NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.18.2.2025

Pan
Robert Zawadzki
Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań Jeżyce
Urząd Skarbowy Poznań Jeżyce
ul. Strzelecka 2/6, 61-845 Poznań

Wystąpienie pokontrolne

P/25/012

Zarządzanie zaległościami podatkowymi przez Krajową Administrację Skarbową

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana

Urząd Skarbowy Poznań-Jeżyce[1]
ul. Strzelecka 2/6, 61-845 Poznań

Kierownik jednostki kontrolowanej

Robert Zawadzki, Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Jeżyce[2], od 19 stycznia 2024 r.

W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił:

Miłosz Michalski, Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Jeżyce, w okresie od 19 stycznia 2019 r. do 18 stycznia 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

Podstawa prawna podjęcia kontroli

Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli[3]

Jednostka przeprowadzająca kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu

Kontroler

1. Bartosz Tomczyk, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/110/2025 z dnia 5 sierpnia 2025 r.

(akta kontroli str. 1-4)

[1] Dalej: Urząd.
[2] Dalej: Naczelnik Urzędu.
[3] Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna[4] kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

W latach 2023-2025 (I połowa) Urząd prawidłowo zarządzał zaległościami podatkowymi w zakresie dochodzenia zapłaty zobowiązań podatkowych, egzekwowania i odpisywania przedawnionych zaległości.

Urząd monitorował terminowość zapłaty zobowiązań podatkowych i prawidłowo identyfikował zobowiązania niezapłacone w terminie. Dochodzono zapłaty zaległości podatkowych zgodnie z przepisami ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[5] i przy wykorzystaniu narzędzi informatycznych wspomagających egzekucję administracyjną. W kontrolowanym okresie wystąpiło przyspieszenie tempa wzrostu zaległości podatkowych o 8,8% w 2024 r. i o 17,0% w I połowie 2025 r. (w stosunku do poprzednich okresów). Organ egzekucyjny podejmował szereg czynności w celu pozyskania informacji o zobowiązanym i jego majątku. Urząd osiągnął na koniec 2023 r. związane z kontrolowaną materią trzy mierniki stopnia realizacji celów wynikających z kierunków działania i rozwoju KAS. Natomiast na koniec 2024 r. i I półrocza 2025 r. nie osiągnął jednego[6] z nich, co było przedmiotem analizy Urzędu, a odpowiednia informacja w zakresie zagrożenia jego wykonania w zakładanej wartości została przekazana Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu[7].

Organ egzekucyjny wykorzystywał wdrożone nowe narzędzia podczas dochodzenia zaległych kwot zobowiązań podatkowych, co stwierdzono na próbie 10 zaległości objętych umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi na podstawie art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym oraz próbie 10 wyegzekwowanych zaległości. Na podstawie ww. próby stwierdzono, że stosowano środki egzekucyjne przewidziane w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym, prowadzące bezpośrednio do wyegzekwowania należności i najmniej uciążliwe dla zobowiązanych. NIK nie wnosi uwag do umarzania postępowania egzekucyjnego w przypadku stwierdzenia jego bezskuteczności. Efektywność egzekucji administracyjnej Urzędu w kontrolowanym okresie początkowo wzrosła w 2023 r., a następnie w 2024 r. uległa obniżeniu. Kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych była w 2022 i 2023 r. na podobnym poziomie, a następnie wzrosła o 7,2% w 2024 r. i o 8,7% w I półroczu 2025 r. (w stosunku do I półrocza 2024 r.). Jednocześnie wzrósł w kontrolowanym okresie koszt realizacji jednego tytułu wykonawczego mierzony relacją wydatków na wynagrodzenia pracowników i funkcjonariuszy komórek egzekucyjnych do liczby zrealizowanych tytułów wykonawczych obejmujących należności podatkowe, który wyniósł 247,0 zł, 274,3 zł, 326,3 zł w latach 2022-2024 oraz 354,7 zł i 334,3 zł w odpowiednio pierwszej połowie 2024 i 2025 r.

Urząd identyfikował przedawnione zaległości podatkowe i prawidłowo je odpisywał. Prowadził również analizy terminu przedawnienia zaległości podatkowych. W badanych sprawach stwierdzono jednakże zwłokę w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych oraz brak składania wniosków o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego daty wszczęcia egzekucji należności i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot.

---

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

[5] Dz. U. z 2025 r. poz. 132 ze zm., dalej: ustawa o postępowaniu egzekucyjnym.

[6] „Ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych", który w 2025 r. został zastąpiony miernikiem „Efektywne zarządzanie zaległościami".

[7] Dalej: Dyrektor Izby.

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 kontrolowanym okresie w Urzędzie nie wprowadzono odrębnej wewnętrznej procedury kontroli terminowości zapłaty należności podatkowych. Natomiast zgodnie z procedurą nr 8/2021 w sprawie sposobu prowadzenia czynności wierzycielskich[9], pracownik Referatu Spraw Wierzycielskich zobowiązany był do bieżącego kontrolowania terminowości wpłat dokonywanych przez podatników, płatników, inkasentów, osoby trzecie i następców prawnych, współpracując przy tym z pracownikami Działu Rachunkowości. Naczelnik Urzędu wyjaśnił ponadto, że *kierownik ww. Referatu kilka razy w miesiącu sporządza raporty z systemu Poltax2BPlus[10] stanowiące podstawę pracy dla pracowników w celu wystawiania upomnień (raport WB.R.4.15.A.1 Przypisy i odpisy zaksięgowane) i tytułów wykonawczych (raport WB.R.4.51 Wykaz zaległości z doręczonym upomnieniem nie objęty tytułem wykonawczym) z podziałem na poszczególne podatki. Raport niezapłaconych zobowiązań z tytułu podatku od towarów i usług[11] jest generowany pod koniec każdego miesiąca. W zakresie pobranych, a niewpłaconych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych[12], raporty są generowane w lutym i marcu, a w zakresie zaległości wynikających z zeznań podatkowych PIT-46, PIT-36L, PIT-37, CIT-8, PIT-28 raporty są generowane w kwietniu i maju. Kolejne raporty są przygotowywane 2-3 razy w miesiącu w stosunku do zaległości wynikających ze złożonych korekt deklaracji i zeznań.*

W przypadku braku zapłaty należności podatkowej w terminie, zgodnie z ww. procedurą Naczelnika Urzędu, pracownik ww. Referatu zobowiązany był m.in. do podejmowania czynności zmierzających do dobrowolnego wykonania zobowiązań przez podatników przy wykorzystaniu dostępnych kanałów komunikacji bezpośredniej (sms, e-mail, telefon, faks), polegających na informowaniu ich o upływie terminu zapłaty należności, jej wysokości i wysokości odsetek, możliwości wszczęcia egzekucji administracyjnej i powstania kosztów egzekucyjnych. Ponadto zobowiązany był do niezwłocznego wystawiania upomnień w przypadku gdy było to wymagane, a następnie tytułu wykonawczego i przekazania go, bez zbędnej zwłoki, do organu egzekucyjnego.

Naczelnik Urzędu dodatkowo wyjaśnił, że *w pierwszej kolejności działania wierzyciela podejmowane są w stosunku do zaległości wynikających z zeznań, które zostały pozytywnie zweryfikowane przez system P2BPlus. Natomiast działania w stosunku do zeznań, które mają rodzaj przypisu: „niezgodne zeznanie pod kątem wpłaconych i wykazanych zaliczek na podatek dochodowy", „błędna deklaracja" i „system oznaczył zeznanie jako błędne" podejmowane są po przekazaniu przez Dział Rachunkowości informacji i zakończeniu wcześniejszego etapu weryfikacji. Działania wierzyciela w stosunku do należności wynikających z decyzji są podejmowane niezwłocznie po uzyskaniu informacji o ostateczności decyzji i zmianie przez Dział Rachunkowości rodzaju przypisu.*

---

[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.

[9] Wewnętrzna procedura postępowania nr 8/2021 Naczelnika Urzędu z 26 stycznia 2021 r.

[10] Podsystem komputerowy służący do obsługi urzędów skarbowych w zakresie rachunkowości podatkowej, dalej: P2BPlus.

[11] Dalej: podatek VAT.

[12] Dalej: podatek PIT.

Dyrektor Izby w maju 2018 r. polecił bieżące i terminowe wystawianie tytułów wykonawczych[13] oraz zaznaczył, że działania w ramach miękkiej egzekucji nie powinny mieć miejsca w stosunku do dłużników nagminnie nieprzestrzegających dyscypliny podatkowej i uporczywie zalegających z płatnościami zobowiązań podatkowych (w szczególności w stosunku do podmiotów obarczonych największym ryzykiem, generujących systematycznie największe zaległości podatkowe, wskazując przy tym brak majątku)[14].

Dyrektor Izby w lipcu 2018 r.[15] polecił podejmowanie działań w celu niezwłocznego przesyłania upomnień oraz wystawiania tytułów wykonawczych w przypadku niezapłacenia należności w terminie (upomnienie należało wysłać nie później niż w ciągu 30 dni od dnia wymagalności obowiązku, a tytuł wykonawczy wystawić nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia upomnienia lub 30 dni od dnia wymagalności obowiązku w przypadkach, gdy egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia). Natomiast we wrześniu 2023 r.[16] uchylił ww. polecenia z lipca 2018 r. i polecił niezwłoczne podejmowanie czynności windykacyjnych do zaległości, które zgodnie z przepisami podlegają egzekucji administracyjnej.

(akta kontroli str. 5-13, 16-25, 173-191)

W kontrolowanym okresie ściągalność zaległości podatkowych rosła. Kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych w 2022 r. wyniosła 62 627,2 tys. zł i wzrosła o 0,5% do 62 957,7 tys. zł w 2023 r., a następnie wzrosła do 67 494,3 tys. zł (tj. o 7,2%) w 2024 r. Natomiast w I półroczu 2024 r. wyniosła 35 039,6 tys. zł i wzrosła do 38 096,6 tys. zł w I półroczu 2025 r. (tj. o 8,7%).

(akta kontroli str. 231)

W kontrolowanym okresie analiza zaległości z lat ubiegłych odbywała się na podstawie raportu sporządzanego w cyklach półrocznych przez kierownika Referatu Spraw Wierzycielskich generowanego z systemu e-Orus[17] obejmującego podmioty, wobec których organ egzekucyjny umorzył postępowanie egzekucyjne z uwagi na stwierdzoną bezskuteczność. Naczelnik Urzędu dodał w wyjaśnieniach, że *analizie poddawane są przypadki umorzeń z ostatniego półrocza, a efektem pracy nad ww. raportami są założone przez pracowników komórki SEW-2 karty: „Działania podejmowane w Referacie Spraw Wierzycielskich w celu zapobieżenia przedawnieniu zobowiązań podatkowych". Karty te podlegają cyklicznej (raz na pół roku) weryfikacji przez pracowników komórki, w celu ustalenia majątku podmiotu, z którego możliwa będzie ponowna egzekucja*.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w celu niedopuszczenia do przedawnienia zaległości z lat ubiegłych *podejmuje przede wszystkim działania windykacyjne (w pierwszej kolejności obejmuje zaległości upomnieniem, a następnie tytułem wykonawczym). W sytuacji gdy postępowanie egzekucyjne kończy się stwierdzeniem bezskuteczności, sprawa jest badana przez wierzyciela w zakresie możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osób trzecich oraz poszukiwania majątku dłużnika w późniejszym okresie. Jeśli zaległości wynikają z decyzji, badane są przesłanki nadana jej rygoru natychmiastowej wykonalności. W toku kontroli podatkowej oraz postępowań podatkowych, w sytuacji wystąpienia przesłanek określonych w art. 33 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa[18], wydawana jest decyzja o zabezpieczeniu przybliżonych kwot zobowiązań podatkowych, a na jej podstawie wystawiane*

[13] Pismo z 16 maja 2018 r. nr 3001-EEE.4020.90.2018

[14] W czerwcu 2023 r. Dyrektor Izby przesłał i polecił stosować poradnik Miękka Egzekucja, przygotowany przez Ministerstwo Finansów, zgodnie z którym miękką egzekucję należało stosować: do zaległości, dla której nie upłynął kwartał od terminu płatności; gdy zobowiązany :nie miał innej zaległości w kwocie większej od 160 zł, nie ma znanych urzędowi zaległości w egzekucji administracyjnej lub sądowej, będący osobą prawną lub jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej albo osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, nie miał stosowanej miękkiej egzekucji w bieżącym roku w danym podatku.

[15] Pismo z 6 lipca 2018 r. nr 3001-IEZ.4020.115.2018.

[16] Pismo z 7 września 2023 r. nr 3001-IEZ.4020.151.2023 wycofujące zalecenia zawarte w piśmie nr 3001-IEZ.4020.115.2018.

[17] Podsystem „Otwarte niestandardowe Raporty Urzędu Skarbowego" uzupełniający raporty POLTAX, dalej: e-ORUS.

[18] Dz. U. z 2025 r. poz. 111, dalej: Ordynacja podatkowa lub o. p.

są zarządzenia zabezpieczenia i prowadzone jest postępowanie zabezpieczające przez organ egzekucyjny.

Nie wszystkie zaległości podatkowe z lat ubiegłych objęte zostały tytułami wykonawczymi. Tytułami wykonawczymi nie były objęte, zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika Urzędu, zaległości podatkowe: *opiewające na niskie kwoty; wynikające z zeznań podatkowych, które miały zaznaczony rodzaj przypisu BZ (niezgodne zeznanie pod kątem wpłaconych i wykazanych zaliczek na podatek dochodowy, BZS (system oznaczył zeznanie jako błędne), BD (błędna deklaracja); podmiotów, wobec których sąd prowadzi postępowanie upadłościowe lub restrukturyzacyjne; osób zagranicznych, których wysokość nie przekracza równowartości 1 500 euro; które mimo podjętych prób nie zakończyły się doręczeniem upomnienia; wynikające z decyzji nieostatecznych.*

(akta kontroli str. 13-14, 26-29, 117, 449)

Zgodnie z wewnętrzną procedurą w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego[19] w przypadku umorzenia takiego postępowania z uwagi na bezskuteczność egzekucji postanowienie w tym zakresie przesyła się do wierzyciela bez wskazania terminu na przesłanie. W analogicznej procedurze[20] obowiązującej od 9 stycznia 2024 r. postanowienie w tym zakresie miało zostać niezwłocznie przesłane do wierzyciela.

