NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.5.1.2025

Pani
Edyta Kula
Naczelnik Urzędu Skarbowego
Warszawa-Wola
Urząd Skarbowy Warszawa-Wola
ul. Powstańców Śląskich 2D
01-381 Warszawa

Wystąpienie pokontrolne

P/25/012

Zarządzanie zaległościami podatkowymi przez Krajową Administrację Skarbową

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana

Urząd Skarbowy Warszawa-Wola[1], ul. Powstańców Śląskich 2D, 01-381 Warszawa

Kierownik jednostki kontrolowanej

Edyta Kula, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Wola[2] od 1 marca 2025 r.

W okresie od 1 marca 2022 r. do 28 lutego 2025 r. Naczelnikiem Urzędu Skarbowego Warszawa-Wola była Monika Naparty

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 Departament Budżetu i Finansów

Kontrolerzy

1. Violetta Fotyga, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/42/2025 z 1 lipca 2025 r.
2. Piotr Korczak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/43/2025 z 1 lipca 2025 r.

(akta kontroli tom I str. 1-4)

---

1 Dalej także: US Warszawa-Wola lub Urząd.

2 Dalej także: Naczelnik lub Naczelnik Urzędu.

3 Dz. U. z 2022 r. poz. 623; dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna[4] kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Wola w okresie od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2025 r. zarządzał zaległościami podatkowymi i podejmował czynności windykacyjne, przy czym działania w zakresie poszukiwania majątku i egzekwowania zaległości podatkowych nie zawsze prowadzone były rzetelnie, skutecznie oraz przy zachowaniu zasad wynikających z obowiązującego prawa.

Urząd monitorował terminowość zapłaty zobowiązań podatkowych i identyfikował zobowiązania niezapłacone w terminie, niemniej w okresie objętym kontrolą dynamicznie wzrosły zaległości podatkowe. W 2024 r. zaległości te zwiększyły się o blisko 14% w porównaniu do roku poprzedniego, natomiast na koniec czerwca 2025 r. były już o ponad 30% wyższe w stosunku do 2023 r. W rezultacie na koniec 2024 r. nie została wykonana oczekiwana wartość miernika dotyczącego ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych, a na koniec I półrocza 2025 r. wartość miernika *Efektywne zarządzanie zaległościami*. Wpływ na wzrost zaległości miały w największym stopniu kwoty należne z decyzji urzędów celno-skarbowych, dla których Urząd jest wierzycielem, przy jednoczesnym braku możliwości skutecznego dochodzenia tych zaległości.

Organ egzekucyjny wyegzekwował w 2024 r. 125,3 mln zł, prawie o 15% więcej niż w 2023 r. W I półroczu 2025 r. odzyskane zaległości podatkowe w kwocie 73,7 mln zł były o 11,7 mln zł wyższe niż w analogicznym okresie roku 2024. Zaległe kwoty egzekwowano najczęściej w efekcie zajęcia rachunków bankowych. Organ egzekucyjny stosował także inne środki, takie jak zajęcie wierzytelności, nieruchomości czy ruchomości.

Naczelnik Urzędu prawidłowo identyfikował przedawnione zaległości podatkowe oraz odpisywał je na bieżąco z ewidencji. Odpisanie zaległości podatkowych poprzedzone było analizą dokonanych wcześniej w tych sprawach czynności.

Wzrosła z 263 mln zł w 2022 r. i 284,4 mln zł w 2023 r. do 300 mln zł w 2024 r. kwota zaległości podatkowych z umorzonych postępowań egzekucyjnych. Umorzenie tych postępowań nastąpiło z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, gdy organ egzekucyjny uznał, że dalsza egzekucja nie będzie skutkować uzyskaniem środków przewyższających koszty egzekucyjne (lub wydatki egzekucyjne w przypadku postępowań wszczętych przed 20 lutego 2021 r.). W takiej sytuacji majątku poszukiwał wierzyciel. Prawdopodobieństwo wskazania majątku lub dochodu umożliwiającego ponowne wszczęcie egzekucji u dłużnika było niskie, a w trzech badanych sprawach działanie wierzyciela w zakresie poszukiwania majątku było nierzetelne. W kontrolowanym okresie wyłącznie w trzech przypadkach działania te pozwoliły na przekazanie do komórki egzekucji administracyjnej informacji o ujawnionym majątku zobowiązanych. W jednej sprawie organ egzekucyjny umorzył postępowanie egzekucyjne z powodu bezskuteczności egzekucji, mimo że dłużnik posiadał majątek, z którego można było przeprowadzić egzekucję przynajmniej części zaległej należności.

---

[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.

Naczelnik US Warszawa-Wola prawidłowo i terminowo wszczynał postępowania egzekucyjne, podejmował zazwyczaj adekwatne i skuteczne czynności w zakresie m.in. poszukiwania majątku zobowiązanego i stosowania środków egzekucyjnych. W efekcie tych działań w Urzędzie z roku na rok poprawiała się zarówno skuteczność egzekucji zaległości podatkowych, jak i wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych. W toku kontroli Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła jednak, że proces egzekwowania zaległości podatkowych nie zawsze był prowadzony w pełni rzetelnie i zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[5], wytycznymi zawartymi w dokumencie *Standardy w obszarze egzekucji administracyjnej*[6] oraz zaleceniami Dyrektora Izby Administracji Skarbowej[7] i Ministerstwa Finansów[8]. I tak: w żadnej ze spraw w okresie objętym kontrolą nie składano wniosków do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS) na podstawie art. 55a ust. 1 u.p.e.a.; w 12 z 17 badanych spraw wydano zawiadomienia o nieprzystąpieniu do egzekucji lub adnotacje o umorzeniu postępowania przed wszczęciem egzekucji na podstawie ustaleń poczynionych w ramach uprzednio prowadzonych postępowań, ponadto nie dokumentowano przesłanek uzasadniających odmowę przystąpienia do egzekucji; w siedmiu z ośmiu analizowanych spraw, w których wydano postanowienie w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego, nie sporządzono (jedna sprawa) bądź sporządzono w sposób ogólny (sześć spraw) kalkulację stanowiącą podstawę stwierdzenia, że dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. Stwierdzono również opieszałość w podejmowaniu czynności zmierzających do sprzedaży ruchomości (dwa przypadki z 12) oraz znaczne opóźnienie w wydawaniu postanowień w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. (dwa tytuły wykonawcze z 34). Dodatkowo w jednej sprawie z ośmiu wystąpiły przerwy w podejmowaniu kolejnych czynności egzekucyjnych. W odniesieniu do jednej z 12 kontrolowanych spraw pracownik Działu Egzekucji Administracyjnej zarejestrował w systemie EGAPOLTAX czynność zajęcia ruchomości, bez sporządzenia protokołu i zawiadomienia o tym fakcie zarówno zobowiązanego, jak i właściwy wydział komunikacji.

Ponadto NIK zwraca uwagę na konieczność bardziej efektywnego wykorzystywania przez organ egzekucyjny środka egzekucyjnego, jakim jest zajęcie ruchomości, bowiem na przestrzeni ostatnich trzech lat ze sprzedaży zajętych ruchomości nie uzyskano żadnych efektów finansowych.

---

5 Dz. U. z 2025 r. poz. 132; dalej także: u.p.e.a.

6 Załącznik do Komunikatu nr 6/2021 z 9 września 2021 r., ostatnio aktualizowany w czerwcu 2025 r. (przesłany pismem z 26 czerwca 2025 r., znak: 1401-IEE3.033.42.2025.1.JO).

7 Pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 8 listopada 2023 r. w sprawie postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego w trybie art. 59 § 2 u.p.e.a. (znak: 1401-IEE1.033.108.2023.1.MO).

8 Pisma Ministerstwa Finansów z 13 czerwca 2018 r. dotyczące sporządzania kalkulacji do umorzenia postępowania na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. (znak: DPP9.8522.4.2018.SG) oraz z 9 lutego 2024 r. dotyczące zasad odmowy przystąpienia do egzekucji (znak: DPP3.855.29.2023.5).

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe[9] kontrolowanej działalności

1. Działania wierzyciela w zakresie dochodzenia zapłaty zobowiązań podatkowych

Opis stanu faktycznego

1.1. W Urzędzie nadzór nad terminowością zapłaty zobowiązania podatkowego realizowany był z wykorzystaniem systemu informatycznego POLTAX2B PLUS[10], umożliwiającego automatyczne księgowanie wpłat oraz generowanie raportów[11] i zestawień dotyczących zaległości podatkowych. Działania pracowników trzech Działów Spraw Wierzycielskich[12] koncentrowały się na zapobieganiu przedawnienia zaległości podatkowych. W ramach wykonywanych zadań podejmowali oni czynności polegające w szczególności na wystawianiu upomnień, tytułów wykonawczych, wydawaniu decyzji dotyczących orzeczenia odpowiedzialności osób trzech, dokonywaniu wpisów hipoteki przymusowej i wpisów do rejestrów zastawów skarbowych oraz wprowadzali do systemu POLTAX2B PLUS informacje o przerwaniu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Zadania pracowników komórek wierzycielskich obejmowały również poszukiwanie majątku zobowiązanego po wydaniu przez organ egzekucyjny postanowienia w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego. Informacja o umorzeniu postępowania była odnotowywana na karcie kontowej zobowiązanego w aplikacji POLTAX2B PLUS. Poszukiwano majątku zobowiązanego w celu ponownego wszczęcia postępowania egzekucyjnego i skutecznej egzekucji zaległej należności. Naczelnik Urzędu poinformowała, że Kierownik komórki wierzycielskiej SEW-2 1 lutego 2024 r. wprowadziła w Urzędzie obowiązek poszukiwania przez Wierzyciela majątku po upływie 6 miesięcy, jednak nie później niż po upływie 12 miesięcy od wpływu postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub od ostatniej czynności odnośnie do poszukiwania majątku. Przeprowadzenie czynności oraz analizę danych w systemach (w tym: informacje z Zakładu Ubezpieczeń Społecznych dotyczące płatników składek zobowiązanego) potwierdzano na karcie poszukiwania majątku. Wcześniej pracownicy sporządzali jedynie wydruki pozyskane z dostępnych baz danych. W sposób priorytetowy poszukiwano majątku dłużników do spraw zagrożonych przedawnieniem.

---

[9] 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.

[10] POLTAX2B PLUS – system informatyczny funkcjonujący w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej.

[11] W tym w szczególności raportów WB.R.4.15.A.1 „Przypisy i odpisy zaksięgowane" i WB.R.4.51 „Wykazy zaległości z doręczonym upomnieniem nie objętych tytułem wykonawczym".

[12] Pierwszy Dział Spraw Wierzycielskich (SEW-1), Drugi Dział Spraw Wierzycielskich (SEW-2) i Referat Spraw Wierzycielskich (SEW-3). Dalej też: komórki wierzycielskie.

W celu ustalenia majątku zobowiązanego lub źródeł jego przychodów analizowano dane z systemu OGNIVO[13], WRO-SYSTEM[14] i POLTAX2B PLUS[15]. Pracownicy poszukiwali środków transportu zobowiązanego w Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (CEPiK), a informacje o dokonanych czynnościach majątkowych, np. zakupie samochodów lub nieruchomości, ustalali w Centralnym Rejestrze Czynności Majątkowych. Ponadto wyszukiwali w Centralnej Bazie Danych Ksiąg Wieczystych informacji, czy zobowiązani są właścicielami lub użytkownikami wieczystymi nieruchomości.

W komórkach realizujących czynności wierzyciela zatrudnionych było na koniec 2024 r. 27 osób. Liczba pracowników realizujących zadania wierzyciela była na koniec 2024 r. wyższa o dwie osoby w porównaniu do stanu na koniec roku poprzedniego. Na koniec czerwca 2025 r. zatrudnionych było 25 pracowników, tj. tyle samo co na koniec 2023 r. W tym okresie nie dokonano żadnych zmian organizacyjnych.

Zaległości podatkowe na koniec 2024 r. wyniosły 1 412 340 tys. zł, podczas gdy na koniec 2023 r. – 1 240 472 zł. W porównaniu ze stanem na koniec 2022 r. były wyższe o 181 628 tys. zł, tj. o 14,8%, i o 9 760 tys. zł, tj. o 0,8%. Według stanu na 30 czerwca 2025 r. zaległości podatkowe wyniosły 1 630 131 tys. zł i wzrosły o 27,8% w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że wzrost zaległości podatkowych wynikał przede wszystkim z wydanych decyzji przez naczelników urzędów celno-skarbowych. W porównaniu do lat 2022-2023 w latach 2024-2025 wzrósł udział decyzji, które dotyczyły podmiotów zarejestrowanych w wirtualnych biurach, prowadzących fikcyjną działalność gospodarczą i nieposiadających majątku.

Zaległości podatników wyrejestrowanych z wykazu VAT lub podatników niezarejestrowanych w tym wykazie (pomimo takiego wniosku), których zaległości podatkowe na wskazany dzień równe były co najmniej 300 tys. zł, wyniosły na koniec 2024 r. 1081,1 mln zł i stanowiły 76,5% zaległości podatkowych ogółem, podczas gdy rok wcześniej zaległości podatkowe takich podatników wyniosły 898,6 mln zł i stanowiły 72,4% zaległości podatkowych. W okresie objętym kontrolą udział zaległości tych podatników w zaległościach podatkowych ogółem systematycznie wzrastał (w 2022 r. stanowił 63,4%).

Naczelnik Urzędu Skarbowego poinformowała, że w przypadku stwierdzonych nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych VAT, czynności sprawdzające są podejmowane niezwłocznie poprzez wezwanie podatnika, w zależności od stwierdzonej rozbieżności: do złożenia brakującego pliku JPK_VAT/ deklaracji VAT, do złożenia korekty błędnego pliku JPK_VAT/ deklaracji VAT, do okazania dokumentów lub złożenia wyjaśnień. Niepodejmowanie wezwań, brak reakcji na wezwanie lub informacja o nieaktualnym adresie rejestracyjnym (w tym w tzw. wirtualnym biurze), w każdym przypadku jest przesłanką do sporządzenia wniosku o wykreślenie podatnika z rejestru VAT na podstawie przepisów art. 96 ust. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[16]. Powyższe działania mają na celu w szczególności zapobieganie dalszym

[13] System do wyszukiwania rachunków bankowych zobowiązanego.

[14] System do wyszukiwania danych o wierzytelnościach z przekazywanych przez podatników JPK_VAT, danych o transakcjach finansowych oraz saldach na rachunkach bankowych podmiotów.

[15] W POLTAX2B PLUS były informacje o należnych nadpłatach i zwrotach VAT.

[16] Dz. U. z 2025 r. poz. 775; dalej: ustawy o VAT.

nieprawidłowościom w rozliczeniach podatkowych, w tym generowaniu zaległości podatkowych, a także wyeliminowanie nieuczciwych podatników z obrotu gospodarczego.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że 18 dłużników, których zaległości według stanu na 30 czerwca 2025 r. wyniosły 40 111,1 tys. zł i stanowiły 2,7% zaległości w VAT ogółem, otrzymało wcześniej, przed powstaniem zaległości podatkowej, na podstawie złożonej przez zobowiązanego deklaracji, zwroty VAT w łącznej kwocie 13 289,2 tys. zł – za te same okresy rozliczeniowe, których dotyczyła późniejsza zaległość podatkowa.

