NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.18.1.2025

Pani
Joanna Zamłyńska
Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Grunwald
Ul. Smoluchowskiego 1
60-179 Poznań

Wystąpienie pokontrolne zmienione zgodnie z treścią uchwały Zespołu Orzekającego Komisji Rozstrzygającej w Najwyższej Izbie Kontroli z 7 stycznia 2026 r., znak KOP-KOR.441.29.2026

P/25/012

Zarządzanie zaległościami podatkowymi przez Krajową Administrację Skarbową

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana

Urząd Skarbowy Poznań-Grunwald[1] ul. Smoluchowskiego 1, 60-179 Poznań

Kierownik jednostki kontrolowanej

Joanna Zamłyńska, Naczelnik Urzędu Skarbowego[2], od 15 maja 2024 r.
W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił:
Krzysztof Brudziński, Naczelnik Urzędu Skarbowego, od 12 lipca 2021 r. do 14 maja 2024 r.

Zakres przedmiotowy kontroli

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

Okres objęty kontrolą

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

Kontrolerzy

1. Marcin Kaczmarek, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/122/2025 z 3 września 2025 r.
2. Andrzej Milewski, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/120/2025 z 2 września 2025 r.

(akta kontroli str. 1-4)

[1] Dalej: Urząd.
[2] Dalej: Naczelnik.
[3] Dalej: okres objęty kontrolą albo badany okres.
[4] Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna[5] kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Urząd monitorował terminowość zapłaty zobowiązań podatkowych i prawidłowo identyfikował zobowiązania niezapłacone w terminie. Dochodzono zapłaty zaległości podatkowych zgodnie z przepisami i przy wykorzystaniu narzędzi informatycznych wspomagających egzekucję administracyjną. Organ egzekucyjny podejmował czynności w celu pozyskania informacji o zobowiązanym i jego majątku. Stwierdzono jednak przypadki zwłoki w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych. Urząd osiągnął na koniec 2023 r. planowany poziom dwóch, a na koniec 2024 r. trzech mierników stopnia realizacji celów wynikających z kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej[6].

Organ egzekucyjny wykorzystywał wdrożone nowe narzędzia podczas dochodzenia zaległych kwot zobowiązań podatkowych. NIK nie wnosi uwag do umorzenia postępowania egzekucyjnego w przypadku stwierdzenia bezskuteczności.

Kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych w 2023 r. wzrosła w stosunku do 2022 r. z 45 401,7 tys. zł do 53 794,7 tys. zł, czyli o 18,5 %. W 2024 r. kwota ta była zbliżona do roku poprzedniego i wynosiła 53 396,5 tys. zł. Na podstawie dokumentacji dotyczącej 10 wyegzekwowanych zaległości stwierdzono, że w postępowaniach tych stosowano środki egzekucyjne przewidziane w ustawie z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[7], prowadzące bezpośrednio do wyegzekwowania należności i najmniej uciążliwe dla zobowiązanych.

Urząd prowadził analizy terminu przedawnienia zaległości podatkowych, a podejmowane działania w tym zakresie były rzetelne i terminowe. Nie stwierdzono przypadków przyczynienia się Urzędu do przedawniania się zobowiązań podatkowych. W analizowanych sprawach bieg terminu przedawnienia był skutecznie przerywany.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe[8] kontrolowanej działalności

1. Działania wierzyciela w zakresie dochodzenia zapłaty zobowiązań podatkowych

Opis stanu faktycznego

1. 1. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie w zakresie kontroli terminowości zapłaty należności podatkowych obowiązywała wewnętrzna procedura postępowania Naczelnika w sprawie

[5] Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną albo ocenę negatywną. Jeśli nie zostały spełnione warunki do sformułowania oceny pozytywnej bądź negatywnej, Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę w formie opisowej.
[6] Dalej: KAS.
[7] Dz. U z 2025 r. poz. 132 ze zm. Dalej: ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo u.p.e.a.
[8] Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych przedstawionych w kolejnych punktach niniejszego rozdziału wystąpienia pokontrolnego. Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę cząstkową jako ocenę pozytywną albo ocenę negatywną. Jeśli nie zostały spełnione warunki do sformułowania oceny pozytywnej bądź negatywnej, Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę w formie opisowej.

prowadzenia czynności wierzycielskich[9]. Wskazano w niej m. in. cel w postaci zwiększenia efektywności poboru należności podatkowych oraz zobowiązania pracowników w tym niezwłocznego wystawiania upomnienia, gdy jest ono wymagalne a następnie tytułu wykonawczego.

Naczelnik wyjaśniła, że *w związku z tą procedurą pracownicy[10] sporządzali, nie rzadziej niż raz w tygodniu raport[11] z aplikacji Poltax2BPlus zawierający zaległości podatkowe. Powyższy raport jest wykorzystywany do obejmowania zaległości podatkowych upomnieniami. Poza tym dwa razy w roku podejmowano działania w stosunku do zaległości z lat ubiegłych polegające na poszukiwaniu majątku podatników, co do którego można byłoby prowadzić egzekucję administracyjną. Ponadto, dwa razy w roku zbierał się zespół ds. dużych dłużników w skład którego wchodzili: Zastępca Naczelnika, Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej, Kierownik Pierwszego Referatu Spraw Wierzycielskich oraz Kierownik Drugiego Referatu Spraw Wierzycielskich, w celu omówienia możliwych działań niezbędnych do wszczęcia egzekucji.*

Poza tym w Urzędzie obowiązywała dyrektywa Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu[12] z 6 lipca 2018 r.[13], zgodnie z którą tytuł wykonawczy należało wystawić nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia upomnienia, a upomnienie należało wysłać nie później niż 30 dni od dnia wymagalności obowiązku. Dyrektywa ta, 7 września 2023 r. zastąpiona została kolejną[14], w której Dyrektor Izby polecił niezwłoczne podejmowanie czynności windykacyjnych w stosunku do zaległości, które podlegały egzekucji administracyjnej.

(akta kontroli str. 69-72, 113-116, 123, 128-144)

Naczelnik wyjaśniła, że w okresie objętym kontrolą *nie wszystkie zaległości podatkowe zostały objęte tytułami wykonawczymi oraz, że wynikało to (poza zgonem podatnika) z:*

- *błędnych deklaracji i zeznań podatkowych, co do których należało podjąć czynności sprawdzające w celu wyjaśnienia kwoty zobowiązania podatkowego,*
- *postępowań kontrolnych w efekcie których wysokość zobowiązania podatkowego uległa zmianie,*
- *zastosowaniem (na wniosek podatnika) ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przed wystawieniem tytułu wykonawczego,*
- *braku adresu osób prawnych (adres wykreślony z Krajowego Rejestru Sądowego[15] przez sąd),*
- *posiadaniem zarówno zaległości podatkowej, jak i nadpłaty podatku dochodowego lub zwrotu podatku od towarów i usług za inny okres skutkujący nadpłatą na poczet zaległości,*
- *skorzystania z ochrony przedegzekucyjnej przewidzianej w przepisach powszechnych[16].*

(akta kontroli str. 125)

Urząd otrzymał informacje[17] o umorzeniu egzekucji administracyjnej na podstawie art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w stosunku do 5149 zaległości podatkowych na kwotę 261 097 tys. zł.

---

[9] Nr 6/2018 z 17 kwietnia 2018 r, ze zm. – dalej: procedura.
[10] Drugiego Referatu Spraw Wierzycielskich.
[11] WB.R.4.15.A.1 Przypisy i odpisy zaksięgowane.
[12] Dalej: Dyrektor Izby.
[13] Nr 3001-IEZ.4020.115.2018.
[14] Nr 3001-IEZ.4020.151.2023.
[15] Dalej: KRS.
[16] Ustawy z 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne lub ustawy z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe.
[17] W okresie objętym kontrolą wg stanu na 30 czerwca 2025 r.

(akta kontroli str. 148)

Zgodnie z procedurą pracownicy Urzędu na bieżąco monitorowali stan zaległości podatkowych, za które w przypadkach i w zakresie ustawowo przewidzianym jest możliwe orzeczenie solidarnej odpowiedzialności podatkowej podatników i osób trzecich.
W okresie objętym kontrolą, Urząd w stosunku do 3163 zaległości na kwotę 26 125 tys. zł podjął działania w celu przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie. Dotyczyło to:

- w 2022 r. – 279 zaległości na kwotę 26 025,6 tys. zł [18], z czego wyegzekwował 60,8 tys. zł,
- w 2023 r. (odpowiednio) 948 – 47 031,4 tys. zł – 3,2 tys. zł,
- w 2024 r. – 1309– 42 914,8 tys. zł – 86,3 tys. zł,
- w I półroczu 2024 r. – 337– 6 478,2 tys. zł – 3,8 tys. zł,
- w I półroczu 2025 r. – 290 – 2 897,9 tys. zł – 10,8 tys. zł.

(akta kontroli str. 134, 147-148)

Naczelnik wyjaśniła, że *Urząd występował o przeniesienie odpowiedzialności osób trzecich w każdym przypadku, w którym umożliwiały to obowiązujące przepisy (nie upłynął okres od wydania decyzji w tym zakresie)[19].*

(akta kontroli str. 147)

Naczelnik wyjaśniła, że *w pozostałych przypadkach podejmowano działania polegające na sprawdzeniu: PIT-11 od pracodawców, informacji przesłanych przez organy rentowe, podatników w Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców, posiadania nieruchomości w Serwisie Ksiąg Wieczystych Ministerstwa Sprawiedliwości, dokonywania przez podatników czynności cywilnoprawnych w Centralnym Rejestrze Czynności Majątkowych, składania plików JPK-VAT oraz wykazania obrotów z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.*

(akta kontroli str. 145-148)

Urząd poszukiwał majątku i źródeł dochodów zobowiązanych w odniesieniu do 2 735 zaległości podatkowych. Naczelnik wyjaśniła, *że w trakcie podjętych działań nie udało się ustalić majątku, czy też źródeł dochodu, co do których można by wszcząć ponowną egzekucję administracyjną.*

(akta kontroli str. 148)

W okresie objętym kontrolą Urząd nie występował ze skargą pauliańską. Naczelnik wyjaśniła, że *nie stwierdzono przesłanek do jej zastosowania.* Dodała, iż *Urząd nie posiadał odrębnych procedur dotyczących jej stosowania, a podmioty w stosunku do których występowały przesłanki do wystąpienia z taką skargą były identyfikowane w toku realizowanych przez pracowników rutynowych działań, takich jak np. poszukiwanie majątku dłużnika po umorzeniu postępowania egzekucyjnego.*

(akta kontroli str. 125, 780)

[18] Kwota gł., bez odsetek.
[19] Określony w art. 118 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.). Dalej: Ordynacja podatkowa.