Naczelnik Urzędu dodał w wyjaśnieniach, że *na podstawie raportu generowanego co pół roku z sytemu e-ORUS, obejmującego podmioty, wobec których organ egzekucyjny umorzył postępowanie egzekucyjne z uwagi na stwierdzoną bezskuteczność analizowane są przypadki umorzeń również pod kątem ustalenia majątku podmiotu, z którego możliwa będzie ponowna egzekucja*.

(akta kontroli str. 75-97, 449-450)

W Urzędzie obowiązywała wewnętrzna procedura w sprawie orzekania o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich[21], zgodnie z którą wniosek o wydanie decyzji o odpowiedzialności osób trzecich sporządzany miał być przez Kierownika Referatu Spraw Wierzycielskich i przekazany do Kierownika Działu Spraw Wierzycielskich niezwłocznie po stwierdzeniu zaistnienia ustawowych przesłanek do wszczęcia ww. postępowania, nie później niż 24 miesiące przed terminem przedawnienia prawa do wydania decyzji. W uzasadnionych przypadkach (zaległości, w stosunku do których komórka egzekucji administracyjnej nie mogła przed upływem ww. termin stwierdzić w całości lub części bezskuteczności egzekucji; zaległości wynikających ze złożonych korekt bądź wydanych decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego złożonych i wydanych po upływie terminu płatności) przekazanie ww. wniosku miało nastąpić nie później niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji. Jeżeli z analizy dokumentów czy informacji wynikało, że przekazanie ww. wniosku byłoby nieekonomiczne (biorąc pod uwagę spodziewane skutki finansowe dla budżetu państwa oraz koszy osobowe i materiałowe niezbędne do poniesienia przez administrację skarbową) sporządzana miała być notatka o braku ekonomiki podejmowania czynności w tym zakresie.

(akta kontroli str. 98-107, 448-449)

Liczba i kwota zaległości podatkowych objętych postępowaniem w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej[22] wyniosła: 659 zaległości na kwotę 65 367,5 tys. zł w 2022 r., 611 na kwotę 44 642,4 tys. zł w 2023 r., 715 na kwotę 52 356,9 tys. zł w 2024 r. oraz 606 na kwotę 38 900,0 tys. zł w I połowie 2024 r. i 617 na kwotę 28 132,8 tys. zł w I połowie 2025 r.

[19] Wewnętrzna procedura postępowania nr 3/2018 Naczelnika Urzędu z 16 lutego 2018 r.
[20] Wewnętrzna procedura postępowania nr 1/2024 Naczelnika Urzędu z 9 stycznia 2024 r. w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego.
[21] Wewnętrzna procedura postępowania nr 2/2023 Naczelnika Urzędu z 15 lutego 2023 r.
[22] Dane zebrane przez Urząd na podstawie załącznika nr 11 z WHTAX – liczba zaległości i kwoty decyzji, na które wydano decyzje o odpowiedzialności osób trzecich

Liczba i kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych w wyniku przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie wyniosła 48 zaległości na kwotę 152,6 tys. zł w 2022 r., 62 na kwotę 120,0 tys. zł w 2023 r., 76 na kwotę 91,1 tys. zł w 2024 r. oraz 39 na kwotę 36,9 tys. zł w I połowie 2024 r. i 79 na kwotę 280,0 tys. zł w I połowie 2025 r.

(akta kontroli str. 108)

Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika Urzędu w latach 2022-2025 (I poł.) nie występowano do sądu ze „skargą pauliańską"[23] ponieważ *nie zidentyfikowano podmiotu, w stosunku do którego istniały przesłanki do wystąpienia z taką skargą*. *W toku prowadzonych postępowań egzekucyjnych oraz czynności wierzycielskich w zakresie zarządzania zaległościami podatkowymi weryfikowany jest majątek zobowiązanych na podstawie dostępnych systemów informatycznych. W ramach podejmowanych czynności nie zidentyfikowano podmiotu, który wyzbył się majątku, a jednocześnie jego sytuacja finansowa uległa pogorszeniu, co uniemożliwiło zaspokojenie wierzyciela.*

(akta kontroli str. 15, 538)

Stan zaległości podatkowych wyniósł na koniec 2022 r. 609 888,9 tys. zł, wzrósł do 637 749,0 tys. zł na koniec 2023 r. (tj. o 4,6%) i do 693 557,6 tys. zł na koniec 2024 r. (tj. o 8,8% w stosunku do roku poprzedniego) oraz wyniósł 644 061,8 tys. zł wg stanu na 30 czerwca 2024 r. i wzrósł do 753 439,3 tys. zł na 30 czerwca 2025 r. (o 17,0%). W tym zaległości:

- z tytuły podatku VAT wyniosły: 551 440,8 tys. zł na koniec 2022 r. i wzrosły do 575 517,2 tys. zł na koniec 2023 r. (o 4,4%) oraz do 626 064,5 tys. zł (8,8%) na koniec 2024 r.. Z kolei wg stanu na 30 czerwca 2024 r. wyniosły 566 048,6 tys. zł i wzrosły do 671 501,2 tys. zł (18,6%) wg stanu na 30 czerwca 2025 r.;
- z tytułu podatku CIT wyniosły: 11 220,94 tys. zł na koniec 2022 r. i wzrosły do 15 586,3 tys. zł (38,9%) na koniec 2023 r. oraz do 16 730,5 tys. zł (7,3%) na koniec 2024 r.. Z kolei wg stanu na 30 czerwca 2024 r. wyniosły 19 047,3 tys. zł i wzrosły do 21 401,4 tys. zł (12,4%) wg stanu na 30 czerwca 2025 r.;
- z tytułu podatku PIT wyniosły: 47 227,7 tys. zł na koniec 2022 r., obniżyły się do 46 645,5 tys. zł (1,2%) na koniec 2023 r., a następie wzrosły do 50 762,6 tys. zł (8,8%) na koniec 2024 r.. Z kolei wg stanu na 30 czerwca 2024 r. wyniosły 58 965,9 tys. zł i wzrosły do 60 536,6 tys. zł (2,7%) wg stanu na 30 czerwca 2025 r.

(akta kontroli str. 109)

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że ww. *wzrost stanu zaległości podatkowych w I poł. 2025 r. o 17,0% wynikał przede wszystkim z przypisania decyzji określających i ustalających zobowiązania podatkowe na znaczne kwoty (w okresie od 1 lipca 2024 r. do 30 czerwca 2025 r. suma zaległości podatkowych z decyzji z największymi kwotami przypisów, które stały się decyzjami ostatecznymi, wyniosła 109 849,6 tys. zł). Wzrost stanu zaległości z tytułu podatku VAT podatkowych w I poł. 2025 r. o 18,6% wynikał z zaległości wynikających z decyzji określających/ustalających zobowiązania podatkowe, które zostały przypisane na Centralnych Kontach Krajowych. Natomiast wzrost stanu zaległości z tytułu podatku CIT na koniec 2023 r. o 38,9% w stosunku do poprzedniego roku spowodowany był wzrostem podatników (+3%), ilości deklaracji (+5%), ilości przypisów (+11%), ilości nieuregulowanych zobowiązań (+45%) i sumy zaległości z deklaracji (+42%).*
Naczelnik Urzędu informował Dyrektora Izby o przyczynach wzrostu zaległości podatkowych w 2024 i I poł. 2025 r. Nie informował natomiast o przyczynach wzrostu zaległości podatkowych w 2023 r. ponieważ, jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika Urzędu, *w 2023 r. miernik „Ograniczanie przyrostu zaległości podatkowych na koniec każdego kwartału został osiągnięty na poziomie oczekiwanym zgodnie z Planem pracy Urzędu*."

[23] Środek prawny, który pozwala wierzycielowi zaskarżyć czynność prawną dłużnika, jeśli ta czynność doprowadziła do pokrzywdzenia wierzyciela i pozwoliła osobie trzeciej uzyskać korzyść majątkową.

W kontrolowanym okresie nie wystąpiła sytuacja przypisania pod koniec badanego okresu wysokiej zaległości z decyzji podatkowej (skutkując wzrostem co najmniej o 10% ogólnej kwoty zaległości podatkowych).

(akta kontroli str. 114-115, 455-456, 459-472)

Liczba podatników wyrejestrowanych z wykazu VAT lub podatników niezarejestrowanych w tym wykazie (pomimo takiego wniosku), których zaległości podatkowe wynosiły co najmniej 300 tys. zł i ich stan zaległości na koniec 2022, 2023 i 2024 r. oraz na 30 czerwca 2024 i 2025 r. stanowiły odpowiednio: 91 podatników z zaległościami w kwocie 276 753,5 tys. zł, 87 podatników z zaległościami w kwocie 255 835,5 tys. zł, 95 podatników z zaległościami w kwocie 320 367,7 tys. zł oraz 92 podatników z zaległościami w kwocie 261 597,6 tys. zł i 99 podatników z zaległościami w kwocie 351 882,3 tys. zł.

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że *na niski udział zaległości podatkowych podatników wyrejestrowanych z wykazu VAT lub podatników niezarejestrowanych w tym wykazie (pomimo takiego wniosku), których zaległości podatkowe na wskazany dzień wynosiły co najmniej 300 tys. zł w zaległościach podatkowych ogółem wpływ miał przede wszystkim niewielki udział podatników wyrejestrowanych z wykazu VAT lub podatników niezarejestrowanych w tym wykazie w ogólnej liczbie podatników VAT, który wynosił: w roku 2023 - 0,08%, w roku 2024 - 0,14%, w I półroczu 2025 r. - 0,07%.*

(akta kontroli str. 110, 455)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *w latach 2023-2025 nie zostały wprowadzone i nie obowiązywały szczególne procedury dotyczące ustalania majątku podmiotów zarejestrowanych pod fikcyjnymi adresami w wirtualnych biurach, prowadzących fikcyjną działalność gospodarczą i nieposiadających majątku. W momencie, kiedy na Centralnych Kartach Kontowych pojawiały się zaległości podatkowe niezależnie od okoliczności, były one obejmowane w pierwszej kolejności upomnieniami, a następnie tytułami wykonawczymi. W sytuacji braku majątku, z którego możliwa była egzekucja i stwierdzenia bezskuteczności postępowanie jest umarzane. Kolejny etap związany z zarządzaniem zaległościami stanowi analiza pod kątem możliwości orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. W stosunku do podatników, których rzetelność zostaje podważona w toku prowadzonej kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, jeśli zachodzą ustawowe przesłanki, o których mowa w art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa, wydawana była decyzja o zabezpieczeniu. Na jej podstawie wystawiane były zarządzenia zabezpieczenia, które stanowią podstawę do prowadzenia postępowania zabezpieczającego przez organ egzekucyjny.*

Ponadto, w ramach czynności ewidencyjnych oraz czynności sprawdzających podejmowane były i są następujące działania: - weryfikacja adresów siedziby i miejsc prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu przed zarejestrowaniem do VAT, - wykreślenia z rejestru czynnych podatników VAT, - zgłaszanie do KRS informacji o braku tytułu prawnego do adresu siedziby wskazanego we wpisie do KRS przez osoby prawne - zgłaszanie do CEIDG (Ministra Rozwoju i Technologii) informacji o braku tytułu prawnego do adresów prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby fizyczne.

W latach 2023-2024 i w I półroczu 2025 r. nie były podejmowane działania w celu ustalenia beneficjentów rzeczywistych podatników prowadzących fikcyjną działalność gospodarczą. Organ egzekucyjny prowadził egzekucję na podstawie tytułu wykonawczego, który pozwala na podejmowanie działań tylko w stosunku do podmiotu w nim wskazanego. Nie były prowadzone postępowania podatkowe w stosunku do beneficjentów rzeczywistych, z wyjątkiem orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich (tożsamość osoby pełniącej funkcję członka zarządu i będącej jednocześnie udziałowcem spółki). Na postawie art. 116 i art. 115 ustawy Ordynacja podatkowa w 2023 r. przeprowadzonych zostało 15 postępowań podatkowych, w 2024 r. 17 postępowań podatkowych, a w I półroczu 2025 r. 16 postępowań podatkowych.

Nie wystąpiły przypadki dokonania wcześniej zwrotu VAT lub nadpłaty w podatku dochodowym podatnikom za te same okresy podatkowe, za które następnie na dzień 30 czerwca 2025 r. posiadali zaległości na Centralnej Karcie Kontowej. Sprawdzeniu podlegała grupa podatników, którzy na dzień

30 czerwca 2025 roku posiadali zaległości co najmniej w wysokości 300 tys. zł. i na ten dzień byli wykreśleni z rejestru VAT lub nie zostali zarejestrowani w tym rejestrze."

(akta kontroli str. 111-113)

W 2022 r. wydano pięć decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa[24], w 2023 i 2024 r. wydano po cztery takie decyzje (w tym dwie decyzje w I poł. w 2024 r.), a w I półroczu 2025 r. trzy decyzje.

Liczba działań w 2022, 2023, 2024 r. oraz w I połowie 2024 i 2025 r. obejmujących weryfikację adresów i miejsc prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu przed zarejestrowaniem do VAT wyniosła 1 305 w 2022 r., 1 271 w 2023 r., 1 366 w 2024 r. (w tym 642 w I pół. 2024 r.) oraz 678 w I pół. 2025 r.

W okresie objętym kontrolą, liczba zgłoszeń do KRS dotyczących informacji o braku tytułu prawnego do adresu siedziby wskazanego we wpisie do KRS przez osoby prawne wyniosła: 70 w 2022 r., 265 w 2023 r., 359 w 2024 r. (w tym 62 w I pół. 2024 r.) i 32 w I pół. 2025 r.

Z kolei liczba zgłoszeń do CEIDG (Ministra Rozwoju i Technologii) dotyczących informacji o braku tytułu prawnego do adresów prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby fizyczne wyniosła: jeden w 2023 r. i dwa w 2024 r.[25]

Do końca 2022 r. Urząd wykreślił z rejestru czynnych podatników VAT łącznie 5 502[26] podmioty, w 2023 r. 791 podmiotów, w 2024 r. 1 020 podmiotów, natomiast w I pół. 2024 i 2025 r. 425 i 476 podmiotów. Urząd nie dokonał rejestracji w ww. wykazie w ww. okresach w stosunku do odpowiednio: 210[27], 12, 55 oraz 30 i 25 podmiotów.

(akta kontroli str. 455, 538-539)

W latach 2023-2024 w pionie poboru i egzekucji nie przeprowadzano zmian organizacyjnych, natomiast w Dziale Egzekucji Administracyjnej od 1 kwietnia 2025 r. nastąpiła zmiana na stanowisku kierownika komórki.