Na zaległości podatkowe złożyły się niezapłacone kwoty wynikające z decyzji podatkowych i deklaracji podatkowych. Ponad połowa zaległości podatkowych ujęta w ewidencji Urzędu (54,3%), tj. 767 381 tys. zł, według stanu na koniec 2024 r. wynikała z 2,7 tys. zaległych kwot[17] z decyzji podatkowych naczelników urzędów celno-skarbowych (lub w zakresie decyzji podatkowych wydanych przed 1 marca 2017 r. – dyrektorów urzędów kontroli skarbowej). W 2024 r. znacząco wzrosła w porównaniu z rokiem poprzednim zarówno liczba, jak i kwota zaległości z tych decyzji, tj. w porównaniu z 2023 r., liczba zaległości była wyższa o 1 tys., a kwota o 215 785 tys. zł. W 2023 r., w porównaniu z 2022 r., wzrost był nieznaczny, tj. liczba zaległości była wyższa o 0,4 tys., a kwota zaległości o 6540 tys. zł.

Także w 2025 r. odnotowano wysoki przyrost zaległych kwot z decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych. Na koniec I półrocza 2025 r. zaległości te wyniosły 1 029 225 tys. zł., podczas gdy na koniec I półrocza 2024 r. było to 619 293 tys. zł, co oznacza wzrost o 66,2% (liczba zaległości wzrosła o 50,4%).

Zmniejszeniu uległa kwota zaległych zobowiązań z decyzji naczelnika urzędu skarbowego z 214 387 tys. zł na koniec 2022 r. do 181 714 tys. zł na koniec 2024 r. (odpowiednio zmniejszyła się liczba zaległości z 7,3 tys. do 6 tys.). Na koniec czerwca 2025 r. było z tego tytułu 5,5 tys. zaległości podatkowych na kwotę 159 880 tys. zł.

Niezapłacone kwoty z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT (przepis ten nakłada na podmiot wystawiający fakturę obowiązek zapłaty wykazanego w niej podatku, także w przypadku wystawienia faktury fikcyjnej), wyniosły na koniec 2024 r. 426 353 tys. zł i wzrosły w stosunku do stanu sprzed roku o 20,3%. Na koniec 2023 r. były niższe niż na koniec 2022 r. o 5,9%. Na koniec czerwca 2025 r. wyniosły 536 115 tys. zł (wzrost o 25,7% w porównaniu do stanu na koniec 2024 r.). Zaległości takie stanowiły 45,1% na koniec czerwca 2025 r. wszystkich zaległości podatkowych z tytułu zobowiązań wynikających z decyzji, gdy na koniec 2022 r. – 49,6%.

Kwota zaległości podatkowych z deklaracji wykazywała tendencję spadkową – zmniejszyła się z 471 242 tys. zł według stanu na koniec 2022 r. i 469 772 tys. zł według stanu na koniec 2023 r. do 463 246 tys. zł na koniec 2024 r. Na ostatni dzień czerwca 2025 r. wyniosła 441 026 tys. zł.

Średnia zaległość według stanu na koniec 2024 r. z deklaracji podatkowych wynosiła 15,4 tys. zł, z decyzji podatkowych – 109,2 tys. zł, w tym z decyzji US – 30,1 tys. zł i UCS – 289 tys. zł. (na koniec 2023 r. odpowiednio: z deklaracji – 14,6 tys. zł, z decyzji podatkowych – 83,7 tys. zł, w tym z decyzji US – 27,2 tys. zł i UCS – 323,9 tys. zł). Natomiast średnia zaległość wg stanu na 30 czerwca 2025 r.

[17] Według okresu rozliczenia.

z deklaracji podatkowych kształtowała się na poziomie 13,5 tys. zł, z decyzji podatkowych – 137,1 tys. zł, w tym z decyzji US – 29,1 tys. zł i UCS – 323,2 tys. zł.

Największy udział w zaległościach podatkowych miały zaległości w podatku od towarów i usług (dalej: VAT). Zaległości z tego podatku stanowiły 91,4% zaległości podatkowych na koniec 2024 r., podczas gdy 90% na koniec 2023 r. i 89,7% na koniec 2022 r. Kwota zaległości z VAT na koniec czerwca 2025 r. wyniosła 1 509 329 tys. zł, co oznacza, że była wyższa o 374 870 tys. zł (33%) w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego.

Zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: PIT) na koniec 2024 r. (62 766 tys. zł) były niższe w porównaniu do stanu na koniec 2023 r. i 2022 r. odpowiednio o 7300 tys. zł i o 8914 tys. zł, natomiast zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: CIT) wyniosły na koniec 2024 r. 58 420 tys. zł i były wyższe o 4658 tys. zł niż na koniec 2023 r. i o 3388 tys. zł niż na koniec 2022 r. Według stanu na koniec czerwca 2025 r. zaległości w PIT wyniosły 68 457 tys. zł, a w CIT – 52 344 tys. zł.

(akta kontroli tom I str. 9-260; tom II str. 12-59)

W ewidencji Wierzyciela według stanu na koniec 2024 r. 2 tys. podatników (podobnie jak w 2022 r. i w 2023 r. oraz na koniec czerwca 2025 r.) posiadało co najmniej pięć zaległości podatkowych – w łącznej kwocie 953,9 mln zł. Kwota zaległości podatkowych takich podatników była wyższa niż w 2023 r. i w 2022 r. o 18,5% i o 21,2%. Na koniec czerwca 2025 r. zaległości zobowiązanych z co najmniej pięcioma zaległościami podatkowymi wyniosły 1126,8 mln zł i były wyższe o 327,6 mln zł, tj. o 41%, niż na koniec czerwca 2024 r.

(akta kontroli tom I str. 266-332)

W celu odzyskania zaległych należności Naczelnik Urzędu orzekał o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Postępowania podatkowe były prowadzone z uwzględnieniem wytycznych zawartych w podręczniku „Dobre praktyki w komórkach wierzycielskich" oraz w „Instrukcji w sprawie prowadzenia postępowań w zakresie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich"[18]. Komórki wierzycielskie występowały z wnioskiem w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich za zaległości spółki w każdym przypadku, gdy spółka posiadała wysokie zaległości podatkowe, a termin przedawnienia zobowiązania spółki umożliwiał przeprowadzenie takiego postępowania. Podjęcie postępowań podatkowych mających na celu orzeczenie odpowiedzialności osoby trzeciej poprzedzone było analizą racjonalności, efektywności i ekonomiki postępowania, z uwzględnieniem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Takimi decyzjami podatkowymi objęto w 2024 r. zaległości podatkowe w kwocie 6977,5 tys. zł, podczas gdy w 2023 r. 4236,3 tys. zł. Kwoty te stanowiły odpowiednio 16,1% i 9,8% zaległości podatkowych, w odniesieniu do których orzeczono o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich w 2022 r. (43 217,3 tys. zł). W I półroczu 2025 r. nie została wydana żadna decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej (w I półroczu 2024 r. odpowiedzialnością podatkową osób trzecich były objęte zaległości podatkowe w kwocie 85 934,4 tys. zł.).

[18] „Instrukcja w sprawie zasad realizowania działań w zakresie orzekania o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich" nr 5/I/2022 obowiązująca od 21 lutego 2022 r. oraz „Instrukcja w sprawie prowadzenia postępowań w zakresie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe" nr 3/I/2024 obowiązująca od 22 kwietnia 2024 r.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, *że w I półroczu 2025 r. nie została wydana żadna decyzja w sprawie przeniesienia odpowiedzialności podatkowej na osoby trzecie, ponieważ wszystkie postępowania wszczęte w poprzednim roku, tj. w 2024 r., bez względu na to czy upływał termin do ich wydania, czy też nie, zostały zakończone z końcem tego roku. Natomiast z początkiem 2025 r. przygotowywano stanowiska w sprawie odwołań od wydanych z końcem 2024 r. decyzji oraz analizowano zaległości podatkowe w urzędzie, których termin płatności przypadał w 2020 r. i dla których termin do przeniesienia odpowiedzialności upływa z końcem 2025 r. Mając na uwadze, że do osób trzecich wysyłane były wezwania do przedłożenia dowodów umożliwiających im przedkładanie własnych dowodów oraz umożliwienie im czynnego udziału w postępowaniu, z wszczętych 48 postępowań nie udało się wydać decyzji w I półroczu 2025 r.*

Naczelnik Urzędu w wyjaśnieniach dodała, że *mając na uwadze analizę przeprowadzonych postępowań oraz zasoby kadrowe podjęto decyzję, aby nadrzędnym celem prowadzonych postępowań było osiągnięcie skutku w postaci doprowadzenia do wykonania przez osobę trzecią zobowiązania podatkowego. W związku z czym do przeniesienia odpowiedzialności typowano osoby, z majątku których możliwa byłaby skuteczna egzekucja przy uwzględnieniu ekonomiki postępowania.*

NIK zwraca uwagę, że wierzyciel jest zobowiązany do podejmowania wszelkich czynności mających na celu wyegzekwowanie dochodzonych należności przed terminem ich przedawnienia.

W efekcie dochodzenia od osób trzecich zaległego zobowiązania podatkowego, organ egzekucyjny wyegzekwował w 2024 r. 1789,8 tys. zł. Stanowiło to 25,7% kwoty zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich wydanych w tym roku. W 2023 r. wyegzekwowano 314,4 tys. zł (7,4%), a w 2022 r. – 1114,6 tys. zł, co stanowiło 2,6% kwoty zobowiązań z tego tytułu. W I półroczu 2024 r. udział kwot wyegzekwowanych w kwotach zobowiązań podatkowych objętych odpowiedzialnością osób trzecich wyniósł 1% (wyegzekwowano 2,8 tys. zł).

Wierzyciel w 2023 r., 2024 r. oraz w I półroczu 2025 r. nie występował ze skargą paulińską w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych. Naczelnik Urzędu wyjaśniła: *Prowadząc analizy rozliczeń podatników, typując podatników do kontroli podatkowej czy czynności sprawdzających, robimy również analizę posiadanego majątku ruchomego bądź nieruchomości oraz posiadanych przez podatników środków pieniężnych, celem możliwości dokonania zabezpieczenia w przypadku wszczęcia kontroli podatkowej. W toku analizy zwracamy uwagę na ewentualne zbywanie majątku przez podatnika*

(akta kontroli tom I str. 257-263, 361-366; tom II str. 60-64)

1.2. Wierzyciel podjął działania wobec zaległości podatkowych ujętych w ewidencji urzędu na dzień 30 czerwca 2025 r. W celu odzyskania zaległych kwot kierowano do zobowiązanych upomnienia wraz z ewentualnym zawiadomieniem o zagrożeniu wpisem do Rejestru Należności Publicznoprawnych, a w przypadku braku zapłaty wystawiano i przekazywano do organu egzekucyjnego tytuły wykonawcze[19]. W wyniku tych działań (podatnicy wpłacili lub wyegzekwowano w toku postępowania egzekucyjnego) odzyskano 6,7% kwoty zaległości wg. stanu na 30 czerwca 2025 r.[20]

[19] Ujętych według stanu na dzień 30 czerwca 2025 r.

[20] Wg. stanu na 10 lipca 2025 r.

Wobec zaległości podatkowych na kwotę 1313,8 tys. zł, tj. 0,1%[21], nie podjęto żadnych czynności. Na kwotę tę składało się łącznie 3811 zaległości, z czego 3645 (95,6%) dotyczyło zaległości poniżej 17 zł w łącznej wysokości 11,8 tys. zł. Pozostałe 166 zaległości na kwotę 1302 tys. zł stanowiło 4,4% liczby zobowiązań i jednocześnie 99,1% kwoty zaległości podatkowych ogółem. Spośród 18 zaległości powyżej 10 tys. zł w 15 przypadkach data, od której możliwe było prowadzenie czynności windykacyjnych, przypadała na czerwiec i lipiec 2025 r. W pozostałych trzech przypadkach opóźnienie w podjęciu czynności wynikało z rozliczenia w dniu 10 lipca 2025 r. wpłat podatnika, daty wygaszenia decyzji o odroczeniu terminu płatności oraz konieczności zawiadomienia podatnika o obowiązku wpłaty zobowiązania wynikającego z automatycznie zaakceptowanego zeznania rocznego PIT za 2024 r.

Zaległości, wobec których egzekucja została umorzona na podstawie art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, z powodu bezskuteczności w wysokości 1 035 718,8 tys. zł stanowiły 63,5% wszystkich zaległości na koniec półrocza 2025 r. Zaległości te dotyczyły 2,5 tys. podmiotów, z czego 185 posiadało zaległości powyżej 1 mln zł na łączną kwotę 858 220,5 tys. zł, tj. 83% wszystkich zaległości umorzonych na tej podstawie.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że *z uwagi na dużą liczbę spraw do poszukiwania majątku w pierwszej kolejności wierzyciel podejmuje działania w stosunku do podmiotów, które mają największe zaległości. Obecnie z uwagi na braki kadrowe zaległości dłużników zostały podzielone ze względu na wysokość zaległości w celu sukcesywnego poszukiwania majątku.*

W kontrolowanym okresie w 230 przypadkach poszukiwanie majątku prowadzone przez komórki wierzycielskie nie ujawniło nowego majątku stanowiącego podstawę do ponownego wszczęcia egzekucji. Wierzyciel po umorzeniu przez organ egzekucyjny postępowania z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne (art. 59 § 2 u.p.e.a.), skierował cztery wnioski o ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego. Wszystkie wnioski przekazano w 2024 r. W postępowaniu egzekucyjnym odzyskano 29,9 tys. zł, tj. 1,3% zaległości podatkowych tych podatników.

W trzech z ww. spraw wierzyciel wnioskował o ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego po ponad półtora roku i ponad dwóch latach od pozyskania informacji o osiąganych dochodach lub posiadanych wierzytelnościach, a w jednym przypadku po dwóch latach od wydania przez organ egzekucyjny postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. Ponadto w jednej z tych spraw działania w zakresie poszukiwania majątku podatnika ograniczono do czynności sprawdzenia aplikacji CEPiK i plików JPK_VAT, bez weryfikacji danych w innych dostępnych w Urzędzie systemach, co szerzej opisano w części *Stwierdzone nieprawidłowości nr 1.*

(akta kontroli tom I str. 9-21, 136-180; tom II str. 12-89)

1.3. Szczegółowym badaniem objęto 20 zaległości podatkowych ujętych w ewidencji Urzędu według stanu na 30 czerwca 2024 r. i 30 czerwca 2025 r. (po pięć z deklaracji podatkowych oraz po pięć z decyzji podatkowych) na łączną kwotę 65 606,2 tys. zł, z czego trzy zaległości podatkowe

[21] Według danych z WHTAX na dzień 30 czerwca 2025 r. – data pobrania danych: 17 października 2025 r.

