NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Warszawie

LWA.410.16.1.2025

Katarzyna Drozdowska

Naczelnik

Pierwszego Urzędu Skarbowego
Warszawa-Śródmieście

02-013 Warszawa
ul. Williama Lindlleya 14

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/25/012 Zarządzanie zaległościami podatkowymi przez Krajową Administrację Skarbową

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Warszawie
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
tel. 48224445772, lwa@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście[1]
Kierownik jednostki kontrolowanej	Katarzyna Drozdowska, Naczelnik Urzędu Skarbowego, od 16 maja 2024 r.[2] Poprzednio Naczelnikiem Urzędu Skarbowego była Mariola Cieplak, w okresie od 26 lutego 2022 r. do 15 maja 2024 r. (akta kontroli tom I str. 6, 15-18)
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.[3]
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli[4]
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Warszawie
Kontrolerzy	Dariusz Walczak, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LWA/91/2025 z 21 lipca 2025 r. Piotr Nowak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWA/113/2025 z 10 września 2025 r. (akta kontroli tom I str. 1-2)

[1] Dalej także: Urząd Skarbowy lub Urząd.
[2] Dalej także: Naczelnik Urzędu Skarbowego lub Naczelnik.
[3] Z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.
[4] Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna[5] kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W Urzędzie Skarbowym podejmowane działania w zakresie dochodzenia zapłaty zobowiązań podatkowych nie w pełni przyczyniły się do skutecznego wyegzekwowania zaległości podatkowych, głównie od dłużników z największą liczbą zaległości podatkowych[6], a w szczególności od tzw. spółek „słupów", które stanowiły od 71,8% do 74,2% ogólnej kwoty zaległości podatkowych na dany dzień[7]. W strukturze zaległości podatkowych na dany dzień, zaległości z tytułu podatku VAT stanowiły od 90,1% do 93,6%. Brak możliwości wyegzekwowania zaległości wynikał z braku posiadania przez zobowiązanych majątku lub źródeł dochodu, co skutkowało umorzeniem[8], na podstawie art. 59 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[9], 17 670 postępowań egzekucyjnych na łączną kwotę 1 065 990,9 tys. zł, a efektywność podejmowanych działań windykacyjnych po umorzeniu postępowań egzekucyjnych wynosiła 0,3%. W kwocie niewyegzekwowanych zaległości podatkowych od dłużników z największą liczbą zaległości podatkowych w okresie objętym kontrolą, 77,9% - 84,7% zaległości powstało w okresach wcześniejszych i powtarza się z roku na rok. Monitorowane i podejmowane przez wierzyciela czynności wobec tzw. „słupów" są czasochłonne, pracochłonne i ostatecznie nieefektywne. W ocenie NIK, niewyegzekwowane zaległości w przypadku podatku VAT, dodatkowo skutkowały negatywnie na wpływy do budżetu państwa w wyniku obniżania kwoty podatku VAT na kolejnych etapach obrotu gospodarczego.

Podjęte przez Naczelnik Urzędu Skarbowego działania ukierunkowane na wprowadzenie zmian legislacyjnych lub wprowadzenie narzędzi informatycznych zapewniających automatyzację procesu, nie zwalniały Urzędu z przestrzegania zapisów art. 55a u.p.e.a., tj. obowiązku składania wniosku do KRS ws. daty wszczęcia egzekucji zaległości podatkowych podmiotów, wobec których egzekucja ta okazała się bezskuteczna przez co najmniej 60 dni od daty wszczęcia.

W urzędzie prawidłowo monitorowano terminowość zapłaty zobowiązań podatkowych. Skutecznie informowano dłużnika o konieczności uregulowania posiadanej zaległości podatkowej i o ewentualnych konsekwencjach braku jej uregulowania. W uzasadnionych przypadkach wystawiano i doręczano zobowiązanemu tytuły wykonawcze, prawidłowo stosowano środki egzekucyjne, wnioskowano o orzeczenie odpowiedzialności osób trzecich, następców prawnych. Natomiast skuteczność egzekucji z decyzji w sprawie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe w latach 2022-2024 stanowiła od 0,9% do 5,2%. W każdej badanej sprawie organ egzekucyjny zebrał informacje o zobowiązanym i jego majątku. Pierwsze czynności wobec

---

[5] Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

[6] Posiadających pięć i więcej zaległości podatkowych, w tym od 77,9% do 84,7% powstałych w okresach wcześniejszych, które z roku na rok powtarzają się.

[7] Stan zaległości podatkowych w badanym okresie wynosił odpowiednio na koniec: 2022 r. – 1 803 035,7 tys. zł; 2023 r. – 1 892 822,4 tys. zł; 2024 r. – 2 037 437,3 tys. zł.

[8] Wg stanu na 30 czerwca 2025 r.

[9] Dz. U. z 2025 r. poz. 132, dalej także: ustawa o postępowaniu egzekucyjnym lub u.p.e.a.

zobowiązanego, wierzyciel podejmował terminowo, bez zbędnej zwłoki. Zastosowanie środka egzekucyjnego w badanych sprawach następowało w dacie doręczenia zobowiązanemu tytułu wykonawczego lub w dniu następnym. W toku kontroli nie zidentyfikowano spraw, wobec których nie dochodzono zaległych kwot zobowiązań podatkowych. NIK nie wnosi uwag do nieodpisanych zaległości podatkowych mających ponad 5 lat na dzień 31 grudnia 2024 r., objętych badaniem, gdyż nie uległy przedawnieniu z uwagi na prowadzone postępowanie karno-skarbowe lub skuteczne zastosowanie środka egzekucyjnego.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe[10] kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Działania Urzędu jako wierzyciela w zakresie dochodzenia zapłaty zobowiązań podatkowych

1.1. Monitorowanie terminowości zapłaty zobowiązań podatkowych

Opis stanu faktycznego

W Urzędzie w latach 2023-2025 r. (do 30 czerwca) w zakresie terminowości zapłaty zobowiązań podatkowych obowiązywały uregulowania wewnętrzne oraz zalecenia/wytyczne zewnętrzne (Podręcznik – Dobre praktyki w komórkach wierzycielskich). W Instrukcji Naczelnika I-15/1/2017 z 30 maja 2017 r. w sprawie realizacji przez wierzyciela zadań związanych z egzekucją należności pieniężnych[11], wskazano m.in., że w Urzędzie Skarbowym obowiązki wierzyciela wykonują dwa Działy Spraw Wierzycielskich, do których zadań należy m.in. bieżące monitorowanie zobowiązań podatkowych podatników celem systematycznej kontroli terminowości zapłaty należności pieniężnych. Omawiając zadania Działu Spraw Wierzycielskich wskazano natomiast, że w przypadku stwierdzenia na koncie podatnika zaległości podatkowych zadania te obejmują m.in. podjęcie działań (przy wykorzystaniu dostępnych kanałów komunikacji) mających na celu poinformowanie podatnika o braku wpłaty i konsekwencjach wynikających z nieuregulowania tych należności. Wskazano, że w przypadku stwierdzenia braku kontaktu z podatnikiem, występowania innych bądź wcześniej istniejących zaległości, a także braku wpłaty po uprzednim kontakcie za pomocą ww. nakładów komunikacji pracownik Działu Spraw Wierzycielskich niezwłocznie sporządza i doręcza podatnikowi upomnienie (w przypadku, gdy jest ono wymagane). W przypadku braku wpłaty należności podatkowych po doręczeniu upomnienia pracownik ww. Działu niezwłocznie wystawia tytuł wykonawczy, w przypadku gdy łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami przekroczy dziesięciokrotność kosztów upomnienia albo gdy okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej jest krótszy niż sześć miesięcy.

Podstawowym systemem wykorzystywanym do monitorowania terminowości zapłaty zobowiązań podatkowych był POLTAX2BPLUS, w którym dostępne są raporty/narzędzia wspomagające proces zarządzania zaległościami oraz obsługę czynności windykacyjnych. Praktyka sporządzania cyklicznych raportów prowadzona jest codziennie dla raportów: WB.R.15.A.1 - Przypisy i odpisy

[10] Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

[11] Dalej: Instrukcja lub Instrukcja I-15/1/2017 z 30 maja 2017 r.

zaksięgowane, WB.R.4.51 - Wykaz zaległości z doręczonym upomnieniem nie objętych tytułem wykonawczym oraz raz w miesiącu dla raportu WB.R.4.23 - Wykaz największych dłużników.

(akta kontroli str. 6-11, 70-216, 426-439, 455-462, 479-480)

Naczelnik Urzędu Skarbowego wyjaśniła m.in., że kontrola terminowości zapłaty należności podatkowych prowadzona jest na bieżąco przez Pierwszy Dział Spraw Wierzycielskich[12], tj. każdego dnia za pomocą systemu POLTAX2BPLUS. Dodatkowo SEW-1 wykorzystuje bazę hurtowni danych WHTAX, która umożliwia wykonywanie raportów weryfikujących m.in. realizację przez Urząd zadań wierzyciela w zakresie wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych. Analiza danych z raportów POLTAX2BPLUS pozwala na szybkie reagowanie w przypadku, gdy ujawnione zostaną w raporcie sprawy, w stosunku do których nie podjęto żadnych czynności, w tym nie wystawiono upomnień i tytułów wykonawczych.

(akta kontroli str. 458-462, 479-483)

Wpływy uzyskiwane przez Urząd z tytułu zapłaty podatków należnych budżetowi państwa, w latach 2022-2025 (I półrocze) wynosiły odpowiednio w; 2022 r. – 2 948 336,3 tys. zł; 2023 r. – 3 530 288,1 tys. zł (wzrost o 19,7% w stosunku do 2022 r.); 2024 r. – 4 514 822,2 tys. zł (wzrost o 27,9% w stosunku do 2023 r.): I poł. 2025 r. – 2 687 746,9 tys. zł (wzrost o 34,0% w stosunku do I poł. 2024 r.[13]). Największy udział w wpływach podatków miały wpłaty z tytułu podatku PIT, których wysokość oraz udział kształtowały się następująco: 2022 r. – 2 246 380,5 tys. zł (76,2% ogółu ww. wpływów z tytułu podatków); 2023 r. – 2 447 160,7 tys. zł (69,3%); 2024 r. – 3 001 377,7 tys. zł (66,5%); I poł. 2025 r. – 1 628 302,4 tys. zł (60,6%). Natomiast wpływy z tytułu zapłaty innych rodzajów podatków i ich udział w ogólnej kwocie wpływów z tytułu podatków kształtowały się w ww. okresie odpowiednio: podatek VAT: 125 683,7 tys. zł (4,3%); 313 530,2 tys. zł (8,9%); 818 526,5 tys. zł (18,1%); 689 529,2 tys. zł (25,7%); podatek CIT: 576 272,1 tys. zł (19,5%); 769 597,2 tys. zł (21,8%); 694 918,0 tys. zł (15,4%); 369 915,3 tys. zł (13,8%).

(akta kontroli str. 489-491)

Naczelnik Urzędu Skarbowego wyjaśniła, że do wzrostu wpływów z podatków przyczynił się wzrost gospodarczy w kraju, a także wzrost wynagrodzeń oraz wzrost skuteczności poboru podatków poprzez wprowadzane uszczelnienia systemu podatkowego oraz podejmowanie działań na rzecz ograniczania szarej strefy, a także szybkość i efektywność podejmowanych w Urzędzie czynności w zakresie windykacji i egzekucji zaległości podatkowych. Wskazała także, że do spadku wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w 2024 r. w relacji do 2023 r. przyczyniła się zmiana właściwości podmiotów, które od 1 stycznia 2024 r. przypisane zostały do właściwości Pierwszego oraz Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego. W przypadku podatku VAT do istotnego wzrostu wpływów przyczynił się nie tylko spadek kwoty realizowanych zwrotów, ale także zwiększenie wpłat z tytułu tego podatku.

(akta kontroli tom II str. 480-481)

---

[12] Dalej: SEW-1.

[13] Kwota zaległości na koniec I półrocza 2024 r. 2 005 739,9 tys. zł.

Zasady prowadzenia przez Urząd Skarbowy działań w celu niedopuszczenia do przedawnienia zaległości podatkowych określone zostały w Instrukcji I-16/1/2017 z 30 maja 2017 r.[14] Wskazano w niej, że wszyscy pracownicy Urzędu zobowiązani są do podejmowania współpracy w zakresie przekazywania informacji o dłużnikach w szczególności informacji o posiadanym przez dłużników majątku. Wśród szczegółowych działań które powinny być podejmowane w tym zakresie przez komórki organizacyjne Urzędu wymieniono m.in.: niezwłoczne sporządzanie i zatwierdzanie rejestrów przypisów/odpisów oraz przekazywanie ich do komórek rachunkowości podatkowej; przekazywanie do SEW-1 pozyskanych informacji o majątku podatnika; wnioskowanie do SEW-1 o występowanie do sądu z wnioskiem o wpis hipoteki przymusowej na podstawie decyzji oraz o wpis do rejestru zastawów skarbowych ; wnioskowanie do SEW-1 o dokonanie zabezpieczania na majątku podatnika w trybie art. 33 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa[15]; monitorowanie postępowań dotyczących spraw zagrożonych przedawnieniem; sporządzanie przez pracowników wszystkich komórek organizacyjnych Urzędu do dnia 20 stycznia każdego roku kalendarzowego wykazu spraw zagrożonych przedawnieniem wraz z informacją dotyczącą podjętych działań i przewidywanym terminie zakończenia; sporządzanie przez pracowników wszystkich komórek organizacyjnych Urzędu do dnia 5 maja każdego roku kalendarzowego zaktualizowanego wykazu spraw zagrożonych przedawnieniem.