Wielkość zatrudnienia w komórce spraw wierzycielskich oraz komórce egzekucji administracyjnej była, w okresie objętym kontrolą, na podobnym poziomie i wyniosła (w przeliczeniu na pełnozatrudnionych)[28] według stanu na: 31 grudnia 2023 r. i 2024 r. oraz 30 czerwca 2024 r. i 2025 r. odpowiednio 18,52, 19,13 oraz 18,63 i 18,67 dla komórki spraw wierzycielskich, a także 22,58, 22,0 oraz 22,0 i 22,67 dla komórki egzekucji administracyjnej.

(akta kontroli str. 116, 450)

1.2. Kwota zaległości podatkowych według stanu na 30 czerwca 2025 r. wyniosła 753 439,3 tys. zł, z tego kwota zaległości, wobec których wierzyciel nie podjął żadnych działań[29] wyniosła 17 566,8 tys. zł (tj. 2,3% i dotyczyła 6 299 zaległości).

Zaległości w wysokości do 160 zł stanowiły 4 818 pozycji na łączną kwotę 52,3 tys. zł; zaległości podmiotów, wobec których ogłoszono upadłość bądź otwarto postępowanie restrukturyzacyjne i wierzyciel nie miał możliwości podjęcia działań stanowiły 193 pozycje na łączną kwotę 3 378,9 tys. zł; zaległości wynikające z zeznań, które były niezgodne pod względem rachunkowym (posiadały rodzaj przypisu BD, BZ, BZS, BZR, PK) i wierzyciel nie miał możliwości podjęcia działań stanowiły 693 pozycje na łączną kwotę 8 592,6 tys. zł.

---

[24] Dz. U. z 2025 r. poz. 111.

[25] W 2022 r, I pół. 2024 r. i 2025 r. nie dokonywano takich zgłoszeń.

[26] Liczba ta obejmuje wszystkich podatników wykreślonych przez Urząd od początku wprowadzenia ustawy o VAT.

[27] Liczba ta obejmuje wszystkich podatników, którym Urząd odmówił rejestracji od początku wprowadzenia ustawy o VAT.

[28] Stan zatrudnienia zaprezentowano według metodyki dla Rb-70 sprawozdania o zatrudnieniu i wynagrodzeniach określonego rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej z dnia 29 stycznia 2025 r. (Dz.U. z 2025 r. poz. 133).

[29] Ustalenia dokonano 3 października 2025 r.

Pozostałe zaległości, wobec których wierzyciel nie podjął czynności stanowiły 595 pozycji zaległości na łączną kwotę 5 543,1 tys. zł, w tym: 25 na kwotę 1 311,7 tys. zł wynikających z decyzji, a 570 na kwotę łączną 4 231,4 tys. zł wynikających z deklaracji/zeznań. W stosunku do tych zaległości od terminu płatności do 30 czerwca 2025 r. upłynęło[30]: od 15 do 30 dni – trzy zaległości; od 31 do 60 dni – 33 zaległości; od 61 do 100 dni - 197 zaległości; od 100 do 200 dni – 21 zaległości; powyżej 201 – 189 zaległości.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w przypadku ww. 25 zaległości wynikających z decyzji *brak było podstaw do podjęcia działań przez wierzyciela ponieważ: po rozpatrzeniu odwołania wydana została decyzja uchylająca decyzję organu I instancji (22 przypadki); organ odwoławczy wprowadził nieprawidłowy termin płatności zobowiązania (dwa przypadki); rozpatrywany był wniosek o wydanie decyzji ratalnej (jeden przypadek).* Natomiast w stosunku do 570 zaległości wynikających z deklaracji lub decyzji wierzyciel nie podjął czynności*: z powodu upływu terminu płatności dopiero 25 czerwca 2025 r. (127 zaległości); braku weryfikacji przez Dział Rachunkowości zeznań rocznych za 2024 r., których termin płatności upłynął 30 kwietnia 2025 r. (197 zaległości); wynikania zaległości z korekt deklaracji/zeznań złożonych w II połowie czerwca 2025 r. – data, od której możliwe było prowadzenie działań windykacyjnych przypadała na 6/2025 (w części przypadków upomnienie, bądź tytuł wykonawczy zostały wystawione na zaległość, która wynikała z pierwotnej deklaracji) (99 przypadków); braku możliwości podjęcia czynności przez wierzyciela z uwagi na zakończenie istnienia podmiotu (likwidacja/zgon) (78 przypadków); braku weryfikacji przypisu przez Dział Rachunkowości (niepowiązane storna, wpłaty, brak uzgodnienia zeznania pod względem rachunkowym - 36 przypadków); stwierdzenia, że wg stanu na 30 czerwca 2025 na zaległościach nie dokonano modyfikacji rodzaju przypisu na UK bądź PR (zaległości były objęte postępowaniem restrukturyzacyjnym bądź upadłościowym), a zmiany rodzaju przypisu dokonano po 30 czerwca 2025 r. realizując czynności wynikające z pism dot. standaryzacji działań w zakresie postępowań upadłościowych i restrukturyzacyjnych (18 przypadków); braku w bazie prawidłowego, kompletnego adresu, na który można by wystawić i prawidłowo doręczyć upomnienie (w 12 przypadków); posiadania przez zeznanie rodzaju przypisu „PK" z uwagi na trwające czynności sprawdzające (jeden przypadek); wynikania zaległości z deklaracji ze statusem BD (błędna deklaracja) (jeden przypadek); zmiany właściwości wierzyciela – właściwym do podjęcia działań był inny urząd (jeden przypadek).*

(akta kontroli str. 117-136, 511-512, 539-540)

W trakcie kontroli NIK, Urząd nie przedstawił danych dotyczących liczby zaległości podatkowych (według okresu rozliczenia) i kwoty (widniejących w ewidencji według stanu na 30 czerwca 2025 r.) w odniesieniu do których wierzyciel, w kontrolowanym okresie, otrzymał informację, że egzekucja administracyjna okazała się bezskuteczna na podstawie art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że spowodowane to było *znaczną ilością postępowań egzekucyjnych umarzanych na podstawie ww. artykułu oraz koniecznością ręcznej weryfikacji, które z zaległości figurowały w ewidencji zaległości według stanu na 30 czerwca 2025 r. (w przypadku postanowień w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego wydanych w poprzednich okresach). Natomiast w okresie od 01 stycznia do 30 września 2025 r. wierzyciel otrzymał informację o bezskuteczności egzekucji w stosunku do 967 pozycji zaległości na łączną kwotę 106 885,1 tys. zł. Według stanu na 10 października 2025 r., wierzyciel podejmował działania w zakresie poszukiwania majątku zobowiązanych i źródeł dochodów w stosunku do 167 zaległości, gdzie umorzenie postępowania wobec stwierdzonej przez organ egzekucyjny bezskuteczności nastąpiło w okresie od 01 stycznia do 31 marca 2025 r. Na podstawie dostępnego raportu w eORUS ustalono, iż tutejszy organ egzekucyjny w ww. okresie umorzył z powodu bezskuteczności postępowania egzekucyjne, prowadzone w oparciu o własne tytuły wykonawcze, co do 191 pozycji zaległości. Różnica zaległości w liczbie 24, co do których wierzyciel nie szukał majątku wynika z tego, iż zaległości nie figurowały już w ewidencji*

[30] Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w*eryfikując liczbę dni od upływu terminu trzeba mieć na uwadze, iż nie zawsze termin płatności zobowiązania jest datą, od której możliwe było podjęcie działań windykacyjnych przez wierzyciela (np. zobowiązanie może wynikać z korekty deklaracji).*

zaległości na dzień 30 czerwca 2025 r., bądź łączna kwota zaległości danego zobowiązanego była niska i z uwagi na ekonomikę wierzyciel nie podejmował w tym zakresie działań. W wyniku podjętych czynności, celem ustalenia majątku dłużników, w żadnym z przypadków nie ustalono nowych składników majątkowych, które mogłyby stanowić podstawę do ponownego wszczęcia postępowania egzekucyjnego.

(akta kontroli str. 512)

Kwota[31] zaległości podatkowych powstałych w związku z nieuiszczeniem należnego podatku wykazanego w deklaracjach podatkowych wyniosła: 189 160,8 tys. zł na koniec 2022 r. i dotyczyła 34 479 zaległości, 201 384,4 tys. zł na koniec 2023 r. i dotyczyła 27 959 zaległości, 197 194,7 tys. zł na koniec 2024 r. i dotyczyła 29 404 zaległości oraz 206 599,4 tys. zł na 30 czerwca 2024 r. (31 522 zaległości) i 208 267,4 tys. zł na 30 czerwca 2025 r. (32 870 zaległości).

Kwota zaległości podatkowych powstałych z tytułu zobowiązania podatkowego określonego lub ustalonego w decyzjach podatkowych naczelnika urzędu skarbowego wyniosła 69 435,4 tys. zł na koniec 2022 r. (1 590 zaległości), 52 641,2 tys. zł na koniec 2023 r. (1 427 zaległości), 48 911,6 tys. zł na koniec 2024 r. (1 422 zaległości) oraz 52 982,9 tys. zł na 30 czerwca 2024 r. (1 345 zaległości) i 50 684,8 tys. zł na 30 czerwca 2025 r. (1 415 zaległości).

Kwota zaległości podatkowych powstałych z tytułu zobowiązania podatkowego określonego lub ustalonego w decyzjach podatkowych naczelnika urzędu celno-skarbowego[32] wyniosła 354 292,7 tys. zł na koniec 2022 r. (408 zaległości), 383 723,4 tys. zł na koniec 2023 r. (487 zaległości), 447 451,3 tys. zł na koniec 2024 r. (687 zaległości) oraz 384 479,5 tys. zł na 30 czerwca 2024 r. (584 zaległości) i 494 487,1 tys. zł na 30 czerwca 2025 r. (801 zaległości).

Średnia zaległość podatkowa z deklaracji podatkowej wyniosła 5,5 tys. zł na koniec 2022 r., 7,2 tys. zł na koniec 2023 r., 6,7 tys. zł na koniec 2024 r. oraz 6,6 tys. zł na 30 czerwca 2024 r. i 6,3 tys. zł na 30 czerwca 2025 r.

Średnia zaległość podatkowa z decyzji podatkowej naczelnika urzędu skarbowego wyniosła 43,7 tys. zł na koniec 2022 r., 36.,9 tys. zł na koniec 2023 r., 34,4 tys. zł na koniec 2024 r. oraz 39,4 tys. zł na 30 czerwca 2024 r. i 35,8 tys. zł na 30 czerwca 2025 r.

Średnia zaległość podatkowa z decyzji podatkowej naczelnika urzędu celno-skarbowego wyniosła 868,4 tys. zł na koniec 2022 r., 787,9 tys. zł na koniec 2023 r., 651,3 tys. zł na koniec 2024 r. oraz 658,4 tys. zł na 30 czerwca 2024 r. i 617,3 tys. zł na 30 czerwca 2025 r.

Udział zaległości podatkowych z deklaracji podatkowych w zaległościach ogółem w ww. okresach wyniósł odpowiednio 31,0%, 31,6%, 28,4% oraz 32,1% i 27,6% (pod kątem kwoty zaległości) i 94,5%, 93,6%, 93,3% oraz 94,2% i 93,7 (pod kątem liczby zaległości).

Udział zaległości podatkowych z decyzji podatkowej naczelnika urzędu skarbowego w zaległościach ogółem w ww. okresach wyniósł odpowiednio 11,4%, 8,3%, 7,1% oraz 8,2% i 6,7% (pod kątem kwoty zaległości) i 4,4%, 4,8%, 4,5% oraz 4,0% i 4,0% (pod kątem liczby zaległości).

Udział zaległości podatkowych z decyzji podatkowej naczelnika urzędu celno-skarbowego w zaległościach ogółem w ww. okresach wyniósł odpowiednio 58,1%, 60,2%, 64,5% oraz 59,7% i 65,6% (pod kątem kwoty zaległości) i 1,1%, 1,6%, 2,2% oraz 1,7% i 2,3% (pod kątem liczby zaległości).

(akta kontroli str. 137)

Zaległości podatkowe (tj. należności podatkowe, których termin płatności upłynął) z decyzji podatkowych wydanych na podstawie art. 108 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów

[31] Kwoty główne bez odsetek.
[32] Wcześniej Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej.

i usług[33] wyniosły 371 426,0 tys. zł na koniec 2022 r., 377 510,3 tys. zł na koniec 2023 r., 384 477,6 tys. zł na koniec 2024 r. oraz 385 161,3 tys. zł na 30 czerwca 2024 r. i 397 407,5 tys. zł na 30 czerwca 2025 r.