(1337,3 tys. zł) zobowiązani wpłacili dobrowolnie, a dwie zaległości podatkowe (28,7 tys. zł) zostały wyegzekwowane w ciągu jednego miesiąca od powstania zaległości.

W odniesieniu do pozostałych 15 zaległości podatkowych organ egzekucyjny stwierdził bezskuteczność egzekucji i umorzył postępowania[22]. W jednej z tych spraw stwierdzono, że Naczelnik Urzędu nie doręczył skutecznie tytułu wykonawczego, wystawionego w wersji papierowej 16 lutego 2021 r., do właściwego organu egzekucyjnego, którym był Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście i nie monitorował skuteczności egzekwowania zaległości podatkowej wynikającej z tego tytułu, co opisano szerzej w części *Stwierdzone nieprawidłowości nr 3.*

W Urzędzie nie funkcjonowała pisemna procedura określająca częstotliwość poszukiwania majątku po umorzeniu postępowania egzekucyjnego. Jednak począwszy od lutego 2024 r. wprowadzono obowiązek sporządzania kart poszukiwania majątku potwierdzających dokonaną analizę sytuacji majątkowej podatnika. Sporządzenie karty powinno nastąpić po upływie 6 miesięcy, jednak nie później niż po upływie 12 miesięcy, od wpływu postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub od ostatniej czynności odnośnie do poszukiwania majątku. W okresie wcześniejszym czynności dokumentowano, załączając wydruki (z datą ich wykonania) potwierdzające weryfikację danych na podstawie dostępnych systemów.

We wszystkich badanych sprawach pierwsze karty sporządzono w 2024 r. Kolejne czynności w zakresie poszukiwania majątku dokumentowano na sporządzonych kartach (w odniesieniu do spraw z 2024 r. u 11 zobowiązanych). W przypadku czterech spraw ostatnie karty zostały sporządzone w lutym 2024 r., a więc przez okres ponad 12 miesięcy nie ponowiono czynności odnośnie do poszukiwania majątku, co szerzej opisano w części *Stwierdzone nieprawidłowości nr 2*.

Wierzyciel odnotowywał informację o umorzeniu postępowania na karcie kontowej podatnika oraz w wykazie podatników posiadających zobowiązania podatkowe.

Odsetki od nieuregulowanych zobowiązań[23] wyniosły łącznie 47 421,7 tys. zł. W sześciu sprawach bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego został zawieszony z uwagi na wszczęte wobec zobowiązanego postępowania karno-skarbowe[24], w trzech sprawach zobowiązanie uległo przedawnieniu i zostało odpisane, a sześć zaległości ulegnie przedawnieniu w latach 2027-2031.

(akta kontroli tom II str. 1-11; tom II str. 302-448, 449-506, 551-555)

1.4. W latach 2023-2024 Urząd obowiązywały m.in. trzy mierniki odnoszące się do realizacji celu *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych* ujęte w Planie Działalności Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w oparciu o roczne Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Urząd na koniec 2023 r. uzyskał zakładaną wartość wszystkich analizowanych mierników, natomiast w 2024 r. nie osiągnął wartości dwóch z trzech badanych mierników.

W 2024 r. nie została wykonana wartość miernika *Realizacja należności publicznoprawnych*, co bezpośrednio wiązało się z wysokością osiągniętych dochodów[25]. W 2023 r.[26] uzyskano dochody

---

22 Art. 59 § 2 u.p.e.a.

23 Stan na 25 sierpnia 2025 r.

24 Na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks Karny skarbowy (Dz. U. z 2025 r. poz. 633).

25 Wpłaty pomniejszone o zwroty.

26 Stopień realizacji miernika w poszczególnych kwartałach (narastająco): I kw. – 31,5%, II kw. – 47,1%, III kw. – 80,7% i IV kw. - 113%.

wyższe o 131 950 tys. zł od oczekiwanych[27], jednak w 2024 r.[28] dochody były niższe o 77 767 tys. zł[29] od zaplanowanych.
Wartość miernika *Egzekucja zaległości* stanowiła kwota wyegzekwowana z tytułów wykonawczych SM, CL i SD[30]. Miernik w każdym roku okresu objętego kontrolą został wykonany. Na koniec 2023 r. organ egzekucyjny wyegzekwował więcej o 30 869 tys. zł[31], a w 2024 r. [32] o 8 685 tys. zł od kwoty oczekiwanej[33].

Miernik *Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych*[34] wyniósł w 2023 r. 100,8%, ale już w 2024 r. przekroczył dopuszczony poziom i wzrósł do 113,9%[35]. Zarówno w 2023 r., jak i w 2024 r., zakładano, że zaległości wymagalne w stosunku do roku poprzedniego nie wzrosną więcej niż o 5%[36].

W zakresie niezrealizowania miernika *Realizacja należności publicznoprawnych*, Naczelnik wskazała, że *spadek wpływów w podatku dochodowym od osób prawnych o 71 641,4 tys. zł, tj. o 10,8%, spowodowany był zarówno spadkiem wpływów, jak i wzrostem dokonanych zwrotów podatku. W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku od towarów i usług, nastąpił wzrost wpływów, na co w największym stopniu miał wpływ spadek zrealizowanych zwrotów podatku, dotyczących podatników działających w branży budownictwo, działalność profesjonalna, naukowa i techniczna oraz transport i gospodarka magazynowa.* Podejmowane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego działania skoncentrowane były na analizie dostępnych baz danych, jak i niezwłocznego podejmowania czynności sprawdzających w przypadku zwrotów podatku budzących wątpliwości.

Według stanu na 30 czerwca 2025 r., Urząd w ramach realizacji celu *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych* oraz *bezpieczny i skuteczny system ochrony granic i przepływu towarów,* wynikającego z Planu Działalności Izby Administracji Skarbowej na 2025 r., osiągnął wartość dwóch z trzech badanych mierników. Wartość miernika *Realizacja należności publicznoprawnych*, którą stanowiły zrealizowane w tym okresie wpływy[37], była wyższa od wartości oczekiwanej o 935 353 tys. zł[38]. Przekroczono także o 8437 tys. zł w stosunku

---

27 Wartość oczekiwana: 1 012 270 tys. zł.

28 Stopień realizacji miernika w poszczególnych kwartałach (narastająco): I kw. – 180,4%, II kw. – 130,1%, III kw. – 103,8% i IV kw. – 96,4%.

29 Wartość oczekiwana: 2 066 463 tys. zł.

30 SM – Podatki stanowiące dochód budżetu państwa, CL – Należności organów celnych, SP – Niepodatkowe należności budżetowe administracji podatkowej.

31 Stopień realizacji miernika w poszczególnych kwartałach (narastająco): I kw. – 179,1%, II kw. – 167,4%, III kw. – 142% i IV kw. – 138,3%.

32 Stopień realizacji miernika w poszczególnych kwartałach (narastająco): I kw. – 116,7%, II kw. – 117,4%, III kw. – 106,9% i IV kw. – 107,3%.

33 Wartość oczekiwana: 118 701 tys. zł.

34 Miernik wyliczano jako relacja kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec roku do kwoty zaległości według stanu na koniec roku poprzedniego. Przy wyliczeniach miernika brane są pod uwagę wyłącznie dane dotyczące CIT, PIT, podatku VAT krajowego.

35 Wzrost zaległości wymagalnych był wyższy od zakładanego także w II i III kwartale 2024 r. i wyniósł 106,2%; i 109,1%.

36 W ciągu roku miernik zrealizowano na koniec II i III kwartału 2023 r., natomiast na koniec I kwartału 2023 r. był wyższy niż oczekiwano, tj. wyniósł 105,3%.

37 Wpłaty pomniejszone o zwroty, ale niepomniejszone o udziały jst w CIT i PIT

38 Wartość oczekiwana: 1 050 767 tys. zł. Stopień realizacji miernika w poszczególnych kwartałach (narastająco): I kw. – 164,9%, II kw. – 189%.

do planowanego[39] wyznaczony poziom miernika *Egzekucja zaległości* (kwota wyegzekwowana w I półroczu 2025 r.).

Urząd na koniec czerwca 2025 r. nie wykonał miernika *Efektywne zarządzanie zaległościami*[40], którego wartością oczekiwaną był wzrost zaległości podatkowych nie więcej niż o 3%. NIK zauważa, że Urząd począwszy od II kwartału 2024 r. nie osiąga zakładanych wartości tego miernika, a różnica pomiędzy wartością oczekiwaną a zrealizowaną systematycznie rośnie z kwartału na kwartał, osiągając na koniec czerwca 2025 r. wartość 127,8% (na koniec marca miernik wyniósł 119%).

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że *(...) głównym czynnikiem mającym wpływ na wzrost zaległości podatkowych wymagalnych było wydawanie decyzji przez urzędy celno-skarbowe. Znaczna część decyzji wydanych przez urzędy celno-skarbowe dotyczy podmiotów zarejestrowanych w wirtualnych biurach, prowadzących fikcyjną działalność gospodarczą, nieposiadających majątku* (...). Zaległości takie, w ocenie Naczelnika, nie rokują uregulowaniem. Na dzień 30 czerwca 2025 r. zaległości wynikające z tych decyzji stanowią około 72% wszystkich zaległości. Podjęte działania mające na celu poprawę wartości mierników w kolejnych okresach sprawozdawczych koncentrowały się na niezwłocznym wystawianiu tytułów wykonawczych oraz zarządzeń o zabezpieczeniu, analizowaniu dostępnych baz danych w systemach informatycznych i w przypadku zwrotów budzących wątpliwości, niezwłocznego podejmowania czynności sprawdzających.

(akta kontroli tom I str. 9-21,222-228, 333-360, 361-458)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

1. W trzech z czterech spraw, w których komórki wierzycielskie skierowały wnioski o ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego, nierzetelnie, tj. opieszale i bez dochowania należytej staranności, prowadzono czynności w zakresie poszukiwania majątku zobowiązanego, co potwierdzają poniżej opisane okoliczności:
   - 27 stycznia 2022 r. do Urzędu wpłynęła informacja PIT-11 za 2021 r. sporządzona przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych o dochodach uzyskanych przez zobowiązanego posiadającego zaległości podatkowe w kwocie 7,7 tys. zł. Informacja o pobieraniu świadczenia z Zakładu Ubezpieczeń Społecznych została przekazana do komórki egzekucji administracyjnej po ponad dwóch latach, tj. 26 kwietnia 2024 r.
   - Organ egzekucyjny postanowieniem z 9 września 2020 r. umorzył postępowanie egzekucyjne z uwagi na bezskuteczność. 17 marca 2023 r. Urząd otrzymał informację PIT-11 za 2022 r. dotyczącą uzyskania przez zobowiązanego przychodów. Dział Egzekucji Administracyjnej zawiadomił pismem z 4 grudnia 2024 r. komórkę wierzycielską o ujawnieniu majątku zobowiązanego w postaci wynagrodzenia za pracę i po ponownym wszczęciu postępowania egzekucyjnego wyegzekwowano kwotę 21,5 tys. zł, tj. 57,5% zaległości podatkowej. Przez blisko 2 lata komórki wierzycielskie nie podejmowały działań adekwatnych do zakresu prowadzonej sprawy w przedmiocie poszukiwania majątku

[39] Wartość oczekiwana: 66 011 tys. zł. Stopień realizacji miernika w poszczególnych kwartałach (narastająco): I kw. – 111,2%, II kw. – 112,8%.

[40] Miernik wyliczano jako relacja kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec okresu sprawozdawczego roku bieżącego do kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec analogicznego okresu sprawozdawczego roku poprzedniego. Przy wyliczeniach miernika brano pod uwagę wyłącznie dane dotyczące CIT, PIT, podatku VAT krajowego.

podatnika, ograniczając czynności do sprawdzenia aplikacji CEPiK i plików JPK_VAT, bez weryfikacji danych w innych dostępnych w Urzędzie systemach.

- Organ egzekucyjny postanowieniem z 15 września 2022 r. umorzył postępowanie egzekucyjne z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego (zaległości podatkowe w kwocie 2229,7 tys. zł), który na dzień wydania tego postanowienia był właścicielem ruchomości, a podstawą faktyczną do podjęcia takiego rozstrzygnięcia powinien być prawidłowo wyjaśniony stan faktyczny związany z przesłanką umorzenia wynikającą z art. 59 § 2 u.p.e.a., z którego wynika zaistnienie bezskuteczności egzekucji. Wierzyciel dopiero 25 listopada 2024 r., tj. po 804 dniach od umorzenia postępowania egzekucyjnego, ustalił posiadane przez zobowiązanego ruchomości.

W sprawach tych Wierzyciel opieszale podejmował czynności w zakresie poszukiwania majątku zobowiązanego i w rezultacie wnioskował o ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego po ponad 1,5 roku i ponad 2 latach od pozyskania informacji o osiąganych dochodach lub posiadanych wierzytelnościach, a w jednym przypadku po dwóch latach od wydania przez organ egzekucyjny postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., ponieważ ustalił, że dłużnik w czasie pierwotnie prowadzonego postępowania egzekucyjnego posiadał majątek. Powyższy sposób postępowania stał w sprzeczności z racjonalnością działania oraz podstawową zasadą zarządzania zaległościami, jaką jest szybkość podejmowania kolejnych czynności windykacyjnych.

Naczelnik Urzędu, jak również pracownik odpowiedzialny za weryfikację stanu majątkowego podatnika, wyjaśnili, że w ramach pierwotnie umorzonego postępowania egzekucyjnego nie ujawniono ruchomości należących do zobowiązanego z uwagi na błąd popełniony podczas wyszukiwania danych w CEPiK. Błąd polegał na przypisaniu numeru PESEL w rubryce numer REGON. Naczelnik Urzędu dodatkowo podała, że *począwszy od 2024 r. wprowadzono obowiązek poszukiwania majątku po umorzeniu postępowania egzekucyjnego po upływie sześciu miesięcy, jednak nie później niż po upływie 12 miesięcy. Przed tą datą pracownicy sporządzali jedynie wydruki pozyskane z dostępnych baz danych. Na opóźnienie w przekazaniu wniosku o ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego miało wpływ nadmierne obciążenie pracą przy niepełnym składzie komórki, konieczność wdrożenia nowo zatrudnionych pracowników, jak i spiętrzenie zadań do wykonania*.

(akta kontroli tom II str. 94-246, 507-521, 522-543)

2. W czterech z 20 badanych spraw nie sporządzono w wyznaczonym terminie kart poszukiwania majątku, co było działaniem nierzetelnym i niezgodnym z wprowadzonym począwszy od lutego 2024 r. obowiązkiem sporządzania kart poszukiwania majątku potwierdzających dokonaną analizę sytuacji majątkowej podatnika.

