[38] Dz. U. z 2025 r. poz. 775, ze zm.; dalej: ustawa o VAT.
[39] Na kwotę 274 906,5 tys. zł.
[40] Na kwotę 275 431,6 tys. zł.
[41] Na kwotę 274 627,7 tys. zł.
[42] Na kwotę 273 230,8 tys. zł.
[43] Na kwotę 271 974,7 tys. zł.

Szczegółową analizą w zakresie podejmowanych działań przez wierzyciela poddano 10 zaewidencjonowanych zaległości z deklaracji podatkowych[44] i 10 z decyzji podatkowych[45] (po pięć według stanu na 30 czerwca 2024 r. i po pięć według stanu na 30 czerwca 2025 r.).

Łączna kwota zaległości dla badanej próby wynosiła 16 050,4 tys. zł. W wyniku podjętych działań egzekucji uregulowano kwotę 100,4 tys. zł, co stanowiło 0,6% łącznej kwoty zaległości objętych badaniem. Odsetki na ostatni dzień analizy, tj. 2 października 2025 r., wyniosły 8 168,2 tys. zł, co stanowiło 50,89% łącznej kwoty zaległości podatkowych objętych szczegółowym badaniem. Średnio od upływu terminu płatności należności do uregulowania zaległości w pięciu zaległościach podatkowych na 20 upłynęło 255 dni.

W jednym przypadku zaległość na kwotę 8,6 tys. zł przedawniła się 20 lutego 2025 r. Komornik sądowy do tego dnia częściowo wyegzekwował 1,1 tys. zł. Od upływu terminu płatności należności do uregulowania części zaległości, tj. ostatniej czynności komornika – wpłata z 5 lutego 2024 r. upłynęło 3 203 dni.

Wierzyciel był w posiadaniu danych dotyczących kontaktu telefonicznego lub e-mailowego zobowiązanych. W celu przypomnienia o obowiązku uregulowania zobowiązania w dwóch zastosowanych przypadkach kontakt okazał się nieskuteczny. Wierzyciel prowadząc czynności przed przekazaniem eTW w dziewięciu na 10 zaległości wysłał upomnienie.

Liczba dni od upływu terminu wpłaty należności do dnia kontroli NIK[46], w przypadku zaległości nadal istniejących, wynosiła od 155 do 4 390 dni.

W 19 przypadkach na 20 postępowanie egzekucyjne umorzono ze względu na bezskuteczność egzekucji, na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. W jednym przypadku z uwagi na przedawnienie na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a.

Do akt siedmiu postępowań egzekucyjnych[47] nie załączono kalkulacji potwierdzającej, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne.

W przypadku pięciu zaległości z 20 bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Natomiast pozostałe 11 zaległości podatkowych przedawni się w terminie od 18 lutego 2026 r. do 1 stycznia 2030 r.

Nieprawidłowości stwierdzone w badanych sprawach opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom I, str. 287, 301-315; tom II, str. 1-292)

1.3. Stopień realizacji celu w zakresie wzrostu skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych wynikał z kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji

[44] Dobór losowy według osądu kontrolera (baza WHTAX), tj.: [1] dwie zaległości z CIT, [2] cztery zaległości z VAT, [3] cztery zaległości z PIT. Numery systemowe: [1] 732155542/DK, [2] 902290833/DK, [3] 7547763/DK, [4] 906185352/DK, [5] 913877736/DK, [6] 913617895/DK, [7] 939357039/DK, [8] 1110325540/DK, [9] 173779108/DK, [10] 692596161/DK.

[45] Dobór losowy według osądu kontrolera (baza WHTAX), tj.: [1] trzy zaległości z PIT, [2] trzy zaległości z VAT, [3] cztery zaległości na podstawie art. 108 ustawy o VAT. Numery systemowe: [1] 6731658/DC, [2] 696465437/DC, [3] 308077381/DC, [4] 689814774/DC, [5] 63205080/DC, [6] 311965339/DC, [7] 814681747/DC, [8] 487110791/DC, [9] 6800673/DC, [10] 6819613/DC.

[46] Tj. 2 października 2025 r.

[47] Numery systemowe: [1] 14524818, [2] 23550621, [3] 496143, [4] 30100593, [5] 27418828,[6] 13083715, [7] 525468.

Skarbowej[48] na lata 2021-2024[49] i 2025-2028[50], mierzony był za pomocą następujących mierników: [1] Realizacja należności publicznoprawnych[51]; [2] Egzekucja zaległości[52]; [3] Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych (2021-2024)[53] oraz [4] Efektywne zarządzanie zaległościami (w 2025 r.)[54].

W latach 2023-2024 (według stanu na 31 grudnia) i 2025 r. (według stanu na 30 czerwca) poszczególne wartości mierników wynosiły odpowiednio:

1. Realizacja należności publicznoprawnych – 634 693,7 tys. zł (tj. 88,7% wartości zaplanowanej na kwotę 715 281,0 tys. zł), 700 344,2 tys. zł (tj. 99,3% wartości zaplanowanej na kwotę 705 520,0 tys. zł) i 426 365,5 tys. zł (tj. 95,9% wartości zaplanowanej na kwotę 444 812,1 tys. zł);
2. Egzekucja zaległości – 23 881,9 tys. zł (tj. 156,1% wartości zaplanowanej równej lub większej od kwoty 15 297,0 tys. zł), 26 845,4 tys. zł (104,4% wartości zaplanowanej równej lub większej od kwoty 25 705,0 tys. zł) i 15 981,9 tys. zł (tj. 102,8% wartości zaplanowanej równej lub większej od kwoty 15 545,0 tys. zł);
3. Ograniczanie przyrostu zaległości wymagalnych wynosiło odpowiednio – 98,9% i 93,6% wartości zaplanowanej równej lub mniejszej niż 105%;
4. Efektywne zarządzanie zaległościami wynosiło – 98,3% wartości zaplanowanej równej lub mniejszej niż 103%.

Naczelnik US wyjaśnił, że analizami i raportowaniem wartości mierników i innych danych o charakterze zarządczym zajmuje się Referat Analiz i Statystyki (wcześniej Dział Wsparcia Zarządzania) w IAS we Wrocławiu. Informacja dotycząca wartości miernika pn. *Realizacji należności publicznoprawnych,* tak jak i innych mierników, przekazywana jest urzędom skarbowym po zakończeniu każdego miesiąca. W przypadku wpływów podatkowych sporządzane jest także dodatkowe sprawozdanie dotyczące wykonania dochodów, zawierające porównanie do wartości z roku ubiegłego. W ocenie NUS, wskazują one, że Urząd miał wykonanie dochodów na poziomie nieco przekraczającym średnią dla województwa dolnośląskiego. Jednak założone dla Urzędu wartości miernika *Realizacji należności publicznoprawnych* nie zostały osiągnięte.

W ocenie Naczelnika US w odniesieniu do ww. miernika główną przyczyną było odmienne kształtowanie się wskaźników makroekonomicznych od założeń przyjętych w ustawach budżetowych na rok 2024 i 2025. Ustawa budżetowa na rok 2024 zakładała np. średnioroczny

[48] Dalej: KAS.

[49] Stanowiących załącznik do zarządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024 (Dz. Urz. MFFiPR poz. 34, ze zm.).

[50] Stanowiących załącznik do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2024 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2025-2028 (Dz. Urz. MF poz. 123).

[51] Wskaźnik umożliwia ocenę stopnia realizacji zadań w zakresie poboru i egzekucji podatków i należności niepodatkowych. Przy wyliczeniach miernika brane są pod uwagę podatki: CIT, PIT, VAT, akcyza, od gier, od instytucji finansowych, od wydobycia niektórych kopalin, podatek od sprzedaży detalicznej oraz cło. Wyliczana dla PIT i CIT na podstawie kwoty zrealizowanych wpływów w PIT i w CIT liczony bez kwot udziałów jednostek samorządu terytorialnego (dalej: JST). Faktycznie wykonane dochody pomniejszane: w PIT (§ 0010) o 51,19%, w CIT o kwoty wskaźnika służącego do wyliczenia udziałów należnych JST odrębnie dla każdej izby administracji skarbowej, przekazywanego cyklicznie przez Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów.

[52] Wskaźnik pozwala na ocenę skuteczności działań egzekucyjnych podejmowanych do zaległości podatkowych i niepodatkowych stanowiących dochód budżetu państwa.

[53] Wskaźnik umożliwia ocenę stopnia realizacji zadań w zakresie ograniczania przyrostu zaległości wymagalnych. Przy wyliczeniach miernika brane są pod uwagę wyłącznie dane dotyczące podatków CIT, PIT i VAT.