(akta kontroli str. 138)

Na podstawie dokumentacji 10 zaewidencjonowanych zaległości powstałych w związku z nieuiszczeniem należnego podatku wykazanego w deklaracji podatkowej i 10 zaległości powstałych w tytułu zobowiązania podatkowego określonego lub ustalonego w decyzji podatkowej na łączną kwotę 41 279,80 tys. zł stwierdzono, że:

- w żadnym przypadku zaległość nie została w całości wyegzekwowana, natomiast w siedmiu przypadkach wyegzekwowano część zaległej kwoty (w czterech przypadkach w efekcie działań organu egzekucyjnego, w jednym przypadku w wyniku działań wierzyciela, a w dwóch przypadkach dłużnik sam wpłacił część zaległości);
- działania podejmowane przez wierzyciela w celu uregulowania zaległości podatkowych wynikających z deklaracji polegały na wystawieniu upomnienia i tytuł wykonawczego. Upomnienia wystawiono do pięciu dni od upływu terminu wpłaty należności w sześciu przypadkach. W pozostałych trzech sprawach termin ten był znacząco wydłużony i wyniósł odpowiednio 73, 131 i 205 dni, o czym mowa jest w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości". Tytuły wykonawcze wystawiono w terminie do 14 dni od doręczenia upomnienia w trzech przypadkach, a w pozostałych sześciu sprawach termin ten był wydłużony i wyniósł odpowiednio 17, 21, 23, 26, 30 i 103, o czym mowa jest w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości". Natomiast w przypadku zaległości podatkowych wynikających z decyzji, czynności wierzyciela polegały na wystawieniu tytułu wykonawczego, tj. w ośmiu przypadkach do 14 dni od uprawomocnienia się decyzji podatkowej, a w dwóch sprawach termin ten był wydłużony i wyniósł 45 i 119 dni od upływu terminu płatności, o czym mowa w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości". W żadnym przypadku nie stosowano tzw. „miękkiej egzekucji" ponieważ zobowiązany miał inną zaległość w kwocie większej niż 160 zł, co było zgodne z zaleceniami Dyrektora Izby z 16 maja 2018 r. (nr 3001-IEE.4020.90.2018) oraz poleceniem Dyrektora Izby z 5 czerwca 2023 r. (nr 3001-IEZ.4020.101.2023) nakazującym stosować przygotowany przez Ministerstwo Finansów poradnik „Miękka Egzekucja";
- działania podejmowane przez organ egzekucyjny polegały na zastosowaniu środków egzekucyjnych, tj. w 17 przypadkach w terminie do 30 dni od wystawienia tytułu wykonawczego, a w trzech przypadkach termin ten wyniósł 40 dni (jedna sprawa) i 60 dni (dwie sprawy). Ww. terminy zastosowania środków egzekucyjnych były zgodne z § 4 pkt 2 ppkt 2 Wewnętrznej procedury postępowania nr 3/2018 w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego, zgodnie z którą pracownik zobowiązany był do bezzwłocznego wszczynania egzekucji, nie później niż w terminie 60 dni od daty wpływu tytułu wykonawczego;
- w 10 przypadkach postępowanie egzekucyjne zostało umorzone na podstawie 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym ponieważ dalsza egzekucja administracyjna byłaby bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których byłoby możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne, co potwierdzono załączoną do akt postępowania kalkulacją kosztów. W jednym przypadku postępowanie to zostało umorzone na podstawie 59 § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym z powodu likwidacji zobowiązanego podmiotu, a w dziewięciu postępowanie było nadal w toku. Ponieważ w każdym z ww. przypadków umorzenia postępowania organ egzekucyjny był tożsamy z wierzycielem, wierzyciel nie zweryfikował przesłanki bezskuteczności egzekucji;

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

- w związku z ww. 10 przypadkami umorzenia postępowania na podstawie art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym wierzyciel w odstępach półrocznych sprawdzał informacje o zobowiązanym w bazie danych Czynności Majątkowych, w Scentralizowanym Systemie Poboru, systemach Poltax, Poltax2B+, WRO System, Ognivo, CEPiK, Centralnej Informacji Ksiąg Wieczystych oraz KRS, co zostało potwierdzone na kartach „Działania podejmowane w Referacie spraw wierzycielski w celu zapobieżenia przedawnieniu zobowiązań podatkowych";
- szacowane odsetki od ww. nieuregulowanych zaległości podatkowych na dzień analizy[34] wniosły łącznie 24 924,2 tys. zł;
- ww. zobowiązania ulegną przedawnieniu, tj.: w 2025 r. (październik) jeden przypadek, w 2026 r. jeden przypadek, w 2027 r. jeden przypadek, w 2028 r. sześć przypadków, w 2029 r. pięć przypadków i w 2030 r. trzy przypadki. W dwóch przypadkach nie było możliwości określenia daty przedawnienia zaległości z powodu odpowiednio: zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z restrukturyzacją podatnika oraz prowadzeniem postępowania w przedmiotowej sprawie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny. Natomiast w jednej sprawie zaległość już się przedawniła z dniem 1 stycznia 2025 r., a 20 stycznia 2025 r. została odpisana z tego tytułu z ewidencji zaległości podatkowych
- w 16 sprawach – mimo obowiązku wynikającego z 55a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym - nie skierowano wniosku do KRS o wpisanie daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot, o czym mowa jest w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości".

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *proces zarządzania zaległościami przez wierzyciela można podzielić na trzy procesy, których celem jest likwidacja zaległości podatkowych. Pierwsza faza procesu trwa od powstania zaległości podatkowej do podjęcia działań zmierzających do przymusowego dochodzenia należności. Celem tej fazy jest doprowadzenie do dobrowolnej zapłaty zobowiązania. Na tym etapie realizowana jest tzw. „miękka egzekucja". W sprawach, w których nie jest możliwe lub zasadne wykonywanie miękkiej egzekucji wierzyciel zobowiązany jest podjąć czynności zmierzające do egzekucji należności, tj. wystawić upomnienie, a następnie - w przypadkach braku wpłat na upomnienie – wystawić tytuł wykonawczy, co stanowi drugą fazę w procesie zarządzania zaległościami. Wystawianie upomnień obejmujących zaległości z tytułu podatku od towarów i usług następuje co do zasady w przeciągu kilku dni po upływie terminu płatności (proces jest zapoczątkowany w ciągu drugiego dnia po upływie terminu płatności i trwa kilka dni, co w głównej mierze uzależnione jest od ilości rekordów na raporcie). Zaległości z tytułu podatku dochodowego obejmowane są upomnieniem niezwłocznie po weryfikacji prawidłowości zeznań podatkowych i oznaczenia rodzajem przypisu A. Po upływie siedmiu dni od daty doręczenia upomnienia sukcesywnie wystawiane są tytuły wykonawcze. Od momentu przekazania tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego ten ostatni przejmuje odpowiedzialność za istnienie zaległości. Wierzyciel (Referat Spraw Wierzycielskich) w tym czasie odpowiada za ustalenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz przekazanie informacji o majątku, o którym uzyskał informację od podmiotów zewnętrznych (np. o prowadzeniu egzekucji z nieruchomości przez komornika sądowego). Wierzyciel - Dział Spraw Wierzycielskich przekazuje organowi egzekucyjnemu informacje o majątku zobowiązanego w sytuacji, gdy uzyska ją w ramach prowadzonego na wniosek podatnika postępowania o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Ponadto, sytuacja majątkowa podatników posiadających zaległości podatkowe wynikające z decyzji organów podatkowych jest analizowana przez Dział Spraw Wierzycielskich w momencie badania przesłanek nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Trzecia faza procesu zarządzania zaległościami rozpoczyna się w momencie, gdy wierzyciel otrzymuje postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego. Od tego momentu jest zobligowany do poszukiwania majątku zobowiązanych, bowiem przejmuje odpowiedzialność za zarządzanie zaległością. Na tym etapie wierzyciel analizuje każde postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego pod kątem możliwości orzeczenia odpowiedzialności osób trzecich, a także weryfikuje dane na podstawie dostępnych systemów w celu poszukiwania majątku.*

[34] 2, 4, 12, 17, 19, 23 września 2025 r.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił ponadto, że *egzekucja administracyjna ww. zaległości okazała się niemożliwa z uwagi na brak składników majątkowych, do których można by prowadzić skuteczne postępowanie i wyegzekwować należności. W kwocie 41 279,80 tys. zł zaległości wynikające z wydanych przez organy podatkowe decyzji stanowią 28 935,5 tys. zł, z czego 16 628,40 tys. zł na podstawie art. 108 ustawy o VAT. W sytuacji, gdy tytułami wykonawczymi objęte są zaległości wynikające z decyzji organów podatkowych na wysokie kwoty, w szczególności decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT, gdzie nie dokonano blokady STIR, prawdopodobieństwo uzyskania jakichkolwiek środków na poczet zaległości podatkowych jest minimalne. Praktyka wskazuje, że wydanie decyzji zabezpieczających również nie daje gwarancji uzyskania środków finansowych na poczet zaległości, co miało miejsce np. w sprawie 28626718 (zaległość na kwotę 8 521,3 tys. zł). Podobnie kształtuje się sytuacja w odniesieniu do podmiotów, które składają deklaracje, ale faktycznie nie prowadzą działalności gospodarczej, są wykreśleni z rejestru podatników VAT. Jeśli zastosowane środki egzekucyjne są nieskuteczne, to niemożliwe jest wyegzekwowanie zaległości, wobec czego prawdopodobieństwo odzyskania takich należności jest mało prawdopodobne.*

(akta kontroli str. 16-17, 139-191, 508-509, 522-523, 540)

1.3. Na koniec 2023 r. Urząd osiągnął zakładane mierniki stopnia realizacji celów wynikających z kierunków działania i rozwoju KAS[35], związane z kontrolowaną materią, tj. realizacja należności publicznoprawnych[36] (zakładano osiągnięcie tego miernika na poziomie nie mniejszym niż 1 276 741 tys. zł, a osiągnięto 1 497 886,8 tys. zł), egzekucja zaległości[37] (zakładano osiągnięcie miernika na poziomie nie mniejszym niż 61 557 tys. zł, a osiągnięto 61 887,8 tys. zł) oraz ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych[38] (zakładano osiągnięcie miernika na poziomie nie większym niż 105%, a osiągnięto 104,57%).

Na koniec 2024 r. osiągnięto miernik realizacji należności publicznoprawnych (zakładano jego osiągnięcie na poziomie nie mniejszym niż 1 569 168 tys. zł, a osiągnięto 1 635 170 tys. zł) i egzekucji zaległości (zakładano jego osiągnięcie na poziomie nie mniejszym niż 63 876 tys. zł, a osiągnięto 67 350 tys. zł). Nie osiągnięto natomiast miernika ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych (zakładano osiągnięcie tego miernika na poziomie nie większym niż 105%, a osiągnięto 108,77%). Przyczyną niewykonania tego miernika było przypisanie w 2024 r. zaległości, które wynikały z decyzji określających wysokość zobowiązań podatkowych na znaczne kwoty (łącznie na 53 310,8 tys. zł), wydanych przez Urząd oraz Urzędy Celno-Skarbowe. Naczelnik Urzędu monitorował i analizował realizację ww. miernika i przekazywał Dyrektorowi Izby informacje w zakresie zagrożenia jego wykonania w zakładanej wartości.

Na koniec I półrocza 2025 r. osiągnięto miernik realizacji należności publicznoprawnych (zakładano jego osiągniecie na poziomie nie mniejszym niż 1 146 628 tys. zł, a osiągnięto 1 308 918 tys. zł) i egzekucji zaległości (zakładano jego osiągnięcie na poziomie nie mniejszym niż 32 829 tys. zł, a osiągnięto 38 453 tys. zł). Nie osiągnięto natomiast miernika „Efektywne zarządzanie

---

[35] Wartości mierników stopnia realizacji celów zostały ustalone w Planie Działalności Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

[36] Wskaźnik zdefiniowano jako kwotę zrealizowanych wpływów w okresie sprawozdawczym. Przy wyliczeniach miernika brane są pod uwagę podatki: CIT, PIT, VAT, akcyza, od gier, od instytucji finansowych, od wydobycia niektórych kopalin, podatek od sprzedaży detalicznej oraz cło, pomniejszona o udziały JST. W 2025 r. bez pomniejszenia o udziały w JST.

[37] Wskaźnik zdefiniowano jako kwotę wyegzekwowaną w okresie sprawozdawczym. Uwzględniane są tytuły wykonawcze z typem klasyfikacji spraw SM (podatki stanowiące dochód budżetu państwa), CL (należności COW czyli np. cło, akcyza, należności celne); SP (niepodatkowe należności budżetowe administracji podatkowej), wystawione na podmioty, u których powstało zobowiązanie oraz na następców prawnych; bez uwzględnienia WPLP (wpłata wierzycielowi kwoty przez zobowiązanego przed wszczęciem postępowania). W 2025 r. bez uwzględnienia również tytułów przekazanych w ramach rekwizycji z innego urzędu skarbowego.

[38] Wskaźnik zdefiniowano jako stosunek kwoty zaległości wymagalnych należności budżetu państwa pozostałych do zapłaty wg stanu na koniec okresu sprawozdawczego do kwoty zaległości wymagalnych na koniec analogicznego okresu sprawozdawczego roku poprzedniego. Przy wyliczeniach miernika brane są pod uwagę wyłącznie dane dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych i od osób fizycznych i podatku od towarów i usług krajowego.

zaległościami”[39] (zakładano osiągnięcie tego miernika na poziomie nie większym niż 103%, a osiągnięto 116,98%). Przyczyną niewykonania tego miernika było przypisanie w II kwartale 2025 r. zaległości, które wynikały z decyzji określających wysokość zobowiązań podatkowych na znaczne kwoty (łącznie na 109 849,6 tys. zł) wydanych przez Urząd oraz Urzędy Celno-Skarbowe. Naczelnik Urzędu monitorował i analizował realizację ww. miernika i przekazywał Dyrektorowi Izby informacje w zakresie zagrożenia jego wykonania w zakładanej wartości.

(akta kontroli str. 192-230)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

1. Na podstawie dokumentacji 10 zaewidencjonowanych zaległości powstałych w związku z nieuiszczeniem należnego podatku wykazanego w deklaracji podatkowej stwierdzono, że w trzech sprawach[40] termin wystawienia upomnienia wyniósł odpowiednio: 73, 131 i 205 dni od upływu terminu wpłaty należności, a w sześciu sprawach[41] termin wystawienia tytułu wykonawczego wyniósł odpowiednio: 17, 21, 23, 26, 30 i 103 dni od doręczenia upomnienia. Było to niezgodne z poleceniem Dyrektora Izby z 6 lipca 2018 r. nr 3001-IEZ.4020.115.2018, zgodnie z którym upomnienia należało przesłać nie później niż w terminie 30 dni od dnia wymagalności obowiązku, a tytuł wykonawczy należało wystawić nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia upomnienia.

