



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.007.04.2016  
P/16/011

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

## 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. Michał Pindel, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/37/2016 z dnia 13 września 2016 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2) 2. Adam Durski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/51/2016 z dnia 11 października 2016 r. (dowód: akta kontroli str. 3-4)
Jednostka kontrolowana	Trzeci Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście, ul. Lindleya 14, 02-013 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Sikociński, pełniący obowiązki Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście od 16 grudnia 2015 r. Poprzednio Ewa Waschto, Naczelnik Urzędu od 25 listopada 2014 r. do 15 grudnia 2015 r. (dowód: akta kontroli str. 5)

## II. Ocena kontrolowanej działalności<sup>1</sup>

### Ocena ogólna

Pomimo podejmowanych w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. przez Trzeci Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście działań w celu wyegzekwowania zaległości, wymagalne zaległości podatkowe rosły szybciej niż dochody podatkowe. Na koniec 2015 r. zaległości podatkowe wymagalne wynosiły 1.452.078 tys. zł i w porównaniu do stanu na koniec 2014 r. zwiększyły się 66,6%. Na 30 czerwca 2016 r. wynosiły 1.732,198 tys. zł.

### Uzasadnienie oceny ogólnej

NIK ocenia pozytywnie znaczący wzrost kwot wyegzekwowanych w 2015 r. Kwoty uzyskane w postępowaniu egzekucyjnym w 2015 r. w wysokości 46.034 tys. zł były wyższe o 38,1% od uzyskanych w 2014 r. W I półroczu 2016 r. wyegzekwowano kwotę 20.937 tys. zł, tj. zbliżoną do kwoty wyegzekwowanej w I półroczu 2015 r.

Egzekucja administracyjna w badanych próbach była wszczynana bez zbędnej zwłoki, poszukiwano majątku ruchomego i nieruchomego. W badanych postępowaniach przestrzegano zasady stosowania najmniej uciążliwych środków egzekucyjnych. Dokonywano zabezpieczenia wykonania zobowiązania na majątku podatników.

Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście rzetelnie i zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu

<sup>1</sup> 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

egzekucyjnym w administracji<sup>2</sup>, rozpatrywał zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej, a także skargi na czynności egzekucyjne dotyczące zobowiązań podatkowych. Błędy organu podatkowego stanowiące podstawę uznania zarzutów za uzasadnione nie miały negatywnych konsekwencji dla podatników. Nie wystąpiły przypadki dochodzenia przez zobowiązanych odszkodowań z tytułu wadliwie prowadzonych postępowań.

W toku kontroli stwierdzono nieprawidłowości w zakresie zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej i na etapie poprzedzającym postępowanie egzekucyjne.

1. W badanej próbie zaległości z przedziału 20-100 tys. zł w ośmiu przypadkach na kwotę ogółem 450.391 zł stwierdzono opieszałość postępowania (na różnych etapach postępowania), a w szczególności:
  - ✓ zwłokę we wszczęciu postępowania podatkowego i brak wystawienia tytułu wykonawczego (kwota 75.001 zł),
  - ✓ zwłokę we wszczęciu postępowania podatkowego i opóźnienie w wystawieniu tytułu wykonawczego na 22.529 zł,
  - ✓ zwłokę w umorzeniu postępowania egzekucyjnego i w dochodzeniu należności od spadkobierców zobowiązanego na kwotę 77.491 zł,
  - ✓ brak czynności egzekucyjnych przez okres od półtora roku do ponad dwóch lat (kwoty 21.702 zł, 86.035 zł i 35.637 zł),
  - ✓ zwłokę we wprowadzeniu deklaracji do systemu oraz zwłokę w wydaniu/doręczeniu upomnienia (kwoty 83.105 zł i 48.890,90 zł).
2. W jednej sprawie zwłoka skutkowałą przedawnieniem zobowiązania podatkowego w kwocie 75.001 zł. Część stwierdzonych nieprawidłowości miała miejsce przed okresem objętym kontrolą.
3. W jednej sprawie dotyczącej podatku VAT na kwotę 16.030.668 zł wniosek o orzeczenie odpowiedzialności podatkowej członków zarządu za zobowiązania Spółki sformułowano po upływie blisko roku i trzech miesięcy od umorzenia postępowania egzekucyjnego. Ponadto nie doszło do przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne z uwagi na fakt opóźnienia przekazania do Działu Rachunkowości informacji o decyzji Dyrektora UKS w Rzeszowie. Decyzja Dyrektora UKS w Rzeszowie z dnia 15 września 2014 r. wpłynęła do Urzędu w dniu 24 października 2014 r. natomiast została przekazana do Działu Rachunkowości w dniu 27 lutego 2015 r. Tytuł wykonawczy został wystawiony w dniu 3 marca 2015 r., tj. po upływie dwóch miesięcy od doręczenia decyzji wymiarowej.
4. Stwierdzono również nieprawidłowość polegającą na nieskładaniu wniosków o wpis do Krajowego Rejestru Sądowego danych dotyczących prowadzonych egzekucji stosownie do dyspozycji zawartej w art. 55a u.p.e.a. Wpis ma charakter sanacyjny dla zobowiązanych i informacyjny dla innych podmiotów.

---

<sup>2</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 599, ze zm., dalej: „u.p.e.a.”.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

#### 1. Wykonywanie czynności egzekucyjnych i stosowanie środków egzekucyjnych

Opis stanu faktycznego

1.1. Według stanu na koniec 2015 r. w Trzecim Urzędzie Skarbowym Warszawa-Śródmieście zaległości podatkowe wymagalne wynosiły 1.452.078,0 tys. zł, w tym z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) – 1.280.645,0 tys. zł. W porównaniu do stanu na koniec 2014 r. zaległości wymagalne wzrosły o 66,6%. Na 30 czerwca 2016 r. zaległości wymagalne wzrosły do 1.732.198,0 tys. zł, w tym z tytułu podatku VAT do 1.533.323,0 tys. zł.

Na koniec 2015 r. 134 podatników posiadało zaległości powyżej 1 mln zł, w łącznej kwocie 1.260.050,2 tys. zł. Według stanu na 30 czerwca 2016 r. takich podatników było 165, a ich łączne zaległości wynosiły 1.517.174,2 tys. zł. Zaległości tych podatników stanowiły 86,8% ogółu zaległości na koniec 2015 r. i 87,6% na 30 czerwca 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 8, 48)

W 2015 r. Urząd zrealizował dochody podatkowe w wysokości 2.252.642,0 tys. zł, w tym w wyniku postępowań egzekucyjnych 46.034 tys. zł, a w ramach tzw. „miękkiej egzekucji”<sup>3</sup> 1.201,0 tys. zł. Kwota uzyskana w postępowaniu egzekucyjnym w 2015 r. była wyższa o 38,1% od uzyskanej w 2014 r. W I półroczu 2016 r. Urząd zrealizował dochody podatkowe w wysokości 1.225.507 tys. zł, w tym w wyniku postępowań egzekucyjnych 20.937,0 tys. zł (w kwocie zbliżonej do I półrocza 2015 r.), a w ramach „miękkiej egzekucji” 10.564,0 tys. zł.

Udział dochodów uzyskanych w wyniku postępowań egzekucyjnych w dochodach podatkowych ogółem wynosił w kontrolowanym okresie 2,0% i 1,7%.

(dowód: akta kontroli str. 8)

Liczba tytułów wykonawczych do załatwienia w 2015 r. wyniosła 31.370, a liczba tytułów załatwionych 10.604. W I półroczu 2016 r. liczba tytułów wykonawczych do załatwienia wyniosła 26.174, a załatwionych 4.607.

(dowód: akta kontroli str. 18, 189)

Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych<sup>4</sup> w 2015 r. wyniósł 33,8% i w porównaniu do osiągniętego w 2014 r. obniżył się o 8 punktów procentowych. W I półroczu 2016 r. wynosił 17,6%.

Wskaźnik ściągłości<sup>5</sup> w 2015 r. wyniósł 14,7% i w porównaniu do 2014 r. wzrósł o 6,7 punktu procentowego. W I półroczu 2016 r. wskaźnik ten wynosił 5,5%. Kwota zaległości objęta tytułami wykonawczymi zmniejszyła się na koniec 2015 r. o 104.082,0 tys. zł, tj. o 25% w porównaniu do stanu na koniec 2014 r., natomiast kwota wyegzekwowanych zaległości wzrosła z 33.324,8 tys. zł w 2014 r. do 46.033,6 tys. zł w 2015 r., tj. o 38,1%. Według stanu na 30 czerwca 2016 r.