   Sporządzenie karty powinno nastąpić po upływie 6 miesięcy, jednak nie później niż po upływie 12 miesięcy, od wpływu postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego lub od ostatniej czynności odnośnie do poszukiwania majątku. W przypadku czterech spraw ostatnie karty zostały sporządzone w lutym 2024 r., a więc przez okres ponad 12 miesięcy nie ponowiono czynności odnośnie do poszukiwania majątku.

   Naczelnik Urzędu w wyjaśnieniach wskazała, że *(...) nie ma wytycznych, jak również przepisów, które nakładają na wierzyciela obowiązek natychmiastowego, bezpośrednio po umorzeniu postępowania egzekucyjnego podejmowania działań w celu poszukiwania majątku.(...) Wierzyciel poszukuje majątku po upływie 6 miesięcy, jednak nie później niż po upływie 12 miesięcy od wpływu postanowienia o umorzeniu postępowaniu egzekucyjnego lub od ostatniej czynności odnośnie*

poszukiwania majątku. Obowiązek ten został wprowadzony 1 lutego 2024 r. wraz z obowiązkiem sporządzania karty poszukiwania majątku przez Kierownika działu SEW-2 (obecny Kierownik pełni tę funkcję od 1 marca 2023 r.). Przed tą datą pracownicy w ramach poszukiwania majątku sporządzali jedynie wydruki pozyskane z dostępnych baz danych (np. CEPiK, Centralna Ewidencja Ksiąg Wieczystych). Ponadto Naczelnik w wyjaśnieniach wskazała, że na działania komórek wierzycielskich, w kontrolowanym okresie, wpływ miało nadmierne obciążenie pracą przy niepełnym składzie komórki, konieczność wdrażania nowo zatrudnionych pracowników, jak i spiętrzenie zadań do wykonania.

NIK podkreśla, że Naczelnik w złożonych wyjaśnieniach potwierdziła wprowadzony obowiązek sporządzania kart poszukiwania majątku oraz częstotliwość jego wykonywania.

(akta kontroli tom II str. 302-317, 332-341, 378-413, 449-506, 551-555)

3. W jednej z badanych spraw Naczelnik Urzędu nie doręczył skutecznie tytułu wykonawczego, wystawionego w wersji papierowej 16 lutego 2021 r., do właściwego organu egzekucyjnego, którym był Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście i nie monitorował skuteczności egzekwowania zaległości podatkowej wynikającej z tego tytułu, co było działaniem nierzetelnym. W rezultacie postępowanie egzekucyjne wobec dłużnika w zakresie zaległości podatkowej objętej tym tytułem wykonawczym nie zostało przeprowadzone.

   Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w przypadku tego zobowiązanego: (...) *Z poprzednich historii prowadzonych postępowań egzekucyjnych wynika, że egzekucja okazała się bezskuteczna lub organ egzekucyjny odstąpił od prowadzenia egzekucji. Wierzyciel przeglądając zaległości może również sprawdzić historię dobrowolnych wpłat dokonanych przez zobowiązanego czy wpłat wyegzekwowanych w drodze prowadzonej egzekucji.*

   NIK dostrzegając, że postępowania egzekucyjne prowadzone wobec innych zaległości podatnika zostały umorzone ze względu na bezskuteczność egzekucji, zwraca jednak uwagę, że stosownie do przepisu art. 26 u.p.e.a. obowiązkiem Wierzyciela było przekazanie wystawionego tytułu do właściwego organu egzekucyjnego w celu wszczęcia postępowania egzekucyjnego i monitorowanie skuteczności egzekwowania zaległości podatkowej wynikającej z tego tytułu. Działania te są podstawą procesu zarządzania zaległościami podatkowymi. Ponadto wskutek braku należytego nadzoru nad skutecznością egzekwowania zaległości, nie poszukiwano majątku dłużnika przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania.

   (akta kontroli tom II str. 302-317, 332-341, 522-543)

Ocena cząstkowa

Naczelnik Urzędu, działając jako wierzyciel, co do zasady, rzetelnie i prawidłowo kontrolował terminowość zapłaty zobowiązań podatkowych oraz dochodził należnych kwot od dłużników. Tempo wzrostu zaległości podatkowych uległo jednak przyspieszeniu. Zaległości podatkowe zwiększyły się w 2023 r. (w porównaniu do 2022 r.) o 0,8%, a w 2024 r. (w porównaniu do 2023 r.) o 13,9%. Na koniec czerwca 2025 r. zaległości podatkowe były o 27,8% wyższe niż na koniec czerwca poprzedniego roku. W Urzędzie prowadzono analizy przyczyn wzrostu zaległości podatkowych oraz informowano Dyrektora IAS w Warszawie o podejmowanych działaniach.
Urząd w 2024 r. nie osiągnął wartości dwóch z trzech badanych mierników odnoszących się do realizacji celu *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych,* a na koniec czerwca 2025 r. nie wykonał miernika *Efektywne zarządzania zaległościami.* Począwszy

od II kwartału 2024 r. Urząd nie osiągał zakładanych wartości miernika wzrostu zaległości, a różnica pomiędzy wartością oczekiwaną a zrealizowaną systematycznie rośnie.
W badanej próbie spraw stwierdzone nieprawidłowości dotyczą nierzetelnego prowadzenia analiz majątku zobowiązanych, opieszałego podejmowania kolejnych czynności oraz w jednym przypadku braku monitorowania skuteczności postępowania egzekucyjnego. W efekcie określenia od 1 lutego 2024 r. przez Kierownika SEW-2 częstotliwości, z jaką pracownicy komórek wierzycielskich powinni poszukiwać majątku zobowiązanego po umorzeniu przez organ egzekucyjny postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., pracownicy komórek wierzycielskich ustalili u tych dłużników majątek lub źródło przychodów przewyższające koszty egzekucyjne. Prowadzone wcześniej poszukiwania majątku były w ocenie NIK nierzetelne. Dopiero po ponad 1,5 roku, a w drugiej sprawie po ponad 2 latach od wpływu do urzędu informacji o osiąganych dochodach lub posiadanych wierzytelnościach wnioskowano o ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego. W innej sprawie po ponad 2 latach od umorzenia postępowania egzekucyjnego, mimo posiadanego przez dłużnika majątku, z którego można było wyegzekwować zaległość podatkową, wierzyciel wnioskował o ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego. W sprawie tej organ egzekucyjny umorzył postępowanie egzekucyjne niezgodnie z art. 59 § 2 u.p.e.a.

2. Prawidłowość i skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

2.1. Zadania w zakresie egzekucji administracyjnej realizował Dział Egzekucji Administracyjnej[41], w którym zatrudnionych było na koniec 2024 r. 16 osób, tj. o jedną osobę więcej niż na koniec 2023 r. Na koniec czerwca 2025 r. liczba pracowników nie zmieniła się. Wydatki na wynagrodzenia pracowników Działu Egzekucji zwiększyły się z 4,7 mln zł w 2023 r. do 6,2 mln zł w 2024 r. (wydatki obejmowały wynagrodzenia prowizyjne przyznane w kwocie 3 mln zł w 2023 r. i 3,9 mln zł w 2024 r.). W I półroczu 2025 r. wydatki te wyniosły 3,4 mln zł i były wyższe o 0,4 mln zł niż w analogicznym okresie roku poprzedniego (kwota 2,2 mln zł w I półroczu 2025 r. i 1,9 mln zł w I półroczu 2024 r. stanowiła wynagrodzenie prowizyjne).

W okresie objętym kontrolą zasady postępowania Urzędu w zakresie egzekucji administracyjnej zostały określone, poza ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, między innymi w dokumentach *Standardy w obszarze egzekucji administracyjnej i Standardy w obszarze egzekucji administracyjnej z nieruchomości*[42]*, w* zaleceniach Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 8 listopada 2023 r., w pismach Ministerstwa Finansów z 13 czerwca 2018 r. i z 9 lutego 2024 r., a także w wewnętrznych komunikatach[43].

Do ewidencjonowania działań związanych z prowadzeniem postępowania egzekucyjnego pracownicy Działu SEE wykorzystywali system EGAPOLTAX, w którym rejestrowali tytuły wykonawcze i dokumenty wydawane przez organ egzekucyjny, czynności egzekucyjne i środki

---

41 Dalej także: Dział SEE.

42 Przesłane pismem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 31 stycznia 2023 r. (znak: 1401-IEE3.711.5.14.2022.1.JO).

43 Komunikaty: nr 6/2021, 8/2021, 4/2023, 10,/2023, 4/2024.

egzekucyjne, jak również obsługę czynności podejmowanych w ramach egzekucji w terenie. Dodatkowo pracownicy ustalali informacje o zobowiązanych m.in. w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców, Krajowym Rejestrze Sądowym czy Krajowym Rejestrze Zadłużonych.

(akta kontroli: tom III str. 1-53, 118-120)

2.2. Kwota zaległości podatkowych w egzekucji (łącznie z kwotą wynikającą z umorzonych postępowań egzekucyjnych) z roku na rok rosła, i tak wyniosła ona na koniec 2024 r. 609,7 mln zł, 2023 r. – 519,8 mln zł, 2022 r. – 491,6 mln zł, na 30 czerwca 2025 r. – 596,1 mln zł, a na 30 czerwca 2024 r. – 392 mln zł.

Według stanu na koniec 2024 r. organ egzekucyjny podejmował czynności egzekucyjne w odniesieniu do zaległości podatkowych w kwocie 309,8 mln zł. Były one wyższe o 53 mln zł, tj. o 20,6%, niż w 2023 r. i o 102,7 mln zł, tj. o 49,6%, niż w 2022 r. Według stanu na 30 czerwca 2025 r. egzekucją objęto zaległości podatkowe w kwocie 276,7 mln zł, tj. wyższej o 24,9% w porównaniu do stanu na 30 czerwca 2024 r. Przyczyną tak znacznego wzrostu zaległości podatkowych objętych egzekucją, jak poinformowała Naczelnik Urzędu, był *głównie wpływ tytułów wykonawczych obejmujących zaległości powstałe w wyniku wydania decyzji po zakończonych postępowaniach kontrolnych. Zobowiązania wynikające z tych decyzji opiewały z reguły na bardzo wysokie kwoty, sięgające od kilku do nawet kilkudziesięciu milionów złotych*.

Na koniec 2024 r. prawie 78% zaległości podatkowych objętych egzekucją administracyjną stanowiły zaległości z podatku VAT (69,3% na koniec 2023 r.). Wyniosły one na koniec 2024 r. 241,1 mln zł i były wyższe o 63,2 mln zł niż na koniec 2023 r. i o 90,4 mln zł niż na koniec 2022 r. Według stanu na 30 czerwca 2025 r. egzekucją były objęte zaległości w VAT w kwocie 204,3 mln zł, podczas gdy w analogicznym okresie roku poprzedniego – 138,4 mln zł. Zaległości z decyzji wydanych po kontrolach rozliczeń VAT, na podstawie art. 108 ustawy o VAT, wyniosły na koniec 2024 r. 30,6 mln zł (9,9% ogółu zaległości w egzekucji), 2023 r. – 14,1 mln zł (5,5%), 2022 r. – 1,9 mln zł (0,9%), podczas gdy według stanu na koniec czerwca 2025 r. było to 44,6 mln zł (16,1%), a w analogicznym okresie roku poprzedniego – 8,1 mln zł (3,7%).

Egzekucją administracyjną były objęte również zaległości z tytułu podatku PIT i CIT oraz podatku akcyzowego. Na koniec 2024 r. stanowiły one 14,5%, 7,6%, i 0,1% zaległości podatkowych (według stanu na 30 czerwca 2025 r. udział ten wyniósł 17,9%, 8,2% i 0,1%).

Zaległości podatkowe były egzekwowane od zobowiązanych, w stosunku do których wierzyciele wystawili kilka tytułów wykonawczych, tj. pięć i więcej. W ewidencji egzekucji na koniec 2024 r. takich zobowiązanych było 1,2 tys. z łączną kwotą zaległości podatkowych 170,7 mln zł, na koniec 2023 r. – 1,5 tys. z kwotą 172,7 mln zł, a na koniec 2022 r. – 1,6 tys. zł z kwotą 137,2 mln zł. Na 30 czerwca 2025 r. było 0,6 tys. dłużników z zaległościami podatkowymi na łączną kwotę 135,1 mln zł, podczas gdy na ten sam dzień 2024 r. – 0,8 tys. zobowiązanych z zaległościami 111,9 mln zł. Wierzycielem znacznej kwoty zaległości podatkowych od takich zobowiązanych był US Warszawa-Wola. Był on wierzycielem zaległości podatkowych 1,1 tys. zobowiązanych w kwocie 116,2 mln zł na koniec 2024 r., 1,3 tys. zobowiązanych w łącznej kwocie 126,6 mln zł na koniec 2023 r. i 1,5 tys. zobowiązanych w łącznej kwocie 106,4 mln zł na koniec 2022 r. Według stanu na koniec czerwca 2025 r. było 0,5 tys. takich dłużników posiadających zaległości podatkowe w kwocie 114,6 mln zł, podczas gdy na koniec czerwca 2024 r. – 0,7 tys. zobowiązanych, których zaległości podatkowe wyniosły 84,5 mln zł.

(akta kontroli tom III str. 118-128; tom IV str. 271-273)

2.3. W okresie od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2025 r. organ egzekucyjny przystępował do egzekucji administracyjnej niezwłocznie. W Urzędzie nie było tytułów wykonawczych, wobec których organ egzekucyjny nie podjął żadnych czynności. W odniesieniu do 1,2 tys. tytułów wykonawczych na łączną kwotę zaległości podatkowych 357,6 mln zł organ egzekucyjny nie przystąpił do egzekucji lub umorzył postępowanie przed wszczęciem egzekucji administracyjnej ze względu na brak majątku lub źródła dochodu dłużnika.

W wyniku analizy 15 wybranych losowo tytułów wykonawczych[44], w stosunku do których nie wszczęto egzekucji, z zaległościami podatkowymi na łączną kwotę 3,2 mln zł, stwierdzono, że organ egzekucyjny decyzję o niewszczynaniu egzekucji podejmował bez zbędnej zwłoki, niemniej jednak w przypadku 10 tytułów wykonawczych (na zaległości podatkowe w kwocie 417 tys. zł) przed wydaniem zawiadomienia w sprawie nieprzystąpienia do egzekucji lub adnotacji w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego przed wszczęciem egzekucji, nie zebrał pełnego materiału dowodowego, w oparciu o aktualną sytuację majątkową dłużnika. Rozstrzygnięcia dokonano w oparciu o stan faktyczny poczyniony w ramach uprzednio prowadzonych i umorzonych postępowań, z tego zakończonych do 12 miesięcy przed rozstrzygnięciem (dziewięć tytułów wykonawczych) i powyżej 12 miesięcy (jeden tytuł wykonawczy). Ponadto organ egzekucyjny nie dysponował dokumentacją potwierdzającą zasadność dokonanych rozstrzygnięć. Działania te były niezgodne z wytycznymi Ministerstwa Finansów przekazanymi pismem z 9 lutego 2024 r. dotyczącymi odmowy przystąpienia do egzekucji. Sprawa została szczegółowa omówiona w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości nr 1*.