[54] Wskaźnik ma na celu ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych. Przy wyliczeniach miernika brane są pod uwagę wyłącznie dane dotyczące podatku CIT, PIT i VAT. Jest to, stosunek sumy kwot zaległości wymagalnych należności budżetu państwa pozostałych do zapłaty na koniec okresu sprawozdawczego do sumy kwot zaległości wymagalnych na koniec analogicznego okresu.

poziom inflacji na poziomie 6,6%, natomiast według komunikatu Głównego Urzędu Statystycznego ze stycznia 2025 r. realny wskaźnik inflacji w 2024 r. wyniósł 3,6%. Ustawa budżetowa na 2025 r. zakładała średnioroczną inflację na poziomie 5%, natomiast inflacja średnioroczna na koniec czerwca tego roku wyniosła 4,1%. Obniżenie poziomu inflacji jego zdaniem jest generalnie oceniane jako zjawisko pozytywne, to w zakresie realizacji należności podatkowych przekłada się na niższe wpływy w zakresie przede wszystkim VAT, ale również podatków dochodowych. Naczelnik US podał także, że prawdopodobnie u podstaw zmiany wskaźnika *Realizacja należności publicznoprawnych* przez Szefa KAS[55] skorygowano m.in. wartości planowane ww. miernika dla IAS we Wrocławiu[56]. W ślad za tym Dyrektor IAS we Wrocławiu skorygował odpowiednio wartości planowane w zakresie tego miernika dla urzędów skarbowych województwa dolnośląskiego.

Dokonując analizy miernika pn. *Efektywne zarządzanie zaległościami*, który został wprowadzony jako miernik oceniający pracę urzędów skarbowych w 2025 r. i zastąpił on funkcjonujący we wcześniejszych latach miernik pn. *Ograniczanie przyrostu zaległości wymagalnych*, każdorazowo Urząd mieścił się w granicy celu wyznaczonego przez Dyrektora IAS we Wrocławiu. Naczelnik US wyjaśnił, że spadki kwoty zaległości, a tym samym wartości analizowanego miernika, nie były bardziej dynamiczne ze względu na strukturę zaległości podatkowych w Urzędzie.

Według stanu na 30 czerwca 2025 r. decyzje UKS stanowiły ponad połowę obecnych zaległości podatkowych, które zostały wydane przed 1 marca 2017 r.[57] Stare zaległości powstałe na skutek wydania decyzji wymiarowych przez upoważnione organy podatkowe w ocenie Naczelnika US, co do zasady są zaległościami nieściągalnymi. Postępowania egzekucyjne prowadzone w stosunku do nich w dawnych latach po uprawomocnieniu decyzji zostały w większości umorzone ze względu na bezskuteczność. Również decyzje o przeniesieniu odpowiedzialności na członków zarządów spółek zobowiązanych nie doprowadziły do późniejszej skutecznej egzekucji z uwagi na brak majątku. W Urzędzie, w komórce wierzycielskiej, prowadzony jest cykliczny monitoring w odniesieniu do zobowiązanych w stosunku do których umorzono egzekucję, jednakże trudno liczyć na uzyskanie kwot zaległości powstałych na podstawie decyzji wydanych osiem lub więcej lat temu, jeżeli zobowiązane spółki nie prowadzą już działalności i zostały wykreślone w KRS. Zaległości te nie mogą też jeszcze być odpisane z uwagi na okoliczność, że w sprawach są prowadzone postępowania karne skarbowe i w związku z tym bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych uległ zawieszeniu.

Naczelnik US wyjaśnił ponadto, że cały czas są podejmowane działania mające na celu usprawnienie i przyspieszenie działań wierzycielskich i egzekucyjnych, skrócenie czasu od powstania zaległości do podjęcia czynności egzekucyjnych oraz podjęcia czynności egzekucyjnych. Temu celowi ma służyć m.in.: [1] przyspieszenie wszczęcia działań wierzycielskich – „miękkiej egzekucji" (w przypadkach gdy jest dopuszczalna) lub wystawiania upomnień – od następnego dnia po powstaniu zaległości podatkowej, obsługa zwrotnych potwierdzeń odbioru[58] upomnień w komórce wierzycielskiej zamiast komórki kancelaryjnej, co przyspiesza wprowadzanie informacji o dacie doręczenia upomnień i pozwala na lepsze monitorowanie daty, w którym możliwe jest wystawianie TW; [2] korzystanie z nowych narzędzi informatycznych,

[55] Zarządzeniem nr 15 z dnia 23 czerwca 2025 r. zmieniającym zarządzenie w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2025.
[56] Za I-II kwartał 2025 r. z 18 024 700 tys. zł do 16 036 700 tys. zł, za I-III kwartał 2025 r. z 27 745 400 tys. zł do 24 736 000 tys. zł, za I-IV kwartał 2025 r. z 37 739 300 tys. zł do 33 671 600 tys. zł.
[57] Dzień likwidacji UKS i utworzenia KAS.
[58] Dalej: ZPO.

np. wdrożenie w okresie podlegającym kontroli aplikacji K@wa, zawierającej raporty użyteczne w komórce egzekucyjnej, pozwalające na sprawdzenie, czy została wszczęta egzekucja; [3] ściślejsza współpraca między komórką wierzycielską i egzekucyjną wynikająca z faktu, że kierownicy tych komórek mają miejsce pracy w jednym pokoju. Pozwala to na szybsze przekazywanie spraw pomiędzy komórkami SEW i SEE, bezpośrednie omawianie przekazywanych spraw, przekazywanie komórce egzekucyjnej spostrzeżeń dokonanych w komórce wierzycielskiej, np. co do majątku zobowiązanych.

(akta kontroli tom I, str. 129-207)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

1. Obowiązująca od 4 marca 2019 r. w Urzędzie wewnętrzna procedura postępowania P-018/1[59], określająca obieg dokumentów w SEE oraz zasady prowadzenia egzekucji[60], nie została zaktualizowana, co było działaniem nierzetelnym. Nieaktualne uregulowania dotyczyły: [1] § 1 – w zakresie dokumentowania spraw egzekucyjnych, które są przekazywane z kancelarii Urzędu po uprzednim wprowadzeniu do podsystemu pn. *Biblioteka Akt*, który już nie funkcjonuje[61]; [2] § 7 pkt 1 – w zakresie obsługi TW wpływających do SEE, która odbywa się poprzez kancelarię Urzędu oraz za pomocą skrzynki e-PUAP, natomiast Ministerstwo Finansów[62] wdrożyło system eTW, który w znacznym stopniu uprościł i usprawnił proces rejestracji TW w EGAPOLTAX, w związku z tym rejestracja TW w EGAPOLTAX powinna odbywać się zgodnie z wytycznymi[63] bez zbędnej zwłoki, nie później niż w ciągu 7 dni roboczych licząc od daty wpływu TW do organu egzekucyjnego, podczas gdy w § 8 wskazano termin nie później niż 30 dni; [3] § 10 pkt 6 lit. c – w zakresie poszukiwania majątku wskazano zapytania kierowane w programie CeRBeR, który od 2019 r. został wycofany przez MF.

Naczelnik US wyjaśnił, że nie kreuje treści regulaminu i struktury organizacyjnej Urzędu. Kluczowe jest zachowanie odpowiedniego poziomu szczegółowości. Poziom zbyt szczegółowy może nadmiernie sztywno definiować zadania, utrudniając elastyczność. W jego ocenie należy unikać nadmiernej szczegółowości, a definicje powinny wspierać osiąganie celów organizacyjnych.

NIK wskazuje, że w myśl standardów kontroli zarządczej[64], kierownik jednostki powinien m.in.: dostosować strukturę organizacyjną jednostki do aktualnych celów i zadań z określonym w formie pisemnej, w sposób przejrzysty i spójny z zakresem zadań, uprawnień odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz zakresem podległości pracowników (standard nr A.3.). Jednolitość w procedurach oznacza, że są one przeprowadzane w ten sam, spójny sposób, niezależnie od kontekstu, co zapewnia równe traktowanie i przewidywalność. Stosowanie jednolitych procedur w całej organizacji zapewnia, że wszyscy pracownicy działają według tych samych zasad, co zwiększa efektywność i pozwala redukować błędy.

[59] Wprowadzona przez US.
[60] Dalej: Procedura SEE.
[61] Obowiązywała do 31 grudnia 2021 r.
[62] Dalej: MF.
[63] Pismo MF z 10 lutego 2023 r., znak: DPP3.852.2.2023.
[64] Określonych w komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

(akta kontroli tom I, str. 301-315; tom II, str. 218-268)

2. W siedmiu[65] zbadanych postępowaniach egzekucyjnych, umorzonych na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., nie sporządzono dokumentu (kalkulacji) potwierdzającego brak uzyskania kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne, co było działaniem nierzetelnym. Tymczasem kalkulacja ta powinna być przygotowana przez organ egzekucyjny lub wierzyciela, bowiem może dowodzić, że zebrane środki są niższe od poniesionych kosztów egzekucji, co stanowi podstawę do umorzenia postępowania egzekucyjnego z powodu bezskuteczności egzekucji na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a.

Naczelnik US wyjaśnił, że postępowanie egzekucyjne z uwagi na bezskuteczność umarza się w momencie stwierdzenia, że w egzekucji nie uzyska się żadnych środków. W takiej sytuacji, w ocenie NUS, sporządzanie kalkulacji jest niezasadne.