Stan zaległości podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług[20], podatku dochodowego od osób prawnych[21] i podatku dochodowego od osób fizycznych[22] wynosił[23] łącznie na:

- 31 grudnia 2022 r. 485 812,0 tys. zł[24],
- 31 grudnia 2023 r. 481 176,1 zł[25] (spadek o 1 % w porównaniu do poprzedniego roku),
- 31 grudnia 2024 r. 493 639,1 zł[26] (wzrost o 2,6 % w porównaniu do 2023 r.),
- 30 czerwca 2024 r. 496 515,7 zł[27] (wzrost o 0,6 % w stosunku do początku roku),
- 30 czerwca 2025 r. 514 883,4 zł[28] (wzrost o 3,7 % w porównaniu do połowy 2024 r.).

Zaległości z tytułu podatku akcyzowego w powyższym okresie nie występowały.

(akta kontroli str. 59, 113, 125)

Najwyższy wzrost zaległości, tj. o 43,8 % w 2023 r. w porównaniu do roku poprzedniego, nastąpił w przypadku podatku CIT.

Naczelnik wyjaśniła, *że wzrost ten spowodowany był m.in. przez:*

- *ogólny wzrost kwoty przypisów wynikający ze wzrostu kwot podatku do zapłaty deklarowanych przez podatników w okresie od maja 2023 r. do kwietnia 2024 r. (w powyższym okresie podatnicy zadeklarowali łącznie kwotę podatku do wpłaty w wysokości ponad 17 000 tys. zł),*
- *znaczną liczbą zeznań podatkowych CIT-8 z wykazaną kwotą podatku do zapłaty przekraczającą kwotę 100 tys. zł (tylko po 28.03.2024 r. złożono takich zeznań 17, gdzie łączna kwota podatku do zapłaty wyniosła 5 723,2 tys. zł i nie została uregulowana w terminie),*
- *znaczny wzrost kwot zaległości objętych postępowaniem restrukturyzacyjnym lub upadłościowym, co do których nie można prowadzić egzekucji administracyjnej (od maja 2023 r. do kwietnia 2024 r. postępowaniem upadłościowym lub restrukturyzacyjnym zostały objęte zaległości CIT na łączną kwotę 3 925,3 tys. zł),*
- *brak informacji z innego urzędu skarbowego o możliwości odpisania kwoty zaległości podatkowej z zeznania podatkowego CIT-8, pierwotnie złożonego w Urzędzie, gdzie wierzytelność utrwaliła się w innym urzędzie z kwotą podatku do zapłaty w wysokości 2 162,9 tys. zł.*

(akta kontroli str. 59, 123-124)

Naczelnik pismami z 19 lutego i 6 czerwca 2024 r. poinformowała Dyrektora Izby o wzroście i przyczynach wzrostu w 2023 r. zaległości w podatku CIT.

(akta kontroli str. 115-122)

[20] Dalej: VAT.
[21] Dalej: CIT.
[22] Dalej: PIT.
[23] Kwoty główne bez odsetek w tys. zł z jednym miejscem po przecinku.
[24] W tym zaległości z VAT, CIT, PIT – 417 173,2 zł, 16 341,2 zł, 52 297,6 zł.
[25] Odpowiednio – 403 588,4 tys. zł, 23 491,3 tys. zł, 54 096,4 tys. zł.
[26] Jw. – 419 011,7 tys. zł, 20 021,9 tys. zł, 54 605,5 tys. zł.
[27] Jw. – 404 309,1tys. zł, 23 952,3 tys. zł, 68 254,3 tys. zł.
[28] Jw. – 427 657,5 tys. zł, 22 480,4 tys. zł, 64 745,5 tys. zł.

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie dokonano zmian organizacyjnych[29] oraz likwidacji lub zmniejszenia liczby komórek organizacyjnych w pionie poboru i egzekucji. Liczba pracowników zatrudnionych w tym pionie wzrosła od 37 do 39[30].

(akta kontroli str. 60, 114, 126)

1.2. Urząd podjął działania mające na celu wyegzekwowanie zaległości podatkowych na kwotę 514 883,4 tys. zł, co stanowiło 98,8 % kwoty zaległości podatkowych wg stanu na 30 czerwca 2025 r. W przypadku pozostałej kwoty, tj. 6 158,5 tys. zł, (obejmującej 2 934 zaległości[31]), na dzień 26 września 2025 r. nie podjęto żadnych działań egzekucyjnych. Termin zapłaty ww. zaległości upłynął od 93 dni (19 zaległości) do 4172 dni[32] od daty wymagalności. Niepodjęcie działań w większości przypadków (2 642 zaległości) Naczelnik wyjaśniła *ekonomiką postępowania* (*sprawy opiewały na kwotę niższą niż 160 zł, z tego 2 612 na kwotę nie przekraczającą 50 zł.*). W pozostałych 292 sprawach czynności wyjaśniające celem ustalenia prawidłowej kwoty zobowiązania (wskutek stwierdzonych błędów w deklaracjach lub zeznaniach podatkowych) prowadzono dla 152 zaległości, toczące się postępowania restrukturyzacyjne i upadłościowe dotyczyły 33 kolejnych spraw. Z kolei toczącym się postępowaniem kontrolnym objętym były 42 sprawy. W stosunku do 65 zaległości podatkowych nie podjęto działań z uwagi na konieczność dokonania dodatkowych wyjaśnień, a w 7 z nich z powodu braku adresu podatnika.

(akta kontroli str. 61, 158, 161, 605-682)

Naczelnik wyjaśniła, że *dodatkowe okoliczności stanowiące o przyczynie niepodjęcia działań windykacyjnych, najczęściej związane były m. in. z brakiem ostateczności decyzji, wykreśleniem adresu spółki z KRS, czynnościami w związku z rozłożeniem zaległości na raty oraz korektami zaległości.*

(akta kontroli str. 762-767)

Zaległości podatkowe powstałe w związku z nieuiszczeniem należnego podatku wskazanego w deklaracji podatkowej wg stanu na koniec 2022 r., 2023 r. i 2024 r. oraz na dzień 30 czerwca 2024 r. i 2025 r. wyniosły (przy następującej ich liczbie) odpowiednio: 184 168,4 tys. zł (16 758), 206 216,1 tys. zł (13 884), 196 946,9 tys. zł (15 110), 216 786,7 tys. zł (17 733) oraz 213 358,1 tys. zł (22 250).

Kwoty (oraz liczby) zaległości powstałych z tytułu zobowiązań określonych w decyzjach podatkowych naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno–skarbowych[33] wynosiły odpowiednio wg stanu na dzień:

- 31 grudnia 2022 r. – 35 118,6 tys. zł (11438) i 274 371 tys. zł (523),
- 31 grudnia 2023 r. – 33 763,7 tys. zł (10891) i 248 542,3 tys. zł (489),
- 31 grudnia 2024 r. – 41 634,3 tys. zł (10034) i 255 057,9 tys. zł (562),
- 30 czerwca 2024 r. – 31 919,6 tys. zł (11093) i 247 809,4 tys. zł (500),

[29] Poza zmianą na stanowisku kierownika Działu Rachunkowości

[30] W przeliczeniu na pełnozatrudnionych w tym dla komórek spraw wierzycielskich/egzekucji administracyjnej na:
– 31 grudnia 2023 r. – 18/19;
– 31 grudnia 2024 r. – 18/19;
– 30 czerwca 2024 r. – 19/19
– 30 czerwca 2025 r. – 20/19.

[31] Dla wszystkich termin wpłaty upłynął 15 dni wcześniej i więcej.

[32] Termin płatności upłynął 25 kwietnia 2014 r. jednakże możliwość podjęcia działań windykacyjnych w tym przypadku zaistniała 28 czerwca 2023 r.

[33] A wcześniej dyrektorów urzędów kontroli skarbowej.

– 30 czerwca 2025 r. – 44 954,7 tys. zł (7229) i 256 570,6 tys. zł (550).

Średnia zaległość podatkowa na koniec 2022 r., 2023 r, 2024 r. oraz na koniec półrocza 2024 r i 2025 r. wyniosła (odpowiednio) dla zaległości wynikających z:

– deklaracji podatkowych: 11 tys. zł, 14, 9 tys. zł, 13 tys. zł oraz 12,2 tys. zł i 9,6 tys. zł.,
– decyzji: 25,9 tys. zł, 24,8 tys. zł, 28 tys. zł, 24,1 tys. zł i 38,8 tys. zł.

(akta kontroli str. 62)

Zaległości podatkowe z wydanych decyzji na podstawie art. 108 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[34] wyniosły na koniec lat 2022, 2023 i 2024 oraz na koniec pierwszej połowy 2024 r. i 2025 r. odpowiednio: 132 508,7 tys. zł, 135 266,7 tys. zł, 171 570,7 tys. zł. oraz 137 930,3 tys. zł i 172 696,8 tys. zł. Na koniec lat 2022 – 2024 oraz na koniec pierwszego półrocza 2024 r. i 2025 r. zaległości podatkowe z tych decyzji stanowiły odpowiednio: 43 %, 48 %, 58 % oraz 49 % i 57 % łącznej kwoty zaległości z decyzji podatkowych w tych latach.