(akta kontroli tom III str. 165-178)

2.4. W 2024 r. wyegzekwowano zaległości podatkowe w kwocie 125,3 mln zł, podczas gdy w 2023 r. było to 109,3 mln zł, a w 2022 r. – 103,9 mln zł. Zaległości podatkowe wyegzekwowane w I półroczu 2025 r. były o 11,7 mln zł wyższe w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego i wyniosły 73,7 mln zł.

Zdaniem Naczelnika Urzędu, wzrost efektywności egzekucji spowodowany był przede wszystkim *niezwłocznym wystawianiem przez wierzyciela tytułów wykonawczych oraz szybkim wszczynaniem egzekucji, czyli stosowaniem środka egzekucyjnego zmierzającego bezpośrednio do realizacji zobowiązania objętego tytułem wykonawczym*.

Najwięcej zaległości wyegzekwowano w wyniku zajęcia środków pieniężnych na rachunkach bankowych dłużników. Uzyskano w ten sposób w 2024 r. – 118,1 mln zł (94,3% łącznej kwoty wyegzekwowanych środków), w 2023 r. – 89,3 mln zł (81,8% łącznej kwoty), a w 2022 r. – 101 mln zł (97,2% łącznej kwoty). Natomiast w I półroczu 2025 r. wyegzekwowano w ten sposób 69,5 mln zł (94,3% łącznej kwoty), podczas gdy w analogicznym okresie roku poprzedniego – 59,8 mln zł (96,5% łącznej kwoty).

Część zaległości podatkowych było zajmowanych automatycznie w efekcie wdrożenia od października 2023 r. takiej funkcjonalności[45]. Łączna kwota wyegzekwowanych z rachunków bankowych zaległości podatkowych do 1 tys. zł (z odsetkami) wyniosła w 2024 r. 370,9 tys. zł. W I półroczu 2025 r. uzyskano w ten sposób 164,7 tys. zł (w I półroczu 2024 r.– 165,8 tys. zł).

---

[44] Tytuły wykonawcze nr: 24222459, 27229042, 27843452, 27972909, 28273912, 28273860, 28273862, 28273861, 28273913, 28273914, 33784132, 33694336, 33733134, 33202030, 33808023.

[45] Od 26 października 2023 r. została wdrożona usługa PH HUB, która umożliwia m.in. automatyczne generowanie zajęć wierzytelności z rachunków bankowych, gdy łączna zaległość (należność główna łącznie z odsetkami) nie przekracza 1 tys. zł.

W okresie od 30 czerwca 2025 r. do 30 lipca 2025 r. wyegzekwowano na podstawie 75 tytułów wykonawczych kwotę 30,1 tys. zł.

Kierownik SEE poinformował, że *proces automatycznego zajęcia rachunków bankowych przebiega w sposób prawidłowy, jednak jego słabą stroną jest to,* że *dane o rachunkach bankowych do automatycznego zajęcia pobierane są tylko z wykazu rachunków bankowych wskazanych przez podatnika w danych rejestracyjnych do Urzędu Skarbowego.* Ponadto, jak dodał Kierownik SEE, *pracownicy po wpływie tytułu wykonawczego poniżej 1 tys. zł najpierw weryfikują, czy system rzeczywiście dokonał automatycznego zajęcia rachunku bankowego. Jeżeli system zrobił zajęcie, to było ono drukowane i dołączane do akt sprawy. Jeżeli bank nie realizował automatycznego zajęcia, pracownik organu egzekucyjnego podejmował kolejne kroki w celu poszukiwania majątku zobowiązanego oraz dokonywał takich czynności egzekucyjnych, które mogłyby doprowadzić do realizacji zaległości objętych tytułem wykonawczym.* Naczelnik Urzędu podała, że *opcja automatycznego generowania zajęć wierzytelności z rachunków bankowych, gdy zaległość nie przekracza 1 tys. zł, ma miejsce jedynie w przypadku tytułów, które dotyczą zobowiązanych, w stosunku do majątku których organ egzekucyjny nie prowadził wcześniej postępowań egzekucyjnych lub w przypadku wpływu dużej ilości tytułów wymagających wszczęcia, np. podczas zastępstw związanych z nieobecnością pracownika (urlop, zwolnienie).*

W Urzędzie w wyniku zajęcia innych wierzytelności, w tym JPK, zajęcia świadczeń z ubezpieczenia społecznego i zajęcia wynagrodzenia za pracę uzyskano w 2024 r. – 7,1 mln zł, podczas gdy w 2023 r. – 19,9 mln zł, a w 2022 r. – 2,9 mln zł. W I półroczu 2024 r. było to 2,1 mln zł, a w I połowie 2025 r. – 4,2 mln zł.

Zobowiązani od 15 grudnia 2022 r. mieli możliwość dokonania wpłat zaległych należności podatkowych za pośrednictwem terminala płatniczego. Trzy terminale znajdowały się w Dziale Egzekucji Administracyjnej. Terminale płatnicze były także zabierane przez pracowników w teren w związku z przydziałem służby. Organ egzekucyjny od wpłat dokonywanych przez terminal płatniczy nie naliczał żadnych opłat. Wpłaty wyniosły w 2023 r. 1,6 tys. zł, w 2024 r. – 5,5 tys. zł, w tym 0,9 tys. zł w I półroczu 2024 r. W I połowie 2025 r. zobowiązani nie wpłacili w ten sposób żadnych kwot. Naczelnik Urzędu nadmieniła, że *najwygodniejszą formą płatności dla zobowiązanych, pomimo informowania ich o możliwości płatności przez terminal, są wpłaty na rachunek depozytowy organu egzekucyjnego.*

Do 30 czerwca 2025 r. w Urzędzie nie funkcjonowała zautomatyzowana egzekucja z wynagrodzenia za pracę i świadczeń Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Kierownik SEE poinformował, że *każdorazowo wniosek o udostępnienie danych ze zbiorów ZUS należy wypełnić, tj. wskazać sygnaturę sprawy, przeznaczenie danych, dane podmiotu/zobowiązanego, zakres żądanych danych, a następnie wysyłać elektronicznie do ZUS za pośrednictwem ZUS PUE*[46]*.* Kierownik SEE dodał także, *że dane, które posiada w swoich zbiorach ZUS, są w większości tożsame z informacjami posiadanymi przez organ egzekucyjny dzięki dostępnym systemom, takim jak: POLTAX, K@WA, SERCE oraz OGNIVO. Dlatego też, organ egzekucyjny kierował zapytania o wskazanie źródeł dochodu przez ZUS PUE tylko w przypadku braku możliwości ustalenia pracodawcy zobowiązanego w bazie POLTAX. W roku 2024 takich zapytań było 12, a w I połowie 2025 r. – 85.*

W I półroczu 2025 r. organ egzekucyjny skierował na Litwę do Revolut Bank UAB sześć wniosków o odzyskanie należności pieniężnych w kwocie 630 tys. zł. Wnioski te były wysłane do administracji

[46] Platforma Usług Elektronicznych Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.

litewskiej, bowiem zobowiązani posiadali w Revolut Bank UAB rachunki z dodatnim saldem. Administracja litewska w przypadku trzech wniosków odzyskała do 7 października 2025 r. łącznie 20,2 tys. zł, tj. 3,2% zaległej kwoty.

(akta kontroli tom III str. 112-115,122-125; tom IV str. 267-268)

2.5. W latach 2023-2024 i w I półroczu 2025 r. organ egzekucyjny US Warszawa-Wola nie sprzedał żadnej z zajętych siedmiu nieruchomości o wartości szacowanej łącznie na 206,4 mln zł. W 2023 r. organ egzekucyjny zajął jedną nieruchomość, w 2024 r. – trzy, a w I połowie 2025 r. – również trzy. Zajęć nieruchomości dokonano w oparciu o zaległości podatkowe w kwocie 435,9 tys. zł (w należności głównej) z 99 tytułów wykonawczych (w tym 12 – dalszych). Organ egzekucyjny odzyskał należności podatkowe w ciągu 47 dni od zajęcia dwóch nieruchomości. Zobowiązani wpłacili 211,9 tys. zł (należność główna). Zajęcia zostały uchylone. W odniesieniu do trzech nieruchomości doszło do zbiegu egzekucji z komornikiem sądowym, który przejął sprawy.
W przypadku dwóch nieruchomości (lokalu mieszkalnego i niemieszkalnego – garażu), zajętych 11 kwietnia 2024 r., których dłużnik był współwłaścicielem, organ egzekucyjny dla lokalu mieszkalnego dokonał opisu i oszacowania jego wartości. Zobowiązany za pośrednictwem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w zakresie dokonanego szacunku. Natomiast w odniesieniu do garażu organ egzekucyjny nie dokonał operatu i nie podjął dalszych czynności do egzekucji z nieruchomości, bowiem, jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, *sprzedaż garażu nie zaspokoiłaby wszystkich zaległości dłużnika i wiązałaby się jedynie z powstaniem kolejnych wydatków egzekucyjnych, np. w postaci wynagrodzenia biegłego. Ponadto sprzedaż garażu wpłynęłaby na obniżenie zainteresowania zakupem lokalu mieszkalnego, a co za tym idzie zaniżeniem kwoty uzyskanej w wyniku licytacji.*

(akta kontroli tom III str. 331-440)

2.6. W rezultacie poszukiwania majątku zobowiązanych organ egzekucyjny w latach 2022-2024 i w I półroczu 2025 r. zajął 18 ruchomości[47] o łącznej szacunkowej wartości 1070,3 tys. zł, z tego w 2022 r. dokonał sześciu zajęć, w 2023 – trzech, w 2024 – siedmiu, a w I połowie 2025 – dwóch. Zaległości podatkowe zobowiązanych wynikające z tytułów wykonawczych, na podstawie których organ egzekucyjny zajął ruchomości, wyniosły na dzień zajęcia 5974,1 tys. zł (w należności głównej). Urząd nie ponosił kosztów związanych z przechowywaniem zajętych ruchomości, ponieważ dysponuje własnym parkingiem i pomieszczeniem magazynowym. Ponadto znaczna część ruchomości była pozostawiona pod dozór zobowiązanych z uwagi na to, że pojazdy były wykorzystywane do celów prowadzenia działalności gospodarczej. W okresie objętym kontrolą organ egzekucyjny nie sprzedał żadnej zajętej ruchomości.

W wyniku badania 12 zajęć ruchomości o wartości 976,7 tys. zł dokonanych w okresie objętym kontrolą[48] stwierdzono, że organ egzekucyjny:

- odzyskał zaległości siedmiu zobowiązanych w kwocie 265,1 tys. zł w efekcie wpłat przez dłużników, z zajęcia rachunku bankowego oraz innej wierzytelności;
- zajął ruchomości niebędące własnością zobowiązanego. Zajęcia dokonano 29 maja 2023 r. w ramach postępowania zabezpieczającego, 10 stycznia 2024 r. zajęcie zabezpieczające przekształciło się w zajęcie egzekucyjne. 7 marca 2024 r. zobowiązany złożył oświadczenie, że pojazdy nie są jego własnością;

---

[47] Dane uwzględniają czynności zajęcia ruchomości dokonane tylko w postępowaniach egzekucyjnych (bez postępowań zabezpieczających).

[48] Zajęcia ruchomości dotyczyły 12 dłużników.

– podjął czynności w celu sprzedaży czterech zajętych ruchomości, tj.:
  - w odniesieniu do ruchomości zajętej 20 maja 2025 r., a odebranej po 3 miesiącach – 28 sierpnia 2025 r., pierwszą licytację wyznaczono na 29 września 2025 r. 18 września 2025 r. zostało wpłacone przez jedną osobę wadium;
  - w przypadku ruchomości, którą zajęto 9 sierpnia 2024 r., a odebrano 6 sierpnia 2025 r., czyli po ponad 11 miesiącach, Naczelnik wyjaśniła, że *zobowiązany w okresie od zajęcia ruchomości dokonywał regularnych wpłat własnych w postępowaniu egzekucyjnym – jednocześnie organ egzekucyjny uzyskiwał środki z zajęcia wierzytelności u kontrahenta*. Pierwszą licytację zorganizowano 23 września 2025 r. Drugą licytację ustalono na 16 października 2025 r.;
  - w stosunku do ruchomości zajętej 20 grudnia 2024 r., pierwsze czynności mające na celu jej odbiór podjęto 27 czerwca 2025 r., tj. po upływie ponad 6 miesięcy, a odbioru ruchomości ostatecznie dokonano 11 września 2025 r., tj. po upływie 9 miesięcy od zajęcia (pomimo że dłużnik nie spłacał zaległości). Sprawa została szerzej omówiona w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości nr 2*. Obecnie organ egzekucyjny prowadzi czynności zmierzające do ustalenia stanu technicznego zajętej ruchomości;
  - w przypadku jednej ruchomości czynność jej zajęcia 21 maja 2024 r. została wyłącznie odnotowana w systemie EGAPOLTAX, a nie faktycznie dokonana. Skutecznego zajęcia ruchomości dokonano 12 sierpnia 2025 r. Sprawa została szerzej omówiona w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości nr 3*. Organ egzekucyjny prowadzi postępowanie egzekucyjne wobec tego dłużnika na podstawie 16 tytułów wykonawczych, wystawionych w okresie od 2015 r. do 2023 r. na łączną kwotę należności głównej 8,1 tys. zł[49]. Jedynym składnikiem majątkowym zobowiązanego jest samochód (własność od 23 marca 2018 r.). Organ egzekucyjny od listopada 2019 r. do sierpnia 2025 r. nie podjął skutecznych czynności w celu jego sprzedaży. Sprawa została szczegółowo omówiona w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości nr 2*. Organ egzekucyjny 25 września 2025 r. odebrał zobowiązanemu zajętą ruchomość. Kolejną czynnością ma być sporządzenie obwieszczenia o licytacji pojazdu.

(akta kontroli tom IV str. 1-205)

2.7. Badanie 11 zaległości podatkowych[50] w kwotach od 25,7 tys. zł do 3553,3 tys. zł, uzyskanych w wyniku egzekucji administracyjnej w okresie od 29 stycznia 2024 r. do 18 czerwca 2025 r., dotyczących różnych podatków (sześć spraw z VAT, dwie sprawy z CIT, dwie sprawy z PIT i jedna sprawa z AKC) wykazało, że organ egzekucyjny zebrał informacje o zobowiązanych i ich majątku, tj. ustalał aktualne rachunki bankowe zobowiązanych w rezultacie wysłania zapytań do banków przez system OGNIVO oraz identyfikował kontrahentów dłużników podatkowych z przesyłanych co miesiąc JPK-VAT, a następnie w oparciu o te informacje przeprowadził skuteczną egzekucję. Zaległości podatkowe wyegzekwował w efekcie zajęcia środków na rachunkach bankowych (w taki sposób odzyskano 82% badanych zaległości podatkowych) lub należnych przedsiębiorcy kwot (wierzytelności pieniężne), które kontrahenci byli winni z tytułu dostaw, robót czy usług (w taki sposób odzyskano 18% badanych zaległości podatkowych). Zaległości podatkowe odzyskano w terminie od 22 dni do 535 dni (rok i 5 miesięcy) od upływu terminu płatności zobowiązania

[49] Na dzień 12 sierpnia 2025 r.

