



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.007.02.2016
P/16/011

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
T +48 22 444 52 31, F +48 22 444 52 24
kbf@nik.gov.pl
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa 1

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/16/011 - Poszanowanie przez Urzędy Skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Małgorzata Pawelec, Główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/26/2016 z dnia 29 sierpnia 2016 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2) 2. Adam Durski, Główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/28/2016 z dnia 30 sierpnia 2016 r. (dowód: akta kontroli str. 5-6)
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy Warszawa-Bielany, ul. Skalbmierska 5, 01-844 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Beata Rocka-Grobarczyk, p.o. Naczelnik Urzędu Skarbowego. W okresie od 15 kwietnia 2011 r. do 4 lutego 2016 r. Naczelnikiem Urzędu Skarbowego była Danuta Lesiak. (dowód: akta kontroli str. 9-12)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości¹ działalność kontrolowanej jednostki w zakresie poszanowania interesów podatników oraz zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej w okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Urząd w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. prowadził objęte kontrolą postępowania egzekucyjne zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji², tj. stosując środki egzekucyjne najmniej uciążliwe dla zobowiązanego i adekwatne do zadłużenia, traktując wszystkie podmioty jednakowo. Terminowo wystawiano upomnienia i tytuły wykonawcze, a także podejmowano działania zabezpieczające. Analizowano możliwości dochodzenia odpowiedzialności podatkowej od osób trzecich, w tym od członków zarządu spółek kapitałowych³.

W związku z utworzeniem komórek wierzycielskich, od 2015 r. prowadzono czynności mające na celu ujawnienie przypadków wyzbycia się majątku przez dłużników oraz analizy dotyczące możliwości złożenia pozwów o uznanie tych czynności za bezskuteczne wobec wierzyciela. W 2015 r. rozpoczęto stosowanie procedury wyjawienia majątku.

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

² Dz.U. z 2016 r. poz. 599, ze zm., dalej: „ustawa egzekucyjna” lub „u.p.e.a.”.

³ Rozdział 15 Działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm., dalej: „O.p.”).

Podejmowane działania w celu wyegzekwowania zaległości nie przełożyły się na zmniejszenie kwoty zaległości podatkowych wymagalnych stanowiących dochody budżetu państwa, mimo że kwoty uzyskane w postępowaniach egzekucyjnych rosły szybciej niż zaległości. Na koniec 2015 r. wymagalne zaległości podatkowe wyniosły 302.349,5 tys. zł, tj. zwiększyły się o 11,0% w porównaniu do 2014 r. Na koniec I półrocza 2016 r. wyniosły 384.967,5 tys. zł.

W 2015 r. kwoty uzyskane w postępowaniu egzekucyjnym wyniosły 29.629,5 tys. zł i były o 22,4% wyższe niż w 2014 r. W I półroczu 2016 r. wyegzekwowano kwotę 13.428,4 tys. zł, tj. o 11,3% wyższą niż w I półroczu 2015 r.

Rzetelnie i zgodnie z prawem rozpatrywane były zarzuty i skargi podatników dotyczące postępowań egzekucyjnych w zakresie zobowiązań podatkowych. Dokonywano zmian i reorganizacji działania Działu Egzekucji Administracyjnej w celu optymalizacji działań egzekucyjnych.

Stwierdzone nieprawidłowości polegały na:

- przewlekłości w pięciu z 10 kontrolowanych postępowań egzekucyjnych dotyczących zaległości z przedziału od 20 do 100 tys. zł, na kwotę ogółem 170,4 tys. zł, w tym opóźnieniach w podejmowaniu działań w celu poszukiwania majątku dłużników; w jednym przypadku działania egzekucyjne do zaległości w łącznej kwocie 38,4 tys. zł⁴ przez ponad trzy lata ograniczały się do zajęcia rachunków bankowych, co nie przyniosło spłat, jednej próby zajęcia wierzytelności oraz podejmowania bezskutecznych prób nawiązania kontaktu z dłużnikiem w miejscu zamieszkania i prowadzenia działalności gospodarczej,
- opóźnieniach w wykorzystywaniu informacji dotyczących wyzbywania się przez podatników majątku ze szkodą dla wierzyciela (w pięciu z siedmiu kontrolowanych spraw) oraz opóźnieniach w postępowaniach dotyczących ustalenia odpowiedzialności osób trzecich (w dwóch kontrolowanych sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych na kwotę 12.060,3 tys. zł),
- nieskładaniu wniosków o wpis do Krajowego Rejestru Sądowego danych dotyczących prowadzonych egzekucji zgodnie z dyspozycją zawartą w art. 55a u.p.e.a. Wpis ma charakter sanacyjny dla zobowiązanych i informacyjny dla innych podmiotów.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Wykonywanie czynności egzekucyjnych i stosowanie środków egzekucyjnych

Opis stanu faktycznego

1.1. Zaległości podatkowe wymagalne zaewidencjonowane w Urzędzie na koniec 2015 r. wyniosły 302.349,5 tys. zł, co oznacza wzrost w porównaniu do stanu na koniec 2014 r. o 11,0%. Na dzień 30 czerwca 2016 r. zaległości wzrosły do 384.967,5 tys. zł. Najwyższy udział w kwocie wymagalnych zaległości podatkowych przypadła na podatek VAT, który wynosił od 74,3% ogólnej kwoty zaległości na koniec 2014 r. do 77,4% ogólnej kwoty na 30 czerwca 2016 r.

Wzrosła liczba dłużników posiadających zaległości podatkowe powyżej jednego miliona złotych z 50 na koniec 2015 r. do 64 na dzień 30 czerwca 2016 r. Zaległości wymagalne największych dłużników wyniosły łącznie na koniec 2015 r. 178.397,9 tys. zł, a na dzień 30 czerwca 2016 r. wzrosły do kwoty 258.714,5 tys. zł i stanowiły odpowiednio 59,0% i 67,2% zaległości wymagalnych ogółem.

W 2015 r. dochody podatkowe wyniosły 1.061.736,2 tys. zł i wzrosły w porównaniu do 2014 r. o 83.507,2 tys. zł, tj. o 8,5%. W I połowie 2016 r. dochody wyniosły 565.784,2 tys. zł, co stanowiło wzrost o 38.097,2 tys. zł, tj. o 7,2% w odniesieniu

⁴ Według stanu na 31 grudnia 2015 r.

do dochodów uzyskanych w I połowie 2015 r. Wzrost dochodów odnotowano we wszystkich podatkach.

Dochody osiągnięte w wyniku postępowań egzekucyjnych wyniosły w 2015 r. 29.629,5 tys. zł, co stanowiło 2,8% dochodów podatkowych ogółem. W I połowie 2016 r. uzyskano 13.428,4 tys. zł, co stanowiło 2,4% dochodów podatkowych w tym okresie. W 2015 r. wpływy z tytułu kwot wyegzekwowanych w postępowaniach egzekucyjnych były o 5.426,3 tys. zł (tj. o 22,4%) wyższe niż w roku 2014, natomiast wpływy w I połowie 2016 r. były o 1.363,7 tys. zł (o 11,3%) wyższe niż w I połowie 2015 r.

Rosły dochody podatkowe uzyskane w wyniku tzw. „miękkiej egzekucji”: w 2015 r. o 278,9% (o 3.380,0 tys. zł) w porównaniu do roku 2014 oraz w I połowie 2016 r. o 65,5% (o 1.234,0 tys. zł) w porównaniu do I połowy 2015 r. Dochody te stanowiły 0,43% dochodów podatkowych w 2015 r. i 0,55% dochodów podatkowych w I połowie 2016 r.

Pomimo wzrostu kwoty zaległości podatkowych, spadała liczba tytułów wykonawczych dotyczących należności stanowiących dochód budżetu państwa do załatwienia, jak również kwota zaległości objętych tytułami wykonawczymi. W 2015 r. do załatwienia wykazano 24.224 tytuły wykonawcze (o 4.941 sztuk mniej niż w 2014 r.) o łącznej wartości 102.132,2 tys. zł (o 6.621,9 tys. zł mniej niż w 2014 r.). W I połowie 2016 r. do załatwienia wykazano 16.495 tytułów wykonawczych (o 1.053 sztuki mniej niż w I połowie 2015 r.) o łącznej wartości 108.486,3 tys. zł (o 15.035,1 tys. zł mniej niż w I połowie 2015 r.).

Systematycznie obniżała się także liczba tytułów wykonawczych załatwionych, przy wzroście kwot uzyskanych w wyniku realizacji tych tytułów wykonawczych. W 2015 r. załatwiono 14.017 tytułów wykonawczych (o 3.941 sztuk mniej niż w 2014 r.), w wyniku czego uzyskano 29.629,5 tys. zł (o 5.429,3 tys. zł więcej niż w 2014 r.), natomiast w I połowie 2016 r. załatwiono 5.656 tytułów wykonawczych (o 1.481 tytułów wykonawczych mniej niż w I połowie 2015 r.), w wyniku czego uzyskano 13.428,4 tys. zł (o 1.363,7 tys. zł więcej niż w I połowie 2015 r.). Tym samym obniżały się systematycznie wskaźniki realizacji tytułów wykonawczych przy jednoczesnym wzroście wskaźników ściągalności egzekucyjnej (dla podatkowych tytułów egzekucyjnych).

Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych, liczony jako relacja liczby tytułów załatwionych w okresie sprawozdawczym do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia wyniósł w 2014 r. 61,6%, natomiast w 2015 r. obniżył się do 57,9%. Wskaźnik ten za I półrocze 2015 r. wyniósł 40,7%, natomiast w I półroczu 2016 r. wyniósł 34,3%.

Wskaźnik ściągalności tytułów egzekucyjnych, liczony jako relacja kwot wyegzekwowanych do kwot zaległości objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia, wyniósł w 2014 r. 22,3% i wzrósł w 2015 r. do 29,0%. Wskaźnik ten w I półroczu 2015 r. wynosił 9,8%, natomiast w I półroczu 2016 r. wyniósł 12,4%.

Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej (EA) wyjaśnił spadek liczby zrealizowanych tytułów wykonawczych przy jednoczesnym wzroście efektywności egzekucji (kwoty wyegzekwowanej) w I półroczu 2016 r. ogólną tendencją spadkową liczby wpływających nowych tytułów wykonawczych przy jednoczesnym wzroście kwot zaległości objętych tytułami wykonawczymi. W ocenie Kierownika EA jest to spowodowane powszechną praktyką stosowania „miękkiej egzekucji”, co doprowadza do wzrostu dobrowolności w wykonaniu zobowiązań podatkowych, przekładając się na mniejszą liczbę tytułów wykonawczych. Jednocześnie „mięka egzekucja” nie jest skuteczna w odniesieniu do podatników, u których w postępowaniach podatkowych lub kontrolnych stwierdzono uszczuplenia w podatkach, co przekłada się na wzrost przeciętnych kwot zaległości objętych tytułami wykonawczymi. Natomiast w 2015 r. spadek ilości zrealizowanych tytułów

wykonawczych przy wzroście zrealizowanych kwot wynikał, w ocenie Kierownika EA, głównie z wprowadzenia nowych regulacji dotyczących zasad wynagrodzenia prowizyjnego oraz zmian organizacyjnych w Dziale Egzekucji Administracyjnej.