Ponadto w dwóch[42] sprawach na 10 zbadanych zaległości powstałych w tytułu zobowiązania podatkowego określonego w decyzji stwierdzono, że tytuł wykonawczy został wystawiony po upływie 45 i 119 dni od uprawomocnienia się tej decyzji. Było to niezgodne z ww. poleceniem Dyrektora Izby, w którym wskazano, że tytuł wykonawczy należy wystawić nie później niż 30 dni od dnia wymagalności obowiązku w przypadkach, gdy egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia.
Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *w przypadku sprawy nr:*

- *16136309 termin 73-dniowy wystawienia upomnienia wynikał z weryfikacji pod względem rachunkowym zeznania podatkowego, które miało miejsce po 72 dniach od upływu terminu płatności - wierzyciel podejmuje działania po dokonaniu weryfikacji zeznań podatkowych pod kątem zgodności wykazanych w zeznaniu rocznym i wpłaconych zaliczek przez Dział Rachunkowości*;
- *25718069 termin 131-dniowy wystawienia upomnienia wynikał z ww. weryfikacji zeznania podatkowego, które miało miejsce po 17 dniach od upływu terminu płatności, a ponadto zobowiązany nie zareagował na wezwanie do złożenia korekty zeznania i jednocześnie ustalono, że z zeznania wynikać będzie kwota zobowiązania; Natomiast termin 103-dniowy wystawienia tytułu wykonawczego wynikał z oczekiwania na informację z Działu Rachunkowości, że po skorygowaniu zeznania podmiot nadal będzie posiadał zaległość;*
- *10915979 termin 205-dniowy wystawienia upomnienia wynikał z późnego złożenia zeznania CIT-8 (po 164 dniach od upływu terminu płatności[43]) i jego weryfikacji przez Dział Rachunkowości po 41 dniach od wpływu zeznania, a 17-dniowy termin wystawienia tytułu wykonawczego wynikał z zamknięciem roku i okresu sprawozdawczego w systemie Poltax2BPlus;*

[39] Wskaźnik zdefiniowano jako stosunek kwoty zaległości wymagalnych należności budżetu państwa pozostałych do zapłaty wg stanu na koniec okresu sprawozdawczego do kwoty zaległości wymagalnych na koniec analogicznego okresu sprawozdawczego roku poprzedniego. Przy wyliczeniach miernika brane są pod uwagę wyłącznie dane dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych i od osób fizycznych i podatku od towarów i usług krajowego.
[40] Nr spraw: 16136309, 25718069 i 10915979.
[41] Nr spraw: 22761837, 10915979, 104304414, 16136309, 11380079 i 25718069.
[42] Nr spraw: 13781612 i 17747514.
[43] Urząd wysłał wezwanie do złożenia zeznania 4 listopada 2020 r., tj. po upływie 156 dni od ustawowego terminu zapłat zobowiązania.

- *10915979, 104304414, 16136309, 11380079 z odpowiednio 21, 23, 26 i 30-dniowym terminem wystawienia tytułu wykonawczego zwłoka wynikała z dużej ilości bieżących spraw do załatwienia w Referacie Spraw Wierzycielskich;*
- *13781612 termin 45-dniowy wystawienia tytułu wykonawczego wynikał z braku możliwości ustalenia w systemie teleinformatycznych prawidłowej podstawy prawnej dla zaległości – wierzyciel wystąpił z zapytaniem w tej sprawie do Centrum Kompetencyjnego Spaw Wierzycielskich w Opolu i Centrum Kompetencyjnego Egzekucji Administracyjnej w Szczecinie i dokonał zgłoszenia w CSD, a odpowiedź otrzymał dwa dni przed wystawieniem tytułu wykonawczego;*
- *17747514 – termin 119-dniowy wystawienia tytułu wykonawczego wynikał z późnego otrzymania informacji przez wierzyciela o ostateczności decyzji podatkowej.*

(akta kontroli str. 16-17, 140, 144-152, 160, 165-166, 518-519, 524)

Naczelnik Urzędu dodał, *że długi czas oczekiwania na weryfikację zeznań podatkowych przez Dział Rachunkowości wynikał z hierarchii zadań, wynikającej z obowiązku dochowania ustawowych terminów ich realizacji (W corocznej "akcji PIT" zadania są realizowane według ustalonych priorytetów wynikających z ustawowych terminów ich realizacji. Do zadań tych zaangażowani są przede wszystkim pracownicy Działu Rachunkowości oraz Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających. W pierwszej kolejności analizowane są zeznania, w których podatnicy wykazali nadpłaty. Kolejnym priorytetowym zadaniem jest analiza zeznań podatkowych z wykazaną kwotą 1,5% podatku do przekazania na rzecz organizacji pożytku publicznego (OPP) pod kątem spełnienia ustawowych warunków. Następnym krokiem jest analiza zeznań podatkowych pod kątem zgodności zaliczek wykazanych w zeznaniach jako zapłacone a faktycznymi wpłatami widniejącymi na CKK, zgodności wykazanych przychodów z informacjami wynikającymi z informacji PIT-11 przekazanymi przez płatników, a także wzywanie podatników do złożenia brakujących zeznań podatkowych. Skutkuje to tym, że zeznania podatkowe, z których wynikają kwoty do zapłaty, a które nie zostały przeanalizowane przy okazji badania zasadności przekazania OPP, są weryfikowane przez pracowników Działu Rachunkowości w zwiększonym zakresie od miesiąca lipca.*

(akta kontroli str. 524-525)

2. W 16[44] na 20 zbadanych spraw dotyczących zaewidencjonowanych zaległości powstałych w oparciu o wydane decyzje i złożone deklaracje podatkowe stwierdzono, że organ egzekucyjny w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji nie złożył wniosku o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego daty wszczęcia egzekucji tych należności i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot, co było niezgodne z art. 55a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym.
Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *składanie ww. wniosków nie zostało zrealizowane z powodu dużej ilości bieżących spraw do załatwienia przez pracowników Działu Egzekucji Administracyjnej*. *Wskazane działanie nie ma bezpośredniego wpływu na prace zarządzania zaległościami podatkowymi i tym samym nie przyczynia się do zaspokojenia wierzyciela poprzez wyegzekwowanie należności przez organ egzekucyjny.*

(akta kontroli str. 140-172, 404, 522)

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 przypadki zwłoki w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych oraz nieskładanie wniosków o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego

[44] Nr sprawy i upływ dni od daty wszczęcia egzekucji do 17 października 2025 r.: 22761837 – 757 dni, 15137573 – 1 339 dni, 25309395 – 617 dni, 10915979 – 1 731 dni, 22052484 – 822 dni, 24588885 – 646 dni, 13781612 – 1 464 dni, 14500592 – 1 406 dni, 30358755 – 329 dni, 104304414 – 1 421 dni, 11380079 – 1 701 dni, 30364300 – 329 dni, 33940988 - 107 dni, 177457514 – 1 128 dni, 20681799 – 924 dni, 20681797 – 924 dni.

daty wszczęcia egzekucji należności i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot. Urząd osiągnął na koniec 2023 r. trzy mierniki stopnia realizacji celów wynikające z kierunków działania i rozwoju KAS. Natomiast na koniec 2024 r. oraz I półrocza 2025 r. nie osiągnął jednego[45] z nich, 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. Stan zaległości podatkowych w egzekucji[46] na koniec 2022 r. wyniósł 202 095,2 tys. zł i zmniejszył się do 159 546,9 tys. zł na koniec 2023 r. (o 21,1%), a następnie wzrósł do 198 679,2 tys. zł na koniec 2024 r. (o 24,5%). Z kolei na 30 czerwca 2024 r. wyniósł 159 453,9 tys. zł i wzrósł do 163 904,4 tys. zł na 30 czerwca 2025 r. (o 2,8%).

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że *ww. wzrost i zmniejszenie stanu zaległości podatkowych w egzekucji zależy do wielu czynników: ilości tytułów wykonawczych skierowanych do egzekucji przez wierzycieli; kwot, na jakie opiewają tytułu wykonawcze; efektów prowadzonych postępowań egzekucyjnych. W poszczególnych okresach sprawozdawczych organ egzekucyjny otrzymuje do realizacji tytuły wykonawcze wystawione na zaległości wynikające z decyzji na bardzo wysokie kwoty. Dlatego, pomimo że kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi, które wpłynęły w 2023 r. znacznie przewyższała kwotę tytułów wykonawczych otrzymanych do realizacji w 2022 i 2024 r., to na koniec 2023 r. nastąpił spadek zaległości podatkowych w egzekucji (2023 r.), a następnie wzrost (2024 r.). Podobnie w I półroczu 2025 r. kwota objęta tytułami wykonawczymi była większa w porównaniu do I półrocza 2024 r. (w 2024 r. wpłynęły cztery tytuły wykonawcze na łączną kwotę 48 460,7 tys. zł, co miało bezpośredni wpływ na wzrost kwot zaległości podatkowych w egzekucji w tym roku.* Zastępca Naczelnika Urzędu dodał, że *nie wystąpiły przypadki zaewidencjonowania zaległości podatkowej w egzekucji (skutkującej wzrostem o 10% i więcej ogólnej kwoty zaległości podatkowych w egzekucji) na koniec poszczególnych okresów sprawozdawczych*.

Urząd przesyłał Dyrektorowi Izby dwukrotnie w ciągu roku informacje i sprawozdania z prowadzonych postępowań egzekucyjnych wobec dłużników posiadających największe zaległości podatkowe.

W każdym z kontrolowanych lat największy udział w zaległościach w egzekucji miały zaległości z tytułu podatku VAT, które wyniosły 146 549,8 tys. zł (73,52% zaległości w egzekucji) wg stanu na 31 grudnia 2022 r., 102 089,2 tys. zł (63,99%) wg stanu na 31 grudnia 2023 r., 127 442,8 tys. zł (64,15%) wg stanu na 31 grudnia 2024 r. oraz 99 063 tys. zł (62,13%) wg stanu na 30 czerwca 2024 r. i 97 307,2 tys. zł (59,37%) wg stanu na 30 czerwca 2025 r.

(akta kontroli str. 231-232, 457-458, 501-502)

Kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych była w 2022 i 2023 r. na podobnym poziomie i wyniosła odpowiednio 62 627,2 tys. zł i 62 957,7 tys. zł (wzrost o 0,5%). Kwota to wzrosła do 67 494,3 tys. zł (wzrost o 7,2%) w 2024 r.[47], a w I półroczu 2024 r. wyniosła 35 039,6 tys. zł i wzrosła do 38 096,6 tys. zł w I półroczu 2025 r. (wzrost o 8,7%). Jednocześnie relacja ww. kwot do kwot zaległości podatkowych w egzekucji wyniosła 31,0% wg stanu na koniec 2022 r., wzrosła do 39,5%

[45] „Ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych", który w 2025 r. został zastąpiony miernikiem „Efektywne zarządzanie zaległościami".

[46] Łącznie z zaległościami z umorzonych postępowań egzekucyjnych.

[47] Ustawą z dnia 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 556) wprowadzono do ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji liczne zmiany mające na celu usprawnienie działań dotyczących wszczęcia i prowadzenia egzekucji administracyjne oraz zwiększenia jej efektywności, a także wprowadzenia rozwiązań, które umożliwiają przymusowe dochodzenie należności związanych z VAT, rozliczanych w procedurach szczególnych. Większość zmian weszła w życie w dniu 25 marca 2024 r.

na koniec 2023 r., następnie obniżyła się do 34,0% na koniec 2024 r. Na 30 czerwca 2024 r. wyniosła 22,0% i nieznacznie wzrosła do 23,2% na 30 czerwca 2025 r.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *na wzrost efektywności egzekucji administracyjnej w 2024 r. i w I półroczu 2025 r. nie miały wpływu nowe rozwiązania wprowadzone ustawą z dnia 09 marca 2023r., o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 556).* Dodał, że *wahania w relacjach kwot wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości podatkowych w egzekucji we wskazanych okresach wynikają z wielu czynników. Główny wpływ na te wahania ma ilość tytułów wykonawczych skierowanych do egzekucji przez wierzycieli, kwoty zaległości widniejące w tytułach wykonawczych oraz czy są to zaległości bieżące czy obejmujące zaległości za wcześniejsze okresy (np. wynikające z wydanych decyzji). Istotny jest również stan majątkowy zobowiązanych i sytuacja gospodarcza."*

(akta kontroli str. 231, 506-507)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *nie jest organem właściwym do obsługi podatku akcyzowego, VAT w imporcie, podatku od gier i VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych, które podlegają rejestracji w scentralizowanym systemie ZEFIR 2*.

(akta kontroli str. 450)

Kwoty zaległości podatkowych w egzekucji z decyzji podatkowych wydanych na podstawie art. 108[48] ustawy z dnia 11 marca 2004 r o podatku od towarów i usług[49] na koniec 2022 r, 2023 r., 2024 r. wyniosły odpowiednio 29 009,9 tys. zł, 13 546,2 tys. zł i 9 376,8 tys. zł oraz 9 8420 tys. zł na dzień 30 czerwca 2024 r., i 3 995,8 tys. zł na 30 czerwca 2025 r. Natomiast kwoty wyegzekwowanych zaległości z decyzji wydanych na ww. podstawie wyniosły w latach 2022-2024 oraz I półroczu 2024 i 2025 r. odpowiednio 97,4 tys. zł, 16,4 tys. zł, 43,1 tys. zł oraz 20,0 tys. zł i 83,2 tys. zł.

(akta kontroli str. 231)

Nie wszczęto egzekucji i nie zastosowano środka egzekucyjnego:

- wg stanu na 31 grudnia 2022 r. wobec 52 tytułów wykonawczych na kwotę 1 419,0 tys. zł.;
- wg stanu na 31 grudnia 2023 r. wobec 23 tytułów na kwotę 289,9 tys. zł ;
- wg stanu na 31 grudnia 2024 r. wobec sześciu tytułów na kwotę 23,1 tys. zł;
- wg stanu na 30 czerwca 2024 r. wobec 105 tytułów na kwotę 1 033,2 tys. zł;
- wg stanu na 30 czerwca 2025 r. wobec 30 tytułów na kwotę 269,3 tys. zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, *że powodami wszczęcia egzekucji w terminie powyżej 60 dni od daty wpływu tytułów wykonawczych do organu egzekucyjnego najczęściej były: brak składników majątku, do których można prowadzić skuteczną egzekucję; automatyczne zajęcia rachunków bankowych na tytuły o niskiej wartości (poniżej 1 tys. zł) i dokonywanie kolejnych czynności dopiero po stwierdzeniu, że zastosowany środek egzekucyjny okazał się nieskuteczny; wystawianie dalszego tytuł wykonawczego celem przeprowadzenia egzekucji z nieruchomości, co wiązało się z koniecznością uzupełnienia materiału i dokonania analizy zasadności wszczęcia egzekucji z nieruchomości; techniczne nieodnotowanie w systemie Egapoltax daty doręczenia zajęcia czy przekształcenia postępowania zabezpieczającego w postępowanie egzekucyjne; techniczne nieodnotowanie czynności doręczenia zawiadomienia organu egzekucyjnego o ponownym wszczęciu postępowania egzekucyjnego.*

(akta kontroli str. 233, 513-514)

Wg stanu na 31 grudnia 2022, 2023 i 2024 r. oraz 30 czerwca 2024 i 2025 r. kwota zaległości podatkowych w egzekucji dłużników posiadających pięć i więcej zaległości podatkowych wyniosła kolejno: 116 038,1 tys. zł, 115 103,2 tys. zł, 102 440,9 tys. zł oraz 110 687,2 tys. zł i 115 470,8 tys. zł, co stanowiło odpowiednio 34,8%, 24,0%, 28,0% oraz 47,6% i 38,8% łącznej kwoty zaległości podatkowych w egzekucji na ten dzień.