Zgodnie z Instrukcją I-16/1/2017, SEW-1 zobowiązana była m.in. do: niezwłocznego podejmowania wszelkich czynności mających na celu niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązań podatkowych, a w szczególności do informowania dłużnika, przy wykorzystaniu wszystkich dostępnych kanałów komunikacji, o konieczności uregulowania posiadanej zaległości podatkowej i o ewentualnych konsekwencjach braku jej uregulowania; wystawiania brakujących tytułów wykonawczych i przekazania ich do właściwego organu egzekucyjnego; przekazywania do właściwych komórek organizacyjnych Urzędu wniosków o orzeczenie o odpowiedzialności podatkowej podatnika, osób trzecich, następców prawnych w szczególności spadkobierców. Pracownicy komórek postępowań podatkowych zobowiązani byli do niezwłocznego wszczynania postępowań w zakresie odpowiedzialności podatkowej płatnika bądź jego spadkobierców.

Ponadto, w roku poprzedzającym rok, w którym zaległości podatkowe będą ulegały przedawnieniu, SEW-1 zobowiązana była do sporządzenia na dzień 30 grudnia roku poprzedzającego wydruk zaległości mogących ulec przedawnieniu z końcem roku, korzystając z aplikacji e-Mierniki/SSP oraz przekazania tego wydruku do analizy do Działu Egzekucji Administracyjnej. Dział ten po przeprowadzeniu analizy ww. wydruku zobowiązany był do niezwłocznego podjęcia czynności mających na celu zastosowanie skutecznego środka egzekucyjnego celem wyegzekwowania zaległości podatkowych oraz przerwania biegu terminu przedawnienia. W przypadkach, gdy nie została wcześniej stwierdzona częściowa lub całkowita bezskuteczność egzekucji Dział Egzekucji Administracyjnej zobowiązany był do przekazania do Drugiego Działu Spraw Wierzycielskich[16] wniosku wraz z aktami prowadzonego postępowania

[14] Dalej: Instrukcja I-16/1/2017 z 30 maja 2017 r.

[15] Dz.U. z 2025 r. poz. 111. Dalej: O.p.

[16] Dalej: SEW-2.

egzekucyjnego w celu wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe podatnika.

(akta kontroli str. 320-326)

Naczelnik w wyjaśnieniach w ww. sprawie podała m.in., że informacje o sprawach zagrożonych przedawnieniem pozyskiwano z sytemu Poltax2BPlus w formie raportu[17] WB.R.4.83 „Raport przedawnień", na podstawie którego analizowane były uwagi i zapisy w systemach PoltaxPlus, Poltax2BPlus, EGAPoltax oraz weryfikowane były dane zawarte w aplikacjach takich jak: CEPIK[18], KW[19], KRS[20], WROSYSTEM JPK[21], w celu ujawnienia majątku dłużnika, z którego możliwa byłaby egzekucja, co skutkowałoby doprowadzeniem do przerwania biegu terminu przedawnienia i zaspokojenia choćby w części należności z tytułu zobowiązań podatkowych. Cykliczność weryfikacji ewentualnego pojawienia się nowych źródeł majątku dłużników dokonywana była średnio co pół roku. Działania te miały na celu doprowadzenie do ponownego wszczęcia egzekucji i przerwania biegu terminu przedawnienia. Wierzyciel w szczególności analizował informacje zawarte w systemach teleinformacyjnych tj. Poltax Plus, e-Orus, JPK, CEPIK, KW, strony internetowe, BeckKRS, OGNIVO. Naczelnik wskazała również, że Urząd jako wierzyciel wystawia tytuły wykonawcze na zaległości podatkowe w sytuacjach, gdy jest to możliwe. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2024 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych[22], wierzyciel wystawia tytuł wykonawczy obejmujący należność pieniężną, której wysokość przekracza dziesięciokrotność kosztów upomnienia. W przypadku należności nieprzekraczającej tego limitu tytuł wykonawczy może być wystawiony, gdy okres do upływu terminu przedawnienia tej należności pieniężnej jest krótszy niż 6 miesięcy. W przypadku postępowań upadłościowych, ustawodawca w art. 146 ust. 3 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe[23] wprowadził zakaz wszczynania egzekucji wobec majątku wchodzącego w skład masy upadłościowej. Podobnie wygląda sytuacja w przypadku postępowań restrukturyzacyjnych i sanacyjnych. W związku z powyższym w tego rodzaju przypadkach nie wystawiano tytułów wykonawczych.

(akta kontroli str. 481-483, 1968-1969)

W § 19 Instrukcji Nr 1/3/2022 z dnia 31 grudnia 2021 r. w sprawie realizacji należności pieniężnych wskazano, że w przypadku, gdy dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne, postępowanie egzekucyjne winno być umorzone na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a.

(akta kontroli str. 382-425)

---

[17] Generowany raz w tygodniu, a w ostatnim tygodniu miesiąca codziennie z uwagi na zmienność zapisów na kartach kontowych.

[18] Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców.

[19] Elektroniczne Księgi Wieczyste.

[20] Krajowy Rejestr sądowy.

[21] Jednolity Plik Kontrolny.

[22] Dz. U. z 2024 r. poz. 316. Dalej: rozporządzenie MF ws. postępowania wierzycieli.

[23] Dz. U. z 2025 r. poz. 614. Art. 146 ust. 3 - po dniu ogłoszenia upadłości niedopuszczalne jest skierowanie egzekucji do majątku wchodzącego w skład masy upadłości oraz wykonanie postanowienia o zabezpieczeniu lub zarządzenia zabezpieczenia na majątku upadłego.

Naczelnik Urzędu Skarbowego, w wyjaśnieniach dotyczących działań jednostki w tego rodzaju przypadkach podała m.in., że Urząd jako wierzyciel otrzymywał postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego, z uwagi na jego bezskuteczność, bezpośrednio po ich wydaniu w przypadku postępowań egzekucyjnych prowadzonych w tej jednostce. W przypadku ich wydania przez inne organy egzekucyjne postanowienia takie z reguły również przekazywane były bez zbędnej zwłoki. Wskazała, że po otrzymaniu takich postanowień Urząd jako wierzyciel dokonuje wobec osób prawnych analizy pod kątem możliwości wszczęcia postępowania w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności osób trzecich, a w przypadku zmiany właściwości miejscowej kieruje takie wnioski do innego Urzędu, których realizację następnie monitoruje. Oprócz tego na Urzędzie jako wierzycielu spoczywał obowiązek cyklicznego poszukiwania majątku, zarówno wobec osób prawnych, jak i fizycznych, co dokumentowane było odpowiednią metryczką zawierającą informacje w sprawie efektów tych działań.

(akta kontroli str. 483)

Zasady postępowania w Urzędzie Skarbowym w zakresie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich określone zostały w Instrukcji 11/2017 z dnia 30 maja 2017 r. Wskazano w niej m.in., że wnioski o przeniesienie odpowiedzialności na osoby trzecie ewidencjonowane są przez kierownika SWE-2 ze wskazaniem pracownika odpowiedzialnego za załatwienie sprawy. Po otrzymaniu sprawy pracownik niezwłocznie podejmuje czynności celem zgromadzenia materiału dowodowego niezbędnego do wszczęcia postępowania. Po zgromadzeniu takiego materiału pracownik niezwłocznie wszczyna i prowadzi postępowanie w sprawie przeniesienia odpowiedzialności, a następnie przygotowuje projekt decyzji w tej sprawie, który przedkłada przełożonym do akceptacji zgodnie z kompetencjami. W Instrukcji określono również, że odstępuje się od przeprowadzania postępowania w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności osób trzecich w sytuacji, gdy zobowiązania podatkowe nie przekraczają łącznie kwoty 1 tys. zł.

(akta kontroli str. 332-353)

Naczelnik Urzędu Skarbowego wyjaśniła, że postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego z uwagi na bezskuteczność oraz adnotacje o nieprzystąpieniu do egzekucji wpływają do SWE-1. Kierownik tego Działu przekazuje te dokumenty do SWE-2, celem podjęcia czynności i wszczęcia postępowania w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe.

(akta kontroli str. 483-484)

W Urzędzie, w ramach wykonywania przez tę jednostkę zadań wierzyciela zobowiązań podatkowych, w 2022 r. wydano ogółem 449 decyzji w sprawie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe. Dotyczyły one zobowiązań obejmujących ogółem 2255 okresów rozliczeniowych, na łączną kwotę 87 964,7 tys. zł. W kolejnych latach badanego okresu (do I półrocza 2025 r.), liczba wydanych przez Urząd decyzji/liczba okresów rozliczeniowych/kwota zaległości podatkowych kształtowały się odpowiednio: 2023 r. – 391 / 2170 / 34 448,8 tys. zł; 2024 r. – 443 / 2107 / 57 046,9 tys. zł; 2024 r. (I półrocze) – 207 / 931 / 33 231,8 tys. zł; 2025 r. (I półrocze) – 333 / 1914 / 54 282,4 tys. zł.

Liczba przypadków[24] odzyskania przez Urząd zaległości podatkowych w wyniku tego rodzaju działania, a także kwota odzyskanych zaległości[25], kształtowała się odpowiednio: 2022 r. – 118 / 797,5 tys. zł; 2023 r. – 123 / 1 790,9 tys. zł; 2024 r. – 107 / 967,7 tys. zł; 2024 r. (I półrocze) – 62 / 722,5 tys. zł; 2025 r. (I półrocze) – 27 / 237,7 tys. zł.

(akta kontroli str. 546-547)

W okresie objętym kontrolą Urząd w dwóch przypadkach wystąpił z tzw. skargą pauliańską, kierując do Urzędu Prokuratorii Generalnej RP wnioski o przeprowadzenie postępowania w zakresie uznania jako bezskutecznej czynności prawnej, dokonanej z pokrzywdzeniem wierzyciela. Oba te przypadki miały miejsce w 2023 r. Jeden z nich dotyczył wystąpienia z powództwem o uznanie za bezskuteczną czynności prawnej, dotyczącej zawarcia przez dłużnika (osoba fizyczna) umowy darowizny, dotyczącej przekazania na rzecz jego żony posiadanego przez niego udziału w prawach do lokalu mieszkalnego. Skutkiem postępowania wszczętego na podstawie tego wniosku było zawarcie w dniu 1 kwietnia 2025 r. ugody z nabywczynią praw do lokalu mieszkalnego, w której zobowiązała się ona do zapłaty na rzecz Skarbu Państwa w 24 ratach ogółem kwoty 483,0 tys. zł, w tym 272,8 tys. zł - z tytułu zaległości głównej oraz 210,2 tys. zł - z tytułu odsetek za zwłokę. Do czasu badania (tj. do dnia 4 sierpnia 2025 r.) zobowiązana wywiązywała się z tej ugody.

Drugi z tych wniosków dotyczył wystąpienia z powództwem o uznanie za bezskuteczną czynności prawnej, dotyczącej zawarcia przez dłużnika (Spółka z o.o.) umowy sprzedaży nieruchomości gruntowych oraz usytuowanych na tych gruntach budynków. Z uwagi na fakt, że Urząd Skarbowy nie był w stanie przedstawić dowodów potwierdzających zakwalifikowanie działań dłużnika w tej sprawie, jako działań na szkodę wierzyciela, przedmiotowy wniosek nie został przez Prokuratorię Generalną procedowany.

(akta kontroli str. 484-485, 509-534, 547)

Naczelnik Urzędu Skarbowego wyjaśniła, że w przypadku drugiego z ww. wniosków, Urząd [...][26]. Nie znaleziono bowiem informacji i dokumentów wskazujących na istnienie powiązań pomiędzy nabywcą nieruchomości i dłużnikiem. Wskazała również, że (w jej ocenie) instytucja uznania czynności prawnej za bezskuteczną jest procesem długotrwałym i skomplikowanym. Wynika to w szczególności z faktu, że dla złożenia skargi pauliańskiej, konieczne jest jednoczesne zaistnienie wszystkich wymaganych przesłanek, obejmujących: pokrzywdzenie wierzycieli; niewypłacalność dłużnika; świadomość dłużnika w sprawie pokrzywdzenia wierzycieli oraz wiedzy osoby trzeciej o świadomym pokrzywdzeniu wierzycieli przez dłużnika. Ponadto wymagane jest zgromadzenie dowodów potwierdzających wystąpienie okoliczności wskazanych w art. 527 § 1-4 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny[27]. Wszystkie te elementy powodują, że niezwykle trudne jest znalezienie dłużnika,

---

[24] tj. liczba wydanych decyzji w sprawie przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe na osoby trzecie, skutkiem których odzyskano w części lub w całości zaległości podatkowe.

[25] Skuteczność odzyskanych zaległości wyegzekwowanych z osób trzecich za okres 2022 r. - 2025 r. (I półrocze) wynosiła 1,6% (kwota wyegzekwowana 3793,8 tys. zł z orzeczonej kwoty 233732,8 tys. zł).