<sup>3</sup> „Miękką egzekucją” to działania informacyjne i dyscyplinujące prowadzone w stosunku do podatników z zastosowaniem środków komunikacji bezpośredniej (telefony, smsy, e-maile) informujące o braku wpłaty zobowiązania podatkowego, prowadzone w celu skłonienia zobowiązanych do dobrowolnego regulowania zaległości podatkowych.

<sup>4</sup> Relacja liczby tytułów załatwionych w okresie sprawozdawczym do liczby tytułów wykonawczych do załatwienia; źródło: Sprawozdanie B3 – Efektywność egzekucji podatków stanowiących dochód budżetu państwa.

<sup>5</sup> Relacja kwot wyegzekwowanych do kwot zaległości objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia; źródło: Sprawozdanie B3 – Efektywność egzekucji podatków stanowiących dochód budżetu państwa.

kwota zaległości podatkowych objęta tytułami wykonawczymi wyniosła 381.264,2 tys. zł, a kwota wyegzekwowanych w I półroczu 2016 r. 20.936,7 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 18)

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że zmniejszenie kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi w 2015 r. w porównaniu do 2014 r. spowodowane było wzrostem wyegzekwowanej w 2015 r. kwoty należności o 14.078,2 tys. zł w porównaniu do 2014 r., przekazaniem większej liczby spraw innym organom egzekucyjnym oraz zakończeniem postępowań egzekucyjnych m.in. poprzez umorzenie ze względu na bezskuteczność egzekucji.

(dowód: akta kontroli str. 18, 28, 190)

W 2015 r. umorzono 13.989 postępowań egzekucyjnych na łączną kwotę 759.371,1 tys. zł, a w I połowie 2016 r. 2.510 na łączną kwotę 141.374,8 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 18)

**1.2.** Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie ustalił dla Urzędu następujące wartości mierników realizacji celów w zakresie zmniejszenia zaległości podatkowych do wykonania w 2015 r.: średni czas trwania postępowań egzekucyjnych w zakresie podatkowych tytułów wykonawczych – 700 dni (wykonanie wyniosło 715 dni), kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi – 320.000,0 tys. zł (wykonanie wyniosło 277.481,5 tys. zł), wskaźnik efektywności egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych, które wpłynęły w okresie 6 miesięcy od końca okresu sprawozdawczego – 25% (wykonanie wyniosło 22,8%), wskaźnik wydajności w zakresie realizacji tytułów wykonawczych na pracownika pobierającego prowizję – 1.800 (wykonanie wyniosło 1.777).

Mierniki ustalone dla Urzędu na I połowę 2016 r. i ich wykonanie były następujące: średni czas trwania postępowań egzekucyjnych w zakresie podatkowych tytułów wykonawczych – 726 dni (wykonanie wyniosło 776 dni), kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi – 341.967,7 tys. zł (wykonanie wyniosło 371.336,5 tys. zł), wskaźnik efektywności egzekucji – 7% (wykonanie wyniosło 5,5%).

(dowód: akta kontroli str. 95, 191)

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że w przypadku średniego czasu trwania postępowania egzekucyjnego różnica pomiędzy wartością miernika ustaloną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie a wartością wykonaną wynosi jedynie 15 dni. Na koniec roku 2015 osiągnięty wynik w porównaniu do analogicznego okresu roku 2014 wskazuje tendencję spadkową, zmniejszenie wartości miernika nastąpiło aż o 191 dni. Wskaźnik - kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi był niższy od ustalonego przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie o 42.518,5 tys. zł, co należy uznać za osiągnięcie wartości oczekiwanej w wyznaczonym do osiągnięcia mierniku.

Nieosiągnięcie mierników w zakresie średniego czasu trwania postępowań egzekucyjnych w I połowie 2016 r. wyjaśnił m.in. tym że, działania tutejszego organu egzekucyjnego prowadzą do zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych, które przerywają bieg terminu przedawnienia jednak nie prowadzą bezpośrednio do wyegzekwowania zaległości. W wyniku podejmowanych działań cyklicznie spływają niewielkie kwoty w stosunku do wielkości zaległości objętych tytułami wykonawczymi.

Odnosnie przyczyn nieuzyskania pożądanego wyniku w zakresie efektywności egzekucji w I połowie 2016 r. P.o. Naczelnik Urzędu podkreślił, że komornik

skarbowy z grupy tzw. „dużych urzędów” egzekwuje dla Skarbu Państwa najwyższe kwoty jednak wpływ nowych tytułów wykonawczych na duże kwoty uniemożliwia osiągnięcie zadowalającego wskaźnika efektywności egzekucji. Dla przykładu w pierwszym kwartale 2016 r. odnotowano wpływ 29 tytułów wykonawczych, które wygenerowały kwotę zaległości podatkowych w wysokości 125.985,8 tys. zł, a dotyczyły jedynie sześciu zobowiązanych. Podejmowane działania przyniosły wymierny efekt w postaci poprawy miernika i osiągnięcia w okresie I–IX 2016 r. wyniku 12,85% przy wyznaczeniu przez Dyrektora Izby Skarbowej wartości miernika na poziomie 11%.

(dowód: akta kontroli str.191-203)

**1.3.** Analizie poddano pięć zaległości spośród zaległości powyżej 1 mln zł w łącznej kwocie 77.489,1 tys. zł, w tym jedną zaległość z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) na kwotę 36.012,6 tys. zł oraz czterech zaległości w podatku VAT w łącznej kwocie 41.476,5 zł. W trzech przypadkach badane zaległości zostały przypisane na podstawie decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, w dwóch przypadkach na podstawie deklaracji podatkowych.

Tylko w jednym przypadku podatnik uregulował całą kwotę zaległości, tj. 1.010,2 tys. zł.

Ponadto kontroli poddano 10 zaległości z przedziału 20 tys. zł – 100 tys. zł, w łącznej kwocie 567,8 tys. zł. Sześć zaległości dotyczyło podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 301,2 tys. zł, trzy zaległości w podatku PIT w łącznej kwocie 180,6 tys. zł oraz jedna zaległość w podatku CIT w wysokości 86 tys. zł. W dwóch przypadkach były to zaległości wynikające z decyzji Naczelnika Urzędu, w pozostałych przypadkach z deklaracji lub zeznań podatników.

Skontrolowane sprawy 10 zaległości z przedziału 20 – 100 tys. zł, dotyczyły podatników zarejestrowanych w Urzędzie, spośród których czterech nie wywiązywało się na bieżąco z regulowania należności podatkowych.

Do czasu zakończenia kontroli NIK nie zostały wyegzekwowane kwoty na pokrycie zaległości, pomimo poszukiwania majątku zobowiązanych<sup>6</sup>. W dwóch przypadkach nastąpiło umorzenie postępowania egzekucyjnego (w jednym przypadku z powodu zgonu podatnika, w drugim z powodu bezskuteczności).

W żadnej ze zbadanych spraw nie stwierdzono prowadzenia egzekucji z nieruchomości lub ruchomości.

(dowód: akta kontroli str. 229-239)

W badanej próbie nie stwierdzono przypadków wyzbywania się majątku przez podatników, w związku z czym nie korzystano z możliwości wystąpienia do sądu ze skargą pauliańską<sup>7</sup>, tj. ze skargą o uznanie czynności prawnej za bezskuteczną oraz nie kierowano wniosków o reprezentowanie Urzędu w tej sprawie do Prokuratury Generalnej.

Z możliwości takiej nie korzystano w okresie objętym kontrolą również w pozostałych sprawach. P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że nie składał skargi

<sup>6</sup> Między innymi z bazy CZM (Czynności majątkowych) uzyskiwano informacje o dokonanych czynnościach majątkowych, np. kupna lub sprzedaży samochodów lub nieruchomości. W Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (CEPIK) poszukiwano pojazdów zobowiązanego, a w Centralnej Bazie Danych Książ Wieczystych wyszukiwano, czy zobowiązani są właścicielami lub użytkownikami wieczystymi nieruchomości.