---

[48] Art. 108 przewiduje samoistną formę powstania obowiązku podatkowego w efekcie samego wystawienia faktury wskazującej kwotę podatku od towarów i usług.

[49] Dz. U. z 2025 r., poz. 775. ze zm.

Wg stanu na 12 sierpnia 2025 r. łącznie 672 dłużników posiadało pięć i więcej zaległości podatkowych. Łącznie wobec ww. dłużników zaewidencjonowano 7 951 tytułów wykonawczych na kwotę 107 008,1 tys. zł. Największa liczba tytułów wykonawczych, które posiadał jeden dłużnik wyniosła 115 tytułów, a największa kwota zaległości jednego dłużnika wyniosła 5 784,0 tys. zł. Źródłem pochodzenia zaległości były deklaracje podatkowe.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, *że aby ograniczyć generowanie kolejnych zaległości podatkowych przez dłużników wierzyciel: w II połowie 2024 r. wystąpił do sądu z 2 wnioskami o orzeczenia zakazu prowadzenia działalności gospodarczej, w I połowie 2025 r. wystąpił do sądu z 2 wnioskami o orzeczenia zakazu prowadzenia działalności gospodarczej. W celu ograniczenia kolejnych zaległości podatników ponadto podejmowane były działania: wykreślenia podatników z rejestru czynnych podatników VAT; zawiadamianie o zagrożeniu wpisem do Rejestru Należności Publicznoprawnych; wpisywanie informacji o zaległościach do Krajowego Rejestru Sądowego; zawiadamianie o ujawnieniu wykroczeń i przestępstw skarbowych. Aby wyegzekwować od dłużników zaległości podatkowe wierzyciel wystawiał upomnienia, a następnie tytuły wykonawcze. Organ egzekucyjny w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych podejmuje działania mające na celu najpierw ustalenie źródeł dochodu i składników majątkowych zobowiązanego, a następnie na podstawie uzyskanych informacji stosuje odpowiednie środki egzekucyjne przewidziane w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.*

(akta kontroli str. 234-313, 507-508)

2.2. Efekty egzekucji według zastosowanych środków egzekucyjnych na koniec 2022 r., 2023 r. 2024 r., oraz na 30 czerwca 2024 r. i 2025 r. wyniosły odpowiednio:

- zajęcie innych wierzytelności: 1 012,3 tys. zł, 3 787,2 tys. zł, 1 100,9 tys. zł oraz 596,7 tys. zł i 918,5 tys. zł (zajęcia „innych" wierzytelności stanowiły: wzajemne rozliczenia pomiędzy kontrahentami, kaucje gwarancyjne (środki zatrzymane na poczet usuwania wad i usterek), środki pochodzące z umowy pożyczki, środki pochodzące z umowy zlecenia, czynsz najmu, zwrot kosztów postępowania sądowego);
- zajęcie innych wierzytelności JPK: 1 965,4 tys. zł, 1 979,3 tys. zł, 2 355,9 tys. zł oraz 282,5 tys. zł i 2 996,8 tys. zł;
- zajęcie rachunku bankowego: 51 440,9 tys. zł, 49 281,9 tys. zł, 54 752,2 tys. zł oraz 29 925,3 tys. zł i 30 612,8 tys. zł;
- zajęcie świadczeń z ubezpieczenia społecznego: 191,5 tys. zł, 188,5 tys. zł, 178,7 tys. zł oraz 84,9 tys. zł i 92,9 tys. zł;
- zajęcie wynagrodzenia za pracę: 309,6 tys. zł, 313,3 tys. zł, 269,2 tys. zł oraz 94,1 tys. zł i 177,7 tys. zł;
- pobranie należności u zobowiązanego: 11,6 tys. zł, 0,7 tys. zł. W 2024 r. i I połowie 2025 r. nie pobrano należności u zobowiązanego.

W 2024 r., w I połowie 2024 r. oraz w I połowie 2025 r. w wyniku automatycznego zajęcia wierzytelności z rachunków bankowych, gdy łączna zaległość należności głównej i odsetek nie przekraczała 1 tys. zł wyegzekwowano odpowiednio: 292,5 tys. zł (433 zajęcia), 134,6 tys. zł (182 zajęcia) oraz 137,5 tys. zł (212 zajęć).

(akta kontroli str. 314, 540)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *automatycznym zajęciem środków na rachunkach bankowych są objęte kwoty do 1 tyś zł. Organ egzekucyjny monitoruje i weryfikuje je na etapie wszczęcia egzekucji administracyjnej. Podczas weryfikacji nie stwierdzono nieprawidłowości.*

(akta kontroli str. 507)

W efekcie wdrożenia terminali płatniczych wyegzekwowano: 245,05 zł w 2023 r., 73,3 tys. zł w 2024 r. i 2,0 tys. zł w I połowie 2025 r.

(akta kontroli str. 531)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *organ egzekucyjny nie pobierał danych o zatrudnionych i pobierających świadczenia z ZUS automatycznie ponieważ nie ma takiej możliwości. Funkcjonalności dotyczące zautomatyzowanego procesu prowadzenia egzekucji z wynagrodzenia za pracę i świadczeń w ZUS nie zostały jeszcze uruchomione. Zautomatyzowany jest jedynie proces wysyłki zawiadomień o zajęciu.*

(akta kontroli str. 507)

W 2022 r. Urząd zajął pięć ruchomości i trzy nieruchomości, w 2023 r. -dziewięć ruchomości i sześć nieruchomości, w 2024 r. - trzy ruchomości i sześć nieruchomości, a w I połowie 2025 r. - siedem ruchomości i sześć nieruchomości. W przypadku ruchomości oszacowano wartość łącznie 18 z nich na kwotę 455,3 tys. zł, a w przypadku nieruchomości oszacowano wartość tylko jednej nieruchomości na kwotę 42,0 tys. zł. Łącznie sprzedano osiem ruchomości na kwotę 20,4 tys. zł (w dwóch przypadkach uzyskana kwota ze sprzedaży została uwzględniona w kwocie wyegzekwowanych zaległości podatkowych) i jedną nieruchomość (której wartość została oszacowana) na kwotę 31,5 tys. zł (uzyskana kwota ze sprzedaży została w części uwzględniona w kwocie wyegzekwowanych zaległości podatkowych). W przypadku ruchomości liczba dni od ich zajęcia do zorganizowania procedury sprzedaży wyniosła od 70 do 449 dni, a Urząd nie poniósł kosztów przechowywania zajętych ruchomości. W odniesieniu do jednej sprzedanej nieruchomości od jej zajęcia do sprzedaży upłynęło 601 dni. Odnośnie zajęcia nieruchomości: w trzech przypadkach dłużnicy uregulowali w całości zaległości podatkowe w trakcie trwania postępowania egzekucyjnego na łączną kwotę 207,6 tys. zł, a w dwóch przypadkach część zaległości na łączną kwotę 191,1 tys. zł. Ponadto: w czterech sprawach umorzono postępowanie egzekucyjne z powodu: upadłości zobowiązanego (dwa przypadki), zakończenia egzekucji prowadzonej na podstawie dalszego tytułu wykonawczego na wniosek wierzyciela (jeden przypadek), bezskuteczności w zakresie należności nieznajdujących pokrycia w uzyskanej cenie sprzedaży (jeden przypadek), a w 11 sprawach nastąpiło przekazanie zbiegu egzekucji z nieruchomości do komornika sądowego celem dalszego łącznego prowadzenia, natomiast trzy postępowania były nadal w toku.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, *że nie oszacowano wszystkich zajętych ruchomości ponieważ po dokonaniu zajęcia ruchomości doszło do zapłaty należności w całości lub pojawiły się problemy z nawiązaniem kontaktu ze zobowiązanym i ustaleniem miejsca położenia zajętej ruchomości, a więc z przyczyn niezależnych od organu. Natomiast gdy miała miejsce czynność oszacowania ruchomości, a nie doszło do sprzedaży (łącznie 11 przypadków), spowodowane to było: brakiem nabywców w przeprowadzonych licytacjach (siedem przypadków), krótkim terminem jaki upłynął od przeprowadzenia wyceny zajętych ruchomości (8 września 2025 r.) – terminy licytacji zostaną ogłoszone w najbliższym czasie (cztery przypadki).*

(akta kontroli str. 532-534, 540)

Liczba tytułów wykonawczych i kwota zaległości objęta umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi na podstawie art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym na koniec 2022 r., 2023 r., 2024 r. oraz I 2024 r. i 2025 r. wyniosła odpowiednio 1 570 tytułów na kwotę 52 206,9 tys. zł, 977 tytułów na kwotę 206 947,0 tys. zł, 1 217 tytułów na kwotę 65 006,5 tys. zł oraz 504 tytuły na kwotę 35 249,3 tys. zł i 911 tytułów na kwotę 88 336,9 tys. zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *wzrost umorzeń postępowań egzekucyjnych (liczby tytułów wykonawczych i kwoty) zależy od wielu czynników. W prowadzonych postępowaniach egzekucyjnych analizowane są sprawy, poszukiwany jest majątek, a w sytuacji, gdy pomimo podjętych czynności i zastosowanych środków, nie udaje się wyegzekwować należności, to takie postępowania są umarzane. Organ egzekucyjny nie ma wpływu na kwoty należności wynikające z tytułów wykonawczych kierowanych przez wierzycieli. Dla przykładu w 2024 r. umorzono postępowanie egzekucyjne wobec zobowiązanego na podstawie 31 tytułów na łączną kwotę 1,6 tys. zł, w innym przypadku postanowienie obejmowało 25 tytułów wykonawczych na kwotę 15,5 tys. zł, w kolejnym – 24 tytuły wykonawcze na kwotę 9,0 tys. zł. W I półroczu 2025 r. wzrosła zarówna liczba umorzonych spraw, jak i kwota wynikająca z wydanych postanowień. Dla przykładu: umorzone zostało postępowanie egzekucyjne obejmujące 1 tytuł wykonawczy na kwotę 11 260,5 tys. zł, 3 tytuły wykonawcze na kwotę 3 663,8 tys. zł, 4 tytuły wykonawcze*

na kwotę 48 460,7 tys. zł.

(akta kontroli str. 315, 523)

Na podstawie art. 55a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym, w przypadku podmiotów wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego, wobec których egzekucja administracyjna zaległości podatkowych okazała się bezskuteczna przez co najmniej 60 dni od wszczęcia, Urząd złożył 15 wniosków o wpisanie do tego rejestru daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji w 2022 r., osiem w 2023 r., 17 w 2024 r. i 14 w I połowie 2025 r.

(akta kontroli str. 507)

Według stanu na 30 czerwca 2025 r. liczba i kwota łącznych zaległości podatkowych nieprzekraczających 1 tys. zł (należność główna i odsetki) wyniosła 4 057 zaległości na kwotę 1 165,7 tys. zł. Według stanu na 10 października 2025 r. wyegzekwowano łącznie z tych zaległości 488 zaległości na kwotę 113,6 tys. zł tj. nie wyegzekwowano 3 569 zaległości na kwotę 1 052,1 tys. zł. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *nie wyegzekwowano ww. zaległości ponieważ dotychczas podejmowane czynności zmierzające do weryfikacji sytuacji finansowej podatników nie ujawniły składników majątkowych pozwalających na wyegzekwowanie należności. Działania związane z poszukiwaniem źródeł dochodów oraz składników majątkowych zobowiązanych będą nadal kontynuowane, co – przy pozytywnych efektach poszukiwania – pozwoli na wyegzekwowanie należności*[50].

(akta kontroli str. 316-321, 530)

W 2022 r. Urząd nie kierował wniosków na Litwę do Revolut Bank UAB o odzyskanie należności pieniężnych ponieważ, jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu, *w tym roku organ egzekucyjny nie dysponował wiedzą o zagranicznych rachunkach dłużników*. Natomiast w 2023 r. skierowano jeden[51] taki wniosek na kwotę 2 151,7 tys. zł, a kwota wyegzekwowana wyniosła 38,7 tys. zł. W 2024 r. skierowano siedem takich wniosków na łączną kwotę 2 367,7 tys. zł, a kwota wyegzekwowana wyniosła 3,6 tys. zł. W I połowie 2025 r. skierowano 26 wniosków na łączną kwotę 3 320,8 tys. zł, a kwota wyegzekwowana wyniosła 194,81 zł. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *kierowano ww. wnioski w sytuacji gdy zaległości dotyczyły należności będących w katalogu ustawy o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych oraz kwota zaległości przekroczyła wartość 1 500 euro i nie minęło 5 lat od daty terminu płatności (na podstawie Dyrektywy 2010/2024 UE), a w przypadku zaległości jedynie podatkowych – w których minęło 5 lat od daty terminu płatności (na podstawie Konwencji w sprawie wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z 25 stycznia 1988 r.).*

(akta kontroli str. 14-15, 322-324, 447)

Na podstawie dokumentacji 10 zaległości wyegzekwowanych w egzekucji administracyjnej na łączną kwotę 1 374,5 tys. zł ustalono, że:

- przed wyegzekwowaniem zaległości podatkowej organ egzekucyjny zebrał informacje o zobowiązanym i jego majątku;
- czynności wierzyciela mające na celu uregulowanie zobowiązania polegały na wystawieniu upomnienia i tytuły wykonawczego. Ze względu na m.in. wysokie kwoty zaległości lub z uwagi na fakt, że dłużnicy zalegali z innymi płatnościami w kwocie większej niż 160 zł nie stosowano „miękkiej egzekucji", co było zgodne z zaleceniami Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 16 maja 2018 r. (nr 3001-IEE.4020.90.2018) oraz poleceniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 5 czerwca 2023 r. (nr 3001-IEZ.4020.101.2023)

[50] Naczelnik Urzędu dodał, *że dostępne systemy (Egapoltax, WHTAX, eORUS, K@WA) nie dają możliwości sporządzenia zbiorczego zestawienia zawierającego informacje w ilu przypadkach w odniesieniu do 3 569 zaległości ustalono otwarty rachunek bankowy i środki na tym rachunku.*

[51] Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *skierowano tylko jeden taki wniosek ponieważ w tym roku uzyskał tylko jedną taką informację o posiadaniu rachunku w ww. banku przez zobowiązanych*.

nakazującym stosować przygotowany przez Ministerstwo Finansów poradnik „Miękka Egzekucja;

- liczba dni od wszczęcia egzekucji administracyjnej do wyegzekwowania całości zaległości podatkowej wyniosła od 1 dnia do 99 dni;
- liczba dni od upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego do wyegzekwowania całości zaległości podatkowej wyniosła od 1 dnia do 571 dni;
- w każdym przypadku przeprowadzono skuteczną egzekucję w oparciu o zebrane informacje o majątku dłużnika i zastosowanie środków egzekucyjnych.