[50] Doboru próby dokonano z zestawienia tytułów wykonawczych według sposobu zakończenia „TW zapłata 0 na 31 grudnia 2024 r. i na 30 czerwca 2025 r.", wygenerowanego przez Urząd Skarbowy Warszawa-Wola z systemu WHTAX. Badaniem objęto sprawy nr: 33717450, 27932397, 26455521, 29747051, 29301566, 25176059, 28736251, 32768925, 27664001, 31981568, 30895530.

podatkowego. Należne kwoty uzyskano w przeważającej części w ciągu dwóch dni od wszczęcia egzekucji administracyjnej (dziewięć zaległości podatkowych), natomiast w dwóch przypadkach czas ten wyniósł 18 i 499 dni. Naczelnik wyjaśniła, że jedno postępowanie trwało tak długo, *ponieważ brak było możliwości prowadzenia egzekucji z innych praw majątkowych niż zajęte. Spółka nie wykazywała majątku ruchomego czy nieruchomego. Ponadto główny cel egzekucji, czyli zapłata zaległości, został ostatecznie osiągnięty*.

(akta kontroli tom III str. 237-247)

2.8. W 2024 r. organ egzekucyjny umorzył postępowania egzekucyjne na podstawie 5,7 tys. tytułów wykonawczych na kwotę 300 mln zł zaległości podatkowych z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne (art. 59 § 2 u.p.e.a.). Liczba tytułów wykonawczych, na podstawie których zostało umorzone z tego powodu postępowanie egzekucyjne, była wyższa niż w 2023 r. o 1,7 tys. tytułów wykonawczych i w 2022 r. o 2,8 tys. Także kwota zaległości podatkowych w 2024 r. była wyższa niż w 2022 r. i w 2023 r., kiedy to wyniosła odpowiednio 284,4 mln zł i 263 mln zł. W I półroczu 2025 r. ze względu na bezskuteczność egzekucji umorzono postępowania egzekucyjne na podstawie 1,2 tys. tytułów wykonawczych na zaległości podatkowe w kwocie 319,4 mln zł, podczas gdy w I półroczu 2024 r. było to 3,1 tys. tytułów wykonawczych na kwotę 170,5 mln zł. Kwota objęta umorzonymi postępowaniami egzekucyjnymi w I półroczu 2025 r. była wyższa niż w całym 2024 r.

Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej, poinformował, że było to spowodowane *wpływem w poszczególnych okresach spraw z wysokimi zaległościami podatkowymi, w stosunku do których egzekucja, z uwagi na brak majątku, okazała się bezskuteczna. I tak na przykład, w 2023 r. zarejestrowano wpływ 32 tytułów wykonawczych na łączną kwotę 193 mln zł, w 2024 r. – 17 tytułów na kwotę 135,7 mln zł, a w I półroczu 2025 r. – 12 tytułów wykonawczych na kwotę 142,5 mln zł.*

(akta kontroli tom III str. 126)

2.9. Badanie 10 zaległości podatkowych[51], w łącznej kwocie należności głównej 17,9 mln zł (pięć z VAT, dwie z CIT, dwie z PIT i jedna z AKC), w stosunku do których postępowanie egzekucyjne umorzono na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. w 2024 r. lub w I półroczu 2025 r., wykazało, że organ egzekucyjny:

- w każdej sprawie bezzwłocznie podejmował czynności egzekucyjne, a przyczyną nieskutecznej egzekucji administracyjnej był brak majątku lub źródła dochodu zobowiązanego;
- w dwóch sprawach umorzył postępowanie przed wszczęciem egzekucji na podstawie art. 59 § 5a w związku z art. 59 § 2, niemniej jednak przed wydaniem adnotacji nie wykorzystał wszystkich dostępnych źródeł informacji. Szerzej sprawa została przedstawiona w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości nr 1;*
- w siedmiu sprawach kolejne czynności egzekucyjne podejmował bez zbędnej zwłoki, natomiast w odniesieniu do jednej sprawy – wystąpiły przerwy w podejmowaniu kolejnych czynności egzekucyjnych, co było niezgodne ze *Standardami w obszarze egzekucji administracji.* Sprawa została szerzej omówione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości nr 4;*
- w jednej sprawie w postanowieniu w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego podano rodzaj i wysokość kosztów egzekucyjnych powstałych w związku z podjętymi

[51] Doboru próby dokonano z zestawienia tytułów wykonawczych według sposobu zakończenia „TW umorzenie E9 na 31 grudnia 2024 r. i na 30 czerwca 2025 r.", wygenerowanego przez Urząd Skarbowy Warszawa-Wola z systemu WHTAX. Badaniem objęto sprawy nr: 32737568, 23508626, 32875683, 27296373, 29684334, 5623349, 32923627, 21417443, 26453334, 31073567.

czynnościami egzekucyjnymi oraz ewentualne kolejne wydatki, zaś w sześciu sprawach kalkulację stanowiącą podstawę stwierdzenia, że dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne, sporządzono w sposób ogólny, tj. nie wymieniono rodzajów kosztów egzekucyjnych i ich wysokości na dzień umorzenia. Natomiast w jednej sprawie takiej kalkulacji nie sporządzono w ogóle, tj. ani w aktach egzekucyjnych, ani w postanowieniu. Sprawa została szerzej omówione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości nr 5.*

Zobowiązania wynikające z badanych spraw ulegną przedawnieniu najwcześniej 1 stycznia 2026 r., w przypadku trzech spraw bieg terminu przedawnienia zaległości podatkowych został zawieszony, z uwagi na wszczęte postępowania karne-skarbowe, a w odniesieniu do jednej sprawy zobowiązanie uległo przedawnieniu 4 stycznia 2025 r.

(akta kontroli tom III str. 248-330)

2.10. W toku kontroli przeanalizowano także terminowość wydawania postanowień oraz adnotacji po zamknięciu 34 tytułów wykonawczych[52] z powodu bezskuteczności egzekucji (art. 59 § 2) i stwierdzono, że organ egzekucyjny w stosunku do 30 tytułów wykonawczych wydał postanowienia lub adnotacje w dniu zamknięcia tytułu wykonawczego, a w odniesieniu do dwóch – dnia następnego. Natomiast w dwóch pozostałych przypadkach od zamknięcia tytułu wykonawczego do wydania postanowienia upłynęło 95 dni oraz 198 dni. Sprawa została szerzej omówiona w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości nr 6.*

(akta kontroli tom III str. 223-236)

2.11. Organ egzekucyjny w okresie od 2023 r. do 30 czerwca 2025 r. nie kierował do sądu rejestrowego, na podstawie art. 55a ust. 1 u.p.e.a., wniosków o dokonanie wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym daty wszczęcia egzekucji należności podatkowych i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot w przypadku podmiotów wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego, wobec których egzekucja administracyjna okazała się nieskuteczna przez co najmniej 60 dni od wszczęcia egzekucji. Wnioski takie powinny zostać złożone w kontrolowanym okresie w odniesieniu do średnio 6,4 tys. podatników z zaległościami podatkowymi w egzekucji na łączną średnią kwotę 1079,3 mln zł. Sprawę omówiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości nr 7.*

(akta kontroli tom III str. 213-222)

2.12. Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych dotyczących zaległości podatkowych wzrósł z 62% w 2022 r. i 64% w 2023 r. do 79% w 2024 r. Liczba tytułów wykonawczych dotyczących zaległości podatkowych do realizacji obniżyła się z 27 384 w 2022 r. i z 24 960 w 2023 r. do 22 319 w 2024 r. W I półroczu 2025 r. było 11 855 tytułów wykonawczych na zaległości podatkowe, podczas gdy w analogicznym okresie roku poprzedniego – 15 876. Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych, pomimo mniejszej liczby tytułów wykonawczych do realizacji, kształtował się w obu okresach na podobnym poziomie (59% i 58%).

Wzrosła liczba tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe zrealizowanych średnio przez jednego pracownika zatrudnionego w komórce egzekucyjnej z 1092 w 2022 r. i 1090 w 2023 r. do 1136 w 2024 r. W I półroczu 2025 r. zatrudniony zrealizował o 141 tytułów wykonawczych mniej niż w analogicznym okresie roku ubiegłego.

---

[52] Doboru próby dokonano z raportów z systemu e-ORUS z wykazem zamkniętych tytułów wykonawczych wg kodu E-9, za okres od 2023 r. do I połowy 2025 r. Wybrano tytuły wykonawcze, z miesięcy z największą liczbą zamkniętych tytułów w danym roku oraz w ostatnim miesiącu badanego okresu.

Koszt realizacji jednego tytułu wykonawczego na należności podatkowe wzrósł z 252,9 zł w 2022 r. i 295,52 zł w 2023 r. do 352,48 zł w 2024 r. W I półroczu 2025 r. koszt ten wyniósł 492,17 zł i był wyższy niż w I półroczu 2024 r. (325,44 zł).

Obniżyła się kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych przypadająca na 1 zł poniesionych wydatków na wynagrodzenia dla pracowników organów egzekucyjnych z 24,2 zł w 2022 r. i 23,2 zł w 2023 r. do 20,2 zł w 2024 r. W I półroczu 2024 r. kwota ta wyniosła 20,7 zł, a w I półroczu 2025 r. – 21,5 zł.

Natomiast w zamian za 1 zł wydaną na wynagrodzenia prowizyjne wyegzekwowano odpowiednio: w 2022 – 36,6 zł należności podatkowych, w 2023 r. – 36,4 zł, w 2024 r. – 32,2 zł, zaś w I półroczu 2024 r. i 2025 r. odpowiednio 33,1 zł oraz 34 zł.

(akta kontroli tom III str. 118-120)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

1. W przypadku 12[53] z 17 badanych tytułów wykonawczych organ egzekucyjny wydawał zawiadomienia o nieprzystąpieniu do egzekucji lub adnotacje o umorzeniu postępowania przed wszczęciem egzekucji na podstawie ustaleń poczynionych w uprzednio umorzonych postępowaniach egzekucyjnych, bez zebrania pełnego materiału dowodowego potwierdzającego, że sytuacja majątkowa zobowiązanego nie uległa zmianie. Ponadto nie dokumentowano ustaleń uzasadniających odmowę wszczęcia egzekucji. Działania te naruszyły wytyczne Ministerstwa Finansów przekazane pismem z 9 lutego 2024 r. dotyczące odmowy przystąpienia do egzekucji.

   Z przedstawionej dokumentacji, tj. akt egzekucyjnych, wynika, że w odniesieniu do 12 tytułów wykonawczych organ egzekucyjny przed wydaniem zawiadomienia o nieprzystąpieniu do egzekucji lub adnotacji o umorzeniu postępowania przed wszczęciem egzekucji, ustalając aktualną sytuację majątkową dłużników, nie wykorzystał wszystkich dostępnych źródeł informacji i tym samym nie zebrał pełnego materiału dowodowego, bowiem ograniczył się jedynie do wysłania przez system OGNIVO zapytania do banków o aktualne rachunki zobowiązanych, a w dwóch przypadkach przeanalizował także informację o dłużnikach w systemie K@WA lub Platformie Analitycznej MF. Naczelnik US Warszawa-Wola wyjaśniła, że *sam fakt braku w aktach egzekucyjnych wydruków z dostępnych systemów nie przesądza o odstąpieniu od poszukiwań majątku, źródeł dochodu czy też wierzytelności zobowiązanego przed wydaniem adnotacji lub zawiadomienia*. Przed zamknięciem spraw dotyczących ww. tytułów wykonawczych, zdaniem Naczelnik US, dokonano poszukiwania majątku we wszystkich dostępnych systemach i aplikacjach, jednak nie wydrukowano potwierdzeń braku majątku z uwagi na *okresowe problemy z brakiem materiałów eksploatacyjnych, oszczędnością papieru oraz czasochłonnością drukowania przy dużym obciążeniu pracą*. Ponadto Naczelnik podkreśliła, że *w odniesieniu do tych tytułów wykonawczych były już wcześniej prowadzone postępowania egzekucyjne, w toku których podjęte czynności egzekucyjne nie doprowadziły do ustalenia majątku*

[53] Tytuły wykonawcze nr: 24222459, 27229042, 27843452, 28273912, 28273860, 28273862, 28273861, 28273913, 28273914, 27972909, 32923627, 31073567.

mogącego być przedmiotem skutecznej egzekucji. Naczelnik dodała również, że *nie chciała generować kolejnych wydatków, które w ostatecznym rozrachunku pokrywa skarb Państwa*.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że w skrajnym przypadku umorzono postępowanie przed wszczęciem egzekucji, opierając się na ustaleniach poczynionych 2 lata wcześniej[54]. Zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów, nieprzystąpienie do egzekucji, o którym mowa w art. 29 § 2 pkt 2 u.p.e.a., każdorazowo winno być poprzedzone przeprowadzeniem postępowania wyjaśniającego, a w ramach tego postępowania w sposób niebudzący wątpliwości powinny być potwierdzone i udokumentowane przesłanki uzasadniające odmowę przystąpienia do egzekucji, tj. że egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. Według Ministerstwa Finansów za niedopuszczalne należy uznać odstąpienie od ww. czynności także w przypadku ustaleń poczynionych w ramach uprzednio prowadzonych postępowań, na podstawie innych tytułów wykonawczych. Stan faktyczny ustalony w postępowaniu egzekucyjnym, które zostało umorzone, musi zostać potwierdzony przed wydaniem zawiadomienia o nieprzystąpieniu do egzekucji. Aktualne ustalenia mogą opierać się o analizę informacji zawartych w dostępnych bazach danych, jednak każdorazowo organ egzekucyjny winien dysponować stosowną dokumentacją. Istotnym jest, aby analiza obejmowała wszystkie dostępne źródła informacji, a nie ograniczała się jedynie do wybranych składników majątkowych.

Ponadto zgodnie z art. 14 § 1a ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeksu postepowania administracyjnego[55] w związku z art. 18 u.p.e.a. sprawy należy prowadzić i załatwiać na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej.

(akta kontroli tom III str. 165-178)

2. Opieszałość w dwóch[56] z 12 badanych spraw w podejmowaniu przez organ egzekucyjny czynności zmierzających do sprzedaży ruchomości, co było działaniem nierzetelnym, a także niezgodnym z obowiązującymi *Standardami w obszarze egzekucji administracyjnej*, wg których sprzedaż zajętych ruchomości powinna nastąpić w możliwie najkrótszym czasie, nie później niż 6 miesięcy od dnia zajęcia.