<sup>7</sup> Skarga pauliańska ma chronić wierzyciela przed krzywdzącym działaniem jego dłużnika. Polega na przyznaniu wierzycielowi uprawnienia do zaskarżenia czynności dokonanych przez dłużnika, a w konsekwencji możliwości uznania ich przez sąd za bezskuteczne względem osoby występującej z taką skargą (wierzyciela).

pauliańskiej ponieważ nie powziął informacji o wyzbywaniu się majątku przez dłużników.

Ponadto zwrócił uwagę, że jest to proces cywilny długotrwały i nie zapewniający skuteczności wyegzekwowania zobowiązań podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 167, 203)

1.4. W 2015 r. Urząd wydał 549 decyzje o odpowiedzialności osób trzecich i następców prawnych, na łączną kwotę 80.116,1 tys. zł. W I połowie 2016 r. wydano 973 takich decyzji w łącznej kwocie 91.878,0 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 90-91)

W pięciu zbadanych sprawach dotyczących zaległości powyżej 1 mln zł (z pkt 1.3) w czterech sprawach wierzyciel wnioskował o orzeczenie odpowiedzialności osób trzecich.

W jednej sprawie wydano decyzję orzekającą o solidarnej odpowiedzialności za zaległości podatkowe Spółki. W dniu 26 października 2016 r. wystawione zostały tytuły wykonawcze, skierowane zgodnie z właściwością do [...] <sup>8</sup>.

NIK stwierdziła, że w jednej sprawie (dotyczącej zaległości w podatku VAT za IV kw. 2012 r. na kwotę 16.030.668 zł) wniosek o orzeczenie odpowiedzialności od osób trzecich za zobowiązanie podatnika sformułowano po upływie blisko roku i trzech miesięcy od umorzenia postępowania egzekucyjnego. Sprawa została opisana w dalszej części wystąpienia *Ustalone nieprawidłowości*.

(dowód: akta kontroli str. 219, 232-237)

W próbie dziesięciu zbadanych zaległości z przedziału 20-100 tys. zł w jednym przypadku sporządzono wniosek o orzeczenie o odpowiedzialności osób trzecich, w dwóch sprawach analizowano skuteczność egzekucji. Do dnia zakończenia kontroli w zbadanej próbie nie zostały wydane decyzje orzekające o odpowiedzialności osób trzecich.

(dowód: akta kontroli str. 229-239)

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że skuteczność egzekucji wobec członków zarządu spółek kapitałowych wydanych w 2015 r. kształtowała się na poziomie 0,19% (na podstawie wystawionych w tutejszym Urzędzie tytułów wykonawczych na łączną kwotę 83.916,6 tys. zł, organy egzekucyjne wyegzekwowały 163,2 tys. zł), a dla decyzji wydanych w I połowie 2016 r. – 0,57% (na podstawie wystawionych tytułów wykonawczych na łączną kwotę 14.420,1 tys. zł organy egzekucyjne wyegzekwowały 82,6 tys. zł). Jednocześnie wskazał następujące przyczyny niskiej skuteczności prowadzonej egzekucji należy zaliczyć:

- ukrywanie przez zobowiązanych majątku, z którego możliwe byłoby prowadzenie skutecznej egzekucji,
- brak środków na zajętych w toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego rachunkach bankowych,
- rejestrowanie firm: na tzw. „wirtualne adresy” siedzib, pod którymi brak majątku zobowiązanych oraz brak wskazania faktycznych adresów zamieszkania i wykonywania działalności gospodarczej (w obsłudze Urzędu pozostaje około 100 adresów „wirtualnych”),

---

<sup>8</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1764), zwanej dalej uodip oraz art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.), zwanej dalej O.p. i art. 34 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.), zwanej dalej uks – tajemnica skarbową.

- wystawianie tytułów wykonawczych na podmioty z zagranicznym adresem, które w Polsce nie posiadają majątku lub na osoby bezdomne.

(dowód: akta kontroli str. 307-309)

**1.5.** Wyniki badanych 15 spraw obejmujących zaległości (z punktu 1.3) wykazały, że jedynym zastosowanym środkiem egzekucyjnym było zajęcie rachunku bankowego.

W jednym przypadku, dotyczącym zaległości w VAT za czerwiec 2015 r. w wysokości 1.010,2 tys. zł, kwota zobowiązania wraz z odsetkami została uregulowana przez podatnika bezpośrednio na konto wierzyciela w dniu 5 stycznia 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 229-239, 281)

Spośród badanych zaległości w pięciu przypadkach nastąpiła zmiana właściwości miejscowej zobowiązanego, w trzech przypadkach zobowiązani nadal składają deklaracje, w trzech przypadkach zobowiązani zostali wyrejestrowani z ewidencji, w pozostałych przypadkach nadal figurują w ewidencji ale nie składają na bieżąco deklaracji.

W badanych sprawach nie wystąpiły sytuacje „nieformalnego rozkładania na raty” przez poborców skarbowych zobowiązanym posiadającym duże kwoty zaległości, ale i pewne możliwości płatnicze.

W zbadanych sprawach podatnicy nie składali zarzutów w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego.

(dowód: akta kontroli str.179-219)

W sprawie niestosowania innych środków poza zajęciem rachunku bankowego p.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że przed dokonaniem czynności egzekucyjnych w oparciu o posiadaną przez tutejszy Urząd bazę danych wobec każdego Zobowiązanego podejmowane są czynności sprawdzające pod względem majątku, do którego skutecznie można skierować egzekucję.

(dowód: akta kontroli str. 213)

**1.6.** W żadnej spośród zbadanych 15 zaległości wskazanych w punkcie 1.3 Urząd nie stosował procedury sądowego wyjawienia majątku.

W pierwszej połowie 2016 r., Urząd przekazał do sądu wnioski o wyjawienie majątku w pięciu przypadkach. W czterech przypadkach dotyczyło to spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, w jednym przypadku spółki komandytowej. Łączna kwota zaległości objęta procedurą wyjawienia majątku wyniosła 18.651,9 tys. zł. W wyniku egzekucji uzyskano kwotę 436,3 tys. jednak prowadzone działania nie doprowadziły do całkowitego zaspokojenia roszczeń wierzyciela.

W żadnym przypadku w związku ze złożeniem wniosku o wyjawienie majątku nie wpłynęły informacje z sądu o zakończeniu postępowań ani nie odnotowano wpływu środków na poczet zaległości podatkowych. Według informacji posiadanych przez Urząd, sądy do których zostały skierowane wnioski o wyjawienie majątku, są na etapie gromadzenia materiału celem rozpoczęcia procesu wyjawienia majątku. W ocenie p.o. Naczelnika Urzędu instytucja wyjawienia majątku w trybie art. 71 u.p.e.a. jest procesem długotrwałym a przygotowanie wniosku wraz z materiałem dowodowym jest również czasochłonne.

(dowód: akta kontroli str. 164, 165, 306, 466-489)

**1.7.** Na podstawie losowo wybranych 20 niespłaconych w terminie 60 dni zaległości podmiotów wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS), w łącznej kwocie 799.7 tys. zł, stwierdzono, że w Urzędzie nie stosowano sankcji



wynikającej z art. 55a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie było 21.394 tytułów wykonawczych w stosunku do których należałoby zastosować wpis do Krajowego Rejestru Sądowego.

Wyjaśnienia p.o. Naczelnika Urzędu dotyczące nieskładania do KRS wniosków w trybie art. 55a u.p.e.a. zawarto w części: Ustalone nieprawidłowości.

(dowód: akta kontroli str. 170 – 173, 238 - 245)

**1.8** W 2015 r. oraz I połowie 2016 r. na podstawie art. 59 § 1 u.p.e.a.<sup>9</sup> umorzone zostały 11.530 postępowań egzekucyjne na łączną kwotę 38.813,2 tys. zł (w tym 8.739 postępowań na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a. ).

W 2015 r. oraz I połowie 2016 r. na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a.<sup>10</sup> umorzone zostały 4.958 postępowań egzekucyjne na łączną kwotę 860.652,8 tys. zł.