W analizowanym okresie zmniejszyła się liczba umorzonych postępowań egzekucyjnych podatkowych, przy jednoczesnym wzroście kwot umorzonych postępowań. W 2015 r. umorzono 5.052 postępowania (o 2.176 mniej niż w 2014 r.) na łączną kwotę 151.264,9 tys. zł (o 13.553,1 tys. zł więcej niż w 2014 r.). W I półroczu 2016 r. umorzono 1.567 postępowań (o 1.082 mniej niż w I półroczu 2015 r.) na łączną kwotę 64.754,1 tys. zł (o 37.608,2 tys. zł więcej niż w I połowie 2015 r.). Przyczyną systematycznego spadku liczby umarzanych postępowań, według wyjaśnień Kierownika Działu Egzekucji Administracyjnej, była zmniejszająca się liczba nowych tytułów wykonawczych przy jednoczesnym kończeniu postępowań z lat ubiegłych. Natomiast wzrost kwot umorzonych postępowań egzekucyjnych spowodowany był umarzaniem postępowań egzekucyjnych prowadzonych w oparciu o bieżące tytuły wykonawcze wystawione na wysokie kwoty zaległości, wynikające głównie z decyzji pokontrolnych UKS dotyczących zobowiązanych, którzy podali adresy w wirtualnych biurach lub nieaktualne.

(dowód: akta kontroli str. 165-279)

1.2. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z dnia 19 czerwca 2015 r. ustalił wartość mierników realizacji celów w zakresie zmniejszenia zaległości podatkowych do wykonania w 2015 r. nie wyznaczając wartości do osiągnięcia za I półrocze 2015 r. W obszarze *Zmniejszenie zaległości podatkowych* Urząd osiągnął w 2015 r. oczekiwane lub korzystniejsze od oczekiwanych wartości mierników. *Wskaźnik efektywności egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych, które wpłynęły w okresie 6 miesięcy od końca okresu sprawozdawczego*⁵ wyniósł 27,0%, tj. był na poziomie oczekiwanym. *Wskaźnik wydajności w zakresie realizacji tytułów wykonawczych na pracownika pobierającego prowizję*⁶ wyniósł 2.637 szt. wobec ustalonego poziomu miernika nie mniej niż 2.370 szt. *Średni czas trwania postępowań egzekucyjnych w zakresie podatkowych tytułów wykonawczych*⁷ wyniósł 504 dni przy nie więcej niż 650 dniach planowanych. Miernik: *Kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi*⁸ wyniósł 76 mln zł przy planowanym poziomie nie więcej niż 130 mln zł. Realizacja mierników była monitorowana przez Naczelnika oraz przez Izbę Skarbową. Wartości mierników do zrealizowania w 2016 r., z podaniem wartości do osiągnięcia na koniec poszczególnych kwartałów, zostały przekazane pismem z dnia 17 lutego 2016 r. Wartości te zostały zmienione pismem z dnia 10 czerwca 2016 r. W zakresie mierników związanych z egzekucją administracyjną osiągnięty został planowany na 30 czerwca 2016 r. poziom dwóch mierników. *Średni czas trwania postępowań egzekucyjnych w zakresie podatkowych tytułów wykonawczych* wyniósł 462 dni przy planowanych nie więcej niż 500 dni. *Kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi* wyniosła 99,11 mln zł przy planowanej wartości nie więcej niż 102,14 mln zł.

⁵ Relacja kwoty wyegzekwowanej w okresie sprawozdawczym na poczet zaległości podatkowych (typ SM, SI) objętych czynnymi tytułami wykonawczymi wystawionymi na kwotę poniżej 1 mln zł, które wpłynęły nie wcześniej niż 6 miesięcy przed końcem okresu sprawozdawczego do kwoty zaległości podatkowych do załatwienia objętych czynnymi tytułami wykonawczymi (typ SM i SI) wystawionymi na kwotę poniżej 1 mln zł, które wpłynęły w okresie nie wcześniej niż 6 miesięcy przed końcem okresu sprawozdawczego wyrażona w procentach.

⁶ Relacja liczby wszystkich tytułów wykonawczych załatwionych w okresie sprawozdawczym do liczby osób pobierających prowizję.

⁷ Miernik jest liczony jako suma czasów (z wyłączeniem czasów zawieszenia lub wstrzymania) od daty wpływu tytułu wykonawczego do daty zakończenia tytułu wykonawczego gdy zakończenie wystąpiło w okresie sprawozdawczym lub do daty końca okresu gdy na koniec okresu tytuł wykonawczy nie jest zakończony – podzielona przez liczbę tych postępowań.

⁸ Jest to kwota zaległości podatkowych objętych czynnymi tytułami wykonawczymi (typ SM i SI) według stanu na koniec okresu sprawozdawczego (wyklucza się tytuły zawieszono oraz przyjęte z rekwiizycji).

W wartości poniżej planowanej wykonany został *Wskaźnik efektywności egzekucji*,⁹ który wyniósł 12,38% przy planowanej wielkości na II kwartał 2016 r. nie mniej niż 15%. Przyczyną niższego niż planowano stopnia realizacji wskaźnika efektywności egzekucji był duży wzrost wartości kwot objętych tytułami wykonawczymi, zwłaszcza w maju 2016 r. Dla zapewnienia realizacji celu na koniec roku 2016 dokonano reorganizacji Działu EA.

Naczelnik Urzędu Skarbowego zwróciła się do Dyrektora Izby Skarbowej pismem z dnia 15 kwietnia 2016 r. m. in. o zmianę wartości planowanej wskaźnika efektywności egzekucji, wskazując na przewidywane trudności w zrealizowaniu założonych wartości. Wniosek ten nie został uwzględniony.

(dowód: akta kontroli str. 227-261, 280-347)

1.3. Badaniem objęto postępowania egzekucyjne obejmujące zaległości 15 podmiotów z okresów rozliczeniowych 2012-2015, w tym pięciu podmiotów spośród dłużników posiadających zaległości w kwotach przekraczających 1,0 mln zł oraz 10 podmiotów spośród dłużników posiadających zaległości w kwotach poniżej 100 tys. zł i powyżej 20 tys. zł. Łącznie kwota zaległości objętych badaniem wynosiła 25.235,9 tys. zł według stanu na 31 grudnia 2015 r.

Do czasu zakończenia kontroli jedna zaległość w kwocie 80,7 tys. zł została spłacona w całości, w trzech przypadkach nie odnotowano żadnych spłat, a pozostałe zobowiązania były spłacane w części (łącznie w kwocie 481,8 tys. zł, w tym wpłaty egzekucyjne, dobrowolne i rozliczenia nadpłat). Umorzono postępowania dotyczące zaległości dziewięciu podmiotów, wszystkie z uwagi na bezskuteczność (na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a.).

W 11 przypadkach zaległości wynikały ze złożonych deklaracji przy braku zapłaty zobowiązań z nich wynikających, w dwóch przypadkach wynikały z decyzji Dyrektora UKS i w dwóch przypadkach z decyzji Naczelnika Urzędu.

Upomnienia i tytuły wykonawcze wystawiane były terminowo. W jednym przypadku zobowiązanie zostało zabezpieczone na majątku podatnika, nie nastąpiła zwłoka w wystawieniu tytułu wykonawczego i zajęcie zabezpieczające przekształciło się w zajęcie egzekucyjne.

W żadnym postępowaniu nie prowadzono egzekucji z ruchomości i nieruchomości. W czterech przypadkach mniej uciążliwe dla zobowiązanego środki egzekucyjne (zajęcie rachunków bankowych) okazały się wystarczające dla regularnego spłacania zobowiązań, w dwóch sprawach egzekucja byłaby nieopłacalna ze względu na niską wartość ruchomości a wymagałaby podjęcia dodatkowych czynności, trzej dłużnicy według ustaleń Działu Egzekucji Administracyjnej nie posiadali nieruchomości ani pojazdów mechanicznych, w jednym przypadku natomiast Dział EA ustalił, że dłużnik nie posiadał nieruchomości, posiadał natomiast pojazd mechaniczny, jednak ze względu na brak kontaktu z dłużnikiem nie można było dokonać jego zajęcia.

W trzech sprawach umorzono postępowanie egzekucyjne bez sprawdzenia w CEPIK i Księgach Wieczystych, czy dłużnicy posiadali nieruchomości lub pojazdy mechaniczne, jednak późniejsze sprawdzenie w powyższych bazach przez SW-2 wykazało, że dłużnicy nie posiadali nieruchomości ani pojazdów.

W dwóch przypadkach zapytania do CEPIK i Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych skierowano dopiero w trakcie kontroli NIK, pomimo że oba postępowania toczyły się wcześniej bezskutecznie przez ponad rok, zajęcia rachunków bankowych nie przyniosły efektów i nie udało się skontaktować z dłużnikami.

(dowód: akta kontroli str. 391-866, 1232-1239)

⁹ Zgodnie z załącznikiem B3.

W badanej próbie nie zidentyfikowano przypadków wyzbywania się majątku przez dłużników. W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. Urząd nie występował ze skargą pauliańską, tj. o uznanie czynności za bezskuteczną wobec wierzyciela, ani nie wnioskował w tej sprawie do Prokuraturii Generalnej, natomiast prowadzono działania zmierzające do oceny zasadności złożenia takich wniosków w przypadku siedmiu dłużników. W jednej sprawie stwierdzono brak podstaw do złożenia wniosku, w dwóch kolejnych złożenie wniosku byłoby prawdopodobnie bezcelowe, gdyż nieruchomości obciążone są hipotekami na rzecz banków. W jednym przypadku pismem z dnia 8 września 2016 r. wystąpiono do Prokuraturii Generalnej o zastępstwo procesowe. W pozostałych sprawach gromadzony jest materiał niezbędny do oceny zasadności sporządzenia wniosku.