[26] Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 902) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą ustawową (tajemnicą skarbową).

[27] Dz. U. z 2025 r., poz. 1071.

który spełniałby wszystkie ww. przesłanki do prowadzenia postępowania o uznanie dokonanej przez niego czynności prawnej za bezskuteczną. Naczelnik podała również, że w wyniku podjętych działań w ostatnich dwóch latach Urząd wytypował kolejnych czterech dłużników, kwalifikujących się do objęcia procedurą skargi pauliańskiej.

(akta kontroli str. 484-485, 1969)

Stan zaległości podatkowych w badanym okresie wynosił odpowiednio na koniec: 2022 r. – 1 803 035,7 tys. zł; 2023 r. – 1 892 822,4 tys. zł; 2024 r. – 2 037 437,3 tys. zł (tj. o 7,6% więcej niż według stanu na koniec 2023 r. oraz o 13,0% więcej niż wg stanu na koniec 2022 r.); I półrocza 2025 r. - 1 907 966,4 tys. zł (była o 2,5% niższa w stosunku do kwoty zaległości podatkowych wg stanu na koniec I półrocza[28] 2024 r.). Wzrost zaległości podatkowych w latach 2022-2024 wynikał w szczególności ze wzrostu zaległości podatkowych z tytułu podatku VAT, których wysokość kształtowała się na koniec roku: 2022 r. – 1 624 403,7 tys. zł (90,1% wszystkich zaległości podatkowych ogółem); 2023 r. – 1 749 550,9 tys. zł (92,4%, tj. o 7,7% więcej niż w 2022 r.); 2024 r. – 1 907 051,1 tys. zł (93,6%, tj. o 9,0% więcej niż według stanu na koniec 2023 r. oraz o 17,4% więcej niż wg stanu na koniec 2022 r.); I półrocza 2025 r. - 1 749 036,4 tys. zł (91,7%, tj. o 3,5% niższa od kwoty zaległości podatkowych wg stanu na koniec I półrocza[29] 2024 r. 1 811 634,6 tys. zł).

Na wysoki stan zaległości podatkowych największy wpływ (71,8%-74,2%) miały zaległości dłużników z największą liczbą zaległości podatkowych (tj. posiadających pięć i więcej zaległości podatkowych, w tym od 77,9% do 84,7% powstałych w okresach wcześniejszych, które z roku na rok powtarzają się), których udział na koniec 2022 r., 2023 r., 2024 r. oraz na dzień 30 czerwca 2025 r. wynosił odpowiednio: 71,8% (1 293 474,4 tys. zł/1 803 035,7 tys. zł) dotyczyły 1 995 dłużników, 29 774 zaległości podatkowych wg okresów rozliczeniowych, w tym 23 184 (77,9%) zaległości powstałych przed 2022 r.: 72,8% (1 377 423,2 tys. zł/1 892 822,4 tys. zł) dot. 1 928 dłużników, 28 127 zaległości podatkowych wg okresów rozliczeniowych, w tym 22 470 (79,9%) zaległości powstałych przed 2023 r.; 74,2% (1 511 859,2 tys. zł/2 037 437,3 tys. zł) dot. 1 872 dłużników, 27 514 zaległości podatkowych wg okresów rozliczeniowych, w tym 21 500 (78,1%) zaległości powstałych przed 2024 r.; 73,8% (1 407 602,2 tys. zł/1 907 966,4 tys. zł) dot. 1 927 dłużników, 28 207 zaległości podatkowych wg okresów rozliczeniowych, w tym 23 027 (81,6%) zaległości powstałych przed 30.06.2025 r. Natomiast udział zaległości podatkowych podatników wyrejestrowanych z wykazu VAT lub podatników niezarejestrowanych w tym wykazie, których zaległości podatkowe na wskazany dzień wynosiły co najmniej 300 tys. zł stanowiły odpowiednio: 87,5% (1 578 107,4 tys. zł/1 803 035,7 tys. zł), 78,5% (1 486 071,5 tys. zł/1 892 822,4 tys. zł), 88,2% (1 797 381,6 tys. zł/2 037 437,3 tys. zł), 83,5% (1 593 021,8 tys. zł/1 907 966,4 tys. zł).

Wysokość zaległości podatkowych z tytułu innych podatków stanowiących dochody budżetu państwa kształtowała się w tym okresie odpowiednio:

- podatek CIT - stan na koniec: 2022 r. – 107 483,2 tys. zł; 2023 r. – 80 489,9 tys. zł (o 25,1% mniej niż w 2022 r.); 2024 r. – 74 828,4 tys. zł (o 7,0% mniej od stanu na koniec 2023 r. oraz o 30,4% mniej od stanu na koniec 2022 r.); I półrocza 2025

[28] I półrocza 2024 r. - 1 957 774,7 tys. zł.
[29] I półrocza 2024 r. - 1 811 634,6 tys. zł.

r. – 92 308,0 tys. zł, (o 13,3% wyższa od zaległości podatkowych z tego tytułu na koniec I półrocza[30] 2024 r. 81 457,8 tys. zł);

- podatek PIT - stan na koniec: 2022 r. – 71 148,8 tys. zł; 2023 r. – 62 781,6 tys. zł (o 11,8% mniej niż w 2022 r.); 2024 r. – 55 557,8 tys. zł (o 11,5% mniej od stanu na koniec 2023 r. oraz o 21,9% mniej od stanu na koniec 2022 r.); I półrocza 2025 r. – 66 622,0 tys. zł (o 3,0% wyższa od zaległości podatkowych z tego tytułu na koniec I półrocza[31] 2024 r. 64 682,3 tys. zł).

Wg wyjaśnień Naczelnik, na zmniejszenie zaległości w podatku CIT na dzień 31 grudnia 2023 r. w porównaniu do analogicznego okresu roku ubiegłego, o 26 993,3 tys. zł, tj. o 25,11%, miało wpływ postanowienie WSA w Gdańsku z 20.02.2023 r. wstrzymujące wykonanie decyzji Naczelnika Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gdyni nr 328000-CKK-7.4100.1.2022. z 02.05.2022 określającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 r. w kwocie 28 695,5 tys. zł oraz odpisanie zaległości przedawnionych w kwocie 9 030,3 tys. zł. Natomiast wzrost zaległości wymagalnych w CIT I półrocza 2025 r. w stosunku do I półrocza 2024 r. o 10 850,2 tys. zł, tj. o 13,3%, wynikał z powstania u pięciu podatników znaczących zaległości. Na spadek zaległości w PIT w 2022/2023 r. o 8 367,2 tys. zł (11,8%) oraz w 2023/2024 o 7 223,8 tys. zł (11,5%) wpłynęły dokonane odpisy zaległości przedawnionych odpowiednio na kwotę 12 117,7 tys. zł i 10 065,8 tys. zł. Ponadto na wzrost zaległości podatkowych w CIT na koniec 2022 r. w dużej mierze wpłynęło przypisanie decyzji Naczelnika Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gdyni, której wykonanie zostało wstrzymane postanowieniem WSA w Gdańsku z 20.02.2023 r. Informacje o poziomie wartości mierników stopnia realizacji należności i egzekwowania zaległości Urząd nie przekazywał Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Warszawie[32], gdyż były one dostępne w systemach informatycznych KAS.

(akta kontroli str. 490-495, 535-536, 567-678, 930-1018)

Zgodnie z Regulaminem Organizacyjnym Urzędu Skarbowego, za wykonywanie zadań jednostki jako wierzyciela w stosunku do zaległości podatkowych odpowiedzialne były w szczególności SEW-1 i SEW-2 oraz Dział Egzekucji Administracyjnej. Do zadań ww. Działów należało m.in. wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego, w tym podejmowanie działań informacyjnych i dyscyplinujących, wystawienie i doręczanie upomnień, wystawianie i przekazywanie do organów egzekucyjnych tytułów wykonawczych i wniosków egzekucyjnych. Zadania tych Działów obejmowały m.in. składanie wniosków o dokonanie wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym; poszukiwanie majątku zobowiązanych, prowadzenie ewidencji wpisów hipotek przymusowych do ksiąg wieczystych; koordynowanie oceny i analizy ryzyka dotyczących braku wykonania zobowiązań podatkowych w wyniku ich przedawnienia, podejmowanie innych działań służących zabezpieczeniu i wykonaniu zobowiązań podatkowych w zakresie nie należącym do zadań innych komórek organizacyjnych Urzędu. Do ich właściwości należało ponadto prowadzenie spraw w zakresie: orzekania o zabezpieczeniu wykonywania zobowiązań podatkowych; przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz Skarbu państwa skutkującego wygaśnięciem zobowiązań podatkowych;

[30] I półrocza 2024 r. - 81 457,8 tys. zł.
[31] I półrocza 2024 r. - 64 682,3 tys. zł.
[32] Dalej: DIAS.

odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe. Zadania tych Działów obejmowały również inicjowanie i udział w m.in. w następujących postępowaniach: wieczystoksięgowych (w tym m.in. występowanie o wpis hipoteki przymusowej na zabezpieczanie podatków), upadłościowych, naprawczych, likwidacyjnych, restrukturyzacyjnych, dotyczących orzeczenia zakazu prowadzenia działalności gospodarczej, a także o uznanie za bezskuteczną czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli.

Zadania Urzędu z zakresu prowadzenia egzekucji administracyjnej w stosunku do zaległości podatkowych przypisane zostały do właściwości Działu Egzekucji Administracyjnej.

(akta kontroli str. 70-211)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie było zmian organizacyjnych i kadrowych[33] w pionie poboru i egzekucji, a poziom zatrudnienia utrzymywał się na stałym poziomie i wynosił odpowiednio w działach spraw wierzycielskich/egzekucji administracyjnej według stanu na: 1 stycznia 2024 r. – 22/16 pracowników, 30 czerwca 2024 r. – 24/16, 31 grudnia 2024 r. – 24/16 i 30 czerwca 2025 r. – 24/16.

(akta kontroli str. 6-8, 68-69, 455-462)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

1.2. Dochodzenie zapłaty zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

Kwota zaległości podatkowych na dzień 30 czerwca 2025 r. widniejąca w ewidencji Urzędu jako wierzyciela[34] wynosiła 1 907 966,4 tys. zł, z czego Urząd wobec kwoty 6 907,2 tys. zł, stanowiącej 0,4% powyższych zaległości, nie podjął żadnych działań. W przedmiotowym zakresie Naczelnik wyjaśniła, że wobec czterech zaległości na kwotę 4271,3 tys. zł, gdzie upłynęło więcej niż 15 dni od terminu zapłaty, nie podjęto dalszych działań z uwagi na; [1] rozwiązanie i wykreślenie Spółki z o. o. z KRS i umorzenie postępowania odwoławczego od decyzji na kwotę 4 267,9 tys. zł oraz brak możliwości egzekwowania oraz przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie; [2] wysokość dwóch kwot zaległości 2,4 tys. zł i 0,9 tys. zł od podmiotów zagranicznych, których dochodzenie tytułem zagranicznym nie było możliwe z uwagi na zbyt niską kwotę[35]; [3] kwotę 0,1 tys. zł dotyczącą nieprawidłowego przypisu, który w dniu 17 września 2025 r. został wystornowany. Dalej wyjaśniła, że przyczynami niepodjęcia działań wobec pozostałej kwoty 2.635,9 tys. zł zobowiązań dotyczącej 2980 przypadków, były okoliczności niezależne od organu dotyczące: [1] zaległości podatkowych poniżej 16 zł. w liczbie 2829 pozycji na łączną kwotę

[33] W SEW-2 z uwagi na długotrwałą nieobecność kierownika powołano okresowo p.o. kierownika. W czasie nieobecności kierownika SEW-2 bezpośredni nadzór sprawował Zastępca Naczelnika.

[34] Wobec: 47 638,3 tys. zł wystawił upomnienia; 968 465,9 tys. zł wystawił i przekazał do organu egzekucyjnego tytuł wykonawczy; 857 162,8 tys. zł wnioskował o przeniesienie odpowiedzialności podatkowej na osoby trzecie; 316,3 tys. zł wystąpił ze skargą paulińską; ponadto otrzymał wpłaty w kwocie 78 961,2 tys. zł dokonane przez podatnika lub wyegzekwowane w wyniku egzekucji.

[35] Kwotę zaległości można dochodzić, jeśli jest ona nie niższa niż 1500 euro (w przeliczeniu na euro według kursu ostatnio ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej) i nie została ona jeszcze przedawniona. Dotyczy to w szczególności wniosków o pomoc w dochodzeniu należności między państwami członkowskimi UE.

8,2 tys. zł[36]; [2] zaległości objętych postępowaniem upadłościowym, układowym lub restrukturyzacyjnym a także zaległości wygenerowane przez syndyków w liczbie 96 na łączną kwotę 502,7 tys. zł[37]; [3] podmiotów zlikwidowanych oraz osób zmarłych w liczbie 55 na łączną kwotę 2 125 tys. zł.

(akta kontroli str. 541-543, 550-564)

Urząd jako wierzyciel, wg stanu na 30 czerwca 2025 r., posiadał informacje o 17 670 umorzonych[38] w trybie art. 59 § 2 u.p.e.a. postępowań egzekucyjnych. W stosunku do wszystkich powyższych umorzonych postępowań egzekucyjnych, Urząd podjął działania w zakresie poszukiwania majątku i źródeł dochodu, w tym wobec 51 na kwotę 19 722,9 tys. zł objętych hipoteką przymusową. Efektem powyższych poszukiwań majątku dłużników było odzyskanie zaległości podatkowych w kwocie 3 660,6 tys. zł, tj. na poziomie 0,3% (3 660,6 tys. zł / 1 065 990,9 tys. zł) kwoty umorzonych zaległości[39].