Stwierdzono również, że w dwóch przypadkach nie wystawiono upomnienia oraz tytułu wykonawczego bez zbędnej zwłoki, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości".

(akta kontroli str. 16-17, 173-191, 325-335)

Na podstawie dokumentacji 10 zaległości objętych umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi na podstawie art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym na łączną kwotę 2 776,3 tys. zł ustalono, że:

- organ egzekucyjny zbierał informacje o zobowiązanym i jego majątku;
- czynności wierzyciela mające na celu uregulowanie zobowiązania polegały na wystawieniu upomnienia i tytuły wykonawczego, a zgodnie z ww. poleceniami Dyrektora Izby nie stosowano „miękkiej egzekucji";
- liczba dni od upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego do wszczęcia egzekucji wyniósł do 50 dni w pięciu przypadkach, od 51 do 100 dni w jednym przypadku, od 101 do 200 dni w czterech przypadkach;
- w dziewięciu sprawach czynności egzekucyjne podjęto niezwłocznie tj. od otrzymania tytułu wykonawczego do zastosowania środka egzekucyjnego upłynęło do pięciu dni w ośmiu przypadkach, od 6 do 30 dni w jednym przypadku,
- kolejne czynności egzekucyjne były podejmowane bez zbędnej zwłoki;
- zobowiązania ulegną przedawnieniu: w 2026 r w jednym przypadku, w 2028 r. w czterech przypadkach, w 2029 r. w trzech przypadkach, w 2030 r. w dwóch przypadkach;
- we wszystkich przypadkach egzekucja administracyjna okazała się bezskuteczna ponieważ wszystkie zastosowane środki egzekucyjne oraz podjęte czynności w celu ustalenia majątku zobowiązanego okazały się bezskuteczne, a z zebranego materiału dowodowego wynikało, że nie uzyska się kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne, co potwierdzono załączoną do akt postępowania kalkulacją kosztów;
- w każdej badanej sprawie organ egzekucyjny podejmował ponownie postępowanie egzekucyjne na wniosek wierzyciela, po wskazaniu przez niego majątku dłużnika;
- w pięciu przypadkach, w których postanowienie o umorzeniu postępowania zostało wydane przed styczniem 2025 r. wierzyciel co pół roku podejmował działania[52] w celu ustalenia majątku dłużnika i zapobieżeniu przedawnienia się tego zobowiązania podatkowego. W pozostałych przypadkach postanowienie o umorzeniu postępowania zostało wydane maju 2025 r. i wierzyciel nie podjął jeszcze ww. czynności w celu ustalenia majątku dłużnika.

Stwierdzono również, że w trzech przypadkach nie wystawiono bez zbędnej zwłoki upomnienia od upływu terminu płatności zobowiązania, a w pięciu przypadkach nie wystawiono niezwłocznie tytułu wykonawczego, o czym szerzej w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 16-17, 173-191, 325-382)

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

- liczba tytułów wykonawczych obejmujących należności podatkowe do realizacji wyniosła odpowiednio 20 037, 20 578, 20 325 oraz 16 089 i 16 023. Natomiast liczba zrealizowanych

[52] M.in. sprawdzenie informacji o zobowiązanym w bazie danych Czynności Majątkowych, w Scentralizowanym Systemie Poboru, systemach Poltax, Poltax2B+, WRO System, Ognivo, CEPiK, Centralnej Informacji Ksiąg Wieczystych oraz KRS.

tytułów wykonawczych w ww. okresach wyniosła odpowiednio 8 055, 8 735, 8 818 oraz 4 298 i 4 955.

- kwota wyegzekwowanych należności podatkowych objętych tytułami wykonawczymi w ww. okresach stanowiła odpowiednio 62 627,2 tys., zł, 62 957,7 tys. zł, 67 494,4 tys. zł oraz 35 039,6 tys. zł i 38 096,6 tys. zł.
- przeciętny stan zatrudnienia[53] pracowników i funkcjonariuszy komórki egzekucyjnej Urzędu był na podobny poziomie i wyniósł odpowiednio 22,15, 22,58, 22,00 oraz 22,00 i 22,67.
- wydatki na wynagrodzenia ogółem pracowników i funkcjonariuszy komórek egzekucyjnych wyniosły 1 989,3 tys. zł, 2 395,9 tys. zł, 2 877,4 tys. zł oraz 1 524,3 tys. zł i 1 656,2 tys. zł
- kwota wypłaconego wynagrodzenia prowizyjnego zatrudnionym w komórce egzekucji administracyjnej stanowiła 2 131,9 tys. zł, 2 256,9 tys. zł, 2 714,4 tys. zł oraz 1 305,9 tys. zł i 1 445,5 tys. zł.
- wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych dotyczących podatków[54] był na podobnym poziomie i wyniósł 0,40, 0,42, 0,43 oraz 0,27 i 0,31.
- relacja wydatków na wynagrodzenia pracowników i funkcjonariuszy komórek egzekucyjnych do liczby zrealizowanych tytułów wykonawczych obejmujących należności podatkowe wyniosła 246,96, 274,29, 326,31 oraz 354,65 i 334,25.
- relacja liczby tytułów wykonawczych zrealizowanych w danym okresie do liczby zatrudnionych w komórkach egzekucyjnych w tym okresie wzrastała w kontrolowanych latach wyniosła 363,66, 386,85, 400,82 oraz 195,36 i 218,57.
- relacja kwoty wyegzekwowanych należności podatkowych objętych tytułami wykonawczymi do wydatków na wynagrodzenia pracowników i funkcjonariuszy komórek egzekucyjnych wyniosła 31,48, 26,28, 23,46 oraz 22,99 i 23,00.
- relacja kwoty wyegzekwowanych należności podatkowych objętych tytułami wykonawczymi do wydatków na wynagrodzenia prowizyjne wypłacone pracownikom komórek egzekucyjnych wyniosła 29,38, 27,90, 24,87 oraz 26,83 i 26,36.

(akta kontroli str. 383-386)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Na podstawie dokumentacji 10 zaległości wyegzekwowanych w egzekucji administracyjnej stwierdzono, że w dwóch przypadkach[55] termin wystawienia upomnienia wyniósł odpowiednio: 41 i 528 dni od terminu płatności zobowiązania podatkowego, a termin wystawienia tytułu wykonawczego wyniósł odpowiednio: 72 i 39 dni od powzięcia przez Urząd informacji o prawomocności postanowienia Sądu o zakończeniu postępowania sanacyjnego w pierwszym przypadku i od doręczenia upomnienia w drugim przypadku.
Na podstawie dokumentacji 10 zaległości objętych umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi na podstawie art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym stwierdzono, że w trzech sprawach termin[56] wystawienia upomnienia wyniósł odpowiednio 73, 114 i 145 dni od terminu płatności zobowiązania podatkowego, a w pięciu[57] przypadkach wystawiono tytuł wykonawczy po upływie odpowiednio 29, 37, 56, 58 i 64 dni od doręczenia upomnienia.

---

[53] Przedstawiony według metodyki dla sprawozdania RB-70 o zatrudnieniu i wynagrodzeniach określonego rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej z 29 stycznia 2025 r. (Dz. U. z 2025 r. poz. 133).
[54] Liczony jako relacja liczby tytułów wykonawczych obejmujących należności podatkowe zrealizowanych w danym okresie do liczby tytułów wykonawczych obejmujących należności podatkowe do realizacji w tym okresie.
[55] Nr spraw: 24318043 i 28807873.
[56] Nr sprawy: 17896957, 17851602 i 19528927.
[57] Nr sprawy: 19528927, 12117532, 13568493, 17896957 i 13450952.

Ww. terminy wystawienia upomnień i tytułów wykonawczych były niezgodne z poleceniem Dyrektora Izby z 6 lipca 2018 r. nr 3001-IEZ.4020.115.2018, zgodnie z którym upomnienia należało przesłać nie później niż w terminie 30 dni od dnia wymagalności obowiązku, a tytuł wykonawczy należało wystawić nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia upomnienia.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w przypadku sprawy nr:

- *2431804 termin 41-dniowy wystawienia upomnienia wynikał z weryfikacji pod względem rachunkowym zeznania podatkowego, które miało miejsce po 23 dni od upływu terminu płatności, a termin 72 dni wystawienia tytułu wykonawczego wynikał z konieczności przeanalizowania zapisów na centralnych kartach kontowych podatnika z uwagi na liczne zaległości i dokonywanie wpłat, w tym na poczet udzielonego przez sąd układu sanacyjnego;*
- *28807873 termin 528-dniowy wystawienia upomnienia wynikał z tego, że w tym przypadku termin płatności zobowiązania przypadał na 20 stycznia 2023 r., ustawowy termin do złożenia deklaracji PIT-8AR przypadał na 31 stycznia 2023 r., a deklaracja została złożona 31 stycznia 2024 r. Należności wynikające z PIT-8AR są przypisywane na karcie kontowej decyzją techniczną – formularzem ZOB-D. Przypisy zaległości zostały wprowadzone do systemu POLTAX i zaksięgowane w dniu 8 maja 2024 r., a rozliczenie wpłat i sprawdzenie deklaracji przez Dział Rachunkowości zostało dokonane 13 maja 2024 r. i dopiero po tej dacie możliwe było podjęcie działań przez wierzyciela (tj. wystawienie upomnienia, a termin a 39-dniowy termin wystawienia tytułu wykonawczego wynikał z dużej ilości bieżących spraw;*
- *17896957 termin 73-dniowy wystawienia upomnienia wynikał, z weryfikacji pod względem rachunkowym zeznania podatkowego, które miało miejsce po 37 dni od upływu terminu płatności, a ponadto zwłoka w wystawieniu upomnienia wynikała z dużej ilości bieżących spraw, a 58-dniowy termin wystawienia tytułu wykonawczego wynikała z dużej ilości bieżących spraw do załatwienia w Referacie Spraw Wierzycielskich;*
- *17851602 termin 114-dniowy wystawienia upomnienia wynikał, z weryfikacji pod względem rachunkowym zeznania podatkowego, które miało miejsce po 107 dni od upływu terminu płatności;*
- *19528927 termin 145-dniowy wystawienia upomnienia wynikał z weryfikacji pod względem rachunkowym zeznania podatkowego, które miało miejsce po 144 dniach od upływu terminu płatności, a 29-dniowy termin wystawienia tytułu wykonawczego wynikała z dużej ilości bieżących spraw do załatwienia w Referacie Spraw Wierzycielskich;*
- 12117532, 13568493, 13450952 *odpowiednio 40, 56 i 64-dniowy termin wystawienia tytułu wykonawczego zwłoka wynikała z dużej ilości bieżących spraw do załatwienia w Referacie Spraw Wierzycielskich*

(akta kontroli str. 16-17, 173-191, 327-328, 336-340, 351-368, 373-378, 520-521)

Ocena cząstkowa

Organ egzekucyjny wykorzystywał wdrożone nowe narzędzia podczas dochodzenia zaległych kwot zobowiązań podatkowych. NIK nie wnosi uwag do umorzenia postępowania egzekucyjnego w przypadku stwierdzenia jego bezskuteczności. Efektywność egzekucji administracyjnej Urzędu w 2023 r. była wyższa niż w 2024 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. W poszczególnych badanych sprawach stwierdzono jednakże przypadki zwłoki w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych.

3. Prawidłowość odpisywania zaległości podatkowych

3.1. 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 2 626 należności na kwotę 76 341,8 tys. zł, 2 199 należności na kwotę 65 203,4 tys. zł, 2 700 należności na kwotę 34 722,1 tys. zł oraz 1 858 należności na kwotę 28 813,4 tys. zł i 1 052 należności na kwotę 16 392,9 tys. zł.

Liczba i kwota należności podatkowych odpisanych w 2024 r. z tytułu przedawnienia wyniosła: 214 należności odpisanych w styczniu na kwotę 11,5 tys. zł; 623 należności odpisanych w lutym na kwotę 5,3 tys. zł; 190 należności odpisanych w marcu na kwotę 2,8 tys. zł; 96 należności odpisanych w kwietniu na kwotę 4,8 tys. zł; 308 należności odpisanych w maj na kwotę 1,9 tys. zł; 427 należności odpisanych w czerwcu na kwotę 2,6 tys. zł; 261 należności odpisanych w lipcu na kwotę 0,5 tys. zł; 58 należności odpisanych w sierpniu na kwotę 1,3 tys. zł; 181 należności odpisanych we wrześniu na kwotę 0,8 tys. zł; 195 należności odpisanych w październiku na kwotę 1,4 tys. zł; 66 należności odpisane w listopadzie na kwotę 0,1 tys. zł i 81 należności odpisane w grudniu na kwotę 1,7 tys. zł.

(akta kontroli str. 387)

W związku z pismem Dyrektora Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 23 kwietnia 2024 r. nr DPP6.851.12.2024.CNNM wnioskującym o podjęcie przez komórki spraw wierzycielskich urzędów skarbowych działań w celu weryfikacji przedawnienia zobowiązań zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, odpisania należności przedawnionych i realizacji czynności umożliwiających wykreślenie ustanowionych zabezpieczeń, w czerwcu 2024 r. odpisano z tytułu przedawnienia 166 należności na kwotę 253,20 tys. zł, a we wrześniu 2024 r. odpisano jedną należność na kwotę 6,6 tys. zł. W I poł. 2025 r. nie odpisywano należności zabezpieczonych hipoteką z tytułu przedawnienia.