(akta kontroli str. 63)

Szczegółowym badaniem objęto 20 spraw – po 10 zaewidencjonowanych zaległości z deklaracji i decyzji podatkowych[35] na łączną kwotę 9 908,1 tys. zł (od 8,9 do 1 401,3 tys. zł). Liczba dni od upływu terminu wpłaty zobowiązania do dnia przeprowadzenia badania[36] wyniosła od 29 do 4684 dni, tj. średnio 1010 dni.

Liczba dni pomiędzy upływem terminu płatności a datą pierwszej czynności mającej na celu uregulowanie zobowiązania wynosiła od jednego do 1422 dni (średnio 212 dni). W badanych sprawach wystąpiły cztery przypadki[37], w których termin wpłaty należności (data podjęcia czynności) upływał:

– 26 listopada 2012 r. (pierwsza czynność[38] 20 listopada 2015 r. – wystawienie tytułu wykonawczego – po 1088 dniach[39]),
– 27 sierpnia 2018 r. (20 lipca 2022 r. – wystawienie tytułu wykonawczego po 1422 dniach),
– 26 kwietnia 2021 r. (8 stycznia 2024 r. – wystawienie tytułu wykonawczego po 987 dniach),
– 25 listopada 2022 r. (27 marca 2024 r. – wystawienie tytułu wykonawczego – po 488 dniach).

W pozostałych przypadkach pierwsze czynności podejmowano do 34 dni (a w 11 sprawach nawet do 20).

Naczelnik wyjaśniła, że *w czterech wyszczególnionych powyżej przypadkach tak późne podejmowanie czynności wynikało z terminów uprawomocnienia się decyzji określających kwotę zobowiązania z terminem płatności. Decyzje te w trzech sprawach wydawane były przez inne ograny[40], a w jednym przypadku została ona wydana przez Naczelnika tut. Urzędu w wyniku przeprowadzonej kontroli[41]. Dodała, że przed wydaniem tych decyzji analizowane zobowiązania nie istniały, a tytuły wykonawcze wystawiono (odpowiednio) w ciągu jednego, pięciu, 35 i siedmiu dni od daty wymagalności zaległości.*

[34] Dz. U. z 2025 r., poz. 775, ze zm. Dalej: ustawa o VAT.
[35] Po 5 wg stanu na 30 czerwca 2024 r. po 5 wg stanu na 30 czerwca 2025 r.
[36] 25 września 2025 r.
[37] Które istotnie rzutowały na wykazaną średnią.
[38] Wierzyciela mająca na celu uregulowania zobowiązania.
[39] Od pierwszego dnia po dacie terminu wpłaty należności, tak jak w kolejnych trzech tiret.
[40] Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu w dwóch sprawach oraz Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu.
[41] Kontrola podatkowa w zakresie prawidłowości rozliczenia przez podatnika podatku od towarów i usług.

(akta kontroli str. 169-172, 182-187, 192-193, 226-305)

W przypadku ww. 20 badanych sprawach[42] trzy zaległości uregulowano w pełnej wysokości, na łączną kwotę 514,8 tys. zł[43], gdzie średnia liczba dni od powstania zobowiązania[44] do ostatniej wpłaty regulującej należność wyniosła 132 dni, z tego w jednym przypadku dłużnik zaległość uregulował bez konieczności zastosowania środka egzekucyjnego. W pozostałych 19 sprawach Urząd zastosował zajęcia rachunku bankowego, w tym w dwóch przypadkach także zajęto inne wierzytelności pieniężne (kontrahentów). US w dziewięciu przypadkach – po wcześniejszej weryfikacji przesłanki bezskuteczności egzekucji umorzył postępowanie na podstawie art. 59 § 2[45] u.p.e.a. W każdym z analizowanych przypadków zbierano informacje o zobowiązanym i jego majątku. Urząd weryfikował przedawnienie badanych zaległości, które w sprawach objętych badaniem miało nastąpić w okresie od lipca 2027 r. do stycznia 2031 r.

(akta kontroli str. 192-193, 226-305)

Odnosząc się do przyczyn niemożności egzekucji administracyjnej oraz szacowanego prawdopodobieństwa odzyskania zaległości w 17 z 20 spraw objętych badaniem Naczelnik wyjaśniła, że *w przypadkach tych zaległości dwie zostały w toku kontroli częściowo uregulowane poprzez dokonanie wpłaty 20 tys. zł oraz uzyskanie przez Urząd 11 tys. zł. W pozostałych zaległościach wskazała przyczyny braku skutecznej egzekucji takie jak:*

- *bezskuteczność egzekucji do rachunku bankowego (brak środków) w 15 zaległościach,*
- *brak pojazdów i nieruchomości w 12 przypadkach,*
- *brak kontrahentów/sprzedaży w JPK[46] ośmiu podatników,*
- *nieaktualny/brak adresu siedmiu zobowiązanych,*
- *brak odpowiedzi dłużnika zajętej/nieuznanie wierzytelności w pięciu sprawach.*

Szacując prawdopodobieństwo odzyskania tych zaległości Naczelnik wykazała brak możliwości egzekucji w 11 przypadkach oraz potwierdziła możliwość odzyskania wierzytelności w siedmiu postępowaniach.

(akta kontroli str. 155-157, 164-166)

W przypadku postępowań objętych badaniem nie podejmowano kontaktu telefonicznego lub e-mailowego z dłużnikami. Naczelnik wyjaśniła, że *celem przypomnienia o obowiązku uregulowania zobowiązania, kontakty takie są realizowane tylko w stosunku do podatników, którzy nie uregulowali jednej zaległości podatkowej, a ich działania nie są systematyczne lub nie wynikają z działań mających na celu uniknięcie opodatkowania. Ten tryb postępowania zgodny jest z pismem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu[47], w którym zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów wskazał, że „miękka egzekucja" może być podejmowana, jeżeli zachodzi uzasadnione okolicznościami przypuszczenie, że zobowiązany wykona obowiązek dobrowolnie. (...) Wierzyciel nie powinien jej prowadzić do podmiotów obarczonych największym ryzykiem, generujących systematyczne zaległości*

[42] Do dnia przeprowadzenia badania.
[43] Kwota uregulowanych zaległości bez odsetek.
[44] Licząc faktyczne dni od dnia po ostatnim dniu na uregulowanie należności – a nie od dnia możliwości podjęcia działań egzekucyjnych.
[45] Postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku, gdy dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne.
[46] Księgi i dokumenty księgowe prowadzone za pomocą programów komputerowych w odpowiednim formacie, przekazywane na żądanie organu podatkowego.
Zobacz więcej: https://poradnikprzedsiebiorcy.pl/-jednolity-plik-kontrolny
[47] Nr 3001-IEZ.4020.101.2023 z 5 czerwca 2023 r.

podatkowe. Prowadzenie działań informacyjnych w stosunku do uporczywych dłużników godzi w cele stawiane organom KAS w zakresie sprawności podejmowanych działań związanych z odzyskiwaniem należności.

(akta kontroli str. 162, 167)

W ośmiu sprawach (z 20 objętych badaniem) zobowiązań podatkowych (sześciu powstałych wskutek decyzji i jednej z deklaracji podatkowej), tytuły wykonawcze wystawiono z opóźnieniem wynoszącym od jednego do dziewięciu dni, a w jednej z takich spraw ze zwłoką dwóch dni wysłano upomnienie – o czym więcej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W 18 przypadkach zaległości podatkowych (z 20 objętych szczegółowym badaniem, gdzie dwie sprawy dotyczyły podatników indywidualnych) Urząd nie złożył wniosku o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego daty wszczęcia egzekucji tych należności i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot – o czym więcej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości.*

(akta kontroli str. 192-193, 238-244, 262-274, 279-281, 298-304, 602-604)

Łączna liczba podatników posiadających zaległości podatkowe, w tym liczba podatników wyrejestrowanych z wykazu VAT lub niezarejestrowanych w tym wykazie, pomimo takiego wniosku i posiadających zaległości podatkowe co najmniej 300 tys. zł wynosiła wg stanu na:
- 31 grudnia 2022 r.: 8790 podatników, w tym 63 podatników VAT,
- 31 grudnia 2023 r.: 5934 podatników, w tym 63 podatników VAT,
- 31 grudnia 2024 r.: 6495 podatników, w tym 65 podatników VAT,
- 30 czerwca 2024 r.: 8217 podatników, w tym 63 podatników VAT,
- 30 czerwca 2025 r.: 8264 podatników, w tym 62 podatników VAT.

Zaległości w podatku VAT podatników wyrejestrowanych z wykazu VAT lub podatników niezarejestrowanych w tym wykazie (pomimo takiego wniosku), których zaległości stanowiły co najmniej 300 tys. zł wynosiły wg stanu na:
- 31 grudnia 2022 r. 485 812,0 tys. zł,
- 31 grudnia 2023 r. 481 176,1 tys. zł,
- 31 grudnia 2024 r. 493 639,1 tys. zł,
- 30 czerwca 2024 r. 496 515,7 tys. zł,
- 30 czerwca 2025 r. 514 883,4 tys. zł.

(akta kontroli str. 686-689)

W okresie objętym kontrolą czterem podatnikom[48], których zaległości na dzień 30 czerwca 2025 r. wynosiły co najmniej 300 tys. zł, a podatnicy ci zostali wykreśleni z rejestru VAT lub nie zostali zarejestrowani w tym rejestrze, Urząd dokonał zwrotu VAT lub nadpłaty w podatku dochodowym w łącznej kwocie 4 403,8 tys. zł.