W 2015 r. oraz I połowie 2016 r. na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a.<sup>11</sup> umorzono 11 postępowań egzekucyjnych na łączną kwotę 1.279,9 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 490)

Analizie poddano 15 postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego w łącznej kwocie 149.303,9 tys. zł, z tego pięć postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a. w łącznej kwocie 1.263,3 tys. zł (wszystkie wydane w okresie objętym kontrolą), pięć postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 1 u.p.e.a. w łącznej kwocie 10.315,1 tys. zł oraz pięć postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. w łącznej kwocie 137.725,5 tys. zł.

Spośród zbadanych postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a., w dwóch przypadkach wierzyciel (inny urząd skarbowy) uznał zarzuty zobowiązanego, w jednym przypadku postępowanie umorzono ze względu na wstrzymanie wykonania decyzji spowodowane oczekiwaniem na orzeczenie sądu administracyjnego, jednocześnie dokonując wpisu do hipoteki, w jednym przypadku wierzyciel – Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Radomiu przyjął wpłatę tytułem zabezpieczenia wykonania decyzji. W jednym przypadku umorzenie postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a. nastąpiło na skutek błędu popełnionego (w 2014 r.) przy wystawianiu tytułu wykonawczego.

<sup>9</sup> Zgodnie z art. 59 § 1 postępowanie egzekucyjne umarza się:

- 1) jeżeli obowiązek został wykonany przed wszczęciem postępowania;
- 2) jeżeli obowiązek nie jest wymagalny, został umorzony lub wygał z innego powodu albo jeżeli obowiązek nie istniał;
- 3) jeżeli egzekwowany obowiązek został określony niezgodnie z treścią obowiązku wynikającego z decyzji organu administracyjnego, orzeczenia sądowego albo bezpośrednio z przepisu prawa;
- 4) gdy zachodzi błąd co do osoby zobowiązanego lub gdy egzekucja nie może być prowadzona ze względu na osobę zobowiązanego;
- 5) jeżeli obowiązek o charakterze niepieniężnym okazał się niewykonalny;
- 6) w przypadku śmierci zobowiązanego, gdy obowiązek jest ściśle związany z osobą zmarłego;
- 7) jeżeli egzekucja administracyjna lub zastosowany środek egzekucyjny są niedopuszczalne albo zobowiązanemu nie doręczono upomnienia, mimo iż obowiązek taki ciążył na wierzycielu;
- 8) jeżeli postępowanie egzekucyjne zawieszono na żądanie wierzyciela nie zostało podjęte przed upływem 12 miesięcy od dnia zgłoszenia tego żądania;
- 9) na żądanie wierzyciela;
- 10) w innych przypadkach przewidzianych w ustawach.

<sup>10</sup> Zgodnie z art. 59 § 2 postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne

<sup>11</sup> Art. 34 § 4 stanowi, iż organ egzekucyjny, po otrzymaniu ostatecznego postanowienia w sprawie stanowiska wierzyciela lub postanowienia o niedopuszczalności zgłoszonego zarzutu, wydaje postanowienie w sprawie zgłoszonych zarzutów, a jeżeli zarzuty są uzasadnione – o umorzeniu postępowania egzekucyjnego albo o zastosowaniu mniej uciążliwego środka egzekucyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 246-258)

Spośród zbadanych postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 1 u.p.e.a., w trzech przypadkach wierzyciel (inny urząd skarbowy) wycofał tytuł wykonawczy, w jednym przypadku uchylona została decyzja I instancji.

W jednym przypadku umorzenie nastąpiło ze względu na fakt, że zostało wszczęte po wydaniu przez Wojewódzki Sąd Administracyjny postanowienia w sprawie wstrzymania wykonania decyzji, co obligowało organ egzekucyjny do umorzenia postępowania egzekucyjnego. Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in, że na dzień wystawienia tytułu wykonawczego, tj. 10 listopada 2015 r. nie miał wiedzy dotyczącej wstrzymania wykonania decyzji określającej zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2007, ponieważ postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 maja 2015 r. sygn. akt III SA/Wa3762/14 w sprawie wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji z dnia 30 września 2014 r. wpłynęło do tutejszego Urzędu w dniu 17 sierpnia 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 246-258, 288)

Skontrolowane postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. (w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne) dotyczyły podatków wymierzonych decyzjami dyrektorów urzędów kontroli skarbowej.

W okazanych aktach egzekucyjnych nie stwierdzono materiałów dokumentujących sporządzenie kalkulacji.

Jak wyjaśnił p.o. Naczelnik Urzędu, w każdym przypadku organ egzekucyjny dokonał czynności zmierzających do realizacji obowiązku wynikającego z przedmiotowych tytułów wykonawczych, jak również czynności zmierzających do ustalenia majątku wymienionych podmiotów w celu zaspokojenia w drodze egzekucji należności wierzyciela. Umarzając postępowanie egzekucyjne i powołując treść art. 59 § 2 u.p.e.a. organ egzekucyjny dokonał analizy skuteczności podjętych czynności egzekucyjnych jak również analizy zgromadzonego materiału w zakresie informacji o majątku wymienionych spółek, z którego można byłoby przeprowadzić skuteczną egzekucję. W toku prowadzonej egzekucji nie ujawniono majątku w postaci pieniędzy, wierzytelności, praw majątkowych, ruchomości, nieruchomości – co do których można byłoby skierować skuteczną egzekucję. W każdym przypadku organ egzekucyjny przeprowadził postępowanie mające na celu poszukiwanie majątku zobowiązanych organ egzekucyjny i dokonał oceny pod kątem zaistnienia przesłanki umorzenia postępowania egzekucyjnego w oparciu o treść art. 59 § 2 u.p.e.a. Wydając rozstrzygnięcie organ egzekucyjny w oparciu o zgromadzony materiał dokonał oceny, czy egzekucja należności pieniężnej będzie celowa. Tylko w odniesieniu do dwóch zobowiązanych spółek w części zaspokojone zostały koszty egzekucyjne. Informacje o stanie majątkowym spółek nie wskazywały na poprawę sytuacji majątkowej. W oparciu o zgromadzony materiał dowodowy organ egzekucyjny ustalił, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne.

W jednym postępowaniu umorzonym na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. (w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne), dotyczącym zaległości w podatku VAT za IV kw. 2012 r. w wysokości 16.030.668 zł stwierdzono opóźnienie w sformułowaniu wniosku o orzeczenie odpowiedzialności osób trzecich, co zostało opisane w pkt. 1 ppkt. 1.4. wystąpienia,

dotyczącym badania w zakresie ustalania odpowiedzialności osób trzecich za obowiązywanie podatnika, a także w części *Ustalone nieprawidłowości*.

(dowód: akta kontroli str. 295-296)

**1.9** W 2015 r. wydano 39 decyzji o zabezpieczeniu na majątku podatnika na podstawie art. 33 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>12</sup> na łączną kwotę 431.555,9 tys. zł. W I połowie 2016 r. takich decyzji wydano siedem na łączną kwotę 12.753,3 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 512, 516, 541)

Skontrolowano dziesięć decyzji zabezpieczających zobowiązania podatkowe w łącznej kwocie 48.366,6 tys. zł (wszystkie w formie zajęcia rachunku bankowego). W pięciu przypadkach zabezpieczenie zobowiązania na majątku podatnika nastąpiło na wniosek dyrektora UKS, w czterech przypadkach z inicjatywy Działu Kontroli Podatkowej Urzędu, w jednym przypadku zgodnie z decyzją dyrektora UKS na podstawie art. 14bd ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej<sup>13</sup>.

Ustalono, że w trzech sprawach dotyczących zabezpieczenia w podatku VAT (na kwotę 870,4 tys. zł; 6.683,1 tys. zł i 5.930,8 tys. zł) Dział Spraw Wierzycielskich wystawił tytuły wykonawcze i przekazał je do komornika skarbowego celem realizacji przed upływem dwóch miesięcy od dnia doręczenia ostatecznych decyzji, w związku z powyższym zajęcie zabezpieczające przekształciło się w zajęcie egzekucyjne. W trzech sprawach (VAT na 13.201,5 tys. zł, 851,6 tys. zł i 6.709,4 tys. zł) decyzje wymiarowe zostały przekazane do innego urzędu skarbowego.