W sześciu z siedmiu powyższych przypadków zbycie (sprzedaż lub darowizna) nieruchomości nastąpiło w latach 2010-2013 (w tym czasie do Urzędu wpłynęły trzy z sześciu aktów notarialnych). Poszukiwanie majątku dłużników należy do zadań Drugiego Działu Spraw Wierzycielskich (SW-2). Sporządzanie wniosków o uznanie czynności za bezskuteczną wobec wierzyciela należy do zadań Pierwszego Działu Spraw Wierzycielskich (SW-1). Pisma wewnętrzne wskazujące na zasadność dokonania analizy celowości złożenia skargi pauliańskiej w każdej z tych sześciu spraw zostały sporządzone przez Drugi Dział Spraw Wierzycielskich i przekazane do Pierwszego Działu Spraw Wierzycielskich dopiero w 2015 r. W jednym przypadku Dział SW-1 dokonał analizy sprawy w 2015 r., natomiast w pozostałych pięciu przypadkach analizy zostały sporządzone dopiero w 2016 r. (tj. po ok. pięciu, 11 lub 15 miesiącach od przekazania informacji przez SW-2).

Naczelnik Urzędu Skarbowego wyjaśniła, że do 30 czerwca 2014 r. w Urzędzie nie było komórki organizacyjnej odpowiedzialnej za ustalenie okoliczności wskazujących na zasadność złożenia skargi pauliańskiej. Komórki wierzycielskie w obecnym kształcie powstały dopiero 1 lipca 2014 r. i od tej daty zaczęła się organizacja ich pracy oraz szkolenia. Następnie przystąpiono do sukcesywnej analizy spraw oraz działań zmierzających do ustalenia majątku i źródeł dochodów dłużników, stąd też pierwsze pisma w sprawie ewentualnych skarg pauliańskich zostały sporządzone przez SW-2 w 2015 r. Natomiast SW-1 realizuje wiele innych zadań, przy czym w okresie objętym kontrolą zatrudnionych w nim było średnio ośmiu pracowników, co wpłynęło na zwłokę w analizie zasadności złożenia skarg oraz przerwy w postępowaniu. W żadnym przypadku nie upłynął pięcioletni termin złożenia wniosku o uznanie czynności za bezskuteczną.

Jeden z siedmiu dłużników zbył nieruchomość w 2015 r., akt notarialny wpłynął do Urzędu w grudniu 2015 r. i niezwłocznie podjęte zostały działania zmierzające do oceny możliwości złożenia skargi pauliańskiej.

(dowód: akta kontroli str. 348-389)

1.4. W badanej próbie 15 postępowań egzekucyjnych w pięciu przypadkach wystąpiły przesłanki do wszczęcia postępowania i wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich. W trzech sprawach został złożony wniosek o wszczęcie postępowania do właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego (jeden wniosek) lub do Działu SW-1 (dwa wnioski), w dwóch pozostałych planowane jest złożenie wniosku po zebraniu niezbędnych dokumentów. Dwie sprawy prowadzone przez SW-1 zostały opisane poniżej w części *Ustalone nieprawidłowości*.

Na dzień 31 grudnia 2015 r. wydanych było 468 decyzji o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych, dotyczących 282 zaległości w łącznej kwocie 42.832,6 tys. zł. Na dzień 30 czerwca 2016 wydane były 403 decyzje dotyczące 234 zaległości w łącznej kwocie 42.428,2 tys. zł.

W 2015 r. wydano 334 decyzje o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych, a w I połowie 2016 r. 171 decyzji.

W 2015 r. postępowania egzekucyjne prowadzono wobec osób trzecich z tytułu odpowiedzialności podatkowej w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa na podstawie 165 tytułów wykonawczych, z łączną kwotą zaległości głównej 139.355,2 tys. zł i wyegzekwowano 995,5 tys. zł. Tym samym efektywność egzekucji wyniosła 0,71%. W I połowie 2016 r. postępowania egzekucyjne prowadzono wobec osób trzecich z tytułu odpowiedzialności podatkowej w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa na podstawie 121 tytułów wykonawczych z łączną kwotą zaległości głównej 3.373,9 tys. zł i wyegzekwowano 73,1 tys. zł. Efektywność egzekucji wyniosła 2,17%.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że niska efektywność egzekucji wynika z faktu, że osoby trzecie co do zasady nie posiadają majątku osobistego, a kierując podmiotami generującymi zaległości podatkowe z góry zakładają ryzyko związane z przeniesieniem odpowiedzialności i co do zasady nie stają się właścicielami majątku, który mógłby podlegać egzekucji. W ocenie Naczelnik bardzo powszechnym zjawiskiem jest powoływanie na członków zarządu spółek prawa handlowego „słupów”, czyli osób które jedynie firmują swoim nazwiskiem reprezentację podmiotów prawa handlowego, a pochodząc często ze środowisk patologicznych i przestępczych nie posiadają własnego majątku.

(dowód: akta kontroli str. 400-431, 842-856, 874-880)

1.5. Zasady prowadzenia postępowań egzekucyjnych zostały uregulowane w *Instrukcji w sprawie zasad postępowania w zakresie prowadzenia postępowań egzekucyjnych*¹⁰ (dalej zwanej Instrukcją). W Rozdziale V Instrukcji, w punkcie 4 dotyczącym wszczynania postępowań egzekucyjnych wskazano między innymi, że wybór środka egzekucyjnego dokonywany jest przez egzekutora w wyniku oceny zebranych informacji. Jeżeli znany jest numer rachunku bankowego dłużnika, w pierwszej kolejności należy zająć wierzytelności z tego rachunku bankowego. W przypadku zobowiązanych, którzy regularnie generują zaległości lub nie regulują poprzednich zaległości, tytułów zagrożonych przedawnieniem, spraw powyżej 10.000 zł oraz spraw obarczonych wysokim ryzykiem wskazane jest zastosowanie kilku środków egzekucyjnych jednocześnie. Dalej, w punkcie 5, Instrukcja wskazuje między innymi, że kolejne czynności egzekutor podejmuje niezwłocznie po stwierdzeniu braku skuteczności kolejnych działań oraz że spoczywa na nim obowiązek bieżącej analizy stanu spraw i korespondencji.

W badanej próbie 15 postępowań egzekucyjnych wobec wszystkich podatników stosowano zajęcie wierzytelności z rachunków bankowych, w większości przypadków przydzielano także tytuły wykonawcze do służby w terenie. Ponadto stosowano zajęcia innych wierzytelności lub wynagrodzenia ze stosunku pracy, o ile organ egzekucyjny powziął informację o istnieniu takich wierzytelności lub zatrudnieniu dłużnika. Przestrzegane były zasady celowości postępowania egzekucyjnego oraz stosowania najmniej uciążliwych środków egzekucyjnych. Nie stwierdzono sytuacji, gdy podmioty w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej były traktowane w odmienny sposób.

Nie stwierdzono przypadków nieformalnego „rozkładania na raty” zaległości przez poborców skarbowych zobowiązanym posiadającym możliwości okresowej spłaty części dochodzącej należności.

¹⁰ Wprowadzonej Zarządzeniem nr 8/2015 Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany z dnia 26 stycznia 2015 r.; wcześniej obowiązywała Instrukcja wprowadzona Zarządzeniem nr 53/2014 Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany z dnia 14 listopada 2014 r.

Do dnia 18 listopada 2016 r. żaden z podmiotów z badanej próby nie został wykreślony z rejestrów podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (CEIDG, KRS), jeden podmiot zawiesił działalność, natomiast w przypadku jednego podmiotu w KSR znajduje się wzmianka o oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości.

(dowód: akta kontroli str. 95-125, 400-431, 718-788)

1.6. W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. złożono do sądów 40 wniosków o wyjawienie majątku. Do dnia 28 września 2016 r. zakończone zostały dwa postępowania, w obu nie ujawniono majątku. Jedna sprawa jest zawieszona w związku z brakiem możliwości ustalenia adresu dłużnika.

Pierwszy wniosek do sądu został skierowany 24 sierpnia 2015 r. Z wyjaśnień Naczelnik wynika, że komórki wierzycielskie powstały w lipcu 2014 r. i zaczęły od organizowania swojej pracy oraz szkoleń. Sprawy analizowane były sukcesywnie, w pierwszej kolejności podejmowano działania zmierzające do ustalenia składników majątku i źródeł dochodów. Ponadto procedura złożenia wniosku o wyjawienie majątku jest czasochłonna (konieczność potwierdzenia wszystkich dokumentów, konieczność notarialnego poświadczenia aktu powołania Naczelnika wraz z koniecznością wystąpienia do Izby Skarbowej o środki finansowe na ten cel), a w komórce SW-2 zatrudnionych jest pięć osób. W okresie przed powstaniem komórek wierzycielskich wnioski o wyjawienie majątku nie były składane, było to praktycznie niemożliwe, gdyż powodowało niemożność prowadzenia postępowania egzekucyjnego.

W badanej próbie 15 postępowań egzekucyjnych w trzech przypadkach złożony został wniosek do sądu o wyjawienie majątku, w wyniku czego zarząd jednej spółki złożył oświadczenie, w którym nie wskazał żadnego majątku, w dwóch pozostałych sprawach postępowanie jest w toku. W tych sprawach przed wystąpieniem do sądu wyczerpane zostały wszystkie sposoby egzekucji oraz zebrane informacje w trybie art. 36 § 1 ustawy egzekucyjnej.

W jednej sprawie złożenie wniosku jest planowane po otrzymaniu wszystkich niezbędnych informacji. W trzech postępowaniach do dnia zakończenia kontroli nie wyczerpano wszystkich możliwości zidentyfikowania majątku dłużników.

W dwóch przypadkach odstąpiono od możliwości sądowego wyjawienia majątku, uzasadniając to długotrwałością procedury i jej prawdopodobną bezskutecznością, podejmując w zamian czynności zmierzające do przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie.

Pozostałe postępowania egzekucyjne do dnia kontroli nie zostały umorzone.

(dowód: akta kontroli str. 400-431, 886-895)

1.7. W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. nie były składane wnioski na podstawie art. 55a ustawy egzekucyjnej o wpisanie do Działu IV KRS informacji dotyczących bezskuteczności egzekucji, tj. daty wszczęcia egzekucji, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji, pomimo bezskuteczności egzekucji prowadzonej wobec podmiotów wpisanych do KRS (dotyczy 1.771 postępowań w 2015 r. i 1.039 postępowań w 2016 r.). Wnioski takie nie były składane także przed okresem objętym kontrolą. Naczelnik wyjaśniła, że przyczyną była pracochłonność procedury składania wniosków, co przy dużej ilości postępowań egzekucyjnych stanowi znaczące utrudnienie. Przyczyny i skutki braku składania wniosków o KRS opisano szerzej w części *Ustalone nieprawidłowości*.

Jednocześnie Naczelnik wskazała, że w 2015 r. skierowano do właściwych sądów rejestrowych 26 wniosków, dotyczących ośmiu dłużników na podstawie art. 56 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym¹¹ o dokonanie

¹¹ Dz.U. z 2016 r. poz. 687 ze zm.

wpisu w rejestrze dłużników niewypłacalnych. Naczelnik podkreśliła jednocześnie, że wnioski przygotowuje się odrębnie dla każdego tytułu wykonawczego, a procedura jest czasochłonna i wymaga uzyskania poświadczonych notarialnie kopii aktu powołania Naczelnika Urzędu. Z uwagi na fakt, że zgodnie z art. 55 ustawy o KRS do rejestru dłużników niewypłacalnych wpisuje się z urzędu dłużników, którzy zostali zobowiązani do wyjawienia majątku, aktualnie odstąpiono od składania wniosków o wpis do rejestru dłużników niewypłacalnych.