(akta kontroli str. 774-776)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że: *w stosunku do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą pod fikcyjnymi adresami w tzw. wirtualnych biurach przeprowadzane były oględziny pod zgłoszonym adresem, a w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości wydawane były decyzje o uchyleniu numeru identyfikacji podatkowej z uwagi na posługiwanie się fałszywymi danymi adresowymi. Ponadto w toku*

[48] Posiadającym co najmniej 10 zaległości podatkowych.

prowadzonych postępowań podatkowych w przypadku stwierdzenia, że podatnik prowadzi fikcyjną działalność gospodarczą wydane były decyzje o zabezpieczeniu, które umożliwiały zabezpieczenie majątku przed wydaniem decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. W latach 2023 2024 oraz *w I półroczu 2025 r. podejmowano działania mające na celu ustalenie beneficjentów rzeczywistych podatników prowadzących fikcyjną działalność gospodarczą w 17 przypadkach. W powyższych przypadkach egzekucja administracyjna okazała się bezskuteczna i wydawano decyzje o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.*

(akta kontroli str. 686-689)

W latach 2023-2024 oraz w I półroczu 2024 r. i 2025 r. liczba decyzji wydanych na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej wynosiła: osiem, cztery, trzy i dwie. Dotyczyły one kwot wynoszących: 975 tys. zł, 337,5 tys. zł, 278,9 tys. zł i 133,9 tys. zł.

(akta kontroli str. 779-780)

1.3. W okresie objętym kontrolą Urząd realizował następujące mierniki dla oceny stopnia realizacji celu:

- realizacja należności publicznoprawnych[49], zdefiniowany przez stosunek kwoty wpływów w okresie sprawozdawczym (wpłaty–zwroty) do realizacji (wpływy) dla danego województwa, bez pomniejszania o udziały jednostek samorządu terytorialnego w CIT i PIT,
- egzekucja zaległości[50], zdefiniowany przez kwotę wyegzekwowaną w okresie sprawozdawczym,
- ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych obowiązujący w latach 2023-2024 i efektywne zarządzanie zaległościami w 2025 r.[51], zdefiniowany jako relacja kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec roku/okresu sprawozdawczego do kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec roku poprzedniego lub analogicznego okresu sprawozdawczego.

(akta kontroli str. 692-702)

Na koniec 2023 r. nie osiągnięto miernika dotyczącego realizacji należności publicznoprawnych, gdyż w planie zakładano jego wykonanie na poziomie 1 101,56 tys. zł, a wykonano na poziomie 1 096,54 tys. zł.

Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że *powyższe wynikało ze wzrostu liczby i wartości dokonanych zwrotów w porównaniu do 2022 r., w którym ogółem zlecono: 56 239 szt. na kwotę 297 7000 tys. zł. W 2023 r. ogółem zlecono: 74 259 sztuk na kwotę 510 600 tys. zł, a zatem w 2023 r. zrealizowano zwroty na poziomie wyższym o 212 000 tys. zł. w stosunku do zwrotów zrealizowanych w 2022 r., co w sposób istotny wpłynęło na końcową wartość tego miernika. Zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów w grudniu 2023 r., zlecono dodatkowe zwroty VAT z terminami do kwietnia 2024 r. w łącznej kwocie 20 800 tys. zł. Ponadto, wpływy do budżetu zmniejszyły się, wskutek zwiększenia kwoty wolnej od podatku do wysokości 30 tys. zł oraz zmniejszenia skali podatku dochodowego od osób fizycznych w pierwszej grupie podatkowej z 17 % na 12 %. Wartość tego wskaźnika na 31 grudnia 2024 r. została osiągnięta i wyniosła 1 292 996 zł.*[52] Na 30 czerwca 2024 r. osiągnięto ww. wskaźnik na poziomie 741

[49] Wskaźnik umożliwiał ocenę stopnia realizacji zadań w zakresie poboru i egzekucji podatków i należności niepodatkowych.
[50] Wskaźnik pozwalał na ocenę skuteczności działań egzekucyjnych podejmowanych do zaległości podatkowych i niepodatkowych stanowiących dochód budżetu państwa.
[51] Wskaźnik umożliwiał ocenę stopnia realizacji zadań w zakresie ograniczania przyrostu zaległości wymagalnych.
[52] Plan za 31 grudnia 2024 r. zakładał osiągnięcie wartości wskaźnika realizacji należności publicznoprawnych na poziomie równym lub wyższym kwocie 1 114 645 zł.

497 tys. zł wobec 543 411 tys. zł planu. Z kolei na 30 czerwca 2025 r. planowano osiągnąć 837 271 tys. zł, a osiągnięto 772 669 tys. zł.

Zastępca Naczelnika wyjaśniła również, że: *pomimo wyższych wpływów w pierwszym półroczu roku 2025 i niższej kwoty wypłaconych zwrotów, wartość miernika nie została zrealizowana w stosunku do znacznie zwiększonego planu wykonania miernika w porównaniu do planu 2024 r. W celu poprawy wartości miernika wpływów jest on na bieżąca monitorowany przez Urząd. Ze względu na znaczne zwiększenie planu miernika wpływów, działania nie przyniosły rezultatu. Konstrukcja miernika nie oddaje w rzeczywistości realizacji zadań. Jego wykonanie zależy bowiem od zbyt wielu składowych, na które Urząd nie ma* wpływu*, np. wysokość wpływów, kwoty zwrotów, decyzje Naczelników Urzędów Celno-Skarbowych.*

(akta kontroli str. 692-697)

Na koniec lat 2023, 2024 i 30 czerwca 2025 r. Urząd osiągnął planowane wartości miernika w zakresie egzekucji zaległości, które wyniosły odpowiednio: 54 242 tys. zł, 54 200 tys. zł i 39 904 tys. zł[53].

(akta kontroli str. 692-697)

Miernik dotyczący efektywnego zarządzania zaległościami został osiągnięty na koniec 2023 r. i 2024 r. i wyniósł odpowiednio 99,05 % i 102,59 %.[54]. Z kolei na 30 czerwca 2025 r. planowana wartość tego miernika nie została osiągnięta, lecz ją przekraczała o 0,7 %, (tj. w planie zakładano osiągnięcie jego wartości na poziomie nieprzekraczającym 103 %, a osiągnięto wartość na poziomie wyższym: 103,70 %.). Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że: *przyczyn powyższego stanu rzeczy należy upatrywać w fakcie, że konstrukcja miernika zakłada porównanie obecnej wysokości kwoty zaległości wymagalnej do kwoty zaległości za analogiczny okres roku poprzedniego. W związku z powyższym, następujące okoliczności miały wpływ na realizację tego miernika:*

- *w I półroczu 2025 r. w porównaniu do I półrocza 2024 r. doszło do spadku kwoty odpisanych zaległości podatkowych z uwagi na przedawnienie zobowiązań podatkowych o 2 700 tys. zł (działanie niezależne od urzędu),*
- *w I półroczu 2025 r. w porównaniu do I półrocza 2024 r. doszło do wzrostu o 5 800 tys. zł kwoty przypisów wynikających z decyzji podatkowych, zarówno określających, jak i ustalających wysokość zobowiązań podatkowych (działanie związane z zadaniami Urzędu),*
- *w I półroczu 2025 r. doszło do wzrostu kwoty przypisów wynikających z deklaracji dla podatku od towarów i usług o kwotę 42 000 tys. zł z poziomu 705 mln zł w I półroczu 2024 r. do 746 900 tys. zł w I półroczu 2025 r., w związku z czym doszło również do wzrostu wysokości zaległości podatkowych z tego tytułu.*

W celu realizacji zakładanej wartości miernika polecono pracownikom Urzędu niezwłoczne obejmowanie zaległości upomnieniami oraz tytułami wykonawczymi. Ponadto w lipcu 2025 r. odpisano przedawnioną zaległość podatkową w wysokości 7 000 tys. zł oraz w II kwartale 2024 r. w Urzędzie przypisano decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego na kwotę 32 000 tys. zł w związku z czym miernik został zrealizowany w sierpniu 2025 r. na poziomie 97,98 (znaczny wzrost zaległości, niezależny od działania Urzędu w roku poprzednim wpływał na wartość miernika w roku bieżącym). Zastępca

[53] Planowane wartości miernika egzekucji zaległości na koniec 2023 r., 2024 r. i 30 czerwca 2025 r., to odpowiednio: 45 028 tys. zł, 54 183 tys. zł i 25 217 tys. zł.

[54] Planowana wartość miernika efektywne zarządzanie zaległościami wynosiła na 2023 r. i 2024 r. wynosiła 105% lub mniej.