NIK wskazuje, że stosownie do pisma MF[66], obowiązkiem organu egzekucyjnego jest dążenie do wyegzekwowania każdej należności objętej TW. Natomiast umarzanie postępowań egzekucyjnych na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. powinno być każdorazowo poprzedzone przeprowadzeniem kalkulacji stanowiącej podstawę stwierdzenia, iż w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne, która następnie powinna być załączona do akt postępowania. Podstawę faktyczną do podjęcia rozstrzygnięcia stanowi bowiem prawidłowo wyjaśniony stan faktyczny związany z przesłanką umorzenia wynikającą z art. 59 § 2 u.p.e.a., z którego wynika zaistnienie bezskuteczności egzekucji.

(akta kontroli tom I, str. 301-315; tom II, str. 218-268)

3. W siedmiu zbadanych sprawach[67] pracownicy SEE, przekazując kierownikowi SEE akta sprawy postępowania egzekucyjnego do umorzenia, nie sporządzali formalnie wniosku o umorzenie prowadzonego postępowania, co było niezgodne z § 20 ust. 2 Procedury SEE. Zgodnie z nim, pracownicy SEE przedkładają całość akt prowadzonego postępowania kierownikowi wraz z wnioskiem o umorzenie prowadzonego postępowania egzekucyjnego.

Naczelnik US wyjaśnił, że tabelaryczne zestawienie ustaleń w toku prowadzonego postępowania dotyczących zobowiązanego, stanowi odpowiednik wniosku.

NIK wskazuje, że przywołane zestawienie to Karta informacyjna o zobowiązanym i składnikach jego majątku, która nie jest wnioskiem.

(akta kontroli tom I, str. 301-315; tom II, str. 218-268)

4. Czynności egzekucyjne w jednej ze zbadanych spraw[68] zostały podjęte po upływie 125 dni od dnia otrzymania TW, czyli 65 dni po terminie. Zgodnie z zaleceniami Dyrektora IAS we Wrocławiu z dnia 7 października 2015 r.[69] zawartymi w pkt 2.1 oraz w § 10 Procedury SEE, wszczęcie egzekucji

[65] Numery systemowe: [1] 14524818, [2] 23550621, [3] 496143, [4] 30100593, [5] 27418828, [6] 13083715, [7] 525468.
[66] Pismo MF z 13 czerwca 2018 r., znak: DPP9.8522.4.2018.SG.
[67] Numery systemowe: [1] 14524818, [2] 23550621, [3] 496143, [4] 30100593, [5] 27418828, [6] 13083715, [7] 525468.
[68] Numer systemowy 23881049.
[69] Dalej: zalecenia DIAS.

administracyjnej winno nastąpić nie później niż w terminie 60 dni od wpływu TW do organu egzekucyjnego.

Naczelnik US wyjaśnił, że w pierwszym okresie czynności nie zostały podjęte z uwagi na brak majątku, do którego można było skierować skuteczną egzekucję, następnie z uwagi na przeoczenie pracownika.

(akta kontroli tom I, str. 301-315; tom II, str. 218-268)

5. Wobec jednego podatnika[70] właściwość miejscowa uległa zmianie (od dnia zmiany właściwości do dnia badania[71] minęło 576 dni), a w Urzędzie nie podjęto działań mających na celu przekazanie sprawy właściwemu organowi egzekucyjnemu, co było niezgodne z art. 22 § 2 u.p.e.a.[72] w zw. z art. 19 Kpa.

Naczelnik US wyjaśnił, że pismem z 16 października 2025 r.[73], przesłał akta postępowania egzekucyjnego właściwemu organowi egzekucyjnemu.

(akta kontroli tom I, str. 301-315; tom II, str. 218-268)

6. W jednej ze zbadanych spraw[74] Naczelnik US nie złożył wniosku o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji, co było niezgodne z art. 55a § 1 u.p.e.a.

Naczelnik US wyjaśnił, że spółka faktycznie nie prowadziła działalności (nie składała deklaracji), stąd zawiadomienie uznano za niecelowe.

NIK wskazuje, że egzekucja prowadzona była wobec aktywnego podmiotu zarejestrowanego w KRS[75] i dotyczyła należności podatkowych[76], do poboru których był zobowiązany NUS, a nie zostały one uregulowane w terminie 402 dni od daty wszczęcia egzekucji[77]. Zatem Naczelnik US zobowiązany był na podstawie art. 55a § 1 u.p.e.a., już po upływie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, wobec nieuregulowania należności, do złożenia tego wniosku.

Ocena cząstkowa

W Urzędzie podejmowano działania w zakresie dochodzenia zapłaty zobowiązań podatkowych. Co do zasady rzetelnie monitorowano terminowość zapłaty zobowiązań podatkowych, pomimo niewprowadzenia pisemnych procedur kontroli w tym zakresie. Zaległości podatkowe utrzymywały się na porównywalnym poziomie i według stanu na 30 czerwca 2025 r. wynosiły 421 251,4 tys. zł, z czego ponad 90% z tytułu VAT. Podejmowano w stosunku do nich działania mające na celu ich wyegzekwowanie. Liczba i kwota umorzonych postępowań egzekucyjnych malała. Urząd nie osiągnął jednak zakładanego poziomu jednego z mierników stopnia realizacji celów wynikających z kierunków działania i rozwoju KAS, tj. realizacji należności publicznoprawnych, który wynosił w kontrolowanym okresie od 88,7% do 99,3%. W działalności Urzędu nie ustrzeżono się jednak uchybień wierzyciela w zakresie dochodzenia zobowiązań podatkowych, które dotyczyły w

[70] Numer systemowy 14813333.
[71] Tj. 2 października 2025 r.
[72] Stosownie do tego przepisu właściwość miejscową organu egzekucyjnego w egzekucji należności pieniężnych z praw majątkowych lub ruchomości ustala się według miejsca zamieszkania lub siedziby zobowiązanego.
[73] Tj. w toku kontroli NIK.
[74] Numer systemowy 29026419.
[75] Brak informacji o likwidacji.
[76] Z CIT za 2022 r.
[77] Według stanu na 2 października 2025 r.

szczególności podjęcia czynności egzekucyjnych z opóźnieniem wynoszącym 65 dni oraz braku działań przez 576 dni, mających na celu przekazanie sprawy właściwemu organowi egzekucyjnemu.

2. Prawidłowość i skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

2.1. W latach 2022-2025 (do 30 czerwca) kwota zaległości podatkowych w egzekucji[78] wynosiła:

- według stanu na 31 grudnia 2022 r. – łącznie 54 608,8 tys. zł (w tym 304,0 tys. zł z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT). Wyegzekwowano kwotę w wysokości 18 742,0 tys. zł;
- według stanu na 31 grudnia 2023 r. – łącznie 50 320,8 tys. zł (w tym 84,7 tys. zł z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT). Wyegzekwowano kwotę w wysokości 23 670,7 tys. zł, z czego 32,2 tys. zł stanowiła kwota zaległości podatkowych wyegzekwowana z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT;
- według stanu na 31 grudnia 2024 r. – łącznie 52 439,8 tys. zł. Wyegzekwowano kwotę w wysokości 26 305,5 tys. zł;
- według stanu na 30 czerwca 2024 r. – łącznie 39 711,5 tys. zł. Wyegzekwowano kwotę w wysokości 10 981,1 tys. zł;
- według stanu na 30 czerwca 2025 r. – łącznie 45 340,4 tys. zł. Wyegzekwowano kwotę w wysokości 15 859,9 tys. zł.

Zaległości podatkowe w egzekucji administracyjnej w Urzędzie w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. zmalały o kwotę 4 288,0 tys. zł (tj. 7,9%). Natomiast wartość zaległości w 2024 r. w porównaniu do 2023 r. wzrosła o 2 119,0 tys. zł (tj. 4,2%). Analogicznie w I półroczu 2025 r. w porównaniu do I półrocza 2024 r. odnotowano wzrost zaległości podatkowych w egzekucji o 5 628,9 tys. zł (tj. 14,2%).

Udziały kwot zaległości z tytułu podatków zaewidencjonowanych w systemie ZEFIR[79], będące w egzekucji na koniec poszczególnych okresów przedstawiały się następująco: w 2022 r. – 48,2 tys. zł (0,09%); w 2023 r. – 70,2 tys. zł (0,14%); w 2024 r. – 71,9 tys. zł (0,13%); na 30 czerwca 2024 r. – 52,8 tys. zł (0,13%); na 30 czerwca 2025 r. – 35,1 tys. zł (0,08%).

Kwoty zaległości podatkowych objętych egzekucją w ostatnich latach w Urzędzie pozostały na względnie zbliżonym poziomie. Występowały wahania okresowe, związane z przyrostem zaległości w wyniku zwiększonej liczby wystawianych TW, jak np. po akcji zeznań rocznych, czy po terminach rozliczeń kwartalnych z tytułu podatku VAT, bądź też tytułów na zaległości wynikające z decyzji na wyższe kwoty zobowiązań podatkowych. W dłuższym okresie były one jednak – co do zasady – niwelowane w rezultacie prowadzonych postępowań egzekucyjnych.

Natomiast głównymi przyczynami zewnętrznymi wpływającymi na wzrost zaległości objętych egzekucją w latach 2022-2025 (do 30 czerwca) są, w ocenie Naczelnika US, problemy podatników spowodowane czynnikami zewnętrznymi (np. pandemia COVID-19, konflikt zbrojny w Ukrainie).