(dowód: akta kontroli str. 896-906, 1226-1227)

1.8. W 2015 r. umorzono ogółem 5.052 postępowania egzekucyjne dotyczące zaległości podatkowych na łączną kwotę 151.264,9 tys. zł. W I połowie 2016 r. umorzono ogółem 1.567 postępowań egzekucyjnych dotyczących zaległości podatkowych na łączną kwotę 64.754,1 tys. zł.

Na podstawie art. 59 § 1 ustawy egzekucyjnej umorzono w 2015 r. 477 postępowań egzekucyjnych dotyczących zaległości podatkowych na łączną kwotę 8.559,3 tys. zł, natomiast w I półroczu 2016 r. umorzono 246 postępowań egzekucyjnych dotyczących zaległości podatkowych na łączną kwotę 2.544,4 tys. zł. Najczęstszymi przyczynami umorzenia były przyczyny określone w art. 59 § 1 pkt 2 ustawy egzekucyjnej (obowiązek nie jest wymagalny, został umorzony lub wygasł z innego powodu lub jeżeli obowiązek nie istniał) – 226 przypadków w 2015 r. i 121 w I półroczu 2016 r. oraz na żądanie wierzyciela (art. 59 § 1 pkt 9 ustawy egzekucyjnej) – 146 postępowań w 2015 r. i 63 w I półroczu 2016 r.

Na podstawie art. 59 § 2 ustawy egzekucyjnej, to jest ze względu na bezskuteczność postępowania, umorzono w 2015 r. 4.575 postępowań egzekucyjnych dotyczących zaległości podatkowych na łączną kwotę 142.705,6 tys. zł, natomiast w I półroczu 2016 r. umorzono 1.321 postępowań egzekucyjnych dotyczących zaległości podatkowych na łączną kwotę 62.209,7 tys. zł.

W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. nie wystąpiły przypadki umorzenia postępowań dotyczących zaległości podatkowych na podstawie art. 34 § 4 ustawy egzekucyjnej, to jest w przypadkach uznania za uzasadnione zarzutów w sprawie postępowania egzekucyjnego.

Badaniem objęto 18 umorzeń postępowań egzekucyjnych na kwotę ogółem 23.142,4 tys. zł, z tego:

- osiem postępowań egzekucyjnych dotyczących zaległości podatkowych w łącznej kwocie 1.053,8 tys. zł, umorzonych w okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. na podstawie art. 59 § 1 ustawy egzekucyjnej; nie stwierdzono przypadków, gdy umorzenie było spowodowane nieprawidłowym działaniem Urzędu;
- dziesięć postępowań egzekucyjnych dotyczących zaległości podatkowych umorzonych w okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 września 2016 r. na podstawie art. 59 § 2 ustawy egzekucyjnej (w tym siedem w okresie objętym kontrolą) w łącznej kwocie 22.088,6 tys. zł; w przypadku postępowań umorzonych w 2016 r. przed umorzeniem postępowania sporządzono kalkulację wskazującą, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwot przewyższających wydatki egzekucyjne; natomiast w 2015 r. kalkulacje takie nie były sporządzane; Naczelnik wyjaśniła, że sporządzenie kalkulacji nie jest wymagane przepisami prawa, a do stosowania w Urzędzie wprowadzono ją w pierwszych miesiącach 2016 r. jako dokument pomocniczy służący m.in. do usystematyzowania i ujednoczenia kryteriów i warunków niezbędnych dla stwierdzenia bezskuteczności egzekucji.

Zdaniem NIK sporządzenie kalkulacji chroni wierzyciela przed ponoszeniem kosztów egzekucyjnych, jeżeli nie mogą być one ściągnięte od zobowiązanego (wyrok NSA z dnia 13 marca 2013 r., II GSK 2373/11, LEX nr 1302902).

(dowód: akta kontroli str. 165-169, 907-949)

1.9. Według danych z WHTAX w 2015 r. wydane zostały decyzje o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania na majątku podatnika na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej dotyczące 89 okresów rozliczeniowych,¹² a łączna kwota podlegająca zabezpieczeniu wynosiła 40.114,3 tys. zł. W I połowie 2016 r. wydano decyzje zabezpieczające dotyczące 119 okresów rozliczeniowych na łączną kwotę podlegającą zabezpieczeniu 28.372,8 tys. zł.

Badaniem objęto sześć decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania na majątku podatnika wydanych w 2015 r. oraz pięć decyzji wydanych w I półroczu 2016 r.

W jednym przypadku wydana została decyzja o dokonaniu zabezpieczenia przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania ma majątku spółki akcyjnej w likwidacji, która to spółka nie posiadała organów statutowych, a jedynie kuratora ustanowionego przez sąd na podstawie art. 42 Kodeksu cywilnego. Decyzja zabezpieczająca wydana została w toku kontroli podatkowej. Po wydaniu decyzji zabezpieczającej Naczelnik Urzędu Skarbowego otrzymała opinię prawną, z której wynika, że zakres kompetencji kuratora spółki ustanowionego przez sąd na podstawie art. 42 § 1 Kodeksu cywilnego co do zasady nie obejmuje uprawnień do zastępowania organów spółki w postępowaniu podatkowym, gdyż takie uprawnienia ma jedynie kurator ustanowiony w trybie art. 138 § 3 Ordynacji podatkowej. W związku z tym nie jest możliwe skuteczne doręczenie kuratorowi spółki ustanowionemu na podstawie art. 42 Kodeksu cywilnego postanowienia o wszczęciu kontroli, zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli ani upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Tym samym wszystkie czynności podjęte wobec spółki należy uznać za prawnie bezskuteczne. Wobec tego nie wydano zarządzenia o zabezpieczeniu.

W czterech przypadkach nie wydano zarządzenia o zabezpieczeniu, gdyż może być ono wydane po doręczeniu decyzji o zabezpieczeniu, a w praktyce po otrzymaniu przez Urząd potwierdzenia doręczenia decyzji zobowiązanemu. W powyższych sprawach decyzja o dokonaniu zabezpieczenia na majątku zobowiązanego wydana była przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania; ostateczna decyzja ustalająca wysokość zobowiązania została wydana przed wpływem do Urzędu potwierdzenia doręczenia decyzji zabezpieczającej zobowiązanemu. Zatem decyzje zabezpieczające wygasły z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i wystawione zostały tytuły wykonawcze.

W pozostałych sześciu sprawach zarządzenie o zabezpieczeniu zostało wydane przed upływem dwóch miesięcy od dnia wydania decyzji zabezpieczającej. We wszystkich przypadkach zastosowano zajęcie rachunku bankowego. W czterech przypadkach do dnia przeprowadzenia badania nie wydano decyzji wymiarowej (trzy kontrole prowadzi UKS). W dwóch sprawach, w których wydano decyzje wymiarowe, tytuły wykonawcze zostały wystawione po 31 dniach oraz 49 dniach od wydania decyzji ostatecznej i zajęcie zabezpieczające przekształciło się w zajęcie egzekucyjne.

W badanej próbie nie wystąpiły przypadki wniesienia skargi do sądu administracyjnego i wstrzymania wykonania decyzji, o których mowa w art. 154 § 5 ustawy egzekucyjnej.

¹² Jedna decyzja może obejmować kilka okresów rozliczeniowych i każdy z nich jest prowadzony do WHTAX jako odrębna pozycja.

W badanej próbie nie wystąpiły przypadki uchylenia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny decyzji stanowiącej podstawę do dokonania zabezpieczenia, tym samym nie wystąpiły sytuacje, gdy zgodnie z art. 154 § 6 ustawy egzekucyjnej zajęcie zabezpieczające nie przekształciło się w zajęcie egzekucyjne, gdyż w ciągu sześciu miesięcy nie została wydana nowa decyzja.

W badanej próbie w sześciu sprawach zabezpieczenie zobowiązania na majątku podatnika nastąpiło z inicjatywy naczelnika urzędu skarbowego, a w pięciu na wniosek UKS.

Dokonanie zabezpieczeń nie miało żadnego wpływu na wzrost skuteczności egzekucji, gdyż w toku postępowań egzekucyjnych nie zabezpieczono praktycznie żadnego majątku ani środków finansowych. Przekształcenie zajęć zabezpieczających w zajęcia egzekucyjne nie skutkowało uzyskaniem zaspokojenia w postępowaniach egzekucyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 857-873, 950-1030)

1.10. W sposób przymusowy, na podstawie art. 154 ustawy egzekucyjnej, dokonano w 2015 r. 63 zabezpieczeń należności od dziewięciu podatników na łączną kwotę 30.171,5 tys. zł, natomiast w I półroczu 2016 r. dokonano 83 przymusowych zabezpieczeń należności od ośmiu podatników na łączną kwotę 29.017,1 tys. zł

(dowód: akta kontroli str. 1031-1039)

1.11. W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. nie wpłynęły wnioski w sprawie przyjęcia zabezpieczenia wykonania zobowiązania w trybie art. 33d Ordynacji podatkowej

(dowód: akta kontroli str. 348, 874-876)

1.12. W okresie objętym kontrolą dokonano sześciu opisów i oszacowań nieruchomości (wszystkie w 2015 r.). W odniesieniu do wszystkich spraw nastąpił zbieg egzekucji administracyjnej z egzekucją sądową, którą przejął komornik sądowy. Tym samym Urząd nie sprzedał żadnej nieruchomości.

W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. nie dokonywano opisów i oszacowań ruchomości; w postępowaniu egzekucyjnym nie przeprowadzono żadnej sprzedaży ruchomości i tym samym nie uzyskano żadnych kwot.

Z tego też względu na czynności organu w zakresie sprzedaży ruchomości i nieruchomości nie wpłynęły żadne skargi ani zarzuty.

Jako przyczynę nieprzeprowadzenia sprzedaży ruchomości Naczelnik wskazała fakt, że zazwyczaj w miejscu zamieszkania zobowiązanych majątek ruchomy stanowią podstawowe sprzęty gospodarstwa domowego bądź rolnego, niezbędne dla zobowiązanego i jego rodziny, które mogą być sprzedane jedynie poniżej ich wartości, a które dla zobowiązanego i jego rodziny mają znaczną wartość użytkową. Przedmioty takie są wyłączone spod egzekucji zgodnie z art. 8 i art. 8a ustawy egzekucyjnej. W przypadkach, gdy ujawniony majątek ruchomy nie jest wyłączony spod egzekucji na podstawie tych przepisów, jest on zazwyczaj znacznie zużyty lub przestarzały i przedstawia niską wartość handlową, co przy obowiązku naliczania opłat za zajęcie ruchomości w wysokości 6% egzekwowanej należności, 5% kwoty wartości ruchomości za odbiór zajętej ruchomości, 5% kwoty uzyskanej ze sprzedaży zajętej ruchomości, przy znacznych kwotach dochodzonych należności spowodowałoby faktyczny wzrost stanu zaległości zobowiązanego, o powstałe a nie zaspokojone w całości z zajętego majątku ruchomego koszty egzekucyjne.