Naczelnika wyjaśniła również, że: *konstrukcja miernika nie odzwierciedlała w sposób adekwatny realizacji zadań przez Urząd, ponieważ na jego osiągnięcie miały wpływ zdarzenia niezależne od podejmowanych bieżących działań przez Urząd, np. przypisy z decyzji podatkowych naczelników urzędów celno-skarbowych. Przypisywanie bardzo wysokich zobowiązań podatkowych, często wynikających z decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych w roku bieżącym często uniemożliwia osiągniecie wymaganego miernika, podczas gdy w roku następny ułatwia jego realizację.*

(akta kontroli str. 692-697)

Naczelnik wyjaśniła, że: *cele, o których mowa, wyznaczone zostały zgodnie z Planem Działalności Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu na rok 2025, który jest zgodny z Zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2024 r. w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2025-2028.*[55] *Wartość miernika realizacji należności publicznoprawnych oraz egzekucji administracyjnej są różne dla poszczególnych urzędów Skarbowych Województwa Wielkopolskiego, miernik ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych jest natomiast taki sam dla wszystkich urzędów Województwa Wielkopolskiego. Wartość powyższych mierników została określona w planie działalności Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu na rok 2025 wraz z kaskadą na poszczególne urzędy skarbowe Województwa Wielkopolskiego.*

(akta kontroli str. 725-727)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

1. W trzech sprawach (na 20 objętych badaniem) dotyczących zaległości podatkowych termin wystawienia tytułu wykonawczego wyniósł 35 (w jednej sprawie) i 38 dni (w dwóch sprawach)[56] od daty doręczenia upomnienia, z kolei w jednej sprawie upomnienie[57] wysłano po 32 dniach od dnia wymagalności obowiązku uregulowania zaległości. Było to niezgodne z poleceniem Dyrektora Izby z 7 września 2023 r. nr 3001-IEZ.4020.151.2023, w którym polecono niezwłoczne podejmowanie czynności windykacyjnych do zaległości, które zgodnie z przepisami podlegają egzekucji administracyjnej. Poza tym, w czterech przypadkach tytuły wykonawcze wystawiono po 15, 21 (dwukrotnie) oraz 25 dniach od daty doręczenia upomnień[58], co było niezgodne z poleceniem Dyrektora Izby z 6 lipca 2018 r. nr 3001-IEZ.4020.115.2018, zgodnie z którym tytuł wykonawczy należało wystawić nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia upomnienia a upomnienie wysłać nie później niż 30 dni od dnia wymagalności obowiązku zapłaty. Naczelnik wyjaśniła, że: *w przypadku spraw wystawienia tytułu wykonawczego po 38 dniach wynikało to z błędów w pierwotnie wystawionych tytułach (29 maja 2024 r.) i konieczności ich poprawy poprzez wystawienie kolejnych – poprawnych, w przypadku wystawienie tytułu po 35 dniach wynikało to z obiektywnej przyczyny oczekiwania na informację o ostateczności decyzji od Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu, w pozostałych przypadkach wynikało to z oczekiwania na otrzymanie*

[55] Dz. Urz. Min. Fin. poz. 123.
[56] Uprawomocnienie decyzji następowało 4 grudnia 2023 r. oraz 26 marca 2024 r. W jednej sprawie dni liczono do daty doręczenia upomnienia tj. 13.05.2024 r. i jest to jedyna sprawa, której dotyczy nieprawidłowość gdzie zaległość podatkowa wynikała z deklaracji podatkowej.
[57] Upomnienie z 30 sierpnia 2024 r. (sprawa nr 12 z zestawienia z 10 października 2025 r.).
[58] 4 maja 2023 r. oraz 2 marca 2023 r. (dwukrotnie) i 15 grudnia 2022 r.

zwrotnego potwierdzenia odbioru dotyczące doręczenia upomnienia. Odnosząc się do kwestii wysłania upomnienia po 32 dniach wyjaśniła, że wynikało to ze znacznego obciążenia pracą.

(akta kontroli str. 182-185, 192-193, 238-244, 262-274, 279-281, 298-304)

2. W 18 zbadanych przypadkach (na 20 spraw objętych badaniem – w tym dwóch dotyczących osób fizycznych nieobjętych obowiązkiem wpisu do KRS) dotyczących zaewidencjonowanych, powstałych z decyzji i deklaracji podatkowych, zaległości podmiotów wpisanych do KRS, organ egzekucyjny nie złożył, wymaganego art. 55a ust. 1 u.p.e.a., wniosku o wpisanie do KRS daty wszczęcia egzekucji tych należności i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot.
Naczelnik wyjaśniła, że *z uwagi na długotrwałą i skomplikowaną procedurę sporządzania i składania wniosków o wpis zaległości do KRS (udział dwóch osób), bardzo dużą ilość podmiotów kwalifikujących się do procedury, konieczność terminowej realizacji innych zadań skierowanych na bezpośredni cel działania egzekucji, tj. wyegzekwowanie zaległości, oraz na brak efektywności dokonywanych wpisów, odstąpiliśmy od przesłania tych wniosków.*

(akta kontroli str. 176, 183, 602-604)

Ocena cząstkowa

Urząd monitorował terminowość zapłaty zobowiązań podatkowych i prawidłowo identyfikował zobowiązania niezapłacone w terminie. Dochodzono zapłaty zaległości podatkowych zgodnie z przepisami i przy wykorzystaniu narzędzi informatycznych wspomagających egzekucję administracyjną. Organ egzekucyjny podejmował czynności w celu pozyskania informacji o zobowiązanym i jego majątku. Stwierdzono jednak pojedyncze przypadki zwłoki w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych. Urząd osiągnął na koniec 2023 r. wymagany poziom dwóch, a na koniec 2024 r. trzech mierników stopnia realizacji celów wynikających z kierunków działania i rozwoju KAS. Na koniec I półrocza 2024 i 2025 r. Urząd nie osiągnął wymaganego poziomu miernika realizacji należności publicznoprawnych, co było przedmiotem analizy Urzędu, a odpowiednia informacja w zakresie zagrożenia jego wykonania w zakładanej wartości została przekazana Dyrektorowi Izby.

2. Prawidłowość i skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

2. 1. Wartość zaległości podatkowych będących w egzekucji na koniec lat 2022-2024 ulegała zwiększeniu i wynosiła odpowiednio: 139 875,2 tys. zł, 145 442,5 tys. zł i 153 154,3 tys. zł. Również zwiększeniu uległ stan zaległości będących w egzekucji na 30 czerwca 2024 r. i 2025 r. i wyniósł odpowiednio: 124 765 tys. zł i 146 884 tys. zł. W okresie objętym kontrolą nastąpił wzrost zaległości podatkowych o:

- 5 567,3 tys. zł w 2023 r. w stosunku do 2022 r., tj. o 4,0 %,
- 7 711,8 tys. zł w 2024 r. w stosunku do 2023 r., tj. o 5,3 %,
- 22 118 tys. zł na 30 czerwca 2025 r. w stosunku do 30 czerwca 2024 r., tj. o 17,7 %.

(akta kontroli str. 64)

Na koniec lat 2022-2024 i na 30 czerwca 2024 r. i 30 czerwca 2025 r. największy udział w zaległościach posiadały zobowiązania z tytułu podatku VAT, które wynosiły odpowiednio: 96 965,2 tys. zł, 99 252,0 tys. zł, 97 963,4 tys. zł, 79 538,6 tys. zł i 85 868,7 tys. zł. Stanowiło to odpowiednio 69,3 %, 68,2 %, 64 %, 63,8 % i 58,5 % w ogólnej kwocie zaległości podatkowych w egzekucji. Urząd nie posiadał zaległości zarejestrowanych w systemie ZEFIR2. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie brak było zaległości podatkowych, na które wystawiono tytuł wykonawczy i nie wszczęto egzekucji oraz nie zastosowano środka egzekucyjnego.

(akta kontroli str. 64, 762-767)

Wysokość zaległości podatkowych w egzekucji wynikająca z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT na koniec lat okresu 2022-2024 ulegała zwiększeniu i wynosiła odpowiednio: 1 972,3 tys. zł, 1 954,6 tys. zł i 11 533,3 tys. zł. Również zwiększeniu uległ stan zaległości z ww. tytułu będący w egzekucji na 30 czerwca 2024 r. i 2025 r. i wyniósł: 1 780,7 tys. zł i 2 646,0 tys. zł.
Naczelnik wyjaśniła, że: *wzrost kwoty zaległości objętych egzekucją spowodowany był wzrostem wpływu tytułów (ilościowym i kwotowym). W 2024 roku wpłynęło 3 887 tytułów na kwotę 66 390 tys. zł, podczas gdy w 2025 r. wpłynęło 4 151 tytułów na kwotę 130 652 tys. zł. Urząd nie przekazywał wyjaśnień do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu dotyczących wzrostu w zakresie zaległości podatkowych objętych egzekucją.*

(akta kontroli str. 64, 728-731)

Wartość wyegzekwowanych zaległości podatkowych w 2023 r. wzrosła w stosunku do 2022 r. z 45 401,7 tys. zł do 53 794,7 tys. zł, czyli o 18,5 %. W 2024 r. kwota ta była zbliżona do roku poprzedniego i wynosiła 53 396,5 tys. zł. W I półroczu 2024 r. wyniosła 26 970,7 tys. zł i wzrosła do 39 475,3 tys. zł w I półroczu 2025 r. (wzrost o 46,4 %). Jednocześnie relacja ww. kwot do kwot zaległości podatkowych w egzekucji wyniosła 32,0 % wg stanu na koniec 2022 r., wzrosła do 37 % na koniec 2023 r., a następnie spadła do 35 % na koniec 2024 r. Powyższa relacja na 30 czerwca 2024 r. wyniosła 22 % i wzrosła do 27 % na 30 czerwca 2025 r.

Najwyższą wartość w wyegzekwowanych zaległościach podatkowych stanowiły kwoty uzyskane z tytułu zajęcia rachunku bankowego, która w latach 2022-2024 oraz w I półroczu 2024 i 2025 wynosiła: 85 %, 88,4 %, 84,8 %, 83 % i 90 %. Drugi co do wysokości uzyskanych należności stanowił środek w postaci zajęcia innych wierzytelności (JPK), przy pomocy którego w ww. okresach uzyskano należności stanowiące: 7,7 %, 5,3 %, 8,7 %, 12,5 % i 7,2 % sumy wszystkich wyegzekwowanych należności. Pozostałe środki, w oparciu o które wyegzekwowano zaległości podatkowe to: zajęcie wynagrodzenia za pracę i świadczeń z ubezpieczenia społecznego, sprzedaż w ramach licytacji, pobranie należności u zobowiązanego, pobranie należności w urzędzie, zajęcie innych wierzytelności.