W trzech sprawach (VAT na 9.734,3 tys. zł, 927,4 tys. zł i 1.931,3 tys. zł) nie zostały wydane decyzje wymiarowe przez UKS (jedno postępowanie) i przez Urząd (dwa postępowania w toku). W jednej sprawie (VAT na 1.526,9 tys. zł) Naczelnik Urzędu w związku z rozpatrzeniem odwołania zobowiązanego uchylił decyzję zabezpieczającą.

Do chwili zakończenia kontroli nie wyegzekwowano żadnych kwot na poczet dochodzonych należności.

(dowód: akta kontroli str. 259, 287, 542-546)

**1.10** W 2015 r. dokonano 41 zabezpieczeń w trybie art. 154 § 1 u.p.e.a. na łączną kwotę 468.154,0 tys. zł, głównie w formie zajęć rachunków bankowych. Natomiast w I półroczu 2016 r. dokonano 25 zabezpieczeń na łączną kwotę 74.195,3 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 287)

**1.11** W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie wydawano postanowień o przyjęciu zabezpieczenia w trybie art. 33d ustawy – Ordynacja podatkowa. W okresie objętym kontrolą do Urzędu nie wpłynęły żadne wnioski o przyjęcie zabezpieczenia w tej formie.

(dowód: akta kontroli str. 221)

**1.12** Według sprawozdania *Informacja o egzekucji z nieruchomości w okresie 2014 – I półrocze 2016* Urząd nie dokonywał opisów i oszacowań nieruchomości ani sprzedaży nieruchomości w postępowaniach egzekucyjnych. W tym okresie nie przeprowadzał też egzekucji z ruchomości.

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w okresie 2014-I półrocze 2016 r. dokonał w toku postępowania egzekucyjnego zajęcia ruchomości siedmiu zobowiązanych.

<sup>12</sup> Dz.U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.

<sup>13</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 720, ze zm.

W sześciu przypadkach doszło do uregulowania należności. W jednej sprawie mimo częściowego wyegzekwowania zaległości, sprzedaż zajętej ruchomości nie miała

racjonalnego uzasadnienia z uwagi na obniżenie wartości rynkowej ruchomości, a zobowiązanemu znacznie by utrudniła prowadzenie działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str. 16, 499-508, 509-511)

**1.13** Według stanu na 31 grudnia 2015 r. zaległości podatkowe zabezpieczone hipoteką i/lub zastawem skarbowym<sup>14</sup> stanowiły 160.927,2 tys. zł (357 zastawów i 15 hipotek), a na dzień 30 czerwca 2016 r. 354.291,4 tys. zł (414 zastawów skarbowych i 35 hipotek).

W 2015 r. w Urzędzie dokonano zabezpieczenia w postaci hipoteki i/lub zastawu skarbowego na kwotę 82.010,8 tys. zł (35 zastawów skarbowych i 6 hipotek), natomiast w I półroczu 2016 r. dokonano zabezpieczenia na kwotę 192.361,3 tys. zł (57 zastawów skarbowych i 20 hipotek).

(dowód: akta kontroli str. 512)

Spośród ustanowionych w latach 2015 i I półroczu 2016 r. hipotek i zastawów zrealizowano<sup>15</sup> łącznie 91 hipotek i zastawów skarbowych na kwotę 10.078,4 tys. zł. Do realizacji powyższych zabezpieczeń przyczyniły się dobrowolne wpłaty dłużników, spłaty zaległości w ramach układów ratalnych, spłata w drodze prowadzonej egzekucji sądowej lub administracyjnej. W żadnym przypadku nie doprowadzono do sprzedaży składników majątkowych będących przedmiotem hipoteki lub zastawu.

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że niewielka skuteczność egzekucji należności z nieruchomości spowodowana była takimi czynnikami jak: wpisana w dziale II księgi wieczystej nieruchomości współwłasność dwóch lub więcej właścicieli nieruchomości; nieuregulowany stan prawny nieruchomości; wymóg prowadzenia egzekucji z nieruchomości jedynie na podstawie tytułów wykonawczych, których podstawę stanowiła ostateczna decyzja określająca zaległość podatkową, a nie jedynie deklaracja podatkowa (dotyczy lat 2012-2013); pierwszeństwo wcześniej wpisanych hipotek na rzecz innych wierzycieli hipotecznych (w licznych przypadkach na rzecz banków) oraz to, że w obszarze działania Urzędu nieruchomości posiadane przez zobowiązanych to lokale mieszkalne (brak nieruchomości gruntowych), których sprzedaż wiązałaby się z przeprowadzeniem eksmisji i zapewnieniem lokalu zastępczego, co wiąże się ze wzrostem dodatkowych kosztów. Niewielka skuteczność egzekucji należności z ruchomości obciążonych zastawem skarbowym wynikała z utrudnionego kontaktu z dłużnikami – właścicielami ruchomości objętych zastawem, trudności z ustaleniem miejsca przechowywania ruchomości, pierwszeństwa zaspokojenia egzekucji z przedmiotu zastawu wierzycieli, których wierzytelności zostały zabezpieczone zastawem w pierwszej kolejności oraz spadek wartości rynkowej zastawionych ruchomości.

(dowód: akta kontroli str. 499-511, 512, 737-738 )

**1.14** W okresie objętym kontrolą Urząd uchylił zabezpieczenia na podstawie art. 157a u.p.e.a.<sup>16</sup> w 29 przypadkach. W okresie tym komornik skarbowy nie dokonywał zmian w zakresach zabezpieczeń.

<sup>14</sup> Dane na podstawie rejestru własnego Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście.

<sup>15</sup> Tj. poprzez spłatę dobrowolną albo w drodze egzekucji.

<sup>16</sup> Zgodnie z art. 157a ustawy egzekucyjnej organ może w każdym czasie uchylić zabezpieczenie lub dokonać zmiany zakresu zabezpieczenia. Zabezpieczenie powinno być uchylone, jeśli ustąpiły okoliczności wskazujące na niebezpieczeństwo utrudniania lub udaremniania egzekucji.

Uchylenia zastosowanych zabezpieczeń w trzech zbadanych sprawach, w których organy kontroli skarbowej wydały decyzje pokontrolne zostały dokonane na skutek upływu dwumiesięcznego terminu na przekształcenie ich w zajęcia egzekucyjne (art. 154 § 4 pkt 1 u.p.e.a.) .

W pierwszej sprawie dotyczącej zobowiązania w podatku VAT za luty i marzec 2015 r. w wysokości odpowiednio 34.087.087 zł i 17.265.892 zł. Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście decyzją z dnia 6 listopada 2015 r. określił przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego w podatku VAT za luty i marzec 2015 r. w łącznej kwocie 51.353.389 zł wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 2.418.869 zł i orzekł o zabezpieczeniu ww. zobowiązań podatkowych na majątku Sp. z o.o. Powyższa decyzja została doręczona Stronie w dniu 6 listopada 2015 r. Na podstawie ww. decyzji w dniu 6 listopada 2015 r. zostało wystawione zarządzenie zabezpieczenia. Organ egzekucyjny Urzędu dokonał zajęcia zabezpieczającego w PKO BP S.A. Zarządzenie wraz z zajęciem zabezpieczającym zostało Spółce doręczone w dniu 6 listopada 2015 r. Bank PKO BP w dniu 9 listopada 2015 r. poinformował, że zabezpieczył środki na poczet zabezpieczenia w kwocie 370.717,92 PLN, 100.636,71 EUR oraz 26,44 USD. Tytułem realizacji ww. zajęcia Bank przekazał na konto depozytowe tutejszego Organu egzekucyjnego kwoty: 434.184,78 zł; 71,81 zł; 366.940,01 zł.

Decyzja [...] <sup>17</sup> określająca zobowiązanie w podatku VAT za luty i marzec 2015 r. na kwotę 51.353.389 zł wpłynęła do tutejszego Urzędu w dniu 9 grudnia 2015 r. Decyzja została doręczona Spółce 30 listopada 2015 r. Dział Postępowań Podatkowych

w dniu 3 lutego 2016 r. przekazał ww. decyzję do Działu Rachunkowości, która w tym samym dniu została zaksięgowana na karcie rozliczeniowej Sp. z o.o. Po ustaleniu, iż powyższa decyzja jest decyzją ostateczną została przekazana do Działu Spraw Wierzycielskich w dniu 3 lutego 2016 r. W dniu 4 lutego 2016 r. zostały wystawione tytuły wykonawcze, które zostały przekazane do komornika skarbowego celem realizacji.