(dowód: akta kontroli str. 1040-1055)

1.13. Na dzień 31 grudnia 2015 r. zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym było 947 zaległości przedawnionych¹³ od 74 podatników w kwocie 18.463,3 tys. zł oraz 364 zaległości nieprzedawnione od 34 podatników w kwocie 7.479,1 tys. zł¹⁴. Natomiast na dzień 30 czerwca 2016 r. zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym było 981 zaległości przedawnionych od 76 podatników w łącznej kwocie 19.936,4 tys. zł oraz 306 zaległości nieprzedawnionych od 32 podatników w łącznej kwocie 5.925,3 tys. zł. Naczelnik wyjaśniła, że liczba i wartość przedawnionych zaległości zabezpieczonych hipoteką wzrosła, ponieważ zabezpieczenia nie zostały zrealizowane a nie ujawniono innych składników majątku ani źródeł dochodów, z których możliwe byłoby wyegzekwowanie zaległości. Nieruchomości te nie zostały poddane egzekucyjnej sprzedaży ze względu na występujące jednocześnie wpisy hipotek wcześniejszych, często na rzecz wielu wierzycieli i w kwotach znacznie przekraczających wartość nieruchomości. Z tych samych powodów nie dokonywano sprzedaży egzekucyjnej nieruchomości w latach 2012-2014. Natomiast ruchomości, na których ustanowiono zastaw skarbowy nie były sprzedawane, gdyż do ich sprzedaży konieczne jest ich uprzednie zajęcie w postępowaniu egzekucyjnym, następnie odbiór i sprzedaż. Aby zaś zająć ruchomość, konieczne jest ustalenie miejsca jej położenia, a następnie, w obecności zobowiązanego, zajęcie oraz oznakowanie fizyczne, przy jednoczesnym spisaniu protokołu zajęcia, podpisanego przez poborcę i zobowiązanego. W latach 2015-2016 (I połowa) nie było przypadku jednoczesnego spełnienia wszystkich koniecznych przesłanek.

W latach 2015-2016 (I połowa) nie dokonywano zabezpieczeń w postaci zastawu skarbowego, dokonano natomiast 12 wpisów hipoteki przymusowej. Przyczyną braku zabezpieczeń w postaci zastawu skarbowego było to, że na etapie postępowania egzekucyjnego bardziej zasadne jest zajęcie i sprzedaż ujawnionego majątku ruchomego niż ustanowienie zastawu skarbowego, natomiast w sprawach, w których umorzono postępowanie egzekucyjne, nie ujawniono majątku ruchomego, na którym zasadne byłoby ustanowienie zastawu skarbowego.

W latach 2012- 2016 nie dokonano sprzedaży żadnej nieruchomości, na których ustanowiono hipotekę przymusową, z przyczyn opisanych powyżej.

Spośród 48 zastawów skarbowych ustanowionych w latach 2012-2016, syndyk masy upadłościowej doprowadził do sprzedaży ruchomości zabezpieczonych 20 zastawami skarbowymi, w wyniku czego uzyskał kwotę 338,3 tys. zł. W postępowaniu egzekucyjnym nie dokonywano zajęcia, odbioru ani sprzedaży przedmiotów zabezpieczonych zastawem, gdyż są to z reguły pojazdy mechaniczne, na których ustanowiono zastawy z urzędu bez uprzedniego sprawdzenia, czy faktycznie są w posiadaniu podatnika. Naczelnik wskazała, że zastawy skarbowe ustanawiane są zazwyczaj na pojazdach mechanicznych na podstawie informacji uzyskanych z CEPIK, które to informacje, ze względu na liczne błędy w bazie CEP, są niewiarygodne.

Badaniem objęto pięć losowo wybranych zaległości zabezpieczonych hipoteką w łącznej kwocie 3.043,3 tys. zł oraz pięć losowo wybranych zaległości zabezpieczonych zastawem skarbowym w łącznej kwocie 2.435,8 tys. zł, dla których zabezpieczenie zostało ustanowione w latach 2012-2016.

Zabezpieczenia w postaci hipoteki były adekwatne do kwoty zadłużenia i ze względu na podmiot. Wcześniej wyczerpano inne dostępne środki egzekucyjne. W dwóch przypadkach dane z CEPIK wskazywały, że dłużnicy byli właścicielami pojazdów, jednak ich szacunkowa wartość była na tyle niska, że egzekucja z ruchomości

¹³ Zaległości, które po upływie terminu przedawnienia można egzekwować tylko z przedmiotu zabezpieczenia (art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej).

¹⁴ Dane na podstawie sprawozdania Załącznik 12a – Informacja o zaległościach zabezpieczonych hipoteką i/lub zastawem skarbowym.

nie pozwoliłaby nawet na pokrycie kosztów egzekucji. W jednym przypadku zajęto świadczenie emerytalne dłużnika, jednak spłaty z tego tytułu są niskie i w ocenie Naczelnik Urzędu nie jest możliwe pełne uregulowanie zobowiązań.

W trzech przypadkach nieruchomości, na których ustanowiono hipoteki, znajdują się w miejscach nie objętych własnością Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany. We wszystkich trzech przypadkach skierowano do właściwych Naczelników Urzędów Skarbowych wnioski o wszczęcie egzekucji z nieruchomości wraz z wymaganymi przez tamtejsze organy informacjami, dokumentami i uzupełnieniami. We wszystkich tych trzech przypadkach zabezpieczenia dokonano na nieruchomościach rolnych, ich sprzedaż w ocenie Naczelnik Urzędu może być utrudniona.

W pozostałych dwóch przypadkach egzekucja prowadzona jest przez komorników sądowych, w obu przypadkach w pierwszym wyznaczonym terminie licytacja nieruchomości okazała się bezskuteczna ze względu na brak zainteresowanych, więc Urząd zwrócił się o wyznaczenie drugiego terminu licytacji. W jednej sprawie komornik nie poinformował o wynikach licytacji w drugim terminie, w drugiej do dnia kontroli nie wyznaczono drugiego terminu licytacji.

Zabezpieczenia w postaci zastawów były adekwatne do zadłużenia i ze względu na podmiot. W czterech przypadkach zastawy zostały ustanowione jako zabezpieczenie spłat decyzji ratalnych i po spłacie zaległości zostały wykreślone. W jednym przypadku zastaw został ustanowiony jako zabezpieczenie spłat zaległości wynikających z deklaracji podatkowych. Przedmiot zastawu został sprzedany przez syndyka w postępowaniu upadłościowym. Wszystkie zastawy z wybranej próby zostały ustanowione w latach 2012-2014.

(dowód: akta kontroli str. 390, 1040-1162)

1.14. W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. nie dokonywano uchylecia zabezpieczenia na podstawie art. 157a ustawy egzekucyjnej ani też zmiany zakresu zabezpieczenia.

(dowód: akta kontroli str. 1040-1053)

1.15. W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. nie wystąpiły przypadki zwrócenia przez organ egzekucyjny tytułów wykonawczych wierzycielowi z powodu braku aktualnego adresu zobowiązanego.

Kierownik Drugiego Działu Spraw Wierzycielskich, do którego zadań należy wystawianie tytułów wykonawczych wyjaśniła, że w przypadku braku aktualnego adresu tytuł wykonawczy wystawiany jest na aktualny adres siedziby lub podejmowane są działania w celu jego ustalenia. Jeżeli ustalenie rzeczywistego adresu jest niemożliwe, tytuł wykonawczy jest wystawiany zgodnie z posiadanymi informacjami co do ostatniego znanego adresu siedziby zobowiązanego. Taki tryb postępowania stosowany był w 2015 r. i potwierdzony został w piśmie Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów z dnia 7 stycznia 2016 r. W okresie objętym kontrolą nie funkcjonowały uregulowania wewnętrzne, wytyczne Dyrektora Izby Skarbowej ani inne wytyczne Ministerstwa Finansów, które określałyby sposób postępowania komórek wierzycielskich ani komórek egzekucyjnych w przypadku braku aktualnych danych o adresie zobowiązanego.

Naczelnik wskazała, że brak aktualnych danych o adresie zobowiązanego w praktyce determinuje bezskuteczność egzekucji, jeżeli została ona wszczęta przed zmianą adresu przez zobowiązanego lub brak możliwości wszczęcia egzekucji, gdy tytuł wykonawczy został wystawiony z nieaktualnym adresem.

(dowód: akta kontroli str. 165-169, 1163-1176)

1.16. W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. nie były nakładane kary na dłużników zajętych wierzytelności na podstawie art. 168e u.p.e.a. Naczelnik wyjaśniła, że nie wystąpiły przesłanki do nałożenia kar w postępowaniach egzekucyjnych prowadzonych przez Urząd ani też nie wpłynęły żadne wnioski od innych organów o nałożenie kar.

(dowód: akta kontroli str. 969-974)

1.17. W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. Naczelnik Urzędu nie występowała do Izby Skarbowej o wyjaśnienia i wytyczne odnośnie stosowania przepisów ustawy, w sprawach związanych z egzekucją zobowiązań podatkowych ani o stanowisko w sprawach skomplikowanych lub budzących wątpliwości. Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej wyjaśnił, że jako wytyczne jednostki nadrzędnej traktowane są rozstrzygnięcia Dyrektora Izby Skarbowej w analogicznych sprawach, zawierające każdorazowo szczegółowe wyjaśnienia, jak również wytyczne i wyjaśnienia przesyłane przez Izbę Skarbową oraz Ministerstwo Finansów.

W okresie objętym kontrolą do Urzędu Skarbowego wpłynęło łącznie 20 pism z Izby Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów, zawierających wytyczne i wyjaśnienia dotyczące stosowania przepisów ustawy egzekucyjnej lub w sprawach związanych z egzekucją zobowiązań podatkowych. Dotyczyły one m.in. informacji o zmianach w przepisach związanych z egzekucją zobowiązań podatkowych, obowiązku informowania podatnika o zdarzeniach przerywających bieg przedawnienia, egzekwowania mandatów karnych nałożonych na cudzoziemców, wniosków o udzielenie informacji podatkowych skierowanych do innego państwa członkowskiego, zbiegu egzekucji, zawieszania postępowania podatkowego oraz informacji o wyniku postępowań wszczętych skargami ZUS I O/Warszawa Inspektorat Warszawa-Żoliborz, a także informacji na temat wyroku Sądu Najwyższego, który wskazywał, że nie można odmówić stosowania art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (SK 40/12).