(akta kontroli str. 64, 796-800)

Naczelnik wyjaśniła, że: *w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. nastąpił skokowy wzrost kwot zaległości podatkowych w egzekucji oraz wyegzekwowanych kwot zaległości podatkowych. Przyczynami tej sytuacji były: wzrost inflacji, rządowe programy pomocowe (dopłaty, odroczenia płatności), skutki pandemii COVID-19 oraz wojny na Ukrainie. W 2022 r. nastąpił skokowy wzrost wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych, co między innymi poskutkowało wzrostem PKB w Polsce. Analiza kwartalna wskaźnika cen wskazywała, że dynamika wzrostu była najwyższa w II, III i IV kwartale 2022 r. Przełożyło się to bezpośrednio na wzrost wartości podatku VAT w deklaracjach, a to w przypadku braku regulowania*

zobowiązań podatkowych na wzrost kwot zaległości podatkowych w egzekucji oraz kwot wyegzekwowanych zaległości podatkowych w 2023 r. Należy również wskazać, że jednym ze skutków pandemii COVID-2019 były problemy płynności finansowej podatników zarówno przejściowe, jak i długoterminowe. W przypadku tych pierwszych skutkowało to kierowaniem do egzekucji głównie w latach 2022-2023 tytułów wykonawczych za pojedyncze okresy po wyegzekwowaniu, których podmiot nie generował więcej zaległości.

Łączna wartość zaległości podatkowych będących w egzekucji i umorzonych w latach 2022-2024 oraz w I półroczu 2024 r. i 2025 r. wynosiła: 139 942,4 tys. zł, 145 529,2 tys. zł, 153 248,2 tys. zł, 124 783,2 tys. zł i 146 911,4 tys. zł.

(akta kontroli str. 728-731, 770-772)

Wg stanu na 14 października 2025 r. zaległości podatników posiadających pięć i więcej zaległości stanowiły 62,1 % wszystkich zaległości podatkowych będących w egzekucji. Zaległości były generowane zarówno przez tych samych podatników, jak i podatników generujących zaległości po raz pierwszy. Podatnicy posiadający pięć lub więcej zaległości stanowili 39,4 % wszystkich dłużników. Można zauważyć, że ponad 60 % dłużników posiadało mniej niż pięć zaległości podatkowych, których suma w egzekucji stanowiła 37,9 % wszystkich zaległości.
W Urzędzie było 768 dłużników posiadających pięć lub więcej zaległości podatkowych. W Urzędzie zaewidencjonowano 8656 tytułów wykonawczych dotyczących podatników posiadających pięć lub więcej zaległości podatkowych, z czego 6722 tytuły obejmowały zaległości wynikające z deklaracji podatkowych, a 1934 tytuły dotyczyły decyzji, z czego 1536 tytułów dotyczyło decyzji wydanych przez Naczelnika Urzędu, a 398 dotyczyło decyzji Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego.

(akta kontroli str. 702)

2. 2. Odnosząc się do kwot wyegzekwowanych w całym 2024 r. oraz 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 Naczelnik wyjaśniła, że brak jest możliwości wylistowania danych odnośnie wyegzekwowanych kwot w przypadku, gdy zajęć wierzytelności z rachunków bankowych dokonanych automatycznie.

Liczba automatycznych zajęć rachunku bankowego (do 1 tys. zł) w 2023 r. wyniosła 667 (od 27 października 2023 r.)[59], w 2024 r. – 4010 (w pierwszej połowie tego roku 2054), oraz 1811 w pierwszym półroczu 2025 r.
Gdy łączna kwota zaległości głównej i odsetek nie przekraczała 1 tys. zł. w latach 2022 – 2025 r.[60] oraz w pierwszym półroczu 2024 r. i 2025 r. wyegzekwowano odpowiednio: 375,9 tys. zł, 342,6 tys. zł, 263,1 tys. zł,131,7 tys. zł i 153 tys. zł.

(akta kontroli str. 145-148, 151, 153, 178, 592-601)

W efekcie wdrożenia terminali płatniczych – za ich pośrednictwem wyegzekwowano na 31 grudnia 2023 r. należności[61] w kwocie 6,1 tys. zł, w roku kolejnym 11,5 tys. zł (7 tys. zł w I półroczu) oraz 16,5 tys. zł na 30 czerwca 2025 r.

[59] Dane uzyskano z raportu e-Orus. Automatyzacja zajęć dotyczy tylko czynności zajęcia rachunku bankowego, którą wprowadzono od 27 października 2023 r.
[60] W sposób automatyczny jak i tradycyjny.
[61] Dane uzyskane 26 września 2025 r.

(akta kontroli str. 150)

W okresie od 2022 r. do 30 czerwca 2025 r. Urząd dokonał zajęć 21 ruchomości, których oszacowana wartość wyniosła łącznie 1 220,92 tys. zł. i 2,82 tys. USD[62]. Urząd nie poniósł kosztów związanych z przechowywaniem lub magazynowaniem ruchomości. W 14 sprawach, w których dokonano sprzedaży ruchomości okres, który upłynął od zajęcia ruchomości do jej sprzedaży wyniósł od 170 do 697 dni. Z ich sprzedaży uzyskano 79,53 tys. zł. Na poczet zaległości podatkowych w przypadku pięciu dłużników zaewidencjonowano 37,77 tys. zł, co stanowiło od 0,6 % do 6,4 % łącznego zobowiązania tych podatników.

W latach 2022 – 2024 i w I połowie 2025 r. dokonano zajęć 18 nieruchomości, spośród których dokonano oszacowania jednej z nich na kwotę 308 tys. zł[63]. W okresie objętym kontrolą nie dokonano sprzedaży nieruchomości. W jednym przypadku egzekucję zakończono z uwagi na zbieg egzekucji na wniosek wierzyciela. W dwóch sprawach podatnicy uregulowali całość zaległości podatkowych. W jednej ze spraw ramach zawartego układu ratalnego, a w innej w ramach dokonanej wpłaty. W pozostałych sprawach postępowanie egzekucyjne było w toku.

(akta kontroli str. 719-724, 787-791)

W okresie objętym kontrolą liczba tytułów wykonawczych i kwoty zaległości objęte umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi na podstawie art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wynosiły w:

- 2022 r. 1060 na kwotę 67 187,5 tys. zł,
- 2023 r. 1206 na kwotę 86 788,9 tys. zł,
- 2024 r. 1346 na kwotę 93 891,9 tys. zł,
- I półroczu 2024 r. 424 na kwotę 18 305,7 tys. zł,
- I półroczu 2025 r. 324 na kwotę 27 351,5 tys. zł.

Urząd w latach 2022-2024 i I półroczu 2025 r. skierował na Litwę do Revolut Bank UAB następującą liczbę wniosków o odzyskanie należności pieniężnych:

- 2024 r. siedem wniosków na kwotę 482,6 tys. zł,
- I półrocze 2025 r. dziewięć wniosków na kwotę 1 414,3 tys. zł.

W latach 2022 i 2023 nie skierował żadnego wniosku.

Naczelnik wyjaśniła, że: *Litewskie organy egzekucyjne z rachunków bankowych w Revolut Bank UAB w oparciu o wnioski Urzędu wyegzekwowały kwotę 71,3 tys. zł (jeden wniosek). Na 16 wysłanych na Litwę wniosków o odzyskanie należności do rachunku w Revolut Bank UAB aż w 12 przypadkach Urząd nie uzyskał informacji zwrotnej z Litwy. Wnioski o odzyskanie należności w egzekucji międzynarodowej kierowane są w sytuacji, gdzie nie ma już możliwości wyegzekwowania należności w kraju: zastosowane środki są nieskuteczne, nie można ustalić gdzie zobowiązany przebywa, brak majątku wynika z oświadczenia złożonego do protokołu o stanie majątkowym (zobowiązani nie przyznają się do posiadania rachunku w Revolut Bank UAB). Informacje o posiadanych rachunkach pozyskiwane są z raportów przekazywanych w systemie WAIPB przez zagraniczne administracje podatkowe w ramach umów międzynarodowych od listopada 2024 r. (przed wskazaną datą nie istniała możliwość pozyskiwania takich danych).*

[62] Dolary amerykańskie.

[63] W pozostałych sprawach nastąpił m. in. zbieg egzekucji z innymi organami egzekucyjnymi, zgon dłużnika i zawieszenie postepowania, egzekucja międzynarodowa.

(akta kontroli str. 770-772)

Szczegółową kontrolą objęto 10 zaległości wyegzekwowanych w postępowaniu egzekucyjnym w administracji[64]. Do skutecznej egzekucji we wszystkich sprawach przyczyniło się dokonanie zajęcia rachunku bankowego, a ponadto zajęcie innych wierzytelności. Urząd w trzech przypadkach skorzystał z możliwości wynikających z jednolitego pliku kontrolnego[65] VAT. Okres od wszczęcia egzekucji administracyjnej do wyegzekwowania zaległości podatkowej wyniósł od 0 do 246 dni, a liczba dni od upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego do wyegzekwowania zaległości podatkowej wyniósł od 20 do 1244 dni. W każdym przypadku wykorzystano informacje o majątku dłużnika i przeprowadzono skuteczną egzekucję w oparciu o zebrane informacje o majątku dłużnika. W siedmiu przypadkach dokonano automatycznego ustalenia majątku zobowiązanego, a w pozostałych ustaleń tych dokonał organ egzekucyjny.