Postanowieniem z dnia 9 lutego 2016 r. Naczelnik działając w oparciu o przepis art. 157a u.p.e.a. uchylił zabezpieczenie dokonane na podstawie zarządzenia zabezpieczenia 6 listopada 2015 r., gdyż nie zostały spełnione przesłanki art. 154 § 4 pkt 1 u.p.e.a. (w terminie dwóch miesięcy od doręczenia ostatecznej decyzji w sprawie nie został wystawiony tytuł wykonawczy).

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że spowodowane to było faktem, iż Decyzja [...] <sup>18</sup> została przekazana do Działu Rachunkowości do zaksięgowania, a następnie do Działu Spraw Wierzycielskich po upływie ponad dwóch miesięcy od daty doręczenia ww. decyzji stronie. Organ egzekucyjny tutejszego Urzędu na podstawie ww. tytułów wykonawczych zawiadomieniem z dnia 16 marca 2016 r. dokonał zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego i wkładu oszczędnościowego w PKO BP S.A. oraz zajęcia wierzytelności z tytułu środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku bankowym w związku z zarządzeniem zabezpieczenia z dnia 6 listopada 2015 r. Komornik skarbowy w wyniku powyższych zajęć uzyskał środki w kwocie 801,6 tys. zł, które zostały rozliczone na poczet kosztów postępowania egzekucyjnego. Brak przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcia egzekucyjne nie wpłynęły na późniejszą egzekucję powyższych zobowiązań.

(akta kontroli str. 608-617, 741)

<sup>17</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip oraz art. 293 O.p. i art. 34 uks - tajemnica skarbowa.

<sup>18</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip oraz art. 293 O.p. i art. 34 uks - tajemnica skarbowa.

W drugiej sprawie dotyczącej zobowiązania w podatku VAT za IV kwartał 2013 r. w wysokości 1.155,7 tys. zł Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście decyzją z dnia 27 czerwca 2014 r. określił przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za IV kwartał 2013 r. w łącznej kwocie 1.174,4 tys. zł wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 45,6 tys. zł i orzekł o zabezpieczeniu ww. zobowiązań podatkowych na majątku Sp. z o.o. Powyższa decyzja została doręczona stronie w dniu 27 czerwca 2014 r.

Na podstawie ww. decyzji w dniu 27 czerwca 2014 r. zostało wystawione zarządzenie zabezpieczenia, w oparciu o które Organ egzekucyjny tutejszego Urzędu zawiadomieniami z dnia 1 lipca 2014 r. dokonał zajęć zabezpieczających w: Banku Zachodnim WBK S.A., Banku Millennium S.A, Alior Banku S.A. Zarządzenie zabezpieczenia wraz z zajęciami zabezpieczającymi zostało Spółce doręczone w trybie art. 44 KPA<sup>19</sup> w dniu 15 lipca 2014 r.

Decyzja [...] <sup>20</sup> na kwotę 1.223.006 zł wpłynęła do tutejszego Urzędu w dniu 4 listopada 2014 r. Dział Postępowań Podatkowych w dniu 24 listopada 2014 r. tj. po trzech tygodniach ww. przekazał decyzję do Działu Rachunkowości, została ona w tym samym dniu zaksięgowana na karcie rozliczeniowej Sp. z o.o. Po ustaleniu, iż powyższa decyzja jest decyzją ostateczną, w dniu 25 listopada 2014 r. została przekazana do Działu Spraw Wierzycielskich.

W związku z brakiem wpłaty w dniu 25 listopada 2014 r. na w/w zaległość zostało wystawione upomnienie, które zostało doręczone stronie w dniu 15 grudnia 2014 r. w trybie art. 44 KPA. Przedmiotowa korespondencja do Urzędu została zwrócona przez Operatora Poczтового w dniu 5 stycznia 2015 r.; do komórki Spraw Wierzycielskich wpłynęła w dniu 16 stycznia 2015 r. W dniu 22 stycznia 2015 r. Dział Spraw Wierzycielskich wystawił tytuł wykonawczy, który został przekazany do tutejszego Organu egzekucyjnego celem realizacji.

Zwrotne potwierdzenie odbioru upomnienia z dnia 25 listopada 2014 r. wpłynęło do Urzędu w dniu 5 stycznia 2015 r., a więc po upływie dwóch miesięcy od daty doręczenia stronie decyzji z dnia 9 października 2014 r. Postanowieniem z dnia 18 lutego 2015 r. Naczelnik Urzędu działając w oparciu o przepis art. 157a u.p.e.a. uchylił zabezpieczenie dokonane na podstawie zarządzenia zabezpieczenia z dnia 27 czerwca 2014 r., gdyż nie zostały spełnione przesłanki art. 154 § 4 pkt 1 u.p.e.a.

Organ egzekucyjny na podstawie ww. tytułu wykonawczego zawiadomieniami z dnia 18 marca 2015 r. dokonał zajęcia wierzytelności z rachunków bankowych w: Banku Zachodnim WBK S.A., Banku Millennium S.A, Alior Banku S.A.

---

<sup>19</sup> Art. 44 § 1 stanowi, iż w razie niemożności doręczenia pisma w sposób wskazany w art. 42 i 43:

- 1) operator pocztowy w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe przechowuje pismo przez okres 14 dni w swojej placówce pocztowej – w przypadku doręczania pisma przez operatora pocztowego;
  - 2) pismo składa się na okres czternaście dni w urzędzie właściwej gminy (miasta) – w przypadku doręczania pisma przez pracownika urzędu gminy (miasta) lub upoważnioną osobę lub organ.
- § 2 Zawiadomienie o pozostawieniu pisma wraz z informacją o możliwości jego odbioru w terminie siedmiu dni, licząc od dnia pozostawienia zawiadomienia w miejscu określonym w § 1, umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub, gdy nie jest to możliwe, na drzwiach mieszkania adresata, jego biura lub innego pomieszczenia, w którym adresat wykonuje swoje czynności zawodowe, bądź w widocznym miejscu przy wejściu na posesję adresata.
- § 3 W przypadku niepodjęcia przesyłki w terminie, o którym mowa w § 2, pozostawia się powtórne zawiadomienie o możliwości odbioru przesyłki w terminie nie dłuższym niż czternaście dni od daty pierwszego zawiadomienia.
- § 4 Doręczenie uważa się za dokonane z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w § 1, a pismo pozostawia się w aktach sprawy.

<sup>20</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip oraz art. 293 O.p. i art. 34 uks - tajemnica skarbowa.

W dniu 20 marca 2015 r. Alior Bank S.A. przekazał tytułem realizacji zajęcia egzekucyjnego kwotę 27.834,58 zł, natomiast Bank Millennium S.A w dniu 25 marca 2015 r. przekazał kwotę 441,61 zł. Powyższe kwoty zostały rozliczone na poczet kosztów egzekucyjnych. Brak przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne nie wpłynęły na późniejszą egzekucję powyższych zobowiązań.

(dowód: akta kontroli str. 608-617, 764-765)

W trzeciej sprawie dotyczącej zobowiązania w podatku VAT za IV kwartał 2012 r. w wysokości 14.764,1 tys. zł Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście decyzją z dnia 28 kwietnia 2014 r. określił przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego w podatku VAT za IV kwartał 2012 r. w łącznej kwocie 14.764,1 tys. zł wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 1.950,7 tys. zł i orzekł o zabezpieczeniu ww. zobowiązań podatkowych na majątku Sp. z o.o. przed wydaniem decyzji w podatku od towarów i usług za ww. okres.

Na podstawie ww. decyzji w dniu 28 kwietnia 2014 r. zostało wystawione zarządzenie zabezpieczenia. Komornik skarbowy Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa – Śródmieście zawiadomieniem z dnia 29 kwietnia 2014 r., w oparciu o zarządzenia zabezpieczenia z dnia 28 kwietnia 2014 r. dokonał zajęcia zabezpieczającego prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego w Bank PEKAO S.A. Przedmiotowe zawiadomienie o zajęciu zabezpieczającym dostarczone do banku w dniu 29 kwietnia 2014 r. W odpowiedzi z dnia 29 kwietnia 2014 r. oraz 17 października 2014 r. Bank PEKAO S.A. poinformował, że brak środków uniemożliwia całkowite lub częściowe zrealizowanie zajęcia, saldo rachunku wynosi 0,00 zł.