Na polecenie Izby Skarbowej Urząd w styczniu 2014 r. dokonał analizy realności zabezpieczeń ustanowionych na rzecz Skarbu Państwa, w szczególności przeglądu wszystkich wierzytelności publicznoprawnych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym w celu określenia przybliżonej kwoty należności możliwych do odzyskania z przedmiotu zabezpieczenia. Aktualizację analizy przeprowadzono w maju 2016 r. Ustalono, że na dzień 30 kwietnia 2016 r. zastawem skarbowym zabezpieczone były należności w kwocie głównej 15.510,1 tys. zł, a możliwa do odzyskania kwota to 165,0 tys. zł, natomiast hipoteką przymusową zabezpieczone były należności w wysokości 9.479,5 tys. zł, a możliwa do wyegzekwowania kwota to 3.335,7 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 1040-1044, 1177-1218)

1.18. Jako główne przeszkody i ograniczenia w skutecznym i efektywnym monitorowaniu i egzekwowaniu zobowiązań podatkowych Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej wskazał niestabilność prawa, „częste jego zmiany przy jednoczesnej małej staranności przy jego stanowieniu”, co skutkuje wprowadzaniem w życie przepisów nieprecyzyjnych, skomplikowanych oraz wymuszających na wierzycielach i organach egzekucyjnych podejmowania szeregu czynności technicznych, często pracochłonnych, które nie przyczyniają się do zwiększenia skuteczności egzekucji. Jako przykład wskazał art. 115a ustawy egzekucyjnej, nakazujący zawiadamiać wierzycieli uczestniczących w zbiegu egzekucji przy każdorazowym podziale uzyskanej kwoty oraz art. 64c § 6a oraz § 7 ustawy egzekucyjnej, które komplikują i przedłużają rozliczenie kosztów egzekucyjnych,

wymuszając konieczność wykonania znacznie zwiększonych ilości czynności materialno-technicznych, wydawania szeregu postanowień skrupulatnego pilnowania terminów dla każdego tytułu wykonawczego odrębnie. Wszystko to podnosi koszty obsługi oraz czaso- i pracochłonności procesu, co ujemnie wpływa na efektywność samej egzekucji.

Ponadto Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej jako poważne utrudnienie w pracy komórki egzekucyjnej wskazał istnienie tzw. „wirtualnych biur”. Podmioty gospodarcze wynajmują powierzchnie lub jedynie adres w takim biurze i zgłaszają adres tego biura jako miejsce prowadzenia działalności, bez upoważnienia prowadzącego biuro do odbioru korespondencji. Ponieważ pod podanym adresem podatnik bądź osoba uprawniona do reprezentacji podmiotu nie przebywa i nie jest tam przechowywany majątek służący prowadzeniu działalności, nie jest możliwe prowadzenie skutecznych działań egzekucyjnych. W ocenie Kierownika EA podmioty te co do zasady nie regulują zobowiązań podatkowych a problem ten pojawił się przed kilkunastoma miesiącami i narasta.

(dowód: akta kontroli str. 1199-1203)

Przeszkodę techniczną (o której mowa w art. 86b u.p.e.a.) w efektywnym prowadzeniu postępowań egzekucyjnych stanowią także zasady funkcjonowania systemu teleinformatycznego do dokonywania zajęć wierzytelności z rachunków bankowych drogą elektroniczną tzw. systemu OGNIVO, a w szczególności:

- brak możliwości drukowania zawiadomień o zajęciu (egzemplarz dla zobowiązanego);
- brak możliwości automatycznego przesłania danych z formularza zajęcia wygenerowanego w systemie POLTAX do systemu OGNIVO, przy dużej pracochłonności i czasochłonności ręcznego wprowadzania danych rodzi to także ryzyko pomyłek a w konsekwencji odpowiedzialność odszkodowawczą organu i pracownika, jak również odpowiedzialność służbową i dyscyplinarną pracowników;
- brak zwrotnych odpowiedzi kierowanych bezpośrednio do osoby dokonującej zajęcia. Odpowiedzi banków wpływają zbiorczo dla danej daty zapytania/zajęcia na skrzynkę organu egzekucyjnego w jednym pliku, co przy dużej ilości pracowników oraz zajęć i zapytań rodzi konieczność ręcznego przypisywania odpowiedzi do spraw, co czyni procedurę praco- i czasochłonną, a tym samym ujemnie wpływa na efektywność działania organu egzekucyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 262-279)

Jako główne przeszkody w skutecznym i efektywnym działaniu Działów Spraw Wierzycielskich, odpowiedzialnych m.in. za monitorowanie zobowiązań i poszukiwanie majątku dłużników, Naczelnik Urzędu wskazała fluktuację kadr, brak możliwości zatrudnienia odpowiedniej liczby pracowników, która mogłaby monitorować adekwatną ilość spraw, brak aktualnych adresów podatników wynikający z braku skutecznej migracji danych z rejestrów zewnętrznych, ograniczony dostęp do systemów i baz danych zawierających informacje o majątku dłużników. Fluktuacja kadr, zwłaszcza w Dziale SW-1 w ocenie Naczelnika wynika między innymi z faktu, że wynagrodzenie pracowników Działów Wierzycielskich jest zbliżone do wynagrodzenia pracowników wprowadzających dane do systemów, przy znacznie większym zakresie obowiązków i odpowiedzialności.

Naczelnik wskazała, że istniejące regulacje prawne utrudniają skuteczne działania egzekucyjne, w szczególności dotyczy to braku regulacji prawnych, wskazujących że złożenie pozwu o uznanie czynności za bezskuteczną wobec wierzyciela lub wniosku o wyjawienie majątku nie skutkuje przerwaniem biegu przedawnienia oraz że zastosowanie skutecznego środka egzekucyjnego wobec osoby trzeciej nie

przerwywa biegu przedawnienia w stosunku do podmiotu głównego. Ponadto jako przeszkody wymieniono brak obowiązku zakładania ksiąg wieczystych na spółdzielcze własnościowe prawa do lokalu oraz możliwość zgłaszania do KRS nieprawdziwych danych, np. nieistniejącego adresu lub możliwość wykreślenia adresu z KRS bez wskazania nowego. Istnieją także luki w przepisach, w wyniku których w sytuacji, gdy dłużnik zgłosi nowy adres w KRS a nie zgłosi go w Urzędzie, Urząd nie ma możliwości aktualizacji adresu z własnej inicjatywy.

(dowód: akta kontroli str. 1219-1221, 1231)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w zakresie wykonywania czynności egzekucyjnych i stosowania środków egzekucyjnych stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W pięciu spośród 10 kontrolowanych postępowań egzekucyjnych dotyczących zobowiązań podatkowych z przedziału 20-100 tys. zł stwierdzono nieuzasadnioną zwłokę w podejmowaniu czynności zmierzających do ustalenia majątku zobowiązanych oraz w umarzaniu postępowań egzekucyjnych:

- w dwóch postępowaniach dotyczących osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, wszczętych w 2015 r. (w łącznej kwocie 78,6 tys. zł w tym VAT w kwocie 66,8 tys. zł, PIT w kwocie 11,5 tys. zł i inne podatki 0,3 tys. zł), działania egzekucyjne ograniczały się do bezskutecznych prób nawiązania kontaktu z dłużnikiem (przydzielania tytułów wykonawczych do służby) oraz zajęcia rachunków bankowych, co ze względu na zbieg egzekucji w obu przypadkach nie pozwoliło uzyskać spłat. W obu postępowaniach zapytania do CEPIK, Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych i innych organów skierowano dopiero w trakcie kontroli NIK. Postępowania te nie zostały dotychczas umorzone.

W jednym przypadku Naczelnik wyjaśniła, że doszło do nieuzasadnionej zwłoki w poszukiwaniu majątku, w drugim przypadku poinformowała, że braki w dotychczasowym postępowaniu zostały usunięte poprzez wysłanie zapytań.

- W dwóch sprawach stwierdzono przewlekłość w postępowaniach egzekucyjnych, w tym opóźnienia w podejmowaniu działań w celu poszukiwania majątku zobowiązanych, pomimo braku możliwości nawiązania kontaktu z dłużnikiem.

W pierwszym postępowaniu dotyczącym zaległości osoby fizycznej (zobowiązanie w łącznej kwocie 38,4 tys. zł, w tym VAT 35,5 tys. zł, PIT 2,7 tys. zł, inne podatki 0,2 tys. zł), w okresie od 26 listopada 2012 r. do 25 lipca 2016 r. działania egzekucyjne ograniczały się do bezskutecznych prób nawiązania kontaktu z dłużnikiem (przydzielania tytułów wykonawczych do służby), poszukiwania i zajmowania rachunków bankowych, co ze względu na zbiegi egzekucji oraz brak środków nie przynosiło wpłat oraz próby zajęcia prawa majątkowego u Agenta rozliczeniowego. Próba poszukiwania innego majątku (zapytanie do CEPIK i Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych) została podjęta dopiero 26 lipca 2016 r. po uzyskaniu informacji, że dłużnik wyprowadził się. Tym samym przez ponad trzy lata bezskutecznej egzekucji nie podejmowano prób poszukiwania ruchomego i nieruchomości majątku dłużnika.

Naczelnik wyjaśniła, że nie kierowano zapytań do CEPIK, gdyż do prowadzenia egzekucji z ruchomości konieczny jest udział podatnika, tym samym brak kontraktu z dłużnikiem uniemożliwiał skuteczne zajęcie ruchomości. Natomiast zapytań do Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych nie kierowano, gdyż egzekucja z nieruchomości jest najbardziej

uciażliwym środkiem egzekucyjnym, a organ egzekucyjny podejmował czynności mające na celu zastosowanie mniej uciążliwych środków egzekucyjnych.

W drugim postępowaniu dotyczącym zaległości osoby prawnej (zobowiązanie w łącznej kwocie 28,0 tys. zł, w tym VAT 24,8 tys. zł i PIT 3,2 tys. zł) w okresie od 21 czerwca 2013 r. do 18 czerwca 2015 r. działania egzekucyjne ograniczały się do bezskutecznych prób nawiązania kontaktu z dłużnikiem w siedzibie spółki (przydzielania tytułów wykonawczych do służby) oraz poszukiwania i zajmowania rachunków bankowych, co ze względu na zbiegi egzekucji oraz brak środków nie przynosiło wpłat. Tytuły wykonawcze przydzielano do służby 22 razy, przy czym dopiero w czasie 22 służby nawiązano kontakt z właścicielem budynku, w którym dłużnik wynajmował pomieszczenia stanowiące siedzibę spółki, pomimo że już w trakcie wcześniejszych służb ustalono, że pod podanym jako siedziba spółki adresem dłużnik nie prowadzi działalności (żadna z pytaných osób nie potrafiła wskazać lokalu ani osób reprezentujących zobowiązanego). W dniu 5 grudnia 2014 r. umorzono część postępowań egzekucyjnych wobec zobowiązanego, bez próby ustalenia majątku ruchomego i nieruchomego dłużnika. Zapytania do CEPIK i Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych zostały skierowane dopiero w czerwcu 2015 r. przez Dział SW-2.