   W pierwszej sprawie organ egzekucyjny dokonał zajęcia ruchomości 20 grudnia 2024 r., a pierwsze czynności mające na celu jej odbiór podjął 27 czerwca 2025 r., tj. po upływie ponad 6 miesięcy (188 dni), zaś odbioru ruchomości ostatecznie dokonano 11 września 2025 r., tj. po upływie 9 miesięcy od zajęcia, pomimo że dłużnik nie dokonał zapłaty zaległości, a część spłaty zaległości (8,9 tys. zł z 139 tys. zł) uzyskano z innych środków egzekucyjnych po trzech miesiącach od zajęcia ruchomości – 2 kwietnia 2025 r., 9 kwietnia 2025 r. i 7 maja 2025 r. Naczelnik wyjaśniła, że *spowodowane to było poszukiwaniem w tym czasie innych składników majątkowych, które mogłyby skutkować zaspokojeniem należności w całości, bowiem zajęte auto mogło jedynie w niewielkiej części zaspokoić zobowiązania. Zaległości dłużnika wynoszą w należności głównej 138 974,03 zł, a szacowana wartość auta to około 25 000 zł, a w przypadku sprzedaży w pierwszym terminie licytacji wynosić będzie ¾ wartości szacunkowej, tj. 18 750 zł.* Ponadto Naczelnik poinformowała, że *w okresie od zajęcia ruchomości podjęto także próbę*

[54] Sprawa nr 27972909.

[55] Dz. U. z 2023 r. poz. 775, ze zm.

[56] Dotyczy dłużników: D. Sp. z o.o. i J.P.

zajęcia wierzytelności u kontrahenta, zajęcia rachunku bankowego, wezwano zobowiązanego do złożenia oświadczenia majątkowego, przeprowadzono kilka rozmów dyscyplinujących w sprawie zaległości oraz odbioru ruchomości.

W przypadku drugiego dłużnika, organ egzekucyjny prowadził i nadal prowadzi postępowanie egzekucyjne na podstawie 16 tytułów wykonawczych wystawionych w latach: 2015-2017, 2019, 2021, 2023 na łączną kwotę 8,1 tys. zł w należności głównej. Od 23 marca 2018 r. jedynym składnikiem majątkowym zobowiązanego był pojazd (oprócz świadczenia emerytalnego, zajętego przez inny organ egzekucyjny). Pomimo tego organ egzekucyjny przez 6 lat, od listopada 2019 r. do sierpnia 2025 r., nie podjął skutecznych czynności w celu jego zajęcia, także po 21 maja 2024 r., kiedy to organ egzekucyjny dokonał zapisu w systemie EGAPOLTAX rzekomego zajęcia ruchomości. Naczelnik US Warszawa-Wola wyjaśniła, że *postanowieniami z 12 lipca 2016 r. i 23 października 2016 r. postępowanie egzekucyjne wobec dłużnika było zawieszone z uwagi na układ ratalny. 22 listopada 2019 r. w związku z niedotrzymaniem terminu płatności rat postępowanie egzekucyjne podjęto ponownie. W celu zajęcia ruchomości tytuły wykonawcze były przydzielane do służby w terenie – 3 lipca 2018 r., 10 grudnia 2021 r., 11 października 2022 r., 17 maja 2024 r*. (brak jednak z tych czynności raportów czy notatek). *Z uwagi na zamknięty lokal nie dokonano czynności egzekucyjnych oraz nie zlokalizowano pojazdu.* Według Naczelnik, *kontakt ze zobowiązanym był utrudniony, bowiem nie odbierał on telefonu*. Pracownik prowadzący tę sprawę od października 2023 r. do końca stycznia 2025 r. zeznał, że poza próbą zlokalizowania ruchomości podczas przydzielonej służby 17 maja 2024 r. i dokonania zapisu w systemie EGAPOLTAX zajęcia ruchomości, nic więcej nie zrobił, bo miał natłok pracy. *W momencie przejęcia rejonu w październiku 2023 r. otrzymałem około 1940 tytułów wykonawczych czynnych i starałem się schodzić z tej ilości. Miesięcznie zamykałem 220-230 tytułów. To był główny powód, dlaczego nie podjąłem działań w tym przypadku. (...) Moje działania z punktu widzenia tej sprawy wyglądają, jak wyglądają, ale jest to jedna z kilku tysięcy spraw* – dodał. Także osoba, która przejęła sprawę 1 lutego 2025 r., pomimo że sądziła, że auto zostało skutecznie zajęte zeznała, że widząc historię sprawy w EGAPOLTAX, z uwagi na brak czasu, nie podejmowała czynności w celu sprzedaży ruchomości ani prób kontaktu z podatnikiem. Przystąpiła do innych spraw, z których jej zdaniem *mogła coś wyegzekwować*.

W sierpniu 2025 r., w trakcie kontroli NIK, Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej nawiązał jednak kontakt z dłużnikiem i nakłonił go do pojawienia się w Urzędzie celem sporządzenia protokołu zajęcia samochodu. Co więcej, 25 września 2025r. organ egzekucyjny skutecznie odebrał zobowiązanemu zajętą ruchomość.

NIK zwraca uwagę, że egzekucja z ruchomości ma na celu wyegzekwowanie należności poprzez sprawną sprzedaż zajętych ruchomości i zaspokojenie wierzyciela, ewentualnie poprzez zmobilizowanie zobowiązanego do dobrowolnego wykonania obowiązku. Nieakceptowalnym zjawiskiem jest pozostawienie czynności na etapie wyłącznie dokonania zajęcia ruchomości i niepodejmowanie kolejnych czynności prowadzących do efektywnej sprzedaży lub jej przewlekłe prowadzenie.

(akta kontroli tom IV str. 4-18, 59-112, 184-190, 210-216)

3. Zajęcie ruchomości przez organ egzekucyjny w odniesieniu do jednej[57] z 12 analizowanych spraw jedynie poprzez wpisanie czynności zajęcia w systemie EGAPOLTAX, a nie jej faktyczne

[57] Dotyczy zobowiązanego J.P.

dokonanie, tj. bez sporządzenia protokołu zajęcia i wysłania go wraz z zawiadomieniem do zobowiązanego i właściwego wydziału komunikacji, co było nierzetelne i naruszało art. 98 u.p.e.a., zgodnie z którym zajęcie ruchomości następuje przez wpisanie jej do protokołu przez pracownika obsługującego organ egzekucyjny.

Pracownik Działu Egzekucji Administracyjnej wpisał 21 maja 2024 r. w systemie EGAPOLTAX, w związku z poleceniem Kierownika Działu SEE, dokonanie zajęcia ruchomości dłużnika, tj. na podstawie danych pozyskanych z CEPiK-u opisał przedmiot zajęcia – rodzaj auta, jego markę, wartość szacunkową, rok produkcji, numer rejestracyjny i numer VIN, następnie zatwierdził czynność zajęcia ruchomości i naliczył za nią opłatę w wysokości 40,9 zł. Natomiast nie sporządził protokołu zajęcia ruchomości i nie przesłał go do zobowiązanego ani też nie wykonał wydruku z systemu EGAPOLTAX zawiadomienia o zajęciu środka transportu i nie wysłał go do zobowiązanego oraz właściwego Wydziału Komunikacji Urzędu Miasta Stołecznego Warszawy. W systemach informatycznych Urzędu nie odnotowano korespondencji w tej sprawie. Protokół zajęcia auta sporządzono dopiero w trakcie kontroli NIK – 12 sierpnia 2025 r. Jak zeznał pracownik odpowiedzialny za wpis w systemie EGAPOLTAX, powyższe wynikało z pośpiechu i natłoku spraw, które prowadził, a nie ze złej wiary. Naczelnik US Warszaw-Wola dodatkowo wyjaśniła, że czynność zajęcia ruchomości z 21 maja 2024 r. odnotowana w EGAPOLTAX została z niego usunięta jako błędnie dokonana.

NIK zwraca uwagę, że zgodnie ze *Standardami w obszarze egzekucji administracyjnej* kierownik egzekucji, w ramach sprawowanego nadzoru, powinien nie rzadziej niż raz na kwartał sprawdzać prawidłowość rejestrowania zdarzeń w systemie EGAPOLTAX. Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej przyznał, że *w okresie od stycznia 2024 r. do I połowy 2025 r. postępowanie egzekucyjne prowadzone wobec dłużnika J. P. nie było poddane weryfikacji w ramach kontroli spraw pod kątem prawidłowości rejestrowania zdarzeń w systemie EGAPOLTAX, natomiast w ramach sprawowanego nadzoru 14 lipca 2025 r. przeprowadził kontrolę prawidłowości zamykania spraw w tym systemie, a podczas codziennej, bieżącej pracy, każdorazowo kontroluje i weryfikuje prawidłowość rejestrowania zdarzeń w systemie EGAPOLTAX.*

(akta kontroli tom IV str. 206-249)

4. W jednej[58] z ośmiu badanych spraw wystąpiły przerwy w podejmowaniu kolejnych czynności egzekucyjnych, w efekcie których postępowanie egzekucyjne umorzono po ponad 4 latach, co było niezgodne z zalecaniami zawartymi w *Standardach w obszarze egzekucji administracyjnej*, według których organ egzekucyjny powinien sprawnie zbierać i wykorzystywać informacje o składnikach majątkowych zobowiązanego – do 30 dni, a postępowanie egzekucyjne, co do zasady, powinno zostać zakończone w terminie 6 miesięcy od momentu skierowania tytułu wykonawczego do egzekucji.

   W sprawie tej, zanim umorzono postępowanie egzekucyjne na podstawie art. 59 § 2, najpierw upłynęły 4 miesiące od dnia zajęcia rachunku bankowego – 3 stycznia 2020 r. do dnia zajęcia kolejnego rachunku bankowego – 26 maja 2020 r., a następnie przez ponad 2 lata organ egzekucyjny nie prowadził żadnych czynności, podejmując je dopiero 30 września 2022 r. Ostatecznie postępowanie egzekucyjne umorzono po 1524 dniach (od nadania wykonalności tytułowi wykonawczemu, tj. od 3 stycznia 2020 r., do wydania postanowienia o umorzeniu, tj. 6 marca 2024 r.). Naczelnik US Warszawa-Wola wyjaśniła, że *przerwy w podejmowaniu*

[58] Sprawa nr 5623349.

kolejnych czynności były spowodowane nadmiernym obciążeniem pracą i koniecznością realizacji zadań, które są terminowe oraz mają priorytet.

NIK zauważa, że w okresie objętym kontrolą Naczelnik US Warszawa-Wola zwracała się z wnioskiem[59] do Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie o zwiększenie liczby etatów, niemniej wniosek ten nie dotyczył utworzenia nowych etatów w Dziale Egzekucji Administracyjnej.

(akta kontroli tom II str. 12-59; tom III str. 237-247, 248-328)

5. W siedmiu z ośmiu spraw, w których wydano postanowienie w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego, nie sporządzono bądź sporządzono w sposób ogólny kalkulację, stanowiącą podstawę stwierdzenia, że dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne, co było działaniem niezgodnym zarówno z pismem Ministerstwa Finansów z 13 czerwca 2018 r., jak i zaleceniami Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z 8 listopada 2023 r.

   W jednej sprawie[60] takiej kalkulacji nie sporządzono w ogóle, tj. ani w aktach egzekucyjnych, ani w postanowieniu. Natomiast w sześciu sprawach[61] kalkulację sporządzono w postanowieniu w sposób ogólny, tj. nie wymieniono rodzajów kosztów egzekucyjnych i ich wysokości na dzień umorzenia, ograniczono się jedynie do podania ewentualnych wydatków w przyszłości związanych z doręczaniem korespondencji i ogólnej wzmianki o zużyciu papieru i tonera.

   Zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów z 13 czerwca 2018 r. umarzanie postępowań egzekucyjnych na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. powinno być każdorazowo poprzedzone przeprowadzeniem kalkulacji stanowiącej podstawę stwierdzenia, iż w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Ponadto pismem z 8 listopada 2023 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej zalecił w sprawie postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego w trybie art. 59 § 2 u.p.e.a., aby uzasadniając postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego, przeprowadzić kalkulację przewidywanych wydatków i kosztów związanych z prowadzeniem postępowania egzekucyjnego, w tym poszukiwaniem majątku, w stosunku do możliwych do uzyskania kwot. Jak wyjaśniła Naczelnik US Warszawa-Wola, *do pełnej kalkulacji kosztów egzekucyjnych niezbędny jest składnik majątku należący do zobowiązanego, gdzie organ egzekucyjny będzie zobligowany do przeprowadzenia kalkulacji kosztów egzekucyjnych pod kątem zasadności prowadzenia egzekucji z tego składnika, jego spieniężenia. W przypadku braku składników majątkowych organ egzekucyjny odnosi się wyłącznie do kosztów i wydatków egzekucyjnych, które już poniósł. W związku z tym, że w uzasadnieniach przedmiotowych postanowień wykazano, że w przypadku kontynuacji postępowania egzekucyjnego nie uzyska się żadnych środków finansowych na poczet kosztów egzekucyjnych, dlatego wskazanie ich wysokości nie miało znaczenia*. Ponadto Naczelnik powołała się na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 lipca 2020 r. (sygn. II FSK 1472/19), zgodnie z którym „Przepis art. 59 § 2 u.p.e.a. nie nakłada na organ egzekucyjny obowiązku sporządzenia jakiegoś szczegółowo określonego co do formy dokumentu (kalkulacji), z którego wynikałoby, że w postępowaniu egzekucyjnym nie będzie możliwe

---

[59] Pismo Naczelnika Warszawa-Wola z 27 czerwca 2025 r.

[60] Sprawa nr 29684334.

[61] Sprawy nr 32737568, 32875683, 27296373, 5623349, 21417443, 26453334.

uzyskanie kwoty przewyższającej wydatki (koszty) egzekucyjne. Dlatego też wystarczające jest, jeżeli wniosek taki wynika z uzasadnienia postanowienia wydanego w tym przedmiocie".

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, iż przywołany wyrok NSA odnosi się do sprawy o zupełnie innym stanie faktycznym niż analizowane przypadki. Ponadto NIK zwraca uwagę, że wyrok w konkretnej sprawie nie stanowi źródła prawa powszechnie obowiązującego, a ogranicza się jedynie do rozpatrywanej sprawy.

(akta kontroli tom III str. 248-265,315-328; tom IV str. 181-190)

6. Opóźnienie w wydaniu przez organ egzekucyjny w przypadku dwóch tytułów wykonawczych[62], z 34 poddanych analizie, postanowienia w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2, co było działaniem nierzetelnym i naruszającym art. 12 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego[63], zgodnie z którym organy administracji publicznej powinny działać szybko, a sprawy załatwiać niezwłocznie.

   W pierwszym przypadku organ egzekucyjny zamknął w systemie EGAPOLTAX tytuł wykonawczy 30 grudnia 2022 r., podczas gdy postanowienie w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego w odniesieniu do tego tytułu wydał 17 lipca 2023 r., czyli po 198 dniach. Natomiast drugi tytuł zamknięto 31 marca 2025 r., a postanowienie wydano 4 lipca 2025 r., czyli po 95 dniach.