[...] <sup>21</sup> określił Sp. z o.o. zobowiązanie podatkowe w podatku VAT za IV kwartał 2012 r. Powyższa decyzja wpłynęła do tutejszego Urzędu w dniu 24 października 2014 r. Dział Postępowań Podatkowych w dniu 27 lutego 2015 r. ww. decyzję przekazał do Działu Rachunkowości, która w dniu 2 marca 2015 r. została zaksięgowana na karcie rozliczeniowej Sp. z o.o.

Po ustaleniu, iż powyższa decyzja jest decyzją ostateczną w dniu 2 marca 2015 r. została przekazana do Działu Spraw Wierzycielskich. W dniu 3 marca 2015 r. został wystawiony tytuł wykonawczy, który został przekazany do komornika skarbowego celem realizacji.

Postanowieniem z dnia 13 marca 2015 r. Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa - Śródmieście działając w oparciu o przepis art. 157a u.p.e.a. uchylił zabezpieczenie dokonane na podstawie zarządzenia zabezpieczenia z dnia 28 kwietnia 2014 r., gdyż nie zostały spełnione przesłanki art. 154 § 4 pkt 1 u.p.e.a. Powyższe było spowodowane faktem, iż Decyzja [...] <sup>22</sup> została przekazana do Działu Rachunkowości do zaksięgowania, a następnie do Działu Spraw Wierzycielskich po upływie ponad dwóch miesięcy od daty doręczenia ww. decyzji Stronie. Komornik Skarbowy na podstawie tytułu wykonawczego zawiadomieniem z dnia 15 maja 2015 r. dokonał zajęcia rachunku bankowego w Banku PEKAO S.A. Zawiadomienie wraz z odpisem tytułu wykonawczego wysłano listem poleconym do zobowiązanej Spółki. Korespondencja została doręczona w trybie art. 44 KPA w dniu 5 czerwca 2015 r. Dłużnikowi zajętej wierzytelności Bankowi PEKAO S.A. doręczono przedmiotowe zawiadomienie w dniu 19 maja 2015 r. W odpowiedzi z dnia 20 maja 2015 r. Bank PEKAO S.A. poinformował, iż na rachunku bankowym

<sup>21</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip oraz art. 293 O.p. i art. 34 uks - tajemnica skarbową.

<sup>22</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip oraz art. 293 O.p. i art. 34 uks - tajemnica skarbową.

Spółki Sp. z o. o. brak jest środków umożliwiających całkowite lub częściowe zrealizowanie zajęcia.

Pomimo podjęcia przez komornika skarbowego w/w czynności egzekucyjnych oraz czynności zmierzających do pozyskania informacji o majątku zobowiązanej Spółki, a w rezultacie do wyegzekwowania zaległości, prowadzone postępowanie egzekucyjne nie doprowadziło do realizacji obowiązku objętego ww. tytułami wykonawczymi. Postępowanie egzekucyjne zostało umorzone z uwagi na jego bezskuteczność. Brak przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne nie wpłynęło na późniejszą egzekucję powyższych zobowiązań.

(dowód: akta kontroli str. 491, 505-507, 604-616, 743-767)

**1.15** W okresie 2015-I półrocze 2016 r. Organ egzekucyjny zwrócił jeden tytuł wykonawczy wierzycielowi w związku z brakiem aktualnych danych o adresie zobowiązanego (w KRS z adresu zobowiązanego wykreślono nazwę ulicy i nr budynku). Kwota objęta tytułem wykonawczym wynosiła 24.520 tys. zł. Naczelnik wyjaśnił, że w przypadkach braku aktualnych danych o adresie zobowiązanego tytuły wykonawcze były wystawiane na ostatni znany adres podmiotu. W przypadku odmowy przez obcy organ egzekucyjny przystąpienia do egzekucji na podstawie tak wystawionego tytułu wykonawczego wierzyciel na wydane postanowienie składał zażalenie do organu nadzoru. Prawdliwość stosowanej przez Urząd praktyki potwierdził Minister Finansów w piśmie z dnia 7 stycznia 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 505-506)

**1.16** W okresie objętym kontrolą Urząd nie nakładał kar przewidzianych art. 168e u.p.e.a., gdyż jak wyjaśnił P.o. Naczelnik Urzędu, w okresie I-XII/2015 i I-VI/2016 nie wystąpiły przesłanki do zastosowania procedur wynikających z art. 168e u.p.e.a.<sup>23</sup>

(dowód: akta kontroli str. 604-605)

**1.17** P.o. Naczelnik Urzędu poinformował, że w Izbie Skarbowej w Warszawie cyklicznie w odstępach co trzy miesiące odbywają się spotkania kierowników komórek egzekucyjnych (komorników skarbowych) w celu omówienia problematyki bieżącej pracy administracyjnych organów egzekucyjnych. Przed każdym spotkaniem Urzędy Skarbowe przekazują propozycje pytań, problemów związanych ze stosowaniem przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zaistniałych w bieżących sprawach, które powinny być poruszone na spotkaniu. Następnie na spotkaniach omawiane są wszelkie wątpliwości spotykane na bieżąco w zakresie prowadzonych postępowań egzekucyjnych. W świetle powyższego nie wystąpiły potrzeby kierowania do Izby Skarbowej w Warszawie dodatkowych pism o wyjaśnienia i wytyczne w zakresie stosowania przepisów ustawy egzekucyjnej lub w sprawach związanych z egzekucją zobowiązań podatkowych. P.o. Naczelnik Urzędu nie występował również do Izby Skarbowej w Warszawie w zakresie spraw szczególnie skomplikowanych i budzących wątpliwości z uwagi jak przedstawiono powyżej.

(dowód: akta kontroli str. 607)

P.o. Naczelnik Urzędu poinformował, że w związku z pismem Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 12 maja 2016r. oraz pismem Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów z dnia 9 maja 2016 r. w sprawie dokonania analizy realności zabezpieczeń ustanowionych na rzecz Skarbu Państwa dokonał

---

<sup>23</sup> Art. 168e § 1 stanowi, iż na dłużnika zajętej wierzytelności, który nie wykonuje lub nienależycie wykonuje ciężące na nim obowiązki związane z egzekucją lub zabezpieczeniem wierzytelności lub prawa majątkowego, można nałożyć karę pieniężną do wysokości 3800 zł.



analizy w ww. zakresie. W przekazanej informacji do Dyrektora Izby Skarbowej przy piśmie z dnia 30 maja 2016r. wskazano:

- 1) 2.974,4 tys. zł jako ogólną przybliżoną kwotę możliwą do odzyskania z tytułu zabezpieczeń dokonanych poprzez wpis hipoteki na nieruchomościach,
- 2) 3.199,9 tys. zł jako ogólną przybliżoną kwotę możliwą do odzyskania z tytułu zabezpieczeń dokonanych poprzez ustanowienie zastawu skarbowego.