(akta kontroli str. 735-736)

Szczegółowym badaniem objęto 10 spraw[66] dotyczących zaległości podatkowych umorzonych na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a, tj. gdy dalsza egzekucja administracyjna była bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. W każdej sprawie dokonano kalkulacji kosztów. Liczba dni, która upłynęła od terminu płatności zobowiązania podatkowego do wszczęcia egzekucji wynosiła od 93 do 2322 dni, przy czym, w ww. przypadkach postępowanie egzekucyjne zostało wszczęte w terminie od 34 do 92 dni licząc od daty, w której było już możliwe wszczęcie czynności egzekucyjnych.
Naczelnik wyjaśniła, że *w przypadku czterech spraw nastąpiło przekazane do realizacji egzekucji przez inne organy egzekucyjne, w związku z czym Urząd nie miał wpływu na datę wszczęcia postępowania egzekucyjnego. W innym przypadku podatnikowi przed wszczęciem egzekucji została udzielona ulga w spłacie zobowiązań podatkowych, z której podatnik korzystał dwukrotnie, w związku z powyższym Urząd nie mógł wszcząć egzekucji wcześniej. W kolejnym przypadku dłużnik złożył wniosek o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych wraz z wnioskiem o niewszczynanie egzekucji, co do którego Urząd się przychylił i wstrzymał postępowania egzekucyjnego do czasu rozpatrzenia wniosku o ulgę. W innym przypadku zobowiązanie wynikało z decyzji Urzędu Celno-Skarbowego i przed wszczęciem egzekucji oraz przed podjęciem działań wierzycielskich konieczne było uzyskanie informacji o prawomocności decyzji.*

(akta kontroli str. 733-734, 751-754)

W przypadku wierzytelności innych urzędów skarbowych, działania wierzycielskie po umorzeniu postępowania egzekucyjnego należały do ich właściwości. W przypadku dłużników znajdujących się we właściwości Urzędu, dokonywano cyklicznego monitoringu sytuacji finansowej podatnika, np. weryfikowano, czy podatnik dokonuje nabyć majątkowych, czy wykazuje obroty w plikach JPK VAT. W zakresie dat przedawnienia zobowiązań podatkowych, w jednej sprawie trwało postępowanie karno-skarbowe, a w pozostałych sprawach zobowiązania podatkowe ulegną przedawnieniu w okresie od 2025 do 2029 r., tj.: w dwóch sprawach – IV kwartał 2025 r., w jednej sprawie – IV

[64] Najwyższe kwotowo zaległości (od 50 tys. zł do 500 tys. zł) wyegzekwowane od 1 stycznia 2024 r. do 30 czerwca 2025 r. dotyczące: spraw z zakresu podatku VAT, CIT i PIT.
[65] Dalej: JPK VAT.
[66] Kwoty zaległości wynosiły od 50 tys. zł do 500 tys. zł, kwota zaległości dotyczyła niezapłaconego zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT, CIT i PIT.

kwartał 2027 r., dwie sprawy w 2028 r. (I i IV kwartał) i dwie sprawy w 2029 r. (II i IV kwartał). Urząd podejmował wszystkie możliwe czynności w celu wyegzekwowania zaległości z majątku zobowiązanego.

(akta kontroli str. 717-724)

W efekcie wdrożenia terminali płatniczych – za ich pośrednictwem wyegzekwowano należności[67] w łącznej kwocie 35,1 tys. zł.

(akta kontroli str. 148)

Naczelnik wyjaśniła, że *nie pobierano danych o zatrudnionych i pobierających świadczenia z ZUS automatycznie z uwagi na brak takiej możliwości. Dodała, że funkcjonalności dotyczące zautomatyzowanego procesu prowadzenia egzekucji z wynagrodzenia za prace i świadczeń ZUS nie zostały jeszcze uruchomione. Wskazała, że zautomatyzowany jest jedynie proces wysyłki zawiadomień o zajęciu.*

(akta kontroli str. 149)

W latach 2022, 2023, 2024 oraz w I półroczu 2024 r. i 2025 r.:

- liczba tytułów wykonawczych obejmujących należności podatkowe do realizacji wyniosła odpowiednio: 18 272, 17 323, 17 086 oraz 13 104 i 13 059, natomiast liczba zrealizowanych tytułów wykonawczych w ww. okresach wyniosła odpowiednio: 8338, 7774, 8165, 3519 i 3952. W powyższym zakresie różnice pomiędzy poszczególnymi latami nie przekraczały 7 %.
- kwota wyegzekwowanych należności podatkowych objętych tytułami wykonawczymi w ww. okresach stanowiła odpowiednio 45 401,7 tys. zł, 53 794,7 tys. zł, 53 396,5 tys. zł oraz 26 970,7 tys. zł i 39 475,3 tys. zł. W opisywanym przypadku pomiędzy 2022 r. a 2023 r. nastąpił istotny – 18,5 % wzrost.

Naczelnik wyjaśniła, *że w 2023 r. (w porównaniu do 2022 r.) nastąpił skokowy wzrost wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych co przełożyło się na wzrost deklaracji podatku VAT, a to w przypadku braku regulowania zobowiązań na wzrost kwot zaległości podatkowych w egzekucji oraz kwot wyegzekwowanych zaległości podatkowych w 2023 r. Dodała, że problemy płynnościowe podatników były jednym ze skutków pandemii Covid.*

(akta kontroli str. 65, 67, 174-180)

Przeciętny stan zatrudnienia pracowników i funkcjonariuszy komórki egzekucyjnej Urzędu był na podobny poziomie i wyniósł 20 w 2022 r. oraz po 19 w każdym z powyższych okresów.
Wydatki na wynagrodzenia ogółem pracowników i funkcjonariuszy komórek egzekucyjnych wyniosły 1 659,8 tys. zł, 1 976,7 tys. zł, 2 422,3 tys. zł oraz 1 179,5 tys. zł, i 1 325,3 tys. zł.
Kwoty wypłaconego wynagrodzenia prowizyjnego zatrudnionym w komórce egzekucji administracyjnej urzędu skarbowego wyniosły odpowiednio: 1739,3 tys. zł, 2122,8 tys. zł, 2359,6 tys. zł oraz 1178,3 tys. zł i 1568,4 tys. zł.

[67] Dane uzyskane 26 września 2025 r.

Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych dot. podatków[68] w latach 2022-2023 utrzymywał się na podobnym (45,6-44,9) poziomie, natomiast w 2024 r. wzrósł do 47,8. W I półroczu 2024 r. wyniósł 26,9 a w I półroczu 2025 r. osiągnął wartość 30,7.
Relacja wydatków na wynagrodzenia pracowników i funkcjonariuszy komórek egzekucyjnych do liczby zrealizowanych tytułów wykonawczych obejmujących należności podatkowe wyniosła199,1, 254,3, 296,7 oraz 335,2 i 335,3.
Relacja liczby tytułów wykonawczych zrealizowanych w danym okresie do liczby zatrudnionych w komórkach egzekucyjnych w tym okresie utrzymywała się na poziomie: 416,9, 407,44, 429,7 oraz 185,2 i 208.
Relacja kwoty wyegzekwowanych należności podatkowych objętych tytułami wykonawczymi do wydatków na wynagrodzenia pracowników i funkcjonariuszy komórek egzekucyjnych wyniosła odpowiednio: 27, 27, 22 oraz 23 i 30.
Relacja kwoty wyegzekwowanych należności podatkowych objętych tytułami wykonawczymi do wydatków na wynagrodzenia prowizyjne wypłacone pracownikom komórek egzekucyjnych utrzymywała się na podobnym poziomie i wyniosła 26, 25, 23 oraz 23 i 25.

(akta kontroli str. 65-68)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Organ egzekucyjny wykorzystywał wdrożone nowe narzędzia podczas dochodzenia zaległych kwot zobowiązań podatkowych. NIK nie wnosi uwag do dokonanych umorzeń postępowania egzekucyjnego w przypadku stwierdzenia bezskuteczności. Efektywność egzekucji administracyjnej Urzędu w 2024 r. była wyższa niż w 2023 r. Na podstawie próby 10 wyegzekwowanych zaległości stwierdzono, że stosowano środki egzekucyjne przewidziane w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym, prowadzące bezpośrednio do wyegzekwowania należności i najmniej uciążliwe dla zobowiązanych. Z kolei efektywność egzekucji administracyjnej mierzona relacją kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych do kwoty tych zaległości objętych tytułami egzekucyjnymi w kontrolowanym okresie utrzymywała się na podobnym poziomie.

3. Prawidłowość odpisywania zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

Liczba należności podatkowych i odpisana kwota z tytułu przedawnienia w 2022 r., 2023 r., 2024 r. oraz w I półroczu 2024 r. i 2025 r. wyniosła odpowiednio:
- 2269 należności na kwotę 24 030,5 tys. zł, żadna niezabezpieczona hipoteką,
- 2281 należności na kwotę 52 405,3 tys. zł, żadna niezabezpieczona hipoteką,
- 3067 należności na kwotę 27 659,7 tys. zł, w tym 255 zabezpieczonych hipotekami,

[68] Liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych załatwionych w danym okresie do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia w tym okresie.

- 1895 należności na kwotę 12 983,3 tys. zł, w tym 235 zabezpieczone hipotekami,
- 1290 należności na kwotę 10 236,5 tys. zł, w tym 42 zabezpieczone hipotekami.

Liczba i kwota należności podatkowych odpisanych w 2024 r. z tytułu przedawnienia wyniosła w:

- styczniu: 0,0 tys. zł,
- lutym: 92 na kwotę 1 018,1 tys. zł,
- marcu: 204 na kwotę 3 127,5 tys. zł,
- kwietniu: 448 na kwotę 2 840,5 tys. zł,
- maju: 312 na kwotę 1 264,2 tys. zł,
- czerwcu: 839 na kwotę 4 743,9 tys. zł,
- lipcu: 222 na kwotę 1 603,1 tys. zł,
- sierpniu: 56 na kwotę 176,2 tys. zł,
- wrześniu: 79 na kwotę 2 993,7 tys. zł,
- październiku: 348 na kwotę 1 712,0 tys. zł,
- listopadzie: 162 na kwotę 357,2 tys. zł,
- grudniu: 303 na kwotę 7 834,3 tys. zł.