[78] Łącznie z zaległościami z umorzonych postępowań egzekucyjnych.
[79] Podatek akcyzowy, VAT od importu, a w zakresie zaległości powstałych do końca 2023 r. także podatek od gier i VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych.

Ponadto wielu podatników wskazuje problemy z regulowaniem należności przez ich kontrahentów, co powoduje utratę płynności finansowej.

Naczelnik US nie przekazywał wyjaśnień do IAS w zakresie przyczyn wzrostu kwot zaległości podatkowych w latach 2022-2025 (do 30 czerwca), w tym kwot objętych egzekucją, z uwagi, iż ich wzrost nie był na tyle istotny (znacznie poniżej 10%).

Występowały przypadki zaewidencjonowania zaległości podatkowych w egzekucji na koniec okresów sprawozdawczych (poszczególnych kwartałów). Naczelnik US wyjaśnił, że postępowanie egzekucyjne jest procesem ciągłym, TW są w miarę możliwości na bieżąco wystawiane przez komórkę wierzycielską lub przesyłane przez wierzycieli zewnętrznych (inne urzędy), a zaległości wynikające z tych TW są stale egzekwowane. Dlatego też sytuacja, w której zaległość jest zaewidencjonowana w jednym okresie sprawozdawczym, a wyegzekwowana w następnych nie jest sytuacją niezwykłą. Naczelnik US wyjaśnił także, że organ egzekucyjny i wierzyciel mają niewielki wpływ na to kiedy zaległość wynikająca z deklaracji lub decyzji stanie się wymagalna i powstaną przesłanki do jej dochodzenia w drodze egzekucji administracyjnej.

Naczelnik US wyjaśnił, że terminowość wszczynania postępowań egzekucyjnych była jednym z obszarów monitorowanych przez Dyrektora IAS we Wrocławiu. Monitoring był prowadzony w interwale kwartalnym. Zgodnie z wytycznymi Dyrektora IAS, obowiązującymi od 2015 r, wszystkie postępowania winny zostać wszczęte do 60 dni od wpływu TW do organu egzekucyjnego. Zgodnie z tymi wytycznymi, na 30 czerwca 2025 r. wszystkie postępowania egzekucyjne były wszczęte.

Kwota wszystkich zaległości podatkowych w egzekucji[80] wynosiła 64 225,3 tys. zł, w tym zaległości zobowiązanych posiadających ponad pięć TW wynosiły 46 379,9 tys. zł (tj. 72,2% zaległości w egzekucji). Organ egzekucyjny zaewidencjonował 4 237 TW na 353 zobowiązanych. Podejmował działania, aby ograniczyć powstawanie nowych zaległości, w tym celu m.in.: [1] monitorował wysyłanie upomnień, zagrożeń wpisu do Rejestru Należności Publicznoprawnych; [2] ograniczał ryzyko braku zapłaty zaległości podatkowych poprzez: zabezpieczanie majątkowe, wszczynanie postępowań w zakresie odpowiedzialności osób trzecich, wnioskował do sądu o orzeczenie zakazu prowadzenia działalności gospodarczej, rozkładał zaległości na raty lub odroczenie zapłaty zaległości podatkowych, aby uniknąć narastania odsetek i nowych zaległości; [3] podejmował działania, które są uregulowane w O.p., tj. orzekał o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki jak również w innych przepisach, np. występował ze skargą pauliańską.

(akta kontroli tom I, str. 19, 220-229)

[80] Według stanu na 17 września 2025 r.

2.2. W latach 2023-2024 i w I półroczu lat 2024-2025 w wyniku zastosowania poniższych środków egzekucyjnych wyegzekwowano[81] odpowiednio:

- przekazanie kwoty kosztów egzekucyjnych przez komornika sądowego: 13,5 tys. zł, 21,9 tys. zł, 12,0 tys. zł, 6,8 tys. zł;
- pobranie należności u zobowiązanego: 459,9 tys. zł, 301,5 tys. zł, 147,1 tys. zł, 243,0 tys. zł;
- pobranie należności w US: 3 038,0 tys. zł, 2 269,5 tys. zł, 1 125,8 tys. zł, 878,1 tys. zł;
- wpłata kwoty przez zobowiązanego wierzycielowi przed wszczęciem postępowania: 2 848,1 tys. zł, 2 224,8 tys. zł, 666,2 tys. zł, 914,0 tys. zł;
- wpłata kwoty przez zobowiązanego: 2 164,6 tys. zł, 4 428,0 tys. zł, 1 805,6 tys. zł, 2 972,7 tys. zł;
- wpłata kwoty przez zobowiązanego wierzycielowi: 3 839,7 tys. zł, 4 581,7 tys. zł, 1 776,9 tys. zł, 3 025,7 tys. zł;
- sprzedaż na licytacji: 12,0 tys. zł, 9,6 tys. zł, 7,2 tys. zł, 0 zł;
- sprzedaż z wolnej ręki: 0 zł, 8,5 tys. zł, 0 zł, 0 zł;
- zajęcie innych wierzytelności: 440,2 tys. zł, 406,3 tys. zł, 282,2 tys. zł, 299,9 tys. zł;
- zajęcie innych wierzytelności – JPK: 738,3 tys. zł, 1 381,6 tys. zł, 299,6 tys. zł, 688,5 tys. zł;
- zajęcie rachunku bankowego: 19 546,6 tys. zł, 21 394,5 tys. zł, 9 157,4 tys. zł, 12 226,1 tys. zł;
- zajęcie świadczeń z ubezpieczenia społecznego: 152,8 tys. zł, 147,6 tys. zł, 79,6 tys. zł, 88,1 tys. zł;
- zajęcie wynagrodzenia za pracę: 188,5 tys. zł, 132,4 tys. zł, 55,6 tys. zł, 67,2 tys. zł.

W wyniku automatycznych zajęć uzyskano w całym 2024 r. – 604,6 tys. zł; w I połowie 2024 r. – 284,8 tys. zł; w I połowie 2025 r. – 267,9 tys. zł, gdy łączna zaległość na należności głównej i odsetkach nie przekraczała 1 tys. zł. Organ egzekucyjny w efekcie wdrożenia terminali płatniczych[82] nie wyegzekwował żadnych środków.

Automatyczne zajęcia rachunków bankowych były na bieżąco monitorowane przez pracowników SEE po zajęciu. W tym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Organ egzekucyjny nie pozyskiwał automatycznie danych z ZUS o zatrudnionych i pobierających świadczenia[83]. Naczelnik US wyjaśnił, że nie ma możliwości automatycznego pozyskiwania informacji z ZUS.

W latach 2022-2024 zajęto dwie nieruchomości, a w I połowie 2025 r. jedną nieruchomość. Prowadzenie egzekucji z zajętych nieruchomości przejęli komornicy sądowi. Wartość zajętych nieruchomości nie została oszacowana. Wierzyciel zawnioskował o zwolnienie jednej

[81] Kwoty: należności głównej, odsetek, kosztów egzekucji i kosztów upomnienia.

[82] MF w celu zwiększenia efektywności egzekucji, w kwietniu 2023 r., wdrożyło możliwość płatności bezgotówkowych za pośrednictwem terminala płatniczego umożliwiając płatność w urzędzie skarbowym i miejscu zamieszkania zobowiązanego.

[83] W 2024 r. zostały podjęte działania mające na celu zwiększenie efektywności egzekucji. W porozumieniu z ZUS uzgodniono interfejs API dla komunikacji ZUS-urząd skarbowy w zakresie udostępniania danych o zobowiązanych, co miało przyczynić się do automatycznego pozyskiwania danych z ZUS, a następnie zautomatyzowania egzekucji z wynagrodzenia za pracę i świadczeń ZUS.

nieruchomości, gdyż zaległość była spłacana w układzie ratalnym (sprawa dotyczy wierzyciela, tj. Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki).

Organ egzekucyjny w badanym okresie dokonał zajęcia 23 ruchomości[84] o łącznej oszacowanej wartości – 234,7 tys. zł. Urząd nie ponosił kosztów przechowywania/magazynowania ruchomości. W wyniku zorganizowanych licytacji łącznie sprzedano 16 z 23 ruchomości za kwotę 154,2 tys. zł. Różnica pomiędzy wartością oszacowaną a uzyskaną wynosiła 80,5 tys. zł (tj. 65,7%). Sprzedaż ruchomości od chwili zajęcia trwała od 26 do 805 dni. W pozostałych pięciu postępowaniach nastąpiła spłata zaległości, w przypadku jednego ruchomość została wyłączona spod egzekucji na podstawie art. 38 u.p.e.a. W jednym postępowaniu nie sprzedano ruchomości.

Liczba TW i kwota zaległości objęta umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. wskazuje tendencję spadkową i przedstawia się następująco: [1] w 2022 r. – 2 746 na kwotę 54 707,5 tys. zł; [2] 2023 r. – 2 158 na kwotę 39 131,3 tys. zł; [3] 2024 r. – 1 309 na kwotę 22 674,2 tys. zł; [4] na 30 czerwca 2024 r. – 633 na kwotę 11 054,2 tys. zł; [5] na 30 czerwca 2025 r. – 573 na kwotę 4 254,5 tys. zł.