Kwota zaległości podatkowych na 30.06.2025 r. składała się z zaległości wynikających z deklaracji podatkowych 627 553,8 tys. zł (32,9%, 26 798 zaległości), decyzji podatkowych Naczelników Urzędów Skarbowych[40] 452 165,8 tys. zł (23,7%, 10 689 zaległości) i decyzji podatkowych Naczelników Urzędów Celno-Skarbowych[41] 828 246,8 tys. zł (43,4%, 1 493 zaległości). Natomiast średnia zaległość wg stanu na 30 czerwca 2025 r. z deklaracji podatkowych wynosiła 23,4 tys. zł, z decyzji podatkowych 105,1 tys. zł, w tym z decyzji US 42,3 tys. zł i UCS 554,8 tys. zł.

Zaległości podatkowe wynikające z decyzji podatkowych wydanych na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[42] na koniec 2022 r., 2023 r., 2024 r. oraz na koniec 30 czerwca 2025 r. wynosiły odpowiednio w tys. zł: 603 935,2 (50,0% zaległości z decyzji); 532 790,1 (41,9%); 674 014,3 (49,2%); 606 702,9 (47,3%).

(akta kontroli str. 494-495, 498-500)

Badanie szczegółowe obejmujące akta 10 zaewidencjonowanych zaległości z deklaracji podatkowych na kwotę 91 706,4 tys. zł i 10 z decyzji podatkowych na kwotę 102 847,8 tys. zł (po 5 według stanu na 30 czerwca 2024 r. i po 5 według stanu na 30 czerwca 2025 r.) największych kwotowo (łącznie 194 554,2 tys. zł zaległości) wykazało, że wszystkie zaległości dotyczyły podmiotów gospodarczych działających w formie sp. z o.o., gdzie na 20 spraw objętych badaniem tylko dwie zaległości w kwocie 13 422,9 tys. zł zostały uregulowane w całości. Dotyczyły one zaległości wynikających z deklaracji podatkowych, które zobowiązani uregulowali w terminie 13 i 101 dni od terminu ich płatności, tj. po skierowaniu przez Urząd upomnień i zawiadomień. Kolejna zaległość z deklaracji podatkowej na kwotę 17 065,8 tys. zł w wyniku skierowanego przez

---

[36] 0,1% wszystkich zaległości, do których nie podjęto działań – brak ekonomiki dla dochodzenia tak małych kwot, koszty upomnienia i koszty postępowania egzekucyjnego przewyższają kwotę zaległości.

[37] Urząd nie podejmował czynności bowiem z mocy ustawy jest niedopuszczalne prowadzenie windykacji lub egzekucji w myśl przepisów prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego.

[38] Na łączną kwotę 1 065 990,9 tys. zł.

[39] Liczba zaległości podatkowych wg okresu odliczenia – 1149.

[40] Dalej: US.

[41] Wcześniej Urzędów Kontroli Skarbowej, dalej: UCS.

[42] Dz. U. z 2025 r. poz. 775, dalej: ustawa o VAT.

Urząd odpowiednio szóstego i 20 dnia od terminu płatności upomnienia i zawiadomienia, została skorygowana przez Sp. z o.o. do zera zł. Na okoliczność niniejszej korekty Naczelnik wyjaśniła, że w wyniku podjętych czynności[43], w tym braku kontaktu ze Sp. z o.o., z dniem 18 sierpnia 2025 r. wykreślono przedmiotową Sp. z o.o. z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2, 4 ustawy o VAT. Z dniem 01.09.2025 Sp. z o.o. zawiesiła prowadzenie działalności. Czynności zostały rozszerzone wobec kontrahenta Sp. z o.o., który wyjaśnił, że faktura generująca powyższą zaległość została anulowana i dotyczyła umowy licencyjnej. Pozostałe 17 zaległości (siedem z deklaracji i 10 z decyzji) w kwocie 163 797,3 tys. zł, z faktycznej próby 177 488,4 tys. zł (19 spraw) nieobejmującej deklaracji wyzerowanej, zostało nieuregulowane[44] w 92,3%, w tym[45] 99,7% na podstawie wydanych decyzji. Badanie przedmiotowych spraw wykazało, że tylko w jednej sprawie, w której podatnik uregulował zaległość, Urząd posiadał z nim kontakt telefoniczny/mailowy. Średni upływ czasu od powstania badanych zaległości do dnia badania próby wynosił 2432 dni. Wierzyciel we wszystkich badanych sprawach, w których zachodziła przesłanka, wystawiał upomnienia i doręczał je dłużnikowi, a następnie w terminie od pięciu do 36 dni od daty doręczenia upomnienia wystawiał tytuł wykonawczy. W sprawach objętych badaniem organ egzekucyjny nie sporządzał kalkulacji kosztów będących podstawą stwierdzenia, iż w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne, gdyż jak wyjaśniła Naczelnik, zobowiązani nie posiadali żadnych praw majątkowych podlegających egzekucji administracyjnej. Zatem brak było punktu odniesienia, który pozwalałby określić potencjalne wpływy z egzekucji i zestawić je z przewidywanymi wydatkami. Mimo podejmowanych przez Urząd działań, wyegzekwowanie tych zaległości, wg wyjaśnień Naczelnik, było niemożliwe m.in. z uwagi na nieposiadanie przez zobowiązanych majątku, brak kontaktu[46], wykreślenie członków zarządu z KRS lub brak kontaktu z członkami zarządu, brak nr PESEL, brak adresu zameldowania/ zamieszkania/ korespondencyjnego, likwidację spółki, wykreślenie z KRS, bezskuteczność poprzednich egzekucji zakończonych umorzeniem z uwagi na brak przesłanek przeniesienia zobowiązań na osoby trzecie. W badanych sprawach, wierzyciel pierwsze czynności podjął w terminie do 21 dni liczonych od daty umożliwiającej podjęcie czynności[47] przez wierzyciela do dnia zarządzenia zabezpieczenia, zbierania informacji o zobowiązanym i jego majątku (przekazując je do organu egzekucyjnego w przypadku ich pozyskania),

---

[43] Wezwanie 1435-SKA-5.4033.287.2025.2 z 16.07.2025 r. doręczone w trybie art. 150 O.p. do przedstawienia faktury dokumentującej dostawę na rzecz podmiotu objętego postępowaniem kontrolnym za okres styczeń – kwiecień 2025 r. prowadzonym przez Urząd Celno-Skarbowy. Sp. z o.o. nie przedłożyła wymaganych wyjaśnień oraz nie przedstawiła wskazanej w wezwaniu faktury sprzedaży. Natomiast w dniu 25.07.2025 r. wpłynęła korekta JPK_V7M za 5/2025 r. z wykazaną sprzedażą 0 zł i kwotą do zapłaty 0 zł. W dniu 30.07.2025 wystosowano ponowne wezwanie 1435-SKA-5.4033.287.2025.6, które Sp. z o.o. podjęła, lecz nie złożyła wymaganych dokumentów i wyjaśnień.

[44] Wg wyliczenia: 163 797,3/177 488,4*100%.

[45] Wg wyliczenia: 102 579,6/102 847,8*100%.

[46] Działalność zgłoszona w biurze wirtualnym, rozwiązanie umowy najmu wirtualnego adresu siedziby spółki.

[47] Przykładowo w przypadku zaległości wynikającej z decyzji lub z korekty deklaracji, termin podjęcia czynności liczony jest od dnia złożenia korekty, od decyzji ostatecznej lub daty nadania jej rygoru natychmiastowej wykonalności.

wystosowania upomnienia, wystosowania wniosku do komórki KKS o wszczęcie postępowania przygotowawczego, wystawienia tytułu wykonawczego.

Spośród badanych spraw, w których nie wyegzekwowano zaległości (17 z 20) Urząd nie zidentyfikował majątku zobowiązanego z uwagi na jego brak, co skutkowało umorzeniem przez organ egzekucyjny na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. 15 postępowań egzekucyjnych, w czterech postępowaniach orzeczono o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości spółki. W każdym niewyegzekwowanym postępowaniu egzekucyjnym, przesłanką jego bezskuteczności był brak zidentyfikowania/posiadania majątku przez zobowiązanego, a prawdopodobieństwo odzyskania tych zaległości oceniono na poziomie niskim oraz zerowym. W związku z umorzonymi na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. postępowaniami egzekucyjnymi, wierzyciel m.in. w uzasadnionych przypadkach przekazywał postanowienie w sprawie umorzenia do SEW-2 celem orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich za zaległości spółki, zawiadamiał zobowiązanego o zagrożeniu ujawnieniem w RNP[48], podejmował dalsze poszukiwanie majątku, kierował do Referatu Spraw Karnych Skarbowych zawiadomienie o naruszeniu przepisów podatkowych celem wszczęcia postępowania karnoskarbowego, zawiadamiał o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, wzywał do złożenia oświadczenia o posiadanym majątku, kierował wnioski o wykreślenie z KRS. Szacunkowa wartość odsetek od nieuregulowanych zaległości podatkowych objętych badaniem na dzień 15 września 2025 r. wynosiła 149 122,6 tys. zł. Przedawnienie badanych zaległości może nastąpić odpowiednio w latach 2025 – 2029 i 2031.

Naczelnik jako przyczyny braku możliwości wyegzekwowania przedmiotowych zaległości objętych próbą wskazała m.in. na: nie posiadanie majątku i źródeł dochodu, brak siedziby pod wskazanym adresem rejestracyjnym, brak kontaktu z przedstawicielami spółki (w tym nierezydenta RP), brak nr Pesel i adresu zamieszkania/zameldowania/ korespondencyjnego Członków Zarządu, brak możliwości orzeczenia o odpowiedzialności osób trzecich, likwidację spółki, wykreślenie z KRS. Ponadto wskazała na potrzebę wprowadzenia rozwiązań, mających na celu eliminowanie powstawania nieściągalnych zaległości podatkowych z uwagi na: brak rzeczywistego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej oraz adresu zamieszkania członków zarządu i ich nr PESEL, możliwość posługiwania się w procesie rejestracji spółki adresem siedziby biura wirtualnego, nie podejmowanie korespondencji i brak majątku, możliwość rejestracji spółki kapitałowej przy bardzo niskim wymaganym ustawowo kapitale 5 tys. zł, generujących „na papierze/wirtualnie" wielomilionowe obroty, w tym wielomilionowe straty dla Budżetu Państwa m.in. poprzez: zmiany legislacyjne w zakresie przenoszenia odpowiedzialności na osoby trzecie za zaległości podatkowe (członkowie zarządu za Spółkę kapitałową); zapewnienie bezpośredniego dostępu do bazy danych ZUS i KRUS w celu skrócenia czasu pozyskiwania informacji o prawach majątkowych dłużników; wprowadzenie ograniczeń w zakresie rejestracji w zarządach Spółek obcokrajowców w szczególności pochodzących z krajów z którymi Polska nie ma podpisanej umowy w pomocy przy dochodzeniu zaległości podatkowych lub współodpowiedzialności wspólników; uwarunkowanie wpisywania Spółek do KRS od braku zaległości podatkowych członków zarządu i podmiotów

[48] Rejestr Należności Publicznoprawnych.

gospodarczych powiązanych lub zależnych oraz wskazania danych identyfikacyjnych w szczególności obcokrajowców; ograniczenie nadmiernego wykorzystywania instrumentów związanych z prawem restrukturyzacyjnym – fikcyjne i celowe ogłaszanie dnia układowego celem zapobieżenia egzekucji lub wstrzymania czynności egzekucyjnych np. sprzedaż ruchomości; wykluczenie biur wirtualnych jako siedziby[49].

(akta kontroli str. 680-832, 836-880, 898-899, 1970-1971)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

1.3. Osiąganie przez Urząd zakładanych celów wynikających z kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej

Opis stanu faktycznego

Kierunki działania i rozwoju Urzędu na koniec 2023 r., 2024 r. i na koniec I półrocza 2025 r. wyznaczone przez DIAS dot. realizacji należności i egzekwowania zaległości podatkowych, gdzie jako wskaźnik realizacji tych celów przyjęto wskaźniki: Realizacji należności publicznoprawnych (wartość planowana/wartość wykonana odpowiednio na koniec 2023 r.; 2024 r.; czerwca 2025 r.: 1 953 038 tys. zł / 2 404 399 tys. zł; 2 709 229 tys. zł / 2 865 521 tys. zł; 2 487 460 tys. zł / 2 687 747 tys. zł); Egzekucji zaległości (wartość planowana/wartość wykonana odpowiednio na koniec 2023 r.; 2024 r.; czerwca 2025 r.: 138 335 tys. zł / 181 588 tys. zł; 223 971 tys. zł / 210 463 tys. zł; 128 309 tys. zł / 225 710 tys. zł); Ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych (wartość planowana/wartość wykonana odpowiednio na koniec 2023 r.; 2024 r.; czerwca 2025 r.: <105% / 104,98%; <105% / 107,64%; <103% / 97,46%). Na koniec poszczególnych ww. okresów, Urząd wykonał zaplanowany poziom przedmiotowych mierników poza dwoma przypadkami dotyczącymi wskaźnika Ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych, gdzie wartość planowana na koniec 2024 r. wynosiła <105% a Urząd osiągnął wskaźnik na poziomie 107,6% (przekroczenie wynosiło 2,6%) oraz zaplanowanej Egzekucji zaległości na koniec 2024 r. w kwocie 223 971 tys. zł, a osiągniętej w kwocie 210 463 tys. zł (niższej o 6,0% od planowanej).