   Pracownicy odpowiedzialni za opóźnienie oświadczyli, że spowodowane ono było dużym nakładem pracy oraz przeoczeniem.

   (akta kontroli tom III str. 223-236)

7. W kontrolowanym okresie w odniesieniu do średnio 6,4 tys. podatników z zaległościami podatkowymi w egzekucji na łączną średnią kwotę 1079,3 mln zł. organ egzekucyjny nie kierował do sądu rejestrowego wniosków o dokonanie wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym daty wszczęcia egzekucji należności podatkowych i wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot w przypadku podmiotów wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego, wobec których egzekucja administracyjna okazała się nieskuteczna przez co najmniej 60 dni od wszczęcia egzekucji. Stanowiło to naruszenie art. 55a ust. 1 u.p.e.a.

   Naczelnik US Warszawa-Wola wyjaśniła m.in., że *organ egzekucyjny w przypadku podatników, którzy w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji administracyjnej nie uregulowali należności podatkowych, nie składał wniosków o wpisanie do Krajowego Rejestru Sądowego daty wszczęcia egzekucji należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji, z uwagi na czasochłonność i skomplikowanie tego procesu, tj. do wniosku należy dołączyć skany tytułów wykonawczych, zajęć egzekucyjnych dotyczących wszczęcia egzekucji oraz zwrotnych potwierdzeń odbioru tych dokumentów. Ponadto organ egzekucyjny zobligowany jest także do dokonywania aktualizacji wpisów przy każdorazowej zmianie wysokości zaległości oraz podania daty i sposobu zakończenia egzekucji.* Czynności te, zdaniem Naczelnik, nie zmierzają bezpośrednio do realizacji zobowiązań objętych tytułami wykonawczymi, co stoi w sprzeczności z głównym celem egzekucji, jakim jest spieniężenie zobowiązań objętych tytułami wykonawczymi. Naczelnik podkreśliła również, że *problemy związane z dokonywaniem wpisów do Krajowego Rejestru Sądowego występują od wielu lat, a ich powodem jest brak*

---

[62] Tytuły wykonawcze nr 14118086 i 27910611.

[63] Dz. U. 1960 Nr 30 poz. 168.

właściwych narzędzi informatycznych. Z uwagi na powyższe trudności Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie kierował do Ministerstwa Finansów wnioski o dokonanie zmian legislacyjnych dotyczących zapisów art. 55a u.p.e.a. lub wprowadzenia narzędzi informatycznych zapewniających elektronizację oraz automatyzację wskazanego procesu. Pismem z 28 lipca 2025 r.[64] Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie przekazał informację, że Ministerstwo Finansów nie planuje zmian legislacyjnych, natomiast podjęte zostały działania zmierzające do robotyzacji procesu składania wniosków do KRS.

Naczelnik dodała, że *obecnie organ egzekucyjny 1-2 razy w miesiącu migruje do Portalu Rejestrów Sądowych dane o umorzonych postępowaniach egzekucyjnych, zaś dane o każdym zakończonym tytule wykonawczym z uwagi na bezskuteczność egzekucji w trybie art. 59 § 2 u.p.e.a., migrowane są do pliku i importowane do Krajowego Rejestru Zadłużonych, gdzie nadawany jest indywidualny numer ID dla zobowiązanego, do każdego tytułu wykonawczego osobno. Następnie każdy pracownik organu egzekucyjnego ma za zadanie zweryfikować i zmienić status zgłoszonego do KRZ dokumentu z „przetwarzany" na „ujawniony", co odnotowywane jest w aplikacji EGAPOLTAX.*

NIK zauważa, że ujawnienie danych o prowadzonej egzekucji spełnia istotną funkcję informacyjną, tj. uprzedza uczestników obrotu gospodarczego o niewywiązywaniu się danego podmiotu ze wskazanych zobowiązań publicznoprawnych.

(akta kontroli tom III str. 213-222)

Ocena cząstkowa

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Wola rosła skuteczność egzekucji zaległości podatkowych, jak i wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych.

Organ egzekucyjny w sposób prawidłowy i terminowy wszczynał egzekucję. Niemniej jednak w 12 z 17 badanych spraw nieprzystąpienia do egzekucji, ustalając aktualną sytuację majątkową dłużników, nie zebrał pełnego materiału dowodowego, tylko oparł swoją wiedzę w tym zakresie na wcześniej prowadzonych w stosunku do tych dłużników postępowaniach egzekucyjnych. W skrajnym przypadku umorzono postępowanie przed wszczęciem egzekucji, opierając się na ustaleniach poczynionych 2 lata wcześniej. Ponadto organ egzekucyjny nie dokumentował ustaleń uzasadniających nieprzystępowanie do egzekucji.

Postępowania egzekucyjne, w tym ustalanie majątku zobowiązanego i stosowanie środków egzekucyjnych, były, co do zasady, prowadzone skutecznie, ale nie zawsze rzetelnie i zgodnie ze wszystkimi obowiązującymi w tym zakresie przepisami i wytycznymi. Na podstawie badanych spraw Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła nieprawidłowości, które polegały m.in. na:

- opieszałości w podejmowaniu czynności zmierzających do sprzedaży zajętych ruchomości;
- zajęciu ruchomości poprzez wpisanie czynności zajęcia w systemie EGAPOLTAX, bez sporządzenia protokołu zajęcia i zawiadomienia o tym fakcie zarówno dłużnika, jak i wydział komunikacji;
- niesporządzaniu bądź sporządzaniu w sposób ogólny kalkulacji stanowiącej podstawę stwierdzenia, że dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne;
- przerwach w podejmowaniu kolejnych czynności egzekucyjnych;

[64] Pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 28 lipca 2025 r. dotyczące braku możliwości podjęcia prac legislacyjnych – art. 55a u.p.e.a. (znak: 1401-IEZ.033.140.2025.3.JIB).

- nieskładaniu wniosków o wpisanie do KRS informacji dotyczących egzekucji należności podatkowych, zgodnie z art. 55a ust. 1 u.p.e.a;
- opóźnieniu w wydaniu postanowień w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2.

3. Prawidłowość odpisywania zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

3.1. W 2024 r. w Urzędzie odpisano z ewidencji zaległości podatkowych z powodu przedawnienia 4,5 tys. zaległości podatkowych w kwocie 73 033,5 tys. zł, podczas gdy w 2022 r. 4 tys. w kwocie 102 467,9 tys. zł, a w 2023 r. 4,3 tys. w kwocie 145 105,5 tys. zł. W I półroczu 2025 r. odpisano 2,5 tys. zaległości podatkowych w kwocie 88 972 tys. zł, podczas gdy w I półroczu 2024 r. – 3,3 tys. zaległości podatkowych w kwocie 41 034 tys. zł.

Na koniec 2024 r. w ewidencji księgowej widniało 38,8 tys. zaległości podatkowych na łączną kwotę 1 412 340 tys. zł. Zaległości mające powyżej 5 lat w wysokości 822 711,1 tys. zł stanowiły 58% kwoty wszystkich zaległości. Największy udział w zobowiązaniach mających ponad 5 lat miały decyzje, z których wynikało 78,7% wszystkich zaległości. Na zaległości wynikające z decyzji składały się decyzje urzędów celno-skarbowych, stanowiące 23,3% zaległości (191 767,2 tys. zł), decyzje urzędów kontroli skarbowej – 21,5% (177 017,5 tys. zł), decyzje naczelnika urzędu skarbowego – 18,5% (152 204,6 tys. zł) oraz decyzje izby administracji skarbowej –15,4% (126 306,7 tys. zł). Zaległości wynikające z deklaracji stanowiły 21,3% zaległości mających powyżej 5 lat, na łączną kwotę 175 415 tys. zł.

Miernik RP-ZOP, mierzący relację zaległości odpisanych w stosunku do zaległości przedawnionych, wyniósł na koniec 2024 r. 97,63, podczas gdy na koniec 2022 r. i 2023 r. było to odpowiednio: 99,83 i 99,98. Na pogorszenie się miernika na koniec 2024 r. wpływ miało nieodpisanie 111 przedawnionych zaległości na kwotę 6500,7 tys. zł, z czego dwie pozycje na kwotę 1 tys. zł zostały odpisane 30 stycznia 2025 r., a 109 pozycji na kwotę 6499,7 tys. zł zostało odpisanych z okresem sprawozdawczym 31 grudnia 2024 r. i figurują one jako nieodpisane.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że na wysoką wartość nieodpisanych zaległości nałożył się m.in. problem związany z wprowadzeniem 31 grudnia 2024 r. do POLTAX PLUS dokumentu ZOB-DP, a wdrożeniem nowej funkcjonalności w systemie POLTAX2B PLUS „Karta Przedawnień" dostępnej od 4 grudnia 2024 r. Przypadek ten dotyczył m.in. spraw przedawnionych spółek, gdzie została przeniesiona odpowiedzialność na osoby trzecie. W związku z zaistniałym problemem dokonano zgłoszenia błędu w systemie, a w dniach 7 i 8 stycznia 2025 r. ponownie odpisano zaległości zgodnie z nową funkcjonalnością w systemie POLTAX2B PLUS „Karta Przedawnień".

(akta kontroli tom I str. 264-331, 459-495)

3.2. W związku z pismem Dyrektora Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z 23 kwietnia 2024 r. odpisano w 2024 r. należności podatkowe 17 podmiotów na kwotę 872,5 tys. zł (w maju odpisano 330,2 tys., w czerwcu – 288,5 tys. zł, w sierpniu – 64,4 tys. zł, w październiku – 188,6 tys. zł, a w grudniu – 0,8 tys. zł). W 2025 r. odpisano zaległości na łączną kwotę 22 540,1 tys. zł.

Łączna kwota zidentyfikowanych zaległości, których dotyczyło ww. pismo, wyniosła 54 949,3 tys. zł i odnosiła się do 150 podatników.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że wykonując zalecenia zawarte w pismach Dyrektora Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów oraz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (uwzględniając, że obowiązuje art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa) podjęto działania w zakresie przeanalizowania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych przedawnionych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym.

Naczelnik ponadto dodała, że przyczyną odpisania w 2024 r. niewielkiej kwoty zobowiązań przedawnionych, a zabezpieczonych wpisem do hipoteki, była konieczność przeglądu spraw i analizy dokonanych czynności wobec podmiotów oraz ustalenia, czy wobec podmiotu nie toczy się postępowanie upadłościowe, jak i ustalenia właściwej daty przedawnienia zobowiązania. Zaistniała również konieczność przeprowadzenia analizy tych podmiotów pod kątem ustalenia etapu postępowania egzekucyjnego, podjęcia działań weryfikujących, czy wobec danego podmiotu wystąpiły okoliczności skutkujące zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia. Po zgromadzeniu dokumentów w sprawie i ich przenalizowaniu zaległości przedawnione zabezpieczone zastawem skarbowym są sukcesywnie odpisywane.

Wyrokiem z 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) Trybunał Konstytucyjny (TK) stwierdził niekonstytucyjność art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 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 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 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; C 503/24).

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 8 października 2013 r. Do kompetencji organów administracji, w tym Szefa KAS i podległych mu organów, nie należy badanie zgodności przepisów z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej 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.

(akta kontroli tom I str. 264-270, 361-369, tom II str. 90-93)

3.3. Badanie 10 zaległości ujętych w ewidencji zaległości podatkowych na dzień 31 grudnia 2024 r. mających ponad 5 lat (sześć spraw z VAT, cztery z CIT) wykazało, że w sześciu przypadkach bieg terminu przedawnienia zaległości podatkowej został przerwany z uwagi na wszczęte postępowanie karno-skarbowe, w trzech sprawach zaległość podatkowa została odpisana jako przedawniona, a w jednym przypadku przedawnienie zaległości podatkowej nastąpi w 2027 r.
We wszystkich sprawach odpisanie zaległości podatkowej jako przedawnionej zostało poprzedzone analizą dotychczasowych czynności mających na celu jej wyegzekwowanie. Analizy te potwierdzały prawidłowość działania Urzędu w zapobieganiu przedawnienia zaległych zobowiązań. Prowadzone postępowanie egzekucyjne w jednym przypadku doprowadziło do wyegzekwowania środków w wysokości 997,7 tys. zł. W dwóch sprawach wnioskowano do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę podmiotu o rozważenie możliwości wszczęcia postępowania o przeniesienie odpowiedzialności na osoby trzecie.

(akta kontroli tom II str. 248-301)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działania Naczelnika Urzędu w kontrolowanym zakresie. W Urzędzie prawidłowo i rzetelnie przeprowadzano analizy zaległych zobowiązań podatkowych w celu odpisania ich z ewidencji. W 2024 r. i I połowie 2025 r. z powodu przedawnienia odpisano należności podatkowe w wysokości 162 005,5 tys. zł. Wykonując zalecenie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 23 kwietnia 2024 r., uznano za przedawnione należności w wysokości 23 412,6 tys. zł.

W związku z niewykonaniem zaleceń wynikających z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 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 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 i uwagi:

Uwagi

1. Stwierdzone przez NIK nieprawidłowości odnoszące się do dochodzenia zapłaty zobowiązań oraz prawidłowości i skuteczności egzekwowania zaległości podatkowych wskazują na potrzebę podjęcia działań wzmacniających kontrolę zarządczą w Urzędzie w celu urzeczywistnienia określonego w art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych[65] wymogu zapewnienia realizacji celów i zadań jednostki w sposób zgodny z prawem, efektywny i terminowy.
2. Wskazane jest bardziej efektywne wykorzystywanie przez organ egzekucyjny środka egzekucyjnego, jakim jest zajęcie ruchomości, bowiem na przestrzeni ostatnich trzech lat ze sprzedaży zajętych ruchomości nie uzyskano żadnych środków finansowych.

Wnioski

1. Wdrożenie mechanizmów zapewniających sprawne poszukiwanie majątku zobowiązanego oraz weryfikację podstaw umorzenia postępowania egzekucyjnego.
2. Dokonanie sprzedaży dwóch zajętych ruchomości, w odniesieniu do których stwierdzono opieszałość w działaniu pracowników Urzędu.
3. Zwiększenie nadzoru Kierownika Działu Egzekucji Administracyjnej nad prawidłowością rejestrowania przez pracowników zdarzeń w aktualnie obowiązującym w tym zakresie systemie.
4. Podjęcie działań w zakresie składania do KRS wniosków, o których mowa w art. 55a u.p.e.a.

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 Departamentu Budżetu i Finansów 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 i wykorzystania uwag oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań. Zgodnie z art. 98 ustawy o NIK, kto nie informuje bądź niezgodnie z prawdą informuje o wykonaniu

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

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.

Warszawa, 14 listopada 2025 r.

Kontrolerzy

Violetta Fotyga

Specjalista kontroli państwowej

/podpisano elektronicznie/

Piotr Korczak

Główny specjalista kontroli państwowej

/podpisano elektronicznie/

Najwyższa Izba Kontroli

Departament Budżetu i Finansów

Dyrektor

Anna Wojcieszkiewicz

/podpisano elektronicznie/