Organ egzekucyjny w sześciu zbadanych postępowaniach egzekucyjnych[85] nie składał wniosków do KRS na podstawie art. 55a § 1 u.p.e.a., co szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Według stanu na 30 czerwca 2025 r., pozostało 687 zaległości podatkowych w egzekucji nieprzekraczających 1 tys. zł w łącznej kwocie 137,8 tys. zł. Do dnia zakończenia czynności kontrolnych NIK[86] o trzy zwiększyła się liczba TW, a kwota zaległości zmniejszyła się o 1,8 tys. zł (136,0 tys. zł, tj. o 1,3%).

W Urzędzie zdarzały się przypadki[87] niewygenerowania zawiadomienia o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego, jeżeli w efekcie automatycznych zapytań ustalono otwarty rachunek bankowy i środki na tym rachunku. Naczelnik US wyjaśnił, że spowodowane to było algorytmem działa automatycznego ustalania rachunków bankowych. Metoda działania algorytmu polega na ustalaniu rachunków bankowych, których zobowiązany jest współwłaścicielem bądź właścicielem. Nie jest potwierdzane natomiast saldo rachunku, ani jego charakter (np. rachunek kredytu hipotecznego, rachunek karty kredytowej, itp.). Ponadto algorytm przypisuje zapytanie do TW, a nie do zobowiązanego i wykazuje również rachunki bankowe, które były (lub są) zajęte w innych postępowaniach egzekucyjnych. Mechanizm działania algorytmu wymusza zatem przed dokonaniem zajęcia co najmniej przeprowadzenie analizy innych postępowań egzekucyjnych, dla celowego zastosowania środka egzekucyjnego.

Organ egzekucyjny nie kierował egzekucji do rachunków prowadzonych przez Revolut Bank UAB. Naczelnik US wyjaśnił, że spowodowane jest to obwarowaniami formalnymi. Przede wszystkich przedmiotem dochodzenia w trybie egzekucji międzynarodowej może być zaległość w wysokości większej niż 1 500 euro, a wniosek złożony do administracji litewskiej powinien zawierać ustalony

[84] Zajęciu podlegało: [1] 16 samochodów, z czego: siedem ciężarowych; [2] jeden motocykl; [3] cztery rowery, z czego dwa elektryczne; [4] dwie przyczepy.
[85] Numery systemowe: [1] 26984994, [2] 14298566, [3] 27323700, [4] 26885880, [5] 26495012, [6] 30921550.
[86] Tj. 13 października 2025 r.
[87] Naczelnik US wyjaśnił, że nie istnieje możliwość uzyskania takich danych z systemów informatycznych. Żaden z systemów użytkowanych w Urzędzie nie umożliwia powiązania czynności automatycznego ustalenia majątku z ustalonymi bankami i jednocześnie z dokonanym zajęciem rachunku bankowego. Sporządzenie takiego zestawienia wymagałoby szczegółowej analizy dokumentacji we wszystkich sprawach egzekucyjnych prowadzonych w kontrolowanym okresie i byłoby bardzo pracochłonne.

numer rachunku bankowego. W toku prowadzonych postępowań nie ujawniono zobowiązanych, którzy jednocześnie spełnialiby te warunki.

Badaniem w zakresie prawidłowość i skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych wybrano 10 zaległości wyegzekwowanych w egzekucji administracyjnej[88] według najwyższej kwoty zaległości (od 50 tys. zł do 500 tys. zł) wyegzekwowane od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 r., dotyczące różnych podatków[89].

Stwierdzono, że przed wyegzekwowaniem zaległości podatkowych wierzyciel nie przekazywał informacji o zobowiązanym i jego majątku. Organ egzekucyjny po otrzymaniu TW podejmował czynności w zakresie poszukiwania majątku na etapie wszczętego postępowania egzekucyjnego.

Badaniem objęto również 10 zaległości objętych umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a.[90], wybranych w sposób celowy, według osądu kontrolera z uwzględnieniem następujących kryteriów: [1] kwota zaległości wynosiła od 50 tys. zł do 500 tys. zł; [2] kwota zaległości dotyczyła niezapłaconego zobowiązania podatkowego z różnych podatków (pięć spraw z VAT, dwie sprawy z CIT, trzy sprawy z PIT); [3] postępowanie egzekucyjne umorzono na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., w okresie od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 r.

W wyniku przeprowadzonego badania ustalono, że: [1] brak było informacji o majątku zobowiązanego przed podjęciem czynności egzekucyjnych; [2] czynności egzekucyjne co do zasady podejmowano niezwłocznie, od dnia otrzymania TW do zastosowania środka egzekucyjnego upłynęło od jednego do 54 dni; [3] kolejne czynności podejmowano ze zwłoką do 180 dni; [4] organ egzekucyjny nie podejmował wszystkich możliwych czynności, co szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom II, str. 1-293)

Liczba TW oraz objęte nimi zaległości w 2022 r., 2023 r., 2024 r. oraz w I półroczu 2024 r. i w I półroczu 2025 r., wynosiły odpowiednio:

- zrealizowanych – 4 997, 6 055, 5 511, 2 477, 2 614;
- wyegzekwowanych – 18 865,0 tys. zł, 23 670,7 tys. zł, 26 305,5 tys. zł, 10 981,9 tys. zł, 15 859,9 zł;
- do zrealizowania – 11 891, 12 226, 11 627, 8 602, 8 744.

Liczba zatrudnionych średnio w kontrolowanym okresie pracowników i funkcjonariuszy w komórce egzekucyjnej kształtowała się na poziomie odpowiednio: 14, 14, 11, 13, 13 osób. W latach 2022-2024 i w I półroczu 2024 r. i w I półroczu 2025 r. ich wynagrodzenia ogółem wyniosły odpowiednio: 2 386,4 tys. zł, 2 504,6 tys. zł, 3 191,4 tys. zł, 1 527,4 tys. zł i 1 648,6 tys. zł. Z kolei w tych latach wypłacono pracownikom wynagrodzenie prowizyjne w wysokości odpowiednio: 964,1 tys. zł, 1 038,0 tys. zł, 1 324,0 tys. zł, 585,6 tys. zł, 746,2 tys. zł.

Skuteczność działań organu egzekucyjnego w odzyskiwaniu zaległości podatkowych zmniejszyła się. Do oceny efektywności zastosowano wskaźnik realizacji TW[91], który kształtował się na poziomie: w 2022 – 19,8%, w 2023 r. – 19,0% (tj. mniej o 0,8 punktu procentowego

[88] Numery systemowe: [1] 30100029, [2] 27634485, [3] 25008465, [4] 30295201, [5] 28494623, [6] 33123843, [7] 31089866, [8] 21870506, [9] 18951974, [10] 26186291.
[89] Tj.: pięć spraw z VAT, dwie sprawy z CIT i trzy sprawy z PIT.
[90] Sprawy nr: [1] 22051733, [2] 28527628, [3] 27819375, [4] 26398092, [5] 26984994, [6] 14298566, [7] 27323700, [8] 26885880, [9] 26495012, [10] 30921550.
[91] Liczony jako relacja liczby TW załatwionych w danym okresie do liczby TW do załatwienia. Wskaźnik ten w tym okresie kształtował się na poziomie odpowiednio: 0,4; 0,5; 0,5; 0,3; 0,3.

w porównaniu do 2022 r.), w 2024 r. – 16,4%, tj. mniej o 2,0 punktu procentowego i 3,0 punktu procentowego w porównaniu do 2022 r. i 2023 r.).

Ocena efektywności pracowników polegała na porównaniu sumy nakładów do efektów pracy pracowników SEE w latach 2022-2024 i w I półroczu lat 2024-2025. W badaniu wpływ na efektywności pracowników organu egzekucyjnego miały następujące relacje:

- kwoty wyegzekwowanych należności podatkowych objętych TW do wydatków na wynagrodzenia ogółem wypłacone pracownikom komórek egzekucyjnych (1:2), kształtowały się odpowiednio: 7,9; 9,5; 8,2; 7,2; 9,6;
- kwoty wyegzekwowanych należności podatkowych objętych TW do wydatków na wynagrodzenia prowizyjne wypłacone pracownikom komórek egzekucyjnych (1:2), kształtowały się odpowiednio: 19,6; 22,8; 19,9; 18,8; 21,3;
- liczba TW zrealizowanych w danym roku/półroczu do liczby zatrudnionych w komórkach egzekucyjnych w tym okresie (1:2) wynosiła odpowiednio: 356,9; 432,5; 501,0; 190,5; 201,1;
- wydatki na wynagrodzenia pracowników i funkcjonariuszy komórek egzekucyjnych do liczby zrealizowanych TW obejmujących należności podatkowe (1:2) , kształtowały się odpowiednio: 477,6; 413,6; 579,1; 616,6; 630,7.

(akta kontroli tom II, str. 294-475)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

1. Naczelnik US w sześciu postępowaniach egzekucyjnych[92] nie składał wniosków do KRS o wpisanie daty wszczęcia egzekucji, co było niezgodne z art. 55a § 1 u.p.e.a.