Jako przyczynę nieosiągnięcia zakładanych wartości mierników realizacji celów, w zakresie wskaźnika *Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych* wg stanu na 31.12.2024 r. Naczelnik wskazała na odnotowany spadek w tym okresie zaległości wymagalnych w podatku dochodowym od osób prawnych oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz wzrost zaległości wymagalnych w podatku od towarów i usług, które w porównaniu do analogicznego okresu roku ubiegłego wzrosły o 157 500 238,90 zł, tj. o 9 %, co miało wpływ na niewykonanie wyznaczonego miernika ograniczenia wzrostu zaległości wymagalnych. Główną przyczyną powstania zaległości wymagalnych w podatku od towarów i usług było wydanie decyzji przez organy celno-skarbowe oraz naczelnika urzędu skarbowego, w szczególności określających sankcje lub wynikających z art. 108 ustawy o VAT. Urząd nie miał wpływu na niewykonanie miernika, gdyż prowadzone postępowania egzekucyjne wobec największych dłużników z tytułu wydania powyższych decyzji okazały się nieskuteczne z uwagi na brak majątku dłużników. Pomimo podejmowanych działań w zakresie ściągalności należności, w tym również przeniesienia

[49] Biura faktycznie pełnią rolę adresów korespondencyjnych, w biurach nie prowadzi się działalności nawet oznak działalności, ewentualne umowy kontrahenci i tak podpisują online.

odpowiedzialności na osoby trzecie nie było możliwości skutecznego egzekwowania należności, gdyż często członkami zarządu spółek byli tzw. ,,słupy", cudzoziemcy, osoby nieposiadające żadnego majątku. Drugim niewykonanym wskaźnikiem była *Egzekucja zaległości* wg. stanu na 31.12.2024 r. którą wypracowano na poziomie 210 463 tys. zł. Niewykonanie tego miernika spowodowane było zmianą planu dokonaną 9 sierpnia 2024 r. i zwiększeniem planowanej pierwotnie kwoty o 28 188 tys. zł, a także bezskuteczność egzekucji z uwagi na brak majątku dłużników. Naczelnik wyjaśniła, że nie składano wyjaśnień do DIAS w sprawie niewykonania niniejszych mierników. Niemniej jednak urząd podejmował działania mające na celu zapobieżenie niewykonania wskaźników w przyszłości poprzez: eliminowanie tzw. „słupów" z obrotu gospodarczego poprzez wykreślanie z rejestru podatników VAT i uchylanie numeru NIP; w sytuacjach uzasadnionych nadawania decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności; monitorowanie i analizę otrzymywanych decyzji z UCS; bieżąca analizę składanych deklaracji podatkowych.

(akta kontroli str. 485-487, 882-897)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Działania Naczelnik jako wierzyciela w zakresie dochodzenia zapłaty zobowiązań podatkowych NIK ocenia pozytywnie. Prawidłowo monitorowano terminowość zapłaty zobowiązań podatkowych. W 20 objętych badaniem sprawach stwierdzono, iż wierzyciel pierwszą czynność wobec powstałych zaległości podejmował niezwłocznie od daty umożliwiającej podjęcie czynności. Prawidłową praktyką w Urzędzie było codzienne sporządzanie raportów: WB.R.15.A.1 - Przypisy i odpisy zaksięgowane i WB.R.4.51 - Wykaz zaległości z doręczonym upomnieniem nie objętych tytułem wykonawczym oraz miesięcznych WB.R.4.23 - Wykaz największych dłużników. Każdego roku kalendarzowego do dnia 20 stycznia, w ramach prawidłowego monitoringu, sporządzano wykaz spraw zagrożonych przedawnieniem wraz z informacją dotyczącą podjętych działań i przewidywanym terminie zakończenia. Skutecznie informowano dłużnika, przy wykorzystaniu wszystkich dostępnych kanałów komunikacji, o konieczności uregulowania posiadanej zaległości podatkowej i o ewentualnych konsekwencjach braku jej uregulowania, wystawiano i wysyłano upomnienia. W uzasadnionych przypadkach wystawiano i doręczano zobowiązanemu tytuły wykonawcze, wnioskowano o orzeczenie o odpowiedzialności podatkowej podatnika, osób trzecich, następców prawnych. Wpływy z tytułu zapłaty podatków należnych budżetowi państwa z roku na rok wykazywały tendencję wzrostową, która w ocenie Naczelnik wynikała m. in. ze wzrostu gospodarczego w kraju, a także wzrostu wynagrodzeń.

Mimo prawidłowo podejmowanych działań w zakresie poszukiwania majątku i źródeł ich dochodu, Naczelnik jako wierzyciel nie wyegzekwowała zaległości od dłużników z największą liczbą zaległości podatkowych[50], w szczególności od tzw. spółek „słupów", z uwagi na brak posiadania przez nie majątku lub źródeł dochodu. Niniejsze zaległości stanowiły od 71,8% - 74,2% ogólnej kwoty

[50] Posiadających pięć i więcej zaległości podatkowych, w tym od 77,9% do 84,7% powstałych w okresach wcześniejszych, które z roku na rok powtarzają się.

zaległości podatkowych na dany dzień[51], które z roku na rok powtarzały się, gdyż powstały w okresach wcześniejszych i w kolejnych latach stanowiły od 77,9% do 84,7%. Monitorowane i podejmowane przez wierzyciela czynności wobec tzw. „słupów" są czasochłonne, pracochłonne i ostatecznie nieefektywne.

OBSZAR

2. Prawidłowość i skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych

2.1. Egzekwowanie zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

Stan zaległości podatkowych w egzekucji[52] administracyjnej na koniec 2022 r., 2023 r., 2024 r. oraz na dzień 30 czerwca 2024 r. i 30 czerwca 2025 r. wynosił[53]: 85 375,3 tys. zł, 87 373,4 tys. zł, 98 270,4 tys. zł, 118 014,2 tys. zł, 152 242,9 tys. zł. Zaległości podatkowe w egzekucji administracyjnej wzrosły w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. o 1 998,1 tys. zł (2,3%), w 2024 r. w porównaniu do 2023 r. o 10 897,0 tys. zł (12,5%), w I półroczu 2025 r. w porównaniu do I półrocza 2024 r. o 34 228,7 tys. zł (29,0%). Największy udział w zaległościach w egzekucji administracyjnej stanowiły zaległości z podatku VAT, które na koniec 2022 r., 2023 r., 2024 r. oraz na dzień 30 czerwca 2024 r. i 30 czerwca 2025 r. wynosiły odpowiednio 52 546,8 tys. zł (61,6%), 57 242,0 tys. zł (65,5%), 63 437,4 tys. zł (64,6%), 72 716,6 (61,6%), 97 217,1 tys. zł (63,9%), z czego podatek VAT od importu odpowiednio: 3 117,0 tys. zł, 19,0 tys. zł, 11,0 tys. zł, 23 tys. zł, 13,8 tys. zł. Zaległości z tytułu podatku akcyzowego wynosiły odpowiednio: 160,1 tys. zł, 438,7 tys. zł, 356,8 tys. zł, 209,0 tys. zł, 296,3 tys. zł; z tytułu podatku od gier 0,0 zł; z decyzji podatkowych wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT na koniec 2022 r., 2023 r., 2024 r. na dzień 30 czerwca 2024 r. i 30 czerwca 2025 r. wynosiły odpowiednio: 4 503,0 tys. zł, 3 251,2 tys. zł, 1 292,5 tys. zł, 1 363,3 tys. zł, 5 708,4 tys. zł.

Przyczynami znacznego wzrostu zaległości podatkowych w egzekucji administracyjnej o 12,5% (10 897,0 tys.) w 2024 r. w relacji do 2023 r. wg wyjaśnień Naczelnik były: wpływ w IV kwartale 2024 r. do realizacji 3 466 szt. tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe na łączną kwotę należności głównej 48 414,9 tys. zł z czego wyegzekwowano w IV kwartale 2024 r. kwotę 25 948,9 tys. zł (53%); wpływ w grudniu 2024 r. 875 szt. tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe na łączną kwotę należności głównej 21 820,4 tys. zł z czego do końca grudnia 2024 r. wyegzekwowano kwotę 7 038,4 tys. zł (32%); wpływ 30 grudnia 2024 r. tytułu wykonawczego na kwotę zaległości głównej 2 812,0 tys. zł – zaległości wyegzekwowano w I kwartale 2025 r.; wpływ 10 grudnia 2024 r. tytułu wykonawczego na kwotę zaległości głównej 1 930,1 tys. zł – zaległość w 55% wyegzekwowano w 2024 r. natomiast w 45% wyegzekwowano w 2025 r.; wpływ 19 grudnia 2024 r. tytułu wykonawczego na kwotę zaległości głównej 823,3 tys. zł – w I kwartale 2025 r. akta sprawy zostały przekazane zgodnie z właściwością miejscową (zmiana siedziby). Podobnie wzrost o 29,00% (o 34 228,7 tys. zł) w I połowa 2025 r. w relacji do I połowy 2024 r. wynikał z większej liczby i wysokości kwot tytułów wykonawczych. W latach 2023 – 2025 nie przekazywano DIAS wyjaśnień dotyczących

[51] Stan zaległości podatkowych w badanym okresie wynosił odpowiednio na koniec: 2022 r. – 1 803 035,7 tys. zł; 2023 r. – 1 892 822,4 tys. zł; 2024 r. – 2 037 437,3 tys. zł.

[52] Łącznie z zaległościami z umorzonych postępowań egzekucyjnych.

[53] Suma kwot objętych egzekucją administracyjną obejmuje dane z tytułów wykonawczych, które wpłynęły w danym okresie tj.: styczeń-czerwiec lub styczeń-grudzień. Faktyczna wysokość zaległości objętych egzekucją jest wynikiem różnicy kwoty zaległości podatkowych objętej tytułami i kwot zaległości podatkowych wyegzekwowanych.

spadku/wzrostu zaległości podatkowych w egzekucji. Także na koniec I półrocza 2025 r. w dniach 23 – 30 czerwcu 2025 r. wpłynęły 574 tytuły wykonawcze, obejmujące zaległości podatkowe na łączną kwotę należności głównej 20 729, 1 tys. zł, z czego do końca czerwca wyegzekwowano kwotę 2 525,2 tys. zł (12%); 27 maja 2025 r. i 23 czerwca 2025 r. wpłynęły dwa tytuł wykonawczy na łączną kwotę zaległości głównej 8 726,6 tys. zł – postępowanie egzekucyjne w toku.

(akta kontroli str. 910-913, 919, 922-925)

Urząd wobec wszystkich tytułów wykonawczych w okresie objętym kontrolą podjął egzekucję administracyjną. Natomiast nie zastosował środka egzekucyjnego wobec czterech tytułów wykonawczych wystawionych w 2022 r. na łączną kwotę 6,3 tys. zł; w 2024 r. wobec 66 na 2 581,5 tys. zł oraz w I połowie 2025 r. wobec 180 na 5 682,2 tys. zł, tj. w sprawach, w których nie ujawniono majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, co skutkowało brakiem możliwości zastosowania skutecznego środka egzekucyjnego.

(akta kontroli str. 1168-1169)

W strukturze zaległości podatkowych w egzekucji administracyjnej największy udział stanowiły zaległości podatkowe w egzekucji dłużników z największą liczbą zaległości podatkowych (tj. posiadających pięć i więcej zaległości podatkowych), których udział na koniec 2022 r., 2023 r., 2024 r. oraz na dzień 30 czerwca 2024 r. i 30 czerwca 2025 r. wynosił od 39,1% do 47,0%, odpowiednio: 39,9% (34 074,3 tys. zł/85 375,3 tys. zł) dot. 219 dłużników w tym 51 (23,3%) z poprzedniego okresu, 1881 tytułów wykonawczych w egzekucji: 41,0% (35 832,6 tys. zł/87 373,4 tys. zł) dot. 164 dłużników, w tym 35 (21,3%) z poprzedniego okresu, 1431 tytułów wykonawczych w egzekucji; 41,1 % (40 360,1 tys. zł/98 270,4 tys. zł) dot. 155 dłużników, w tym 27 (17,4%) z poprzedniego okresu, 1390 tytułów wykonawczych w egzekucji; 47,2% (55 494,1 tys. zł/118 014,2 tys. zł) dot. 208 dłużników, w tym 84 (40,4%) z poprzedniego okresu, 1781 tytułów wykonawczych w egzekucji, 39,1% (59533,7 tys. zł/152 242,9 tys. zł) dot. 207 dłużników, w tym 85 (41,1%) z poprzedniego okresu, 1812 tytułów wykonawczych w egzekucji.