(akta kontroli str. 692-697, 701)

Urząd dokonał 263 odpisów zaległości podatkowych w 2024 r. po otrzymaniu pisma Dyrektora Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 23 kwietnia 2024 r.[69] na kwotę 616,5 tys. zł. W poszczególnych miesiącach 2024 r. odpisano:

- w czerwcu 250 na kwotę 581,0 tys. zł,
- w lipcu cztery na kwotę 16,4 tys. zł,
- w październiku dziewięć na kwotę 19,1 tys. zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że: *w zakresie Urząd dokonywał „z urzędu" przeglądu ustanowionych zabezpieczeń hipotecznych i zastawów skarbowych w przypadku przedawnienia zobowiązań podatkowych. Praktyką Urzędu było wnioskowanie o wykreślenie zastawu skarbowego, ponieważ przedmiotem zabezpieczenia były pojazdy, których wiek i stan techniczny uniemożliwiały przeprowadzenia skutecznej egzekucji administracyjnej. Odmienna praktyka była stosowana w przypadku zabezpieczeń hipotecznych, gdyż zgodnie z art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu. Z uwagi na dotychczasowe nieścisłości związane z konstytucyjnością ww. przepisu i z uwagi na nie konstytucyjność tożsamego przepisu art. 70 § 6 ustawy Ordynacja podatkowa, zaległości były odpisywane jako przedawnione, jednakże nie dochodziło do wykreślenia zabezpieczeń hipotecznych z ksiąg wieczystych[70]. Przyjęcie powyższej praktyki wynikało z daleko idącej ostrożności oraz niepewności interpretacyjnej dotyczącej ww. przepisu.*

(akta kontroli str. 701, 703-708, 713-715)

Wyrokiem z 8 października 2013 r. Trybunał Konstytucyjny[71] 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

[69] Znak: DPP6.851.12.2024.CNNM.
[70] Wytyczne Dyrektora Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 23 kwietnia 2024 r. z 10 maja 2024 r. (DPP6.851.13.2024).
[71] Sygn. akt SK 40/12, Dz. U. poz. 1313.

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 8 października 2013 r., w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowało się stanowisko o niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zaprezentowanym w wyroku z 15 lutego 2018 r.[72] *zobowiązania podatkowe, nawet te zabezpieczone hipoteką, ulegają przedawnieniu na ogólnych zasadach z uwagi na „wtórną niekonstytucyjność", tj. art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.*

NIK zwraca jednak uwagę, że postanowieniem z 7 listopada 2016 r. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie był przedmiotem oceny w sentencji wyroku TK z 8 października 2013 r. 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 14 listopada 2015 r.[73] 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 wykładnia zawarta w aktualnych wyrokach sądów powszechnych neguje tezę o oczywistej niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

Odnosząc się do stanowiska Naczelnika, 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 Ordynacji podatkowej należało niewątpliwie liczyć się ze skutkami prawnymi i finansowymi nieuwzględnienia linii orzeczniczej sądów administracyjnych będącej następstwem stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny wtórnej niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Jednocześnie organy podatkowe przy dokonywaniu wykładni tego przepisu powinny mieć na względzie skutki nieuchwalenia przepisu uwzględniającego zalecenie Trybunału Konstytucyjnego wynikające z wyroku z dnia 8 października 2013 r. Do kompetencji organów administracji, w tym Szefa KAS i podległych mu organów nie należy badanie zgodności przepisów z Konstytucją RP, czy też przesądzanie o ich konstytucyjności, bowiem tylko Trybunał Konstytucyjny może orzekać o takiej zgodności. Związanie organu publicznego przepisem prawa trwa do momentu, w którym Trybunał Konstytucyjny uzna go za przepis niekonstytucyjny, a tym samym trwale wyeliminuje z systemu prawa, a skutkiem będzie niemożność zastosowania danego przepisu jako podstawy prawnej wydanego rozstrzygnięcia.

Wg ewidencji księgowej Urzędu na 31 grudnia 2024 r. Urząd wykazywał łącznie 6727 zaległości podatkowych mających ponad 5 lat na kwotę 266 936,5 tys. zł, powstałych:

- w związku z nieuiszczeniem należnego podatku wykazanego w deklaracji podatkowej: 2344 zaległości w kwocie 32 585,9 tys. zł,

[72]Sygn.. akt: I FSK 1523/17.
[73]Sygn. akt II CSK 517/14.

- z tytułu zobowiązania podatkowego określonego lub ustalonego w decyzji naczelnika urzędu skarbowego: 4073 zaległości w łącznej kwocie 29 525,8 tys. zł, z tego: z tytułu zobowiązania podatkowego określonego lub ustalonego w decyzji naczelnika urzędu skarbowego na podstawie art. 108 ustawy o VAT: 98 zaległości w łącznej kwocie 4 939,2 tys. zł,
- z tytułu zobowiązania podatkowego określonego lub ustalonego w decyzji podatkowej naczelnika urzędu celno-skarbowego lub dawnego urzędu kontroli skarbowej: 310 w łącznej kwocie 204 824,8 tys. zł, z czego 153 powstałe z tytułu zobowiązania podatkowego określonego lub ustalonego w decyzji podatkowej naczelnika urzędu celno-skarbowego lub dawnego urzędu kontroli skarbowej na podstawie art. 108 ustawy o VAT na kwotę 138 341,4 tys. zł.

(akta kontroli str. 702)

Na koniec 2024 r. kwota zaległości podatkowych mających ponad 5 lat stanowiła 54,08 % zaległości ogółem.

Naczelnik wyjaśniła, że: *informacja o możliwości wykreślenia hipoteki nie była ogólnodostępna, podatnicy nie byli informowani o takim trybie postępowania, analogicznie jak w przypadku zaległości niezabezpieczonych hipoteką. Urząd w latach 2014-2015 skierował 15 wniosków o wykreślenie hipoteki z ksiąg wieczystych w związku z przedawnieniem zaległości podatkowych, w latach późniejszych Urząd nie wysyłał takich wniosków w przypadku przedawnienia zaległości podatkowych. Urząd nie dysponował danymi, ile wydał zaświadczeń dla wierzycieli, które posłużyły do wykreślenia hipoteki w związku z przedawnieniem zaległości podatkowych, gdyż nie prowadzi ewidencji zawierającej przyczynę wydania oświadczenia wierzyciela.*

(akta kontroli str. 692-697, 713-715)

NIK wskazuje, że informacja dotycząca możliwości złożenia wniosku o wykreślenie hipoteki w przypadku przedawnionych zobowiązań podatkowych powinna być dostępna dla podatników. Wartość miernika wskazującego na relację zaległości odpisanych w stosunku do zaległości przedawnionych kształtował się w latach 2022-2024 odpowiednio: 96,85 %, 94,32 % i 99,96 %.

(akta kontroli str. 692-697)

Szczegółową kontrolą objęto 10 spraw[74] dotyczących zaległości podatkowych mających ponad pięć lat według stanu na koniec 2024 r. W czterech z nich zaległość podatkowa ulegnie przedawnieniu w okresie od 28 września 2028 r. do 21 grudnia 2029 r. We wszystkich ww. sprawach bieg terminu przedawnienia był przerywany, tj.: w pięciu z uwagi na postępowanie karno-skarbowe, w trzech z uwagi na wszczęte postępowanie upadłościowe, a w dwóch innymi czynnościami egzekucyjnymi. W żadnej ze spraw nie ustanowiono zastawu skarbowego lub hipoteki. W dziewięciu sprawach zaległość podatkowa była objęta postępowaniem egzekucyjnym, a w jednej Naczelnik nie przystąpił do egzekucji w oparciu o art. 29 § 2 pkt 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[75], tj. Urząd uprawdopodobnił, że nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Z uwagi na brak majątku dłużnika w ośmiu sprawach zaległości podatkowe nie zostały wyegzekwowane. W dwóch pozostałych postępowanie egzekucyjne zostało umorzone z uwagi na wszczęte postępowanie upadłościowe dłużnika.

[74] Pięć spraw o najwyższej wartości oraz dwie sprawy dotyczące podatku CIT, dwie dotyczące zaległości podatku PIT i jedna zaległość podatkowa dotycząca VAT.

[75] Organ egzekucyjny uprawdopodobnił, że nie uzyska kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne.

(akta kontroli str. 773)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Urząd prowadził analizy terminu przedawnienia zaległości podatkowych, a podejmowane działania w tym zakresie były rzetelne i terminowe. Nie stwierdzono przypadków przyczynienia się Urzędu do przedawniania się zobowiązań podatkowych. W analizowanych sprawach bieg terminu przedawnienia był skutecznie przerywany. W związku z częściowym wykonaniem zaleceń wynikających z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 października 2013 r. w którym Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność rozwiązań prawnych dotyczących zasad przedawniania się hipoteki i zastawu skarbowego, Naczelnik realizował wytyczne Szefa KAS wynikające z pisma z 23 kwietnia 2024 r. odnoszącego się do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Naczelnik 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. Wnioski

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

1. wystawianie tytułów egzekucyjnych bez zbędnej zwłoki.

2. podjęcie działań organizacyjnych w celu zapewnienia występowania do KRS, w przypadkach wskazanych art. 55a ust. 1 u.p.e.a., z wnioskiem o wpisanie daty wszczęcia egzekucji należności i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Poznaniu. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK, należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych i wykorzystania uwag oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań. Zgodnie z art. 98 ustawy o NIK, kto nie informuje bądź niezgodnie z prawdą informuje o wykonaniu wniosków pokontrolnych, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 3.

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

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

Poznań, dnia 13 listopada 2025 r.

Kontrolerzy

Marcin Kaczmarek

Starszy inspektor kontroli państwowej

/-/

Andrzej Milewski

Starszy inspektor kontroli państwowej

/-/

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Poznaniu

Dyrektor

z up. Zuzanna Kaźmierczak
Wicedyrektor Delegatury NIK w Poznaniu

/-/

Zmian w wystąpieniu pokontrolnym dokonała:

Najwyższa Izba Kontroli

Wielkopolska Delegatura w Poznaniu[76]

z up. p.o. Wicedyrektor

Zuzanna Kaźmierczak

/podpisano elektronicznie/

[76] Do 31 grudnia 2025 r. Delegatura NIK w Poznaniu.