Naczelnik US wyjaśnił, że spowodowane to było nadmiernym obciążeniem pracowników zadaniami skutkującymi prowadzeniem skutecznych postępowań egzekucyjnych. Ponadto podmioty, do których prowadzone postępowanie egzekucyjne jest umarzane w wielu przypadkach faktycznie nie istnieją lub nie prowadzą działalności, a nawet nie posiadają w KRS adresu siedziby (tylko miasto Wrocław).

NIK wskazuje, że skutkiem braku zamieszczenia informacji w KRS jest brak transparentności i skuteczności egzekucji. Ponadto wpis zwiększa świadomość innych wierzycieli i podmiotów gospodarczych o istnieniu długu i prowadzonym postępowaniu egzekucyjnym, co ma znaczenie dla potencjalnych kontrahentów i inwestorów.

(akta kontroli tom I, str. 422)

2. Naczelnik US w toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego[93], od 12 września 2023 r. do 8 stycznia 2024 r., tj. przez 118 dni, nie przeprowadził egzekucji z majątku zobowiązanego (art. 27e u.p.e.a.), co było działaniem nierzetelnym. W wyniku braku tych czynności, 8 stycznia 2024 r. doszło do skutecznego przeniesienia majątku na rzecz małżonki.

Po wszczęciu postępowania egzekucyjnego, w wyniku podziału wspólnego majątku w formie aktu notarialnego z 8 stycznia 2024 r., prawo do spółdzielczego mieszkania własnościowego stało

[92] Numery systemowe: [1] 26984994, [2] 14298566, [3] 27323700, [4] 26885880, [5] 26495012, [6] 30921550.
[93] Numer systemowy 22051733.

się własnością małżonki, co zostało szczegółowo opisane w postanowieniu NUS o umorzeniu postępowania egzekucyjnego (art. 59 § 2 u.p.e.a.).

W toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego, organ egzekucyjny dopiero pismem z 10 stycznia 2024 r. zwrócił się do spółdzielni mieszkaniowej o wydanie dokumentacji umożliwiającej założenie księgi wieczystej. W odpowiedzi na ten wniosek zarząd tej spółdzielni poinformował, że zobowiązany nie posiada spółdzielczo-własnościowego prawa do lokalu. Na mocy aktu notarialnego sporządzonego 8 stycznia 2024 r. spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego nabyła małżonka zobowiązanego. Działania były podejmowane przez zobowiązanego z pokrzywdzeniem wierzyciela, co uzasadniło wystąpienie przez wierzyciela 8 października 2024 r. do Prokuratorii Generalnej RP (właściwej do sprawowania zastępstwa procesowego ze względu na kwotę sporną) o przygotowanie i wniesienie skargi pauliańskiej, na podstawie art. 527 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny[94]. Zgodnie z informacją udzieloną przez Prokuratorię Generalną RP[95], sprawa z powództwa Skarbu Państwa – Naczelnika US - toczy się przed Sądem Okręgowym we Wrocławiu, XII Wydziałem Cywilnym. Postanowieniem z 18 września 2025 r. ten sąd udzielił zabezpieczenia roszczenia powoda poprzez ustanowienia zakazu zbywania i obciążania przez małżonkę zobowiązanego ww. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego.

Naczelnik US wyjaśnił, że w toku postępowania egzekucyjnego prowadzonego na podstawie innych TW, organ egzekucyjny podjął próbę prowadzenia egzekucji z ustalonych składników majątku osobistego zobowiązanego, m.in. poprzez zajęcie rachunku bankowego, przydział TW do służby poborcy skarbowemu, sporządzenie protokołu o stanie majątkowym.

NIK wskazuje, że postępowanie egzekucyjne wszczęto 12 września 2023 r., a próba ustalenia majątku zobowiązanego nastąpiła dopiero 10 stycznia 2024 r., czyli dwa dni po skutecznym wyzbyciu się przez niego majątku nieruchomego.

(akta kontroli tom I, str. 450-451)

3. W badanej próbie dziewięciu spraw[96], w aktach tych spraw brak było wydruków z systemu E-ORUS, co było niezgodne z § 9 Procedury SEE[97]. Stosownie do tej regulacji pracownicy SEE weryfikując dostępne bazy danych w celu zastosowania skutecznego środka egzekucyjnego, w szczególności powinni dokonać wydruku informacji o zobowiązanym z aplikacji E-ORUS – karta odpowiedzi na pytanie o zobowiązanym.

Naczelnik US wyjaśnił, że system E-ORUS jest nakładką umożliwiającą jedynie generowanie raportów i zestawień. Dane w nich zawarte są odzwierciedleniem informacji zawartych w urzędowych bazach danych. Przy czym należy zaznaczyć, że w przestrzeni ostatnich kilku lat użyteczność E-ORUS uległa znacznemu obniżeniu. Dzieje się to w wyniku uruchomienia centralnych aplikacji, których ten program nie zaciąga, a mających znaczenie dla poszukiwania majątku – na przykładzie Centralnego Rejestru Czynności Majątkowych, czy też POLTAX2BPlus. Dodatkowo NUS wskazał, że system ten nie ma wsparcia ze strony autora oraz pracowników Centrum

[94] Dz. U. z 2025 r. poz. 1071, ze zm.
[95] Pismo z 26 września 2025 r.
[96] Numery systemowe: [1] 22051733, [2] 28527628, [3] 27819375, [4] 26398092, [5] 26984884, [6] 14298566, [7] 27323700, [8] 26885880, [9] 30921550.
[97] Stosownie do tego przepisu pracownicy Działu SEE obsługujący dany rejon egzekucyjny weryfikują dostępne bazy danych celem zastosowania skutecznego środka egzekucyjnego, a w szczególności dokonują wydruku informacji o zobowiązanym z aplikacji E-ORUS – karta odpowiedzi o zobowiązanym.

Informatyki Resortu Finansów i nie jest już prowadzona aktualizacja. Stąd też pracownicy SEE dla uzyskania pewnych danych muszą lub wolą sięgać do aplikacji źródłowych z pominięciem sytemu E-ORUS. Nadmienił także, że przy okazji zmiany procedury dotyczących zasad prowadzenia egzekucji w Urzędzie zapis dotyczący wykorzystywania raportów z aplikacji E-ORUS zostanie zaktualizowany.

NIK wskazuje, że zgodnie z § 9 procedury SEE, pracownicy SEE obsługujący dany region w pierwszej kolejności weryfikują dostępne bazy, a w szczególności dokonują wydruku informacji o zobowiązanym z aplikacji E-ORUS celem zebrania informacji o majątku zobowiązanego. Procedura została wprowadzona przez NUS i nie została w tym zakresie zaktualizowana.

(akta kontroli tom I, str. 421)

4. Naczelnik US wszczął postępowanie egzekucyjne[98] 29 listopada 2021 r., które zakończono 3 stycznia 2024 r. na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. Jednakże czynności, które co do zasady polegały na automatycznym ustalaniu majątku[99], okazały się nieskuteczne, bowiem zobowiązany w trakcie trwania postępowania egzekucyjnego, tj. 10 czerwca 2022 r.[100], 7 września 2022 r.[101], 27 grudnia 2022 r.[102], 16 marca 2023 r.[103], 22 marca 2023 r.[104] i 6 grudnia 2023 r.[105], sprzedał łącznie 12 samochodów i jedną przyczepę na łączną kwotę 98,5 tys. zł.

Naczelnik US wyjaśnił m.in., że postępowanie egzekucyjne wobec majątku spółki było prowadzone na podstawie większej liczby TW. Oprócz zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, spółka posiadała również zaległości m.in. wobec ZUS czy Prezydenta Wrocławia. W toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego na podstawie kontrolowanego TW dokonano m.in. dwóch skutecznych zajęć wierzytelności, ustalonych na podstawie danych z plików JPK[106]. W wyniku tych zajęć w okresie od grudnia 2021 r. do stycznia 2023 r. uzyskano łącznie 184,4 tys. zł, z czego ponad 8 tys. zł zarachowano na kontrolowany TW. Dawało to wówczas uzasadnione podstawy do twierdzenia, że zastosowane środki egzekucyjne doprowadzą do wyegzekwowania w całości lub przynajmniej w znacznej części dochodzonego obowiązku. Ponadto trzykrotne oświadczenie zobowiązanego o nieposiadaniu środków transportu, złożone do protokołu, a także niezastanie ich przez pracowników Urzędu w miejscu prowadzenia działalności zobowiązanego, uzasadniały odstąpienie od ich zajęcia. Środki z tytułu sprzedaży pojazdów, zgodnie z fakturami, powinny zostać przekazane na rachunek bankowy, który również był zajęty, a łączną egzekucję przejął ZUS. Wartość sprzedanych pojazdów uwidoczniona na fakturach dostarczonych przez zobowiązanego nie mogła zostać zweryfikowana w toku egzekucji, bowiem samochody według ustaleń poczynionych przez pracowników SEE podczas analizy bazy CEPiK, wskazywały, że miały wówczas przebiegi ponad 200 tys. kilometrów. Ponadto były one wykorzystywane jako auta flotowe/zastępcze, czyli były użytkowane przez wielu kierowców. Opierając się na doświadczeniu uznano, że pojazdy takie są znacznie bardziej wyeksploatowane niż te użytkowane przez jednego kierowcę do celów

[98] Numer systemowy 14298566.
[99] 29 czerwca 2023 r. MF wdrożyło w systemie teleinformatycznym organu egzekucyjnego (EGAPOLATX) opcję automatycznego generowania zapytań o rachunki bankowe zobowiązanego (system generował zapytania co 180 dni).
[100] Sprzedano sześć samochodów.
[101] Sprzedano trzy samochody.
[102] Sprzedano jeden samochód.
[103] Sprzedano przyczepę.
[104] Sprzedano jeden samochód.
[105] Sprzedano jeden samochód.
[106] Jednolity Plik Kontrolny.

prywatnych. W takich sytuacjach jedynie opinia biegłego daje możliwość ustalenia ich rynkowej wartości.