Źródłem pochodzenia zaległości podatkowych był głównie podatek VAT, który w strukturze zaległości 2022-2025 r. (I półrocze) stanowił odpowiednio 90,1% (1 624 403,7 tys. zł/1 803 035,7 tys. zł); 92,4% (1 749 550,9 tys. zł/1 892 822,4 tys. zł); 93,6% (1 907 051,1 tys. zł/2 037 437,3 tys. zł); 91,7% (1 749 036,4 tys. zł/1 907 966,4 tys. zł). Na wysoki stan zaległości podatkowych największy wpływał (71,8%-74,2%) miały zaległości dłużników z największą liczbą zaległości podatkowych (tj. posiadających pięć i więcej zaległości podatkowych, w tym od 77,9% do 84,7% powstałych w okresach wcześniejszych, które z roku na rok powtarzały się, których udział na koniec 2022 r., 2023 r., 2024 r. oraz na dzień 30 czerwca 2024 r. i 30 czerwca 2025 r. wynosił: 71,8% (1 293 474,4[54] tys. zł/1 803 035,7 tys. zł) dot. 1 995 dłużników, 29 774 zaległości podatkowych wg okresów rozliczeniowych, w tym 23 184 (77,9%) zaległości powstałych przed 2022 r.: 72,8% (1 377 423,2[55] tys. zł/1 892 822,4 tys. zł) dot. 1 928 dłużników, 28 127 zaległości podatkowych wg okresów rozliczeniowych, w tym 22 470 (79,9%)

[54] W tym z deklaracji podatkowych 359 245,4 tys. zł i z decyzji podatkowych 934 229,0 tys. zł (US 266 653,3 tys. zł plus UCS/UKS 667 575,7 tys. zł).

[55] W tym z deklaracji podatkowych 373 871,5 tys. zł i z decyzji podatkowych 1 003 551,7 tys. zł (US 274 592,3 tys. zł plus UCS/UKS 728 959,4 tys. zł).

zaległości powstałych przed 2023 r.; 74,2% (1 511 859,2[56] tys. zł/2 037 437,3 tys. zł) dot. 1 872 dłużników, 27 514 zaległości podatkowych wg okresów rozliczeniowych, w tym 21 500 (78,1%) zaległości powstałych przed 2024 r.; 73,1% (1 431 461,0[57] tys. zł/1 957 774,7 tys. zł) dot. 1 928 dłużników, 27 919 zaległości podatkowych wg okresów rozliczeniowych, w tym 23 650 (84,7%) zaległości powstałych przed 30.06.2024 r.; 73,8% (1 407 602,2[58] tys. zł/1 907 966,4 tys. zł) dot. 1 927 dłużników, 28 207 zaległości podatkowych wg okresów rozliczeniowych, w tym 23 027 (81,6%) zaległości powstałych przed 30.06.2025 r.

(akta kontroli str. 542—543, 922-925, 933-935)

W zakresie podejmowanych działań wobec dłużników z największą liczbą zaległości podatkowych (generujących kolejne zaległości podatkowe) Naczelnik wyjaśniła, że były to działania tożsame[59] jak w przypadku czynności podejmowanych w celu wyegzekwowania zaległości od dłużników nagminnie unikających regulowania zobowiązań podatkowych, a dodatkowo: informowano Sądy o generowaniu kolejnych zaległości podatkowych w przypadku postępowań restrukturyzacyjnych, układowych lub sanacyjnych; składano wnioski o ogłoszenie upadłości zobowiązanego oraz o zakaz prowadzenia działalności gospodarczej; dbano o bieżącą współpracę komórek wierzycielskich oraz komórki egzekucyjnej z innymi komórkami Urzędu w zakresie przekazywania informacji o ustaleniach mających wpływ na wykreślanie podatników z rejestru VAT, czy uchylanie NIP, w tym również przekazywanie raportów z komórki egzekucyjnej do komórki czynności sprawdzających o podmiotach w stosunku do których występują problemy ze ściągalnością zaległości, celem podjęcia czynności weryfikacyjnych i czynności sprawdzających, w tym również niezwłoczne wykreślanie z rejestru podatników VAT w przypadku udokumentowanego braku kontaktu lub innych ustawowych przesłanek. W pkt 1.2. niniejszego wystąpienia Naczelnik wskazała na ewentualne wprowadzenie rozwiązań legislacyjnych mających na celu eliminowanie przyczyn/źródeł powstawania nieściągalnych zaległości podatkowych.

(akta kontroli str. 930-932)

---

[56] W tym z deklaracji podatkowych 407 775,0 tys. zł i z decyzji podatkowych 1 104 084,2 tys. zł (US 385 296,9 tys. zł plus UCS/UKS 718 787,3 tys. zł).

[57] W tym z deklaracji podatkowych 387 893,2 tys. zł i z decyzji podatkowych 1 043 567,8 tys. zł (US 323 148,6 tys. zł plus UCS/UKS 720 419,2 tys. zł).

[58] W tym z deklaracji podatkowych 374 721,2 tys. zł i z decyzji podatkowych 1 032 881,0 tys. zł (US 369 903,8 tys. zł plus UCS/UKS 662 977,2 tys. zł).

[59] Wobec dłużników nagminnie unikających regulowania zobowiązań podatkowych podejmowano: niezwłocznie wystawienie tytułów wykonawczych bez stosowania form informacyjnych, o których mowa w art. 6 § 1b u.p.e.a; stosowanie kilku środków egzekucyjnych w początkowej fazie prowadzonego postępowania egzekucyjnego; nieprzerwane poszukiwanie praw majątkowych; korzystanie z bardziej uciążliwych środków egzekucyjnych; zlecanie dokonania czynności egzekucyjnych pod innymi ujawnionymi adresami; kierowanie dalszych lub kolejnych tytułów wykonawczych do właściwych miejscowo organów egzekucyjnych; kierowanie wniosków o ukaranie w oparciu o przepisy ustawy kodeks karny skarbowy; wysyłanie zawiadomień o zagrożeniu ujawnienia zaległości w RNP; wpisywanie informacji o umorzonych postępowaniach egzekucyjnych do KRZ; podejmowanie działań celem wykreślenia podatników z rejestru podatników VAT; uchylenia NIP lub wykreślenia siedziby z KRS; analiza transakcji oraz zapisów na rachunkach bankowych; zawiadomień do organów ścigania; nadawanie decyzjom nieostatecznym rygoru natychmiastowej wykonalności; wydawanie decyzji o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich; wnoszenie do sądów skargi pauliańskiej.

Stwierdzone nieprawidłowości

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

2.2. Efekty egzekucji administracyjnej zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

Realizacja ilościowa tytułów wykonawczych w Urzędzie w latach 2022, 2023, 2024, I półrocze 2024, I półrocze 2025 kształtowała się na poziomie od 68,6% do 85,1% odpowiednio: 81,0%, 84,8%, 85,1%, 69,7%, 68,6%. Kwoty wyegzekwowanych zaległych podatków w latach 2023-2025 (I półrocze) wynosiły ogółem 615 339,0 tys. zł, z czego 190 018,3 tys. zł w 2022 r., 180 755,3 tys. zł w 2023 r., 209 387,3 tys. zł w 2024 r., 115 799,0 tys. zł w I półroczu 2024 r., 225 196,4 tys. zł w I półroczu 2025 r., z tego kwoty wyegzekwowanych podatków w podziale na zastosowany rodzaj środka egzekucyjnego stanowiły: zajęcia wierzytelności z rachunków bankowych 71,9% kwoty wyegzekwowanej ogółem (442 370,0 tys. zł), wpłaty po wszczęciu egzekucji przez zobowiązanego na rachunek wierzyciela 9,1% (55 905,0 tys. zł), zajęcia wierzytelności ujawnionych w plikach JPK 7,9% (48 537,4 tys. zł), zajęcia innych[60] wierzytelności 4,1% (25 044,7 tys. zł), wpłaty po wszczęciu egzekucji przez zobowiązanego na rachunek organu egzekucyjnego 3,8% (23 246,8 tys. zł), pobrane w Urzędzie 3,1% (19 271,5 tys. zł), z zajęcia wynagrodzenia za pracę 0,1% (416,6 tys. zł). W 2024 r., w tym w I połowie 2024 r. i I połowie 2025 r. w wyniku automatycznego zajęcia wierzytelności z rachunków bankowych, gdy łączna zaległość na należności głównej i odsetkach nie przekraczała 1 tys. zł, wyegzekwowano odpowiednio 237,2 tys. zł, 119,1 tys. zł, 274,6 tys. zł. Efektem wdrożonych terminali płatniczych było wyegzekwowanie 0,7% (4 235,6 tys. zł / 615 339,0 tys. zł x 100) wyegzekwowanych zaległości ogółem.

(akta kontroli str. 1164, 1174-1195, 1226-1229, 1969)

Wg wyjaśnień Naczelnik, pozyskiwanie danych z ZUS nt. praw majątkowych zobowiązanych w sposób elektroniczny odbywa się od 2018 r. przez system PUE ZUS. Proces ten nie jest w pełni zautomatyzowany, ponieważ w dalszym ciągu wymagane jest wysłanie zapytania, które kierowano jednocześnie wobec kilkudziesięciu zobowiązanych na etapie rejestracji czynności, generowania zawiadomienia, podpisywania i wysyłania. ZUS elektronicznie udzielał odpowiedzi oddzielnie w stosunku do każdego zobowiązanego w szacunkowym termie do 30 dni. W urzędzie funkcjonowało automatyczne zajęcie środków na rachunkach bankowych, które było monitorowane i weryfikowane przez pracowników w sposób stały i ciągły. Weryfikacja odbywała się kilka razy w tygodniu. W zakresie automatycznego zajęcia środków na rachunku bankowym stwierdzono nieprawidłowości w postaci ponownego zajęcia tego samego prawa majątkowego (wierzytelności z rachunku bankowego) w sytuacji, gdy akta egzekucyjne zostały przekazane zgodnie z właściwością do innego urzędu. Prawdopodobnie w przypadku przekazania akt zgodnie z właściwością system nie analizował czynności dokonanych przez poprzednie organy egzekucyjne – skala zjawiska była marginalna i na bieżąco wyjaśniana

[60] Wśród innych wierzytelności zajmowanych w prowadzonych postępowaniach egzekucyjnych były m.in. wierzytelności z: tytułu umów zlecenie i umów o dzieło niestanowiących wynagrodzeń za pracę; umowy sprzedaży składnika majątku zobowiązanego; zasądzonych kosztów sądowych; płatności bezgotówkowych – zajęcia dokonywane u pośredników w płatnościach internetowych lub na terminalach płatniczych; czynszu najmu lub dzierżawy nieruchomości; nadpłaty lub zwroty podatków zajęte w prowadzonych postępowaniach zabezpieczających a po przekształceniu rozliczone w postępowaniach egzekucyjnych; umowy pożyczki lub faktoringu.

(akta kontroli str. 1155-1156)

W toku prowadzonych w Urzędzie postępowań egzekucyjnych w latach 2022 - 2024 r. i w I połowie 2025 r. dokonano odpowiednio 7 (87,5 tys. zł), 52 (5 020,0 tys. zł), 174 (1 649,7 tys. zł), 46[61] zajęć ruchomości i odpowiednio 0, 5, 4, 1 nieruchomości. W latach 2023-2025 (I półrocze) sprzedano odpowiednio: cztery (38,7 tys. zł), cztery (107,2 tys. zł), sześć (232,4 tys. zł) ruchomości, których wartość sprzedaży w 100% uwzględniono w kwocie wyegzekwowanych zaległości podatkowych. Od zorganizowania procedury sprzedaży ruchomości do dnia ich sprzedaży minęło od czterech do 64 dni. Urząd nie ponosił kosztów przechowywania/magazynowania zajętych ruchomości. W latach 2022-2025 (I półrocze) sprzedano jedną nieruchomość w 2022 r. (zabezpieczoną w 2019 r.) za kwotę 455,2 tys. zł, w tym kwota 286,2 tys. zł została uwzględniona w kwocie wyegzekwowanych zaległości podatkowych; pięć egzekucji umorzono, w tym trzy z uwagi na uregulowanie w całości zaległości podatkowych w łącznej kwocie 883,0 tys. zł, jedną z uwagi na upadłość zobowiązanego i jedną na przedawnienie zaległości, trzy postępowania[62] są w toku, dwa są zawieszone z uwagi na rozłożenie zaległości na raty. W jednym niezakończonym, nieumorzonym postępowaniu egzekucyjnym z nieruchomości zobowiązany uregulował część zaległości na kwotę 1 000,1 tys. zł. Zajęcia egzekucyjne nieruchomości trwały od 4 do 1001 dni liczone od daty zajęcia nieruchomości do dnia uregulowania zaległości, zawieszenia, umorzenia egzekucji z nieruchomości lub dnia analizy tj. 10 października 2025 r.

(akta kontroli str. 1174-1195)

Liczba tytułów wykonawczych i kwota zaległości objęta umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. na koniec 2022 r., 2023 r., 2024 r. oraz I półrocze 2024 r. i I półrocze 2025 r. wynosiła odpowiednio 3422 (462 949,8 tys. zł), 3545 (296 614,1 tys. zł), 2673 (209 726,3 tys. zł, 1213 (105 343,5 tys. zł), 918 (42 658,2 tys. zł). W przypadku podmiotów wpisanych do KRS, wobec których egzekucja administracyjna zaległości podatkowych okazała się bezskuteczna przez co najmniej 60 dni od wszczęcia, organ podatkowy nie składał wniosku do KRS na podstawie art. 55a u.p.e.a.