Naczelnik wyjaśniła, że nie występowano z zapytaniem do CEPIK, gdyż zajęcie ruchomości wymaga obecności zobowiązanego przy sporządzaniu protokołu zajęcia, ponadto w sprawozdaniach finansowych zobowiązanego nie wykazano majątku w postaci środków transportu. Zapytania do Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych nie kierowano uznając, że skoro zobowiązany posiada siedzibę w wynajmowanych pomieszczeniach to nie posiada nieruchomości, ponadto w sprawozdaniach finansowych nie wykazano majątku nieruchomego.

Zdaniem NIK, umorzenie postępowanie egzekucyjnego ze względu na bezskuteczność wymaga uzyskania pewności co do stanu majątkowego dłużnika. W ocenie NIK bezskuteczna egzekucja prowadzona przez ponad trzy lata i przez dwa lata w sytuacji, gdy nie jest możliwe nawiązanie kontaktu z dłużnikiem bez próby poszukiwania potencjalnych składników majątkowych jest działaniem nierzetelnym. Celem postępowania egzekucyjnego jest doprowadzenie do realizacji ciężących na zobowiązanym obowiązków.

- W postępowaniu dotyczącym zobowiązanego - osoby prawnej (zobowiązanie w łącznej kwocie 25,5 tys. zł, w tym VAT 6,3 tys. zł i CIT 19,2 tys. zł) umorzono postępowanie egzekucyjne, bez podjęcia próby ustalenia majątku ruchomego i nieruchomego dłużnika poprzez zapytania do CEPIK i Centralnej Bazy Danych Ksiąg Wieczystych. Działania egzekucyjne prowadzone w okresie od 24 września 2013 r. do 25 marca 2015 r. ograniczały się do bezskutecznych prób nawiązania kontaktów z dłużnikiem w siedzibie spółki (przydzielania tytułów wykonawczych do służby) oraz poszukiwania i zajmowania rachunków bankowych, co ze względu na niemożność znalezienia rachunku bankowego nie przynosiło wpłat. Naczelnik wyjaśniła, że zebrany w postępowaniu materiał „w pełni uzasadniał szybkie umorzenie postępowań egzekucyjnych, bez dodatkowego występowania o ujawnienie majątku w postaci pojazdów mechanicznych bądź nieruchomości których posiadanie było mało realne, by umożliwić wierzycielowi sprawne wszczęcie postępowania mającego na celu uzyskanie możliwości zaspokojenia egzekwowanych zaległości

od osób trzecich”. NIK wskazuje, że postępowanie egzekucyjne prowadzone było 1,5 roku i w trakcie postępowania istniała możliwość wysłania zapytań do instytucji zewnętrznych i baz danych w celu ustalenia majątku dłużnika.

Łączna kwota zaległości powyższych pięciu dłużników według stanu na 31 grudnia 2015 r. wyniosła 170,4 tys. zł. W przypadku umorzonych postępowań dotyczących trzech dłużników późniejsze poszukiwanie majątku prowadzone przez wierzyciela, Dział Egzekucji Administracyjnej lub przez inny organ egzekucyjny wykazało, że dłużnicy ci nie posiadają majątku, który mógłby podlegać egzekucji.

(dowód: akta kontroli str. 400-866)

2. W działaniach Pierwszego Działu Spraw Wierzycielskich (SW-1) w pięciu sprawach (z siedmiu kontrolowanych) dotyczących oceny zasadności wniosków o złożenie skarg pauliańskich stwierdzono zwłokę w podejmowaniu kolejnych czynności. Ponadto zwłoka wystąpiła w obydwu kontrolowanych postępowaniach dotyczących wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatnika w podatku VAT i PIT na kwotę 12.060,3 tys. zł. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że Dział SW-1 realizuje wiele zadań, a w okresie objętym kontrolą średnio wykonywało w nim pracę ośmiu pracowników, w większości z doświadczeniem w tej komórce poniżej jednego roku. Ponadto w odniesieniu do spraw dotyczących wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich Naczelnik wyjaśniła, że od marca 2015 r. w SW-1 nie było pracownika, który miałby doświadczenie w gromadzeniu dokumentacji niezbędnej do oceny możliwości wszczęcia postępowania wobec osób trzecich, co było skutkiem rotacji kadr i wymagało od pracowników zdobycia doświadczenia nie tylko w tej sprawie, ale również w innych należących do zakresu zadań Działu. NIK zauważa, że wprawdzie Naczelnik ma ograniczony wpływ na fluktuację kadr i poziom oraz sposób wynagradzania pracowników, jednak zarówno złożenie skargi pauliańskiej, jak i wydanie decyzji o odpowiedzialności osób trzecich nie przerywa biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych, dlatego też analizy i postępowania w tych sprawach powinny być prowadzone sprawnie i skutecznie, a zakres zadań poszczególnych jednostek organizacyjnych Urzędu powinien być określony w sposób umożliwiający pracownikom terminowe wykonanie wszystkich obowiązków

(dowód: akta kontroli str. 355-389, 1220-1221, 1228-1231)

3. W Urzędzie jako organie egzekucyjnym nie był realizowany obowiązek składania wniosków do Krajowego Rejestru Sądowego o ujawnienie informacji o bezskutecznej egzekucji należności podatkowych, wynikający z art. 55a ustawy egzekucyjnej. Naczelnik Urzędu Skarbowego wyjaśniła, że procedura składania wniosków jest bardzo pracochłonna, gdyż wniosek o wpis do KRS może być składany jedynie indywidualnie do każdej sprawy (czyli do każdego tytułu wykonawczego), nie jest natomiast możliwe złożenie jednego wniosku obejmującego wszystkie należności danego dłużnika. Ponadto wnioski muszą być składane na specjalnych formularzach, które zostały udostępnione na stronie Ministerstwa Sprawiedliwości w formie nieedytowalnej, a do każdego należy załączyć poświadczony za zgodność odpis tytułu wykonawczego oraz poświadczony notarialnie akt powołania Naczelnika Urzędu, co z kolei wiąże się z koniecznością wystąpienia z zapotrzebowaniem na środki finansowe do Dyrektora Izby Skarbowej. Tym samym w ocenie Naczelnika, biorąc pod uwagę, że rocznie wystawia się tysiące tytułów wykonawczych oraz ze względu na ograniczone zasoby kadrowe nie było i nie jest „fizycznie możliwe

wykonanie przez jakiegokolwiek organ egzekucyjny dyspozycji powołanej normy prawnej.”

NIK zauważa, że ujawnienie w KRS informacji o egzekucji prowadzonej wobec danego podmiotu ma chronić uczestników obrotu gospodarczego, którzy mają prawo do rzetelnej i aktualnej informacji. Tym samym niezrealizowanie obowiązku wynikającego z art. 55a ustawy egzekucyjnej pozbawia uczestników obrotu gospodarczego niezbędnych informacji.

(dowód: akta kontroli str. 896-901)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Urzędu w obszarze zadań Drugiego Działu Spraw Wierzycielskich w zakresie objętym kontrolą oraz pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działania Urzędu w obszarze zadań Pierwszego Działu Spraw Wierzycielskich w zakresie objętym kontrolą. Nieprawidłowość polegała na zwłoce w podejmowaniu kolejnych czynności w sprawach dotyczących skarg pauliańskich i decyzji o odpowiedzialności osób trzecich.

Postępowania egzekucyjne prowadzone były przez Dział Postępowań Egzekucyjnych z poszanowaniem praw podatników oraz zgodnie z zasadą stosowania w pierwszej kolejności najmniej uciążliwych dla zobowiązanego środków, jednak w pięciu spośród 10 kontrolowanych postępowań dotyczących zobowiązań w przedziale 20-100 tys. zł stwierdzono zwłokę lub niepodjęcie czynności zmierzających do ustalenia majątku celem wyegzekwowania zaległości. Nie stwierdzono nieprawidłowości w pięciu badanych postępowaniach egzekucyjnych dotyczących zobowiązań przekraczających 1,0 mln zł.

2. Koszty wadliwych postępowań egzekucyjnych oraz rozpatrywanie zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji i skarg na czynności egzekucyjne

Opis stanu faktycznego

2.1. W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. do organu egzekucyjnego wpłynęły 104 zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej (art. 33 u.p.e.a.), w tym 21 dotyczyło egzekucji zobowiązań podatkowych Skarbu Państwa (SM), z tego 15 w 2015 r. i sześć w I półroczu 2016 r. Spośród 21 zarzutów w sprawie postępowań egzekucyjnych dotyczących zaległości podatkowych organ podatkowy uznał zasadność pięciu (23,8%) i umorzył te postępowania. W żadnym przypadku postanowienia nie dotyczyły zastosowania mniej uciążliwego środka egzekucyjnego. Badanie wybranych trzech postanowień o uznaniu zarzutów za uzasadnione wykazało, że zaistniały przesłanki uznania zarzutów za uzasadnione. Przyczyną uznania zarzutów za zasadne i umorzenia postępowań egzekucyjnych było: opóźnienie w zaksięgowaniu spłaty zobowiązania przez zobowiązanego w komórce rachunkowości (RP III) Urzędu, brak realizacji wniosku podatnika o przeksięgowanie nadpłaty w komórce rachunkowości (RP III) oraz błędna komunikacja w sprawie odwołania podatnika od decyzji nieostatecznej pomiędzy Działem Postępowań Podatkowych (PP-1) i Drugim Działem Spraw Wierzycielskich. Nieprawidłowości te nie spowodowały negatywnych konsekwencji (kosztów) dla podatników. W dwóch przypadkach organ zwrócił koszty egzekucyjne podatnikom a w jednym przypadku organ w postępowaniu egzekucyjnym nie wyegzekwował od podatnika kosztów egzekucyjnych i tym samym nie zaistniała konieczność ich zwrotu.

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. do organu podatkowego wpłynęło 149 zażaleń na postanowienia Naczelnika Urzędu o oddaleniu zarzutów dotyczących postępowań egzekucyjnych prowadzonych przez Urząd, w tym 21 dotyczyło egzekucji zobowiązań podatkowych Skarbu Państwa.