(akta kontroli tom I, str. 450-457)

Ocena cząstkowa

Działania Naczelnika Urzędu w zakresie prawidłowości i skuteczności egzekwowania zaległości podatkowych nie zawsze były prawidłowe. Ujawniono bowiem sprawy polegające na tym, iż: przez 118 dni nie przeprowadzono egzekucji z majątku zobowiązanego, który w efekcie skutecznie przeniósł ten majątek na rzecz małżonki, a także, że nieskutecznie prowadzono postępowanie egzekucyjne w trakcie którego zobowiązany sprzedał łącznie 12 samochodów i jedną przyczepę na kwotę 98,5 tys. zł, z którego egzekucja administracyjna mogłaby być możliwa i doprowadziłaby do choćby częściowego uregulowania zaległości podatkowej. Ponadto wystąpiły przypadki braku wymaganych wydruków z systemu E- ORUS w aktach prowadzonych spraw egzekucyjnych. Zaznaczyć należy również, że wystąpił wzrost zaległości objętych egzekucją administracyjną, który wynosił jednak poniżej 10%.

3. Prawidłowość odpisywania zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

3.1. Łączna liczba należności podatkowych odpisanych z tytułu przedawnienia w latach 2022-2025 (do 30 czerwca) wynosiła 5 483 pozycji w łącznej kwocie 50 154,0 tys. zł, z czego odpowiednio:

- w 2022 r. – 1 564 pozycje w kwocie 7 524,3 tys. zł;
- w 2023 r. – 1 322 pozycje w kwocie 16 869,7 tys. zł;
- w 2024 r. – 2 018 pozycji w kwocie 18 608,5 tys. zł;

w tym w:

- I półroczu 2024 r. – 1 388 pozycji w kwocie 10 469,0 tys. zł;
- I półroczu 2025 r. – 579 pozycji w kwocie 7 151,5 tys. zł.

W piśmie Dyrektora Departamentu Poboru Podatków MF z 23 kwietnia 2024 r., znak: DPP6.851.12.2024CNNM.4, MF przyjęło prokonstytucyjną wykładnię art. 70 § 8 O.p. i uznało, że na gruncie art. 70 § 8 O.p. ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego, przy czym termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych, określonych w art. 70 § 1 O.p., jeżeli nie zaistniały okoliczności skutkujące zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia danego zobowiązania.

W związku z powyższym MF zobowiązało urzędy skarbowe, w tym komórki SEW, do podjęcia działań w celu weryfikacji przedawnienia zobowiązań zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, odpisania należności przedawnionych i realizacji czynności umożliwiających wykreślenie ustanowionych zabezpieczeń. Informację o przedawnieniu należności objętych TW należało niezwłocznie przekazać do właściwego organu egzekucyjnego. Konsekwencją uznania zaległości za przedawnioną musiało być zakończenie postępowania egzekucyjnego. Stwierdzenie przedawnienia zobowiązania podatkowego powoduje bowiem, że dochodzony obowiązek wygasł, co skutkuje koniecznością umorzenia postępowania egzekucyjnego. Oznaczało to, że także organy egzekucyjne powinny dokonać przeglądu prowadzonych postępowań egzekucyjnych i zidentyfikować sprawy, w których egzekucja prowadzona jest z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

Następnie organ egzekucyjny powinien wystąpić do wierzyciela niebędącego naczelnikiem urzędu skarbowego z wnioskiem o potwierdzenie, że zaległości uległy przedawnieniu na zasadach ogólnych określonych w art. 70 § 1-7 O.p. W przypadku potwierdzenia przez wierzyciela, że należności objęte TW uległy przedawnieniu, obowiązkiem organu egzekucyjnego było umorzenie postępowania egzekucyjnego w stosunku do tych zaległości. W piśmie MF nie wskazane zostały informacje do Urzędu, jaka jest liczba pozycji oraz kwot zaległości podatkowych, które mogły ulec przedawnieniu.

W Urzędzie w 2024 r. zidentyfikowano 1349 przypadków takich zobowiązań na łączną kwotę 11 292,5 tys. zł, z czego w poszczególnych miesiącach odpisano łącznie 1 295 pozycji na ogólną kwotę 10 691,4 tys. zł, tj.:

- maj – 93 pozycje w kwocie 190,9 tys. zł;
- czerwiec – 632 pozycje w kwocie 5 043,7 tys. zł;
- lipiec – 145 pozycji w kwocie 2 916,4 tys. zł;
- sierpień – 126 pozycji w kwocie 627,7 tys. zł;
- wrzesień – 34 pozycje w kwocie 529,1 tys. zł;
- październik – 96 pozycji w kwocie 323,6 tys. zł;
- listopad – 0 pozycji;
- grudzień – 169 pozycji w kwocie 1 060,0 tys. zł.

Z kolei w I półroczu 2025 r. łącznie odpisano 601,0 tys. zł (54 pozycje). Naczelnik US wyjaśnił m.in., że nie otrzymał wniosków od właścicieli nieruchomości, na których w księgach wieczystych wpisane były hipoteki przymusowe, stąd nie wydawał zgód na wykreślenie zabezpieczeń hipotecznych z ksiąg wieczystych.

Naczelnik US zastosował się do pisma Dyrektora Departamentu Poboru Podatków MF z 23 kwietnia 2024 r., znak: DPP6.851.12.2024.CNNM, wyjaśniając m.in., że odpowiada przed dyrektorem Izby Administracji Skarbowej za prawidłową i terminową realizację zadań, które wykonuje przy pomocy Urzędu, a bezpośrednie wykonywanie nadzoru nad naczelnikami urzędów skarbowych leży w gestii Szefa KAS oraz dyrektorów izb administracji skarbowej. Podał, że wytyczne i zalecenia MF nie mają mocy wiążącej jak prawo, a ich rangę można określić jako wskazówki interpretacyjne, które ułatwiają stosowanie przepisów. Choć nie są to akty prawne w sensie formalnym, organy państwowe zazwyczaj starają się je stosować, ponieważ stanowią one wyraz polityki fiskalnej państwa i są publikowane w celu zapewnienia jednolitej interpretacji przepisów. Stanowisko MF zawarte w piśmie z 23 kwietnia 2024 r. dotyczyło przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym. W piśmie DIAS we Wrocławiu z 29 kwietnia 2024 r., znak: 0201-IEW2.033.16.2024, kierowanym do naczelników urzędów skarbowych województwa dolnośląskiego zaprezentowano ww. stanowisko i poinformowano, że DIAS zwrócił się do MF z pytaniami i wątpliwościami odnośnie do zastosowania zaleceń z pisma z 23 kwietnia 2024 r. MF w piśmie z 10 maja 2024 r., znak: DPP6.851.13.2024, sprecyzowało swoje stanowisko w zakresie odpisywania zaległości podatkowych – art. 70 § 8 O.p., a DIAS pismem z 15 maja 2024 r., znak: 0201-IEW2.033.20.2024.2, przekazał do stosowania to stanowisko MF.