(akta kontroli str. 1156-1161, 1196-1199)

Kwota i liczba zaległości podatkowych w egzekucji nieprzekraczających 1 tys. zł (obejmujących należność główną i odsetki) wg stanu na 30 czerwca 2025 r. wynosiła 328,1 tys. zł i dotyczyła 870 zaległości, z czego do 31 sierpnia 2025 r. wyegzekwowano kwotę 95,8 tys. zł dotyczącą 212 tytułów wyegzekwowanych w całości oraz z będących w toku egzekucji. W zakresie nie wyegzekwowania kwoty 232,3 tys. zł dot. 658 zaległości Naczelnik do ogólnych przyczyn braku ich wyegzekwowania m.in. zaliczyła: brak praw majątkowych podlegających egzekucji administracyjnej; brak kontaktu z zobowiązanym; prowadzenie postępowań egzekucyjnych na podstawie kilku tytułów wykonawczych gdzie wyegzekwowane kwoty są w pierwszej kolejności zaliczane na koszty

[61] Brak oszacowania wartości.

[62] Jedną nieruchomość sprzedano na II licytacji w dniu 26.08.2025 r. za kwotę 1 665,0 zł – procedura przybicia i przyznania własności w toku (rozpatrywane skargi i zażalenia), jedna sprawa w toku - częściowe wpłaty i prowadzona jest egzekucja z innej nieruchomości (działki letniskowej) oraz jedna sprawa została przekazana do komornika sądowego.

egzekucyjne lub na zaległości podatkowe o wcześniejszych terminach płatności; występujące zbiegi egzekucji administracyjnych.

W zakresie przyczyn niewygenerowania zawiadomienia o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego, jeżeli w efekcie automatycznych zapytań ustalono otwarty rachunek bankowy i środki na tym rachunku Naczelnik wyjaśniła, że w ramach automatycznych zapytań system ustala wyłącznie czy jest prowadzony dla danego podmiotu po identyfikatorach NIP, PESEL, REGON rachunek bankowych a nie ustala czy na rachunku bankowym są środki finansowe. Co do zasady decyzja o niepodejmowaniu egzekucji z danego środka egzekucyjnego (z rachunku bankowego) jest konsultowana przez pracowników z Kierownikiem Działu a podstawa do takich decyzji musi mieć uzasadnienie w realiach rozpatrywanej sprawy – decyzje są podejmowane indywidualnie i mają charakter jednostkowy i wyjątkowy[63]. W przedmiotowej sprawie, Naczelnik wyjaśniła, że każdorazowo akta egzekucyjne przekazywane zgodnie z właściwością miejscową bądź rzeczową były weryfikowane pod kątem ich kompletności, spójności i prawidłowości sporządzenia. Po wstępnej weryfikacji akta egzekucyjne rejestrowane były w systemie EGAPOLTAX – wprowadzane zdarzenia odwzorowują przebieg dotychczasowego postępowania w tym zastosowane środki egzekucyjne, a mimo to zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego w konkretnym banku zostało automatycznie powielone.

(akta kontroli str. 901-904, 1623-1624)

Organ egzekucyjny w 2024 i w I półroczu 2025 r. skierował na Litwę do Revolut Bank UAB osiem wniosków (7 i 1) odpowiednio na kwotę 5 491,2 tys. zł i 371,1 tys. zł o odzyskanie należności pieniężnych (zaległości podatkowych), z których wg stanu na dzień 25 sierpnia 2025 r. [...][64].

(akta kontroli str. 1200)

W 10 wyegzekwowanych zaległościach podatkowych objętych badaniem[65] stwierdzono, że dotyczyły one zaległości wynikających z deklaracji podatkowych, a skuteczność ich egzekucji wynikała z posiadania przez dłużnika zasobów majątkowych, z których było możliwe przeprowadzenie egzekucji z rachunków bankowych w terminie od 1 do 17 dni od dnia wszczęcia egzekucji administracyjnej i od 14 do 84 dni od terminu płatności zobowiązania podatkowego. W każdej badanej sprawie organ egzekucyjny zebrał informacje

---

[63] Pracownik nie dokonuje zajęć wierzytelności z rachunku bankowego ustalonego na podstawie automatycznych zapytań gdy przemawiają za tym informacje i przesłanki ustalonego podczas prowadzonego postępowania egzekucyjnego, do których należy zaliczyć: brak środków na rachunkach bankowych, co ustalono na podstawie uprzednio już prowadzonych lub przeprowadzonych postępowań egzekucyjnych; zbiegi egzekucji administracyjnych z sądową gdzie egzekwowane są należności korzystające z pierwszeństwa np. alimenty; zbiegi egzekucji administracyjnych gdzie egzekucję z danego środka przejął inny organ egzekucyjny – egzekucja nieskuteczna; na rachunek bankowy wpływają wyłącznie świadczenia zwolnione spod egzekucji np. alimenty, świadczenie 800+ lub dotacje celowe; w sprawie prowadzona jest egzekucja z innych wierzytelności np. świadczenia emerytalnego lub wynagrodzenia za pracę lub historia dotychczas prowadzonych postępowań egzekucyjnych sugeruje zastosowanie innego środka egzekucyjnego; na rachunek bankowy wpływają środki przekazane przez dłużników zajętych wierzytelności np. ZUS lub pracodawcę, którzy już realizują zajęcia „u źródła" – realizacja zasady kwoty wolnej od zajęcia oraz środków niezbędnych na tzw. minimum egzystencjonalne; sprawie wydano postanowienie o zwolnieniu spod egzekucji; w sprawie toczy się postępowanie ulgowe, które zmierza do udzielenia ulgi w spłacie zaległości podatkowych np. wewnętrzna analiza dała wynik pozytywy.

[64] Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 902) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą ustawową (tajemnicą skarbową).

[65] W przedziale kwotowym od 50 tys. zł do 500 tys. zł.

o zobowiązanym i jego majątku wykorzystując te dane do przeprowadzenia skutecznej egzekucji.

Badanie szczegółowe 10 zaległości, w tym ośmiu z deklaracji i dwóch z decyzji wymiarowej, objętych umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. wykazało, że dotyczyły one dziewięciu Sp. z o. o. i jednej S.A., a przyczyną nieskutecznej egzekucji administracyjnej był w każdej badanej sprawie brak majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których byłoby możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. Tym samym organ egzekucyjny w sprawach objętych badaniem nie sporządzał kalkulacji kosztów będących podstawą stwierdzenia, iż w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne. Zastosowanie środka egzekucyjnego w badanych 10 sprawach następowało w dacie doręczenia zobowiązanemu tytułu wykonawczego (7 z 10) lub w dniu następnym (3 z 10).

Wobec 10 umorzonych nieskutecznych egzekucji objętych badaniem, wierzyciel cyklicznie poszukiwał majątku, a dziewięć z nich skierowano do SEW-2 celem przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie (sprawy w toku, gromadzony jest materiał dowodowy). Przedawnienie zobowiązań podatkowych w ośmiu z 10 badanych nastąpi w okresie od 1 stycznia 2027 r. do 1 stycznia 2032 r., w dwóch bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu.

(akta kontroli str. 1231-1368,)

W 2022 r., 2023 r., 2024 r. oraz w I półroczu 2024 r. i I półroczu 2025 r. było w realizacji 24 348, 23 553, 21 493, 13 832, 13 908 tytułów wykonawczych dot. podatków, z czego zrealizowano odpowiednio 19 709, 19 981, 18 299, 9 647, 9 541 na kwotę 190 018,3 tys. zł, 180 755,4 tys. zł, 209 387,4 tys. zł, 115 799,1 tys. zł, 225 196,5 tys. zł. Średnie zatrudnienie w komórce egzekucyjnej wynosiło 16 osób w każdym w/w okresie, gdzie wydatki na ich wynagrodzenie wynosiły 1 496,3 tys. zł, 1 773,2 tys. zł, 2 422,7 tys. zł, 1 228,4 tys. zł, 1 309,1 tys. zł plus prowizje 3 282,8 tys. zł, 3 807,1 tys. zł, 4 988,4 tys. zł, 2 466,4 tys. zł, 3 146,2 tys. zł. Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych dot. podatków, liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych zrealizowanych w danym okresie do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w tym okresie stanowił 81,0%, 84,8%, 85,1%, 69,7%, 68,6%. Wskaźnik relacji wydatków na wynagrodzenia zatrudnionych osób w komórkach egzekucyjnych do liczby zrealizowanych tytułów wykonawczych obejmujących należności podatkowe wynosił 74,6; 88,7; 132,4; 127,3; 137,2; 149,2. Relacja liczby tytułów wykonawczych zrealizowanych w danym roku/półroczu przez jednego pracownika zatrudnionego w komórce egzekucyjnej wynosiła odpowiednio 1 231,8; 1 248,8; 1 143,7; 602,9; 596,3. Relacja kwoty wyegzekwowanych należności podatkowych objętych tytułami wykonawczymi do wydatków na wynagrodzenia osób komórek egzekucyjnych wynosiła 129,3; 101,9; 86,4; 94,3; 172,0; natomiast do wydatków na wynagrodzenia prowizyjne stanowiła 57,9; 47,8; 105,3; 47,0; 71,6.

(akta kontroli str. 1164-1169)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Urząd w przypadku podmiotów wpisanych do KRS, wobec których egzekucja administracyjna zaległości podatkowych okazała się bezskuteczna przez co

najmniej 60 dni od wszczęcia, nie składał wniosku do KRS w przedmiotowym zakresie mimo obowiązku wynikającego z art. 55a u.p.e.a.

W zakresie powyższego obowiązku Naczelnik wyjaśniła, że głównym i priorytetowym zadaniem organu egzekucyjnego jest skuteczne i efektywne prowadzenie egzekucji administracyjnej w celu zwiększenia uzyskiwanych dochodów budżetowych. Wszystkie inne działania są podporządkowane osiągnięciu głównego celu jakim jest poprawa ściągalności należności podatkowych. Instytucja mająca zapewnić w praktyce bezpieczeństwo obrotu gospodarczego poprzez wpis w KRS informacji o toczącej się egzekucji i powstałych zaległościach w praktyce została częściowo zastąpiona przez RNP czy też Krajowy Rejestr Zadłużonych[66]. Seryjne dokonywanie wpisów w KRS stanowi znaczne obciążenie pracowników komórki egzekucyjnej, ponieważ nie jest zautomatyzowane oraz objęte elektronizacją. Aktualnie wnioski o wpis do KRS przygotowywane są na odpowiednim formularzu poprzez jego wypełnienie oraz załączenie do wniosku dokumentów źródłowych. Techniczny proces przygotowania dokumentacji jest bardzo czasochłonny. Do problemów związanych ze stosowaniem art. 55a u.p.e.a. należy zaliczyć również terminową aktualizację wpisów w KRS o zakończeniu egzekucji administracyjnej. W celu usprawnienia pracy komórek egzekucyjnych, ograniczenia czasochłonnych i manualnych czynności oraz eliminacji zagrożenia dla realizacji podstawowych celów związanych lub rozwiązań elektronicznych zasadnym jest wprowadzenie narzędzi automatycznego uzupełniania rejestru KRS na wzór RNP lub KRZ. Pismem z dnia 27 maja 2025 r. nr 1435/SEE/711/175120/25/MW Naczelnik wystąpiła do DIAS w Warszawie z prośbą o rozważenie możliwości skierowania do Ministerstwa Finansów wniosku o podjęcie prac legislacyjnych zmierzających do nowelizacji przepisu lub wprowadzenie narzędzi informatycznych zapewniających elektronizację oraz automatyzację wskazanego procesu. Przy piśmie z dnia 28 lipca 2025 r. nr 1401-IEZ.033.140.2025.3.JIB DIAS poinformował, że MF wystąpiło do Centrum Robotyzacji Procesów w Departamencie Transformacji Cyfrowej - prace są na etapie analizy.

(akta kontroli str. 1157-1161, 1198-1199, 1203-1204)

OCENA CZĄSTKOWA

Analiza 20 postępowań egzekucyjnych (10 wyegzekwowanych i 10 umorzonych) wykazała, że podejmowano je prawidłowo i rzetelnie poza niedopełnieniem obowiązku wynikającego z art. 55a u.p.e.a. W każdej badanej sprawie organ egzekucyjny zebrał informacje o zobowiązanym i jego majątku, efektywnie wykorzystując je w postępowaniu egzekucyjnym. Pierwsze czynności wobec zobowiązanego, wierzyciel podejmował terminowo, bez zbędnej zwłoki. W toku kontroli nie zidentyfikowano spraw, wobec których Urząd nie dochodziłby zaległych kwot zobowiązań podatkowych. Efektywność egzekucji podatków stanowiących dochód budżetu państwa za 2022 r. – 2024 r. oraz za I półrocze 2024 r. i I półrocze 2025 r. wynosiła odpowiednio: 69, 0%; 67,4%, 68,1%, 49,5%, 59,7%. Natomiast wzrost kosztów realizacji jednego tytułu wykonawczego na należności podatkowe ustalony relacją wydatków na wynagrodzenia pracowników komórek egzekucyjnych do liczby zrealizowanych tytułów wykonawczych obejmujących należności podatkowe zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnik wynika ze zmiany kwot bazowych wynikających z ustaw budżetowych

[66] Dalej: KRZ.

na poszczególne lata, które to stanowią podstawę do wypłaty wynagrodzeń członków korpusu służby cywilne, a która to kwota od 2022 r. wzrosła o 35,80%.