(akta kontroli str. 112, 388)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *w wyżej wskazanym piśmie Ministerstwo Finansów przyjęło prokonstytucyjną wykładnię art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej i uznało, że: na gruncie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego nie wyklucza przedawnienia zabezpieczonego w ten sposób zobowiązania podatkowego, przy czym termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych określonych w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli nie zaistniały okoliczności skutkujące zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia danego zobowiązania. Ponadto, jak wynika z ukształtowanej w ostatnich latach jednolitej linii orzecznictwa sądów administracyjnych, w tym naczelnego sądu administracyjnego, zgodnie z którą sądy odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 października 2013 roku, sygn. SK 40/20, również przyjmują prokonstytucyjną wykładnię art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej i uznają, że przepis ten nie wyklucza uznania za przedawnione zobowiązań zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym. W ww. kwestii wielokrotnie wypowiadał się Naczelny Sąd Administracyjny, m. in. w wyrokach z dnia: 8 lutego 2023 r., III FSK 1594/21; 28 kwietnia 2022 r., III FSK 280/22; 13 grudnia 2013 r., II FSK 1807/12; 17 kwietnia 2014 r., II FSK 1197/12; 18 lipca 2014 r., I FSK 1042/13; 16 września 2014 r., I FSK 317/14; 21 stycznia 2015 r., II FSK 1764/14; 22 maja 2015 r., II FSK 316/14; 29 marca 2018 r., I FSK 17/18; 6 czerwca 2018 r., II FSK 1454/16; 24 stycznia 2019 r., II FSK 271/17; 3 kwietnia 2019 r., II FSK 3741/18, 19 maja 2021 r., III FSK 3491/21; 23 października 2020 r., II FSK 1744/21. Argumentację NSA powołaną w powyższych sprawach oraz ocenę prawną wyrażoną w ww. orzeczeniach w pełni zaaprobował i przyjął jako własną także Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z 13 marca 2024 r. sygn. I SA/Wr 736/23, który uznał, iż: uwagi Trybunału Konstytucyjnego należy odnieść także do treści art. 70 § 8 Ordynacji Podatkowej. Również ten przepis wyłącza bowiem przedawnienie zobowiązań podatkowych na podstawie kryterium uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za nieuzasadnione, tj. formy zabezpieczenia (hipoteka i zastaw skarbowy), dopuszczając w efekcie przedawnienie zobowiązań podatkowych osób nieposiadających żadnego majątku. Bezsprzecznie wyrok Trybunału wydany na tle przepisu art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r. powinien stanowić wskazówkę interpretacyjną w zakresie, w jakim Trybunał stwierdził, że w stosunku do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej "w sposób oczywisty mają odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w niniejszym wyroku". Wobec wskazań Trybunału zawartych w uzasadnieniu powoływanego wyroku, nie powinno budzić wątpliwości, że stwierdzona przez Trybunał cecha niekonstytucyjności odnosi się także do art. 70 § 8 Ordynacji Podatkowej w brzmieniu obowiązującym na dzień ustanowienia hipoteki przymusowej. Można zatem w tej sytuacji mówić o oczywistej niezgodności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP w zakresie, o którym mowa w podanym wyroku Trybunału. W tym miejscu należy wskazać, iż orzeczenia organów*

podatkowych dotyczące zobowiązań, w których organy wskazują na obowiązywanie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej uchylane są przez sądy administracyjne, a koszty sądowe obciążają w tych sprawach Skarb Państwa. Podkreślić należy, że egzekucja z nieruchomości, jako przedmiotu hipoteki jest najdotkliwszym i najbardziej uciążliwym środkiem egzekucyjnym. Odpisanie ww. zobowiązań uznane zostało za zasadne mając na uwadze zarówno stanowisko Ministerstwa, zaprezentowane w ww. piśmie, jak i zasady racjonalnego gospodarowania środkami budżetowymi.

(akta kontroli str. 528-530)

Wyrokiem z 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 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 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 Naczelnika Urzędu, że w zakresie pisma z 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.

W kontrolowanym okresie nie zostały wprowadzone wewnętrzne procedury dotyczące przeglądu ustanowionych zabezpieczeń hipotecznych i zastawów skarbowych. Naczelnik wyjaśnił, *że przeprowadza analizę zaległości zabezpieczonych hipoteką podczas weryfikacji zaległości*

podatkowych pod kątem badania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. W przypadku zaległości, w stosunku do których możliwa jest jedynie egzekucja z nieruchomości, badane są zapisy w księgach wieczystych, co pozwala ustalić jakie są realne szanse na uzyskanie zaspokojenia (analizowane są kwoty zabezpieczeń na rzecz innych wierzycieli zabezpieczonych wcześniej dokonanym wpisem). W wyniku analizy przeprowadzonej w związku z ww. pismem nr DPP6.851.12.2024.CNNM *w 2024 r. odpisane zostały ww. zaległości trzech podmiotów w łącznej kwocie 259,8 tys. zł, a aktualnie toczą się dwa postępowania cywilne o uzgodnienie treści księgi wieczystej ze stanem faktycznym. Naczelnik Urzędu nie składał w latach 2023-2025 wniosku do sądu wieczystoksięgowego o wykreślenie hipoteki.*

Dyrektor Izby w 2022 r. zobowiązał Urząd do przeprowadzania przeglądu dokonanych zabezpieczeń pod kątem wartości przedmiotu zastawu, co skutkowało weryfikacją i wykreśleniem dwóch wpisów w Rejestrze Zastawów Skarbowych, a w kolejnych latach dokonywano przeglądu wszystkich wpisów, czego efektem było wykreślenie 17 z nich w 2023 r. i jednego w 2025 r. (w 2024 r. nie dokonano żadnych wykreśleń). Natomiast w 2024 r. Dyrektor Izby zobowiązał Urząd do przeprowadzenia weryfikacji zabezpieczeń, co zostało wykonane.

(akta kontroli str. 14, 390-397, 447-448)

W ewidencji księgowej według stanu na koniec 2024 r. było 7 400 zaległości podatkowych mających ponad 5 lat na łączną kwotę 462 688,7 tys. zł, co stanowiło 66,71% w zaległościach podatkowych ogółem. Z tego 6 275 zaległości na kwotę 48 010,9 tys. zł powstało w wyniku nieuiszczenia należnego podatku wykazanego w deklaracji podatkowej, 764 zaległości na 42 461,6 tys. zł dotyczyło zobowiązania podatkowego określonego lub ustalonego w decyzji podatkowej naczelników urzędów skarbowych (w tym 110 zaległości na 29 074,0 tys. zł dotyczyło decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT) oraz 361 zaległości na 372 216,2 tys. zł powstało z tytułu zobowiązania podatkowego określonego lub ustalonego w decyzji podatkowej naczelników urzędów celno-skarbowych (tym 194 zaległości na 343 760,0 tys. zł dotyczyło decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT).

(akta kontroli str. 14)

Miernik RP-ZOP (mierzący relację zaległości odpisanych w stosunku do przedawnionych) w latach 2022-2024 wyniósł odpowiednio 99,47%, 96,95% i 99,93%. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, *że przyczyną jego obniżenia w 2023 r. do poziomu 96,95% był fakt, iż dla 63 pozycji zaległości (dotyczących 2 podmiotów) terminem przedawnienia był 29 grudzień 2023 r. (piątek). Wobec powyższego wierzyciel mógł dokonać odpisu zaległości przedawnionych po upływie ww. terminu, a więc w styczniu 2024 r. Polecenia odpisu zaległości z tytułu przedawnienia zostały zatwierdzone 3 stycznia 2024 r. (odpisy zaległości w systemie POLTAX zostały zatwierdzone w dniach 3 stycznia 2024 r. i 4 stycznia 2024 r.). Gdyby kalendarz (dni robocze w grudniu 2023 r.) ułożył się inaczej i wierzyciel mógł odpisać ww. 63 pozycje to miernik ukształtowałby się na poziomie 99,64%.*

(akta kontroli str. 399-402, 506)

Na podstawie dokumentacji 10 spraw dotyczących zaległości podatkowych mających ponad 5 lat według stanu na koniec 2024 r.[58] na łączną kwotę 78 210,1 tys. zł stwierdzono, że:

- w jednym przypadku zaległość podatkowa ulegnie przedawnieniu w 2026 r., w czterech przypadkach w 2028 r., w dwóch przypadkach w 2030 r.[59]. W trzech przypadkach z dniem 1 stycznia 2025 r. zaległość uległa już przedawnieniu. Przeprowadzona przez wierzyciela zaległości podatkowej analiza dotycząca ww. przedawnień uwzględniała wszystkie okoliczności danej sprawy;
- w jednej sprawie bieg terminu został przerwany;

[58] W tym pięciu najwyższych pod względem kwotowym oraz pięciu dotyczących różnych podatków (CIT- dwie zaległości podatkowe, PIT- dwie zaległości podatkowe, VAT – jedna zaległość podatkowa).

[59] W 6 z tych spraw jest to potencjalna data przedawnienia z powodu wszczęcia postępowania karnoskarbowego w tych sprawach.

- w sześciu przypadkach wszczęto postępowanie karnoskarbowe, które zawiesiło bieg terminu przedawnienia;
- w żadnej sprawie nie ustanowiono hipoteki lub zastawu skarbowego;
- w każdym przypadku zaległość podatkowa była objęta postępowaniem egzekucyjnym, a ostatnia czynność egzekucyjna miała miejsce od 23 do 195 dni przed wydaniem postanowienia w sprawie umorzenia postępowania[60]. Przed wydaniem ww. postanowienia organ egzekucyjny poszukiwał majątku dłużnika i podejmował działania mające na celu zastosowania środka egzekucyjnego m.in.: poszukiwał rachunków bankowych w Systemie Rejestracji Centralnej KEP oraz module Ognivo KIR, module STIR WRO System; poszukiwał kontrahentów posiadających wierzytelności i transakcji z wykazaną przez zobowiązanego sprzedażą w bazie danych JPK w celu zajęcia wierzytelności; prowadził czynności w terenie w celu ustalenia i zabezpieczenia majątku podatnika; wzywał podatnika do wskazania składników majątkowych; poszukiwał majątku w CEPiK i Centralnej Informacji Ksiąg Wieczystych;
- w żadnym przypadku wierzyciel zaległości podatkowej nie zebrał informacji o zobowiązanym i jego majątku, co Naczelnik Urzędu wyjaśnił, na 11 i 12 stronie niniejszego wystąpienia pokontrolnego;
- zaległości podatkowe nie zostały wyegzekwowane ponieważ w wyniku działań organu egzekucyjnego nie ustalono składników majątkowych, do których można byłoby prowadzić dalsze, skuteczne postępowanie egzekucyjne i zebranego materiału dowodowego wynikało, że nie uzyska się kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne, co potwierdzono załączoną do akt postępowania kalkulacją kosztów[61].

Stwierdzono, również, że w dwóch sprawach wystawiono upomnienie po upływie 30 dni od upływu terminu wpłaty należności, a w jednej sprawie wystawiono tytuł wykonawczy po upływie 14 dni od dnia doręczenia upomnienia, o czym mowa jest w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości".

(akta kontroli str. 16-17, 173-191, 403-444)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Na podstawie dokumentacji 10 spraw dotyczących zaległości podatkowych mających ponad 5 lat według stanu na koniec 2024 r. stwierdzono, że w dwóch sprawach[62] termin wystawienia upomnienia wyniósł odpowiednio 73 i 167 dni od upływu terminu wpłaty należności, a w jednej sprawie[63] termin wystawienia tytułu wykonawczego wyniósł 33 dni od doręczenia upomnienia, co było niezgodne z poleceniem Dyrektora Izby z 6 lipca 2018 r. nr 3001-IEZ.4020.115.2018, zgodnie z którym upomnienia należało przesłać nie później niż w terminie 30 dni od dnia wymagalności obowiązku, a tytuł wykonawczy należało wystawić nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia upomnienia.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *w przypadku sprawy*:

- 16136309 *termin 73-dniowy wystawienia upomnienia wynikał z weryfikacji pod względem rachunkowym zeznania podatkowego, które miało miejsce po 72 dniach od upływu terminu płatności*,
- *4741272 termin 167-dniowy wystawienia upomnienia wynikał z weryfikacji pod względem rachunkowym zeznania podatkowego, które miało miejsce po 11 dniach od upływu terminu*

[60] W jednym przypadku postępowanie egzekucyjne było nadal w toku.

[61] W wyniku podjętych czynności zmierzających do zastosowania środka egzekucyjnego m.in.: nie ustalono majątku (ruchomego i nieruchomego) dłużnika; ustalono, że podatnik nie prowadził działalności handlowej, nie wykazywał kontrahentów, nie posiadał rachunków bankowych; został wykreślona z rejestru VAT; pod wskazanym adresem nie prowadził działalności gospodarczej; przedstawiciel podatnika nie stawiał się na wezwanie organu egzekucyjnego.

[62] Nr spraw: 16136309 i 4741272.

[63] Nr sprawy 4741272.

płatności oraz po otrzymaniu informacji, że po złożeniu korekty zeznania nadal będzie z niej wynikać zobowiązanie do zapłaty, a 33 dniowy termin wystawienia tytułu wykonawczego wynikał ze złożenia już po doręczeniu ww. upomnienia, korekty zeznania podatkowego, zawierającej prawidłowe dane.

(akta kontroli str. 16-17, 173-191, 423-427, 432-436)

Ocena cząstkowa

Urząd identyfikował przedawnione zaległości podatkowe i zasadnie je odpisywał. Prowadził również analizy terminu przedawnienia zaległości podatkowych. W poszczególnych badanych sprawach stwierdzono jednakże przypadki zwłoki w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych. Z powodu przedawnienia należności podatkowych w 2024 r. odpisano ogółem kwotę 34 722,1 tys. zł, a w I połowie 2025 r. 16 392,9 tys. zł. Natomiast w związku z pismem Dyrektora Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 23 kwietnia 2024 r. nr DPP6.851.12.2024.CNNM w 2024 r. odpisano z tytułu przedawnienia należności na kwotę 259,80 tys. zł[64]. W związku niewykonaniem zaleceń wynikających z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, w którym Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność rozwiązań prawnych dotyczących zasad przedawniania się hipoteki i zastawu skarbowego, Naczelnik 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 wnioski:

1. Terminowe wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych.
2. Podjęcie działań organizacyjnych w celu zapewnienia składania wniosków o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego daty wszczęcia egzekucji należności i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot.

NIK nie formułuje uwag.

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 [nazwa JONIK] Najwyższej Izby Kontroli. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK, należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań. Zgodnie z art. 98 ustawy o NIK,

[64] W I poł. 2025 r. nie odpisywano należności w związku z ww. pismem.

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 14 listopada 2025 r.

Kontroler

Bartosz Tomczyk

specjalista kontroli państwowej

/podpisano elektronicznie/

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Poznaniu

Dyrektor

z up. dr Zuzanna Kaźmierczak

Wicedyrektor

/podpisano elektronicznie/