(dowód: akta kontroli str.1279-1543)

2.2. Liczba skarg w postępowaniach egzekucyjnych ogółem (art. 54 u.p.e.a.) w badanym okresie wyniosła 68. W I półroczu 2016 r. do organu podatkowego wpłynęło pięć skarg w postępowaniach egzekucyjnych dotyczących zobowiązań podatkowych. Wśród nich nie było skarg na czynności egzekucyjne organu egzekucyjnego lub egzekutora ani skarg na przewlekłość postępowania egzekucyjnego (art. 54 § 1 u.p.e.a), które uznano jako zasadne. W tym okresie wpłynęło jedno zażalenie na postanowienie o oddaleniu skargi (art. 54 § 5 u.p.e.a).

(dowód: akta kontroli str. 1279)

2.3. W latach 2015-I połowa 2016 do organu egzekucyjnego nie wpłynęły żadne wnioski o wyłączenie rzeczy lub prawa majątkowego spod egzekucji w trybie art. 38 u.p.e.a. Nie było przypadku dochodzenia przez podatnika odszkodowania na podstawie przepisów kodeksu cywilnego z tytułu roszczenia sobie prawa do rzeczy lub prawa majątkowego, z których przeprowadzono egzekucję przez sprzedaż rzeczy lub wykonanie prawa majątkowego (art. 168a u.p.e.a.).

(dowód: akta kontroli str. 1280)

2.4. W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. zobowiązani podatnicy nie dochodzili odszkodowania od organu podatkowego na podstawie art. 168b § 1 u.p.e.a., tj. według przepisów Kodeksu cywilnego, za szkody wyrządzone wskutek niezgodnego z przepisami prawa wszczęcia lub prowadzenia egzekucji administracyjnej lub postępowania zabezpieczającego.

(dowód: akta kontroli str. 1280)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Urzędu w kontrolowanym zakresie.

3. System wynagradzania pracowników wykonujących egzekucję zobowiązań podatkowych

Opis stanu
faktycznego

3.1. W okresie od 1 czerwca 2015 r. do 31 maja 2016 r. w Dziale Egzekucji Administracyjnej funkcjonowały cztery zespoły egzekutorów. W zespołach, w ramach rejonu egzekucyjnego połączone zostały wszystkie miejsca i obszary powierzone pracownikom wchodzącym w skład danego zespołu. W ramach zespołów, pracownicy będący ich członkami, wykonywali wszystkie zadania wspólnie we wszystkich powierzonych im indywidualnie miejscach i obszarach w oparciu o ujednoczone dla wszystkich zakresy czynności, uwzględniające zasadę pełnej, wzajemnej zastępowalności. Wszyscy pracownicy posiadali identyczne uprawnienia do wykonywania egzekucji z wierzytelności i praw majątkowych, oraz do dokonywania czynności egzekucyjnych poza siedzibą organu egzekucyjnego, tj. u zobowiązanego – w egzekucji z pieniędzy oraz ruchomości.¹⁵

W Urzędzie po zakończeniu każdego miesiąca prowadzone były analizy wpływu zmian systemu wynagradzania prowizyjnego pracowników komórki egzekucyjnej na poprawę ściągłości wierzytelności, w tym zaległości podatkowych. Tytuły wykonawcze obejmujące zobowiązania podatkowe stanowiły w badanym okresie 33% ilości wszystkich tytułów wykonawczych wpływających do wykonania

¹⁵ Każdemu pracownikowi działu EA powierzone były do prowadzenia sprawy (tytuły wykonawcze) wg tzw. miejsc i obszarów. Miejscem jest ulica w danej miejscowości bądź cała miejscowość, obszarem jest zbiór miejsc. Miejsce bądź obszar obejmuje wszystkie sprawy (tytuły wykonawcze) wszystkich zobowiązanych wg adresu miejsca siedziby/zamieszkania, prowadzenia działalności bądź położenia majątku zobowiązanego. Wszystkie tytuły wykonawcze na wszystkich zobowiązanych zamieszkałych, prowadzących działalność, posiadających siedzibę bądź majątek w danym miejscu bądź obszarze powierzone były do prowadzenia temu samemu pracownikowi, któremu powierzone zostało dane miejsce bądź obszar.

do organu egzekucyjnego. Kierownik Działu Egzekucji Administracyjnej wyjaśnił, że przeprowadzone analizy i oceny jakości, sprawności i efektywności pracy działu po wejściu w życie systemu wynagradzania pracowników komórek egzekucyjnych w oparciu o rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r.¹⁶ wykazały, że badane aspekty oceny działalności pracowników w okresie od powołania czterech zespołów egzekutorów cechowały się stałą, spadkową dynamiką, rodząc realne zagrożenie braku wykonania przez tutejszy organ egzekucyjny powierzonych zadań.

Naczelnik Urzędu prowadziła analizy wpływu zmian systemu wynagradzania prowizyjnego pracowników komórki egzekucyjnej na poprawę ściągłości wierzycielności, w tym zaległości podatkowych. W wyniku analizy wprowadziła od 1 czerwca 2016 r. zmiany w organizacji pracy komórki egzekucyjnej, polegające na zastąpieniu czterech dotychczasowych zespołów jednym zespołem utworzonym przez wszystkich pracowników Działu EA, przy jednoczesnym zachowaniu zasady powierzenia pracownikom równej średniej ilości wpływów tytułów wykonawczych na pracownika w ramach powierzonych im indywidualnie miejsc i obszarów oraz utrzymaniem jednolitości zakresów czynności. Pozwoliło to na pełną indywidualizację oceny pracy każdego z pracowników, pełną indywidualizację powierzonych zadań jak i odpowiedzialności. Kierownik Działu EA wyjaśnił, że skutkiem powyższych zmian była widoczna poprawa jakości i efektywności wykonania zadań przez większość pracowników, a w konsekwencji zdecydowana poprawa efektywności i sprawności działania organu egzekucyjnego.

Przeciętne zatrudnienie w komórce Egzekucji Administracyjnej Urzędu w przeliczeniu na pełne etaty wynosiło w 2014 r. 24,19 osób, w 2015 r. 23,29 osób, a w I półroczu 2016 r. 26,25 osób. W porównaniu do I półrocza 2015 r. było wyższe o 3,04 etatu.

Wydatki na wynagrodzenia osób zatrudnionych w komórce egzekucyjnej (tj. komornika skarbowego, poborców, pracowników wykonujących czynności egzekucyjne w siedzibie organu egzekucyjnego, osób kierujących komórką egzekucji administracyjnej) wynosiły w 2014 r. 2.307 tys. zł, w 2015 r. 2.316,7 tys. zł, w I półroczu 2016 r. 1.337,4 tys. zł, w tym wynagrodzenia prowizyjne wynosiły odpowiednio 1.180,9 tys. zł (51%), 1.148,5 tys. zł (49,6%) i 714 tys. zł (53,4%).

Liczba tytułów wykonawczych do załatwienia ogółem, czynnych w okresie sprawozdawczym, wynosiła w 2014 r. 135,4 tys. szt., w 2015 r. 118,4 tys. szt., w I półroczu 2016 r. 74,4 tys. szt. (w I półroczu 2015 r. 92,5 tys. szt.). Liczba zrealizowanych tytułów wykonawczych wynosiła w 2014 r. 73,4 tys. szt., w 2015 r. 59,7 tys. szt., w I półroczu 2016 r. 30,4 tys. szt. (w I półroczu 2015 r. 35,6 tys. szt.), w tym podatkowych (SM) odpowiednio 29,2 tys. szt., 24,2 tys. szt., i 16,5 tys. szt.

Kwota należności ogółem objętych tytułami wykonawczymi czynnymi w okresie sprawozdawczym w 2014 r. wyniosła 449,8 mln zł, w 2015 r. 499,4 mln zł, w I półroczu 2016 r. 293 mln zł. Kwota wyegzekwowanych zaległości ogółem w 2014 r. wyniosła 38,6 mln zł, a w 2015 r. 45,6 mln zł, w tym wyegzekwowane zaległości podatkowe (SM) wynosiły odpowiednio 24,2 mln zł i 29,6 mln zł. W I półroczu 2016 r. kwota wyegzekwowanych zaległości ogółem wyniosła 22,6 mln zł, w tym zaległości podatkowe 13,4 mln zł, co w porównaniu do I półrocza 2015 r. stanowi wzrost o 14,7%.

¹⁶ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej (Dz.U. z 2015 poz.30). Poprzednio obowiązywało rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 25 kwietnia 2007 r. (Dz.U. Nr 76, poz. 506, ze zm.).

Relacja liczby zrealizowanych tytułów wykonawczych ogółem do liczby zatrudnionych w komórkach egzekucyjnych wynosiła w 2014 r. 3.037,3, w I półroczu 2015 r. 1.528,6, w 2015 r. 2.561,5, w I półroczu 2016 r. 1.159,2.

(dowód: akta kontroli str. 1544-1625)

3.2. W trakcie kontroli przeprowadzono badania ankietowe dotyczące oceny przez pracowników komórki egzekucji administracyjnej¹⁷ aktualnego (prowizyjnego) systemu wynagradzania. Przeprowadzone badania ankietowe wśród 22 pracowników wykazały, że zdania na temat obecnego (prowizyjnego) systemu wynagradzania były podzielone (część osób uważała, że działa motywacyjnie, część za lepszy uznała poprzednio obowiązujący system).

(dowód: akta kontroli str. 1626-1729)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Urzędu w kontrolowanym zakresie.

IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹⁸, wnosi o:

- 1) podjęcie działań organizacyjnych zmierzających do realizowania obowiązku dokonywania wpisu do KRS o podmiotach, które nie uregulowały zadłużenia w ciągu 60 dni od daty wszczęcia egzekucji tych należności w sytuacjach, gdy informacja o bezskuteczności egzekucji może być istotna dla uczestników obrotu gospodarczego,
- 2) podjęcie działań organizacyjnych umożliwiających pracownikom terminowe i bezzwłoczne wypełnianie zadań, w tym w zakresie wydawania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich oraz analizy wniosków dotyczących wniesienia powództwa wobec osoby trzeciej o uznanie czynności za bezskuteczną wobec dłużnika,
- 3) energiczne prowadzenie postępowań egzekucyjnych, w szczególności aktywne poszukiwanie majątku dłużników (w przypadkach, gdy mniej uciążliwe środki egzekucyjne nie zapewniają spłat zaległości) oraz umarzenie postępowań egzekucyjnych w przypadku ich bezskuteczności.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

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.

¹⁷ Tj. komornika skarbowego, poborców, pracowników wykonujących czynności egzekucyjne w siedzibie organu egzekucyjnego, osób kierujących komórką egzekucji administracyjnej.

¹⁸ Dz.U. z 2015 r. poz. 1096, ze zm.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Warszawa, dnia 2 grudnia 2016 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów

Dyrektor
Stanisław Jarosz

Kontrolerzy
Małgorzata Pawelec
Główny specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

.....
podpis

Adam Durski
Główny specjalista kontroli państwowej

.....
podpis