Skuteczność 10 wyegzekwowanych zaległości podatkowych objętych badaniem wynikała z posiadania przez dłużnika zasobów majątkowych z których było możliwe przeprowadzenie egzekucji z rachunków bankowych. Natomiast w 10 nieskutecznych postępowaniach egzekucyjnych objętych badaniem, mimo zastosowania w każdym postępowaniu środka egzekucyjnego w dacie doręczenia tytułu wykonawczego (7 z 10) lub w dniu następnym (3 z 10) oraz cyklicznych poszukiwań majątku i źródeł dochodu z wykorzystaniem dostępnych narzędzi, wyegzekwowanie zaległych należności z uwagi na brak majątku i źródeł dochodu było niemożliwe. Skutkowało to koniecznością umorzenia postępowania egzekucyjnego wobec dziewięciu Sp. z o. o. i jednej S.A. Szanse odzyskania tych zaległości, Naczelnik oceniła jako niskie, gdyż dotyczą zaległości podatkowych wygenerowanych przez spółki nie posiadające majątki i źródeł dochodu. Z uwagi na nieskuteczność postępowań egzekucyjnych objętych badaniem i ich umorzenie, dziewięć z nich skierowano do SEW-2 celem przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie. W ocenie NIK niewyegzekwowana zaległość w przypadku podatku VAT skutkowała negatywnie na wpływy do budżetu państwa, raz z uwagi na oczywisty brak możliwości jej wyegzekwowania, drugi raz w wyniku obniżenia kwoty podatku VAT przez kontrahentów zobowiązanego.

Podjęte przez Naczelnik działania ukierunkowane na wprowadzenie zmian legislacyjnych, nie zwalniały z przestrzegania zapisów art. 55a u.p.e.a., tj. obowiązku składania wniosku do KRS ws. daty wszczęcia egzekucji zaległości podatkowych podmiotów, wobec których egzekucja ta okazała się bezskuteczna przez co najmniej 60 dni od wszczęcia.

OBSZAR

3. Prawidłowość odpisywania zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

Z tytułu przedawnienia w 2022 r., 2023 r., 2024 r. oraz w I półroczu 2024 r. i I półroczu 2025 r. dokonano odpowiednio 3 974 odpisów (285 736,9 tys. zł), 5 906 (118 723,2 tys. zł), 5 199 (120 129,1 tys. zł), 4 114 (72 767,5 tys. zł), 3 020 (196 976,5 tys. zł) należności podatkowych, w tym w związku z pismem Dyrektora Departamentu Poboru Podatków MF z 23 kwietnia 2024 r. DPP6.851.12.2024.CNNM[67] uznano zaległości podatkowe za przedawnione i odpisano:

- w 2024 r. 793 na kwotę 17 170,1 tys. zł (w maju 501 na 8 935,4 tys. zł; w czerwcu 233 na 7 800,0 tys. zł; w lipcu 8 na 42,5 tys. zł; w sierpniu 24 na 87,5 tys. zł; w październiku 27 na 304,7 tys. zł);
- w 2025 r. (I półrocze) 31 na kwotę 244,1 tys. zł (w styczniu 9 na 38,9 tys. zł; w lutym 7 na 142,4 tys. zł; w marcu 12 na 59,3 tys. zł; w maju 3 na 3,5 tys. zł).

[67] Ministerstwo Finansów w piśmie z 23 kwietnia 2024 r. skierowanym do podległych izb administracji skarbowej wnioskowało o podjęcie przez komórki spraw wierzycielskich podległych urzędów skarbowych działań w celu weryfikacji przedawnienia zobowiązań zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, odpisania należności przedawnionych i realizacji czynności umożliwiających wykreślenie ustanowionych zabezpieczeń. Było to spowodowane aktualnym stanowiskiem, opartym na orzecznictwie sądów administracyjnych, w przedmiocie stosowania art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa. Stanowisko takie Ministerstwo Finansów przekazało w odpowiedzi z 10 kwietnia 2024 r. na interpelację poselską nr 2312.

(akta kontroli str. 1703, 1706-1707, 1720-1776)

W zakresie uznanych, na podstawie pisma Dyrektora Departamentu Poboru Podatków MF z 23 kwietnia 2024 r. DPP6.851.12.2024.CNNM, zaległości podatkowych za przedawnione i odpisanych, Naczelnik wyjaśniła, że zgodnie z art. 14 a § 1 O.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. W piśmie z 23 kwietnia 2024 r. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wskazał na prokonstytucyjne stanowisko Ministra Finansów z 10 kwietnia 2024 r. w sprawie wykładni art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem, zawarte w odpowiedzi na interpelację poselską nr 2312. W świetle powyższej wykładni w Urzędzie wykonano zalecenia zawarte we wskazanych pismach Dyrektora Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów oraz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

(akta kontroli str. 1963-1965, 1195-1996)

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

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

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

Odnosząc się do stanowiska Naczelnik 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 o Krajowej Administracji Skarbowej m.in. ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na

podstawie odrębnych przepisów, wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych oraz wykonywanie egzekucji administracyjnej – naczelnik urzędu skarbowego zobowiązany jest w pierwszej kolejności do dokonania samodzielnej wykładni przepisów prawa. W skomplikowanym stanie prawnym 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 Ordynacji podatkowej. Jednocześnie organy podatkowe przy dokonywaniu wykładni tego przepisu powinny mieć na względzie skutki nieuchwalenia przepisu uwzględniającego zalecenie Trybunału Konstytucyjnego wynikające z wyroku z dnia 8 października 2013 r. Do kompetencji organów administracji, w tym Szefa KAS i podległych mu organów nie należy badanie zgodności przepisów z Konstytucją RP, czy też przesądzanie o ich konstytucyjności, bowiem tylko Trybunał Konstytucyjny może orzekać o takiej zgodności. Związanie organu publicznego przepisem prawa trwa do momentu, w którym Trybunał Konstytucyjny uzna go za przepis niekonstytucyjny, a tym samym trwale wyeliminuje z systemu prawa, a skutkiem będzie niemożność zastosowania danego przepisu jako podstawy prawnej wydanego rozstrzygnięcia.

W Urzędzie do analizy stanu zaległości podatkowych oraz ich wymagalności wykorzystywano raport WB.R.4.83 „Raport przedawnień" sporządzany w systemie POLTAX2BPLUS, generowany raz w tygodniu, a w ostatnim tygodniu miesiąca codziennie z uwagi na zmienność zapisów na kartach kontowych. Pomocniczo do monitoringu w powyższym zakresie wykorzystywano hurtownię danych WHTAX.

Wg wyjaśnień Naczelnik, w przypadku stwierdzenia przedawnienia zobowiązań podatkowych, prowadzona była wnikliwa analiza oraz ocena wszystkich przesłanek, o których mowa w art. 70 O.p., w szczególności zawieszających lub przerywających bieg terminu przedawnienia dochodzonych należności podatkowych. Każdorazowo dokonywano przeglądu rejestrów ustanowionych hipotek przymusowych oraz zastawów skarbowych oraz wskaźników przypisów w tym zakresie w POLTAX2BPLUS – zgodnie z treścią załącznika Nr 4 do Instrukcji Nr I-5/03/2017 Naczelnika Urzędu obowiązującej od dnia 06.02.2020 r. Wniosek o wykreślenie hipoteki przymusowej do sądu wieczystoksięgowego składał właściciel nieruchomości, natomiast wierzyciel hipoteczny kierował do Sądu wnioski o wykreślenie hipoteki po złożeniu wniosku w tym zakresie przez właściciela nieruchomości (art. 31 i art. 100 u. k. w. h.).[68] Z kolei w przypadku stwierdzenia braku zasadności utrzymywania zastawu skarbowego kierowany był wniosek do Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w Szczecinie, który jest organem wyznaczonym do prowadzenia Rejestru Zastawów Skarbowych /RZS/ o wykreślenie zastawu skarbowego. W Urzędzie raz w miesiącu odbywało się posiedzenie członków Komisji[69] do spraw analizy zaległości podatkowych w celu zweryfikowania i ewentualnego zaakceptowania przygotowanych przez

[68] Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o hipotece i księgach wieczystych (Dz. U. z 2025 r, poz. 341).

[69] Powołanej Komunikatem Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście Nr 4/2020 z 10 stycznia 2020 r.

pracowników SEW-1 analiz przedawnień do każdej zaległości konkretnego podmiotu.

(akta kontroli str. 1376- 1379)

W ewidencji księgowej według stanu na koniec 2024 r. było 2 088 zaległości podatkowych (według okresu rozliczenia) mających ponad 5 lat na kwotę 256 323,7 tys. zł, w tym z: deklaracji 1533 (17 953,8 tys. zł); decyzji US 198 (17 430,9 tys. zł) z tego 58 (13 400,7 tys. zł) z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT; decyzji UKS/UCS 357 (2020 939 tys. zł) z tego 168 (145 825,6 tys. zł) z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT. Zaległości podatkowe mające ponad 5 lat w zaległościach podatkowych ogółem (2 037 437,3 zł), wg stanu na koniec 2024 r. stanowiły 12,6% (256 323,7 tys. zł), które nie uległy przedawnieniu na dzień 31 grudnia 2024 r. Miernik RP-ZOP mierzący relację zaległości odpisanych w stosunku do przedawnionych w załączniku nr 16a z hurtowni Whtax na dzień 31 grudnia 2024 r. stanowił 97,96%. Różnica 2,04% (100% - 97,96%) wg wyjaśnień Naczelnik prawdopodobnie obarczona jest błędem systemowym polegającym na nieprawidłowym wiązaniu księgowań na kartach kontowych dwóch podatników, jako osób trzecich odpowiedzialnych za zobowiązania Spółek. Błąd ten był zgłoszony do Centralnego Service Desk. Na koniec 2022 r. i 2023 r. miernik RP-ZOP stanowił odpowiednio 99,48% i 99,98%.

(akta kontroli str. 1178-1806, 1380-1387, 1778-1783, 1796-1806)

Badanie 10 zaległości podatkowych mających ponad 5 lat według stanu na koniec 2024 r., w tym pięć najwyższych pod względem kwotowym oraz pięć dotyczących różnych podatków (CIT- dwie zaległości podatkowe, PIT- dwie zaległości podatkowe, VAT – jedna zaległość podatkowa) wykazało, że nie podlegały one odpisaniu z ewidencji księgowej, gdyż na dzień 31 grudnia 2024 r. nie uległy przedawnieniu z uwagi na prowadzone postępowanie karno-skarbowe (osiem spraw), skuteczne zastosowanie środka egzekucyjnego (jedna sprawa) i wpis do Hipoteki (jedna sprawa). W dwóch sprawach z uwagi na brak majątku lub źródeł dochodu nie przystąpiono do egzekucji, pozostałe osiem było objęte postępowaniami egzekucyjnymi, z czego 4 umorzono z uwagi na brak majątku i źródeł dochodu. O biegu zawieszenia/przerwania terminu przedawnienia skutecznie zawiadomiono zobowiązanych.

(akta kontroli str. 1808-1962)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działania Urzędu w kontrolowanym zakresie.
Zbadane zaległości podatkowe nie podlegały odpisaniu z ewidencji księgowej, gdyż nie uległy przedawnieniu, a podejmowane działania przez Naczelnika w tym zakresie były prawidłowe i rzetelne. W związku z zaleceniami Szefa KAS z 23 kwietnia 2024 r. w Urzędzie w 2024 r. i w I półroczu 2025 r. uznano za przedawnione i odpisano łącznie 824 odpisy na łączną kwotę 17 414,2 tys. zł.

W związku z niewykonaniem zaleceń wynikających z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, w którym Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność rozwiązań prawnych dotyczących zasad przedawniania się hipoteki i zastawu skarbowego, Naczelnik Urzędu realizował wytyczne Szefa KAS wynikające z pisma z dnia 23 kwietnia

2024 r. nr DPP6.851.12.2024.CNMM odnoszącego się do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Naczelnik Urzędu dokonując odpisu przedawnionych należności zgodnie z tymi wytycznymi działał w sytuacji, w której Trybunał Konstytucyjny i sądy administracyjne wskazywały na wtórną niekonstytucyjność art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, a organy władzy wykonawczej i ustawodawczej nie podjęły działań legislacyjnych mających na celu skuteczne wprowadzenie właściwych rozwiązań prawnych zalecanych przez organy władzy sądowniczej.

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 uwagi i wnioski:

Uwagi

Uwag nie formułowano.

Wnioski

Kierowanie wniosków, o których mowa w art. 55a u.p.e.a., o wpisanie do KRS informacji o prowadzonej egzekucji, w sytuacjach nieuregulowania zaległości w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne sporządzono w postaci elektronicznej .

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń

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 NIK w Warszawie. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek poinformowania NIK o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków

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

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

Warszawa, 7 listopada 2025 r.

Kontrolerzy

Piotr Nowak

Główny specjalista kontroli państwowej

/-/

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Warszawie

Dyrektor

Paweł Tołwiński

/-/