Naczelnik US wyjaśnił, że zgadza się ze stanowiskiem MF zawartym w ww. dwóch pismach, gdyż stanowisko to wynika z ukształtowanej w ostatnich latach jednolitej linii orzecznictwa sądów administracyjnych. Zgodnie z nią, sądy odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego

z 8 października 2013 r.[107] również przyjmują prokonstytucyjną wykładnię art. 70 § 8 O.p. i uznają, że przepis ten nie wyklucza uznania za przedawnione zobowiązań zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym. Podał także, że w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu[108] z 10 listopada 2020 r.[109], który uchylił postanowienie Naczelnika US[110] oraz utrzymujące je w mocy postanowienie DIAS, stwierdzono m.in., że: *„Skoro zatem TK w wyroku z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, CBOSA, wyraził się wprost, że zakwestionowana przez niego norma prawna zawarta w art. 70 § 6 O.p. została powtórzona i rozszerzona (o zastaw skarbowy) w art. 70 § 8 O.p. i do tego przepisu w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w niniejszym wyroku, a z punktu widzenia Konstytucji nie jest dozwolone ani uzależnianie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych od tego, w jaki sposób zostały one zabezpieczone, ani dopuszczenie do sytuacji, w której zobowiązania tak wyodrębnionej kategorii podatników nigdy się nie przedawniają, to pomijanie przez organy podatkowe niekonstytucyjności wskazywanej normy przeczy wyrażonym w art. 2 Konstytucji zasadom demokratycznego państwa prawnego, w tym zasadzie lojalności, lecz również wynikającym z art. 1 Konstytucji RP zasadzie dobra wspólnego i w art. 7 Konstytucji RP zasadzie legalizmu.".* WSA zasądził również od DIAS kwotę 0,6 tys. zł, tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego. Stanowisko, że przepis art. 70 § 8 O.p. nie wyklucza uznania za przedawnione zobowiązań zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym zaprezentowano też w innych wyrokach WSA[111] oraz w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego[112]. NUS wyjaśnił również, że kwestia ta ma w praktyce realny wymiar finansowy, bowiem uchylane orzeczenia dotyczące zobowiązań, w których organy podatkowe wskazują na obowiązywanie art. 70 § 8 O.p. generują koszty sądowe, którymi obciążany jest Skarb Państwa. Dodatkowo, jeżeli egzekucja jest na dalszym etapie niż zajęcie nieruchomości, np. na etapie opisu i oszacowania nieruchomości, to do kosztów sądowych należy jeszcze doliczyć wydatki poniesione już z budżetu państwa z tytułu zapłaty biegłemu rzeczoznawcy za sporządzony operat szacunkowy. Naczelnik US uwzględniając ww. okoliczności, jak również zasady racjonalnego gospodarowania środkami budżetowymi, uznał za zasadne odpisanie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym i przed przedawnieniem zaległości podatkowych w pierwszej kolejności podjął wnikliwe działania w celu zidentyfikowania zaległości podatkowych, które uległy przedawnieniu i są objęte hipoteką i zestawem skarbowym, a później dokonał ich odpisu na kartach kontowej podatników.

Wyrokiem z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność art. 70 § 6 O.p., 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 O.p. 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

---

[107] SK 40/12.
[108] Dalej: WSA.
[109] I SA/Wr 499/20.
[110] Znak: 0228-SER.7010.54.2929.
[111] 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.
[112] Dalej: NSA. 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.

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

NIK wskazuje że postanowieniem z dnia 7 listopada 2016 r. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że art. 70 § 8 O.p. nie był przedmiotem oceny w sentencji wyroku 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 O.p. (sygn. akt II Ca 1287/24; zI C 503/24).

Odnosząc się do stanowiska Naczelnika Urzędu, 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 Skarbowej[113], 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 O.p. 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 O.p. 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.

Z danych dostępnych w systemie POLTAX2BPlus łączna liczba zaległości podatkowych mających ponad 5 lat wynosiła 3 412 pozycji. Natomiast łączna kwota tych zaległości wynosiła 344 812,6 tys. zł, z czego: [1] kwota z deklaracji – 15 613,4 tys. zł (2981 pozycji); [2] kwota z decyzji – 329 199,3 tys. zł (431 pozycji), w tym: decyzji UCS (z art. 108 ustawy o VAT) to 84 520,1 tys. zł (89 pozycji), decyzji UCS (bez art. 108 ustawy o VAT) to 201 176,7 tys. zł (55 pozycji), decyzje NUS (z art. 108 ustawy o VAT) to 24 858,3 tys. zł (104 pozycje), decyzje NUS (bez art. 108 ustawy o VAT) to 18 644,2 tys. zł (183 pozycje).

[113] Dz. U. z 2025 r. poz. 1131, ze zm.

Udział zaległości podatkowych mających ponad 5 lat w zaległościach podatkowych ogółem stanowił ok. 82,5% (344 812,6 tys. zł, 417 742,5 tys. zł)[114].

W latach 2022-2024 miernik RP-ZOP mierzący relację zaległości odpisanych w stosunku do przedawnionych wynosił w: 2022 r. – 100%[115]; 2023 r. – 97,73%[116] oraz 2024 r. – 99,64%[117].

(akta kontroli tom I, str. 227)

Szczegółowym badaniem objęto 10 spraw[118] dotyczących zaległości podatkowych mających ponad 5 lat, według stanu na koniec 2024 r., w tym pięć najwyższych pod względem kwotowym oraz pięć, dotyczących różnych podatków[119].

W wyniku przeprowadzonego badania ustalono, że: [1] Naczelnik US uwzględnił okoliczności dotyczące terminu, kiedy zaległość ulegnie przedawnieniu; [2] przerywano bieg terminu przedawnienia w sprawach, w których wszczęto postępowanie karne skarbowe; [3] w jednej sprawie została ustanowiona hipoteka, w której dokonano przerwania biegu terminu przez zajęcie na rachunku; [4] wierzyciel zbierał i weryfikował informację o majątku zobowiązanego; [5] zaległości nie zostały wyegzekwowane m.in. z uwagi na brak nowych składników majątku, likwidację spółki.

(akta kontroli tom I, str. 315-324)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Urząd prowadził analizy terminu przedawnienia się zobowiązań podatkowych i nie stwierdzono przyczynienia się Urzędu do przedawnienia się zobowiązań podatkowych. W Urzędzie w 2024 r. z powodu przedawnienia należności podatkowych ogółem, odpisano 2018 zaległości na kwotę 18 608,5 tys. zł, a w I połowie 2025 r. 579 zaległości na kwotę 7 151,5 tys. zł. W związku z zaleceniem Szefa KAS z 23 kwietnia 2024 r., odpisano w 2024 r. 1 294 zaległości na łączną kwotę 10 691,5 tys. zł, a w I połowie 2025 r. odpisano 54 pozycje na kwotę 601,0 tys. zł.

W związku niewykonaniem zaleceń wynikających z wyroku Trybunału Konstytucyjnego[120], w którym stwierdzono niekonstytucyjność rozwiązań prawnych dotyczących zasad przedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką i zastawem skarbowym, Naczelnik US realizował wytyczne Szefa KAS[121], odnoszące się do art. 70 § 8 O.p., Naczelnik US dokonując odpisu

---

[114] Dane zostały podane w odniesieniu do wartości zaległości wymagalnych.
[115] Liczba odpisanych zaległości przedawnionych 1983/Liczba odpisanych zaległości przedawnionych + liczba zaległości (wymagalnych) przedawnionych: 1983.
[116] Liczba odpisanych zaległości przedawnionych: 1765/Liczba odpisanych zaległości przedawnionych + liczba zaległości (wymagalnych) przedawnionych: 1806.
[117] Liczba odpisanych zaległości przedawnionych 2519/Liczba odpisanych zaległości przedawnionych + liczba zaległości (wymagalnych) przedawnionych: 2528.
[118] Numery systemowe: [1] 7927553/DK, [2] 7594379/DC, [3] 6396387/DC, [4] 7478575/DK, [5] 6833996/DC, [6] 74840028/DK, [7] 6365506/DC, [8] 375698554/DC, [9] 395160254/DC, [10] 7962510/DK.
[119] Tj.: CIT – dwie zaległości podatkowe, PIT – dwie zaległości podatkowe, VAT – jedna zaległość podatkowa, wybranych w sposób celowy, według osądu kontrolera.
[120] Z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12.
[121] Wynikające z pisma z dnia 23 kwietnia 2024 r., nr DPP6.851.12.2024.CNMM.

przedawnionych należności zgodnie z tymi wytycznymi działał w sytuacji, w której Trybunał Konstytucyjny i sądy administracyjne wskazywały na wtórną niekonstytucyjność art. 70 § 8 O.p., a organy władzy wykonawczej i ustawodawczej nie podjęły działań legislacyjnych mających na celu skuteczne wprowadzenie właściwych rozwiązań prawnych zalecanych przez organy władzy sądowniczej.

IV. Uwagi i wnioski

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

Uwagi

Stwierdzone przez NIK nieprawidłowości odnoszące się do dochodzenia zapłaty zobowiązań oraz prawidłowości i skuteczności egzekwowania zaległości podatkowych wskazują na potrzebę podjęcia działań wzmacniających kontrolę zarządczą w Urzędzie w celu urzeczywistnienia określonego w art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych[122], wymogu zapewnienia realizacji celów i zadań jednostki w sposób zgodny z prawem, efektywny i terminowy.

Wnioski

1. Dokonanie aktualizacji wewnętrznej procedury postępowania P-018/1.
2. Wprowadzenie mechanizmów zapewniających składanie wniosków o których mowa w art. 55a § 1 u.p.e.a. w każdym przypadku występowania przesłanek określonych w tym przepisie.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

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

Zgodnie z art. 98 ustawy o NIK, kto nie informuje bądź niezgodnie z prawdą informuje o wykonaniu wniosków pokontrolnych, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 3.

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.

[122] Dz. U. z 2024 r. poz. 1530, ze zm.

Wystąpienie pokontrolne sporządzono w postaci elektronicznej z użyciem kwalifikowanych podpisów elektronicznych.

Wrocław, dnia 18 listopada 2025 r.

Kontroler

Adrian Tomasik

Starszy inspektor kontroli państwowej

/podpisano elektronicznie/

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura we Wrocławiu

Dyrektor

Radosław Kujawiński

/podpisano elektronicznie/