(dowód: akta kontroli str. 596-597)

**1.18** W ocenie P.o. Naczelnika Urzędu do głównych przeszkód i ograniczeń w skutecznym i efektywnym monitorowaniu i egzekwowaniu zobowiązań podatkowych należą:

- zwiększenie kwoty zaległości ogółem objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia;
- ukrywanie przez zobowiązanych majątku, z którego możliwe byłoby prowadzenie skutecznej egzekucji,
- rejestrowanie firm na wirtualne adresy siedzib, pod którymi brak majątku zobowiązanych oraz brak wskazywania faktycznych adresów wykonywania działalności gospodarczej, w bazie KRS podmioty wyrejestrowują ostatni adres prowadzenia działalności gospodarczej;
- realizacja tytułów po decyzjach UKS. Są to tytuły wykonawcze wystawiane na znaczne kwoty, niejednokrotnie jest to nawet kilkanaście milionów złotych, w większości przypadków obejmujące niezapłacony podatek VAT; podmioty wobec których wystawione są te tytuły podejmują wszelkie działania zmierzające do ukrycia posiadanego majątku oraz utrudnienia egzekucji; przedmiotem decyzji UKS jest często określenie kwoty zobowiązania podatkowego na podstawie art.108 ustawy o VAT, czyli w związku ze stwierdzeniem, iż podmiot wprowadza do obrotu faktury nie odzwierciedlające rzeczywistej sprzedaży; przepis dający podstawę takich rozstrzygnięć ma charakter sankcyjny; w przypadku sankcji z art. 108 ustawy o VAT, która jest nakładana na każdym etapie niezależnie od faktu, iż celem nierzetelnych podmiotów jest wyłącznie wyłudzenie podatku na etapie zwrotu; gdy przysporzenie majątkowe uzyskane kosztem państwa ma określoną wartość jednostkową, sankcja wynikająca z art. 108 ustawy o VAT jest jej wielokrotnością wynikającą z łańcucha transakcji – przy kwocie wyłudzenia 50.000,00 zł i łańcuchu „fikcyjnych” faktur wystawionych przez pięciu kontrahentów łączna wartość sankcji nakładanych na podmioty uczestniczące w procederze wynosi 250.000,00 zł; wartość takiego „wirtualnego przypisu” nie zostanie zatem - i być nie może - skompensowana z faktycznym wyłudzeniem.

(dowód: akta kontroli str. 199-203)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

- 1) W badanej próbie 10 zaległości z przedziału 20-100 tys. zł w ośmiu przypadkach stwierdzono opieszałość postępowania, w jednej sprawie skutkującą przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Część nieprawidłowości miała miejsce przed okresem objętym kontrolą.

W dniu 27 lutego 2013 r. do Urzędu wpłynęły dokumenty przekazane z Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście dotyczące odpłatnego zbycia nieruchomości, tj. kopia aktu notarialnego z dnia 13 kwietnia 2008 r. W dniu 8 lipca 2013 r. (ze zwłoką) wszczęto postępowanie podatkowe

mające na celu określenie zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu przychodu uzyskanego ze sprzedaży własnościowego prawa do domu jednorodzinnego. W dniu 13 listopada 2013 r. została wydana decyzja określająca zobowiązanie w PIT za 2008 r. z tytułu przychodu ze sprzedaży nieruchomości za 2008 r. w wysokości 75.001,0 zł. Po wydaniu decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, nie został wystawiony tytuł wykonawczy. W dniu 22 lipca 2016 r. zaległość została odpisana z powodu przedawnienia.

Zwłoka we wszczęciu postępowania podatkowego tłumaczona była dużą ilością spraw, natomiast okoliczność braku wystawienia tytułu wykonawczego tłumaczono faktem, że Dział Rachunkowości tut. Urzędu nie otrzymał informacji o uprawomocnieniu wydanej decyzji.

(dowód: akta kontroli str. 147-148, 232, 265, 310-319)

W postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym zobowiązania Spółki w podatku VAT za czerwiec 2013 w kwocie 21.702,0 zł. upłynęły ponad dwa lata. Dłużnik zajętej wierzytelności przelewem z dnia 28 stycznia 2014 r. przekazał środki pieniężne w wysokości 884,01 zł, które zaksięgowane zostały na koszty egzekucyjne. Tytuł wykonawczy przydzielony został do służby pracownikowi w dniu 10 września 2014 r. Ze sporządzonego raportu poborcy wynika, że lokal pozostawał zamknięty oraz brak jest informacji o Spółce w miejscu siedziby, co spowodowało brak możliwości spisania protokołu o stanie majątkowym. Od tego momentu nie prowadzono żadnych czynności. P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że mając na uwadze, iż dotychczas podjęte działania Organu egzekucyjnego w zakresie poszukiwania majątku oraz doprowadzenia do realizacji obowiązku objętego tytułem wykonawczym nie doprowadziły do wyegzekwowania zaległości, w dalszych krokach uzupełniony będzie materiał źródłowy w zakresie posiadanego majątku zobowiązanego. Następnie, w zależności od rezultatów, zaległość zostanie wyegzekwowana albo postępowanie egzekucyjne zostanie umorzone.

(dowód: akta kontroli str. 150, 151, 232, 268, 325 - 333 )

W przypadku zaległości w PIT za 2010 r. w wysokości 22.529,0 zł z tytułu przychodu ze sprzedaży nieruchomości, ze zwłoką wszczęto postępowanie podatkowe, a także z opóźnieniem wystawiony został tytuł wykonawczy. W dniu 25 sierpnia 2010 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Kościanie przekazał, zgodnie z właściwością miejscową, do Urzędu kopię aktu notarialnego dokumentującego fakt sprzedaży nieruchomości. W dniach 22 października 2014 r. oraz 21 listopada 2014 r. Urząd wezwał podatnika do złożenia wyjaśnień dotyczących opodatkowania dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości w 2010 r. Postanowieniem z dnia 5 lutego 2015 r. wszczęto postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu sprzedaży w 2010 r. lokalu mieszkalnego. W dniu 13 maja 2015 r. wydano decyzję określającą zobowiązanie w wysokości 22.529,0 zł. Podatnik nie wniósł odwołania. W dniu 15 lutego 2016 r, tj. po upływie dziesięciu miesięcy wystawiono tytuł wykonawczy. Zwłoka we wszczęciu postępowania podatkowego tłumaczona była dużym obciążeniem pracowników i dużą rotacją pracowników. Opóźnienie w wystawieniu tytułu wykonawczego tłumaczone było opóźnieniem w przekazywaniu informacji pomiędzy Działem Postępowania Podatkowych a Działem Spraw Wierzycielskich.

(dowód: akta kontroli str. 152-153, 232, 270, 334-348 )

W przypadku zaległości z tytułu VAT za październik 2012 r. (deklarowanej) w wysokości 77.491,0 zł stwierdzono zwłokę w działaniu Urzędu skutkującą zwłoką w umorzeniu postępowania egzekucyjnego i dochodzeniu należności od spadkobierców zobowiązanego. W dniu 20 listopada 2015 r. nastąpił zgon podatnika. W dniu 27 stycznia 2016 r. uaktualniona została baza NIP. W dniu 7 września 2016 r. postanowiono o umorzeniu postępowania egzekucyjnego z uwagi na zgon zobowiązanego. Prowadzone wcześniej działania Urzędu nie doprowadziły do ustalenia majątku zobowiązanego oraz egzekucji zaległości. Dopiero w trakcie kontroli NIK podjęto działania zmierzające do ustalenia spadkobierców zobowiązanego.

Jako przyczynę opóźnienia podano podejmowanie w pierwszej kolejności działań mających na celu niedopuszczenie do przedawnienia zaległości podatkowych oraz analizę spraw, dla których czas prowadzonych postępowań jest najdłuższy. Sprawy objęte tytułami wykonawczymi dla których w systemie odnotowano datę zgonu zobowiązanych podejmowane są w dalszej kolejności.

(dowód: akta kontroli str. 154-155, 232, 271, 349-351, 597)

W przypadku zaległości w CIT za 2008 r. w wysokości 86.035,0 zł stwierdzono, że nie dokonano analizy skuteczności prowadzonego postępowania, a ostatni raz sprawę przydzielono poborcy w dniu 24 października 2014 r.

W dniu 31 marca 2009 r. do Urzędu wpłynęło zeznanie CIT o wysokości podatku za 2008 r. w kwocie 86.035,0 zł. W dniu 14 lipca 2009 r. Spółce doręczono upomnienie z dnia 17 czerwca 2009 r. W dniu 29 lipca 2009 r. wystawiono tytuł wykonawczy. W dniu 16 listopada 2009 r. dokonano wpisu zastawu skarbowego na należącym do Spółki samochodzie osobowym. Urząd nie ustalił miejsca położenia zajętej ruchomości, w związku z tym nie dokonano zajęcia ruchomości i egzekucji z przedmiotu zastawu skarbowego (samochód osobowy Citroen z 2004 r.).

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że tytuły wykonawcze wielokrotnie przydzielane były do służby pracownikom terenowym, a w aktach spraw znajdują się relacje o niemożności dokonania czynności egzekucyjnych z adnotacją „Spółka nie prowadzi działalności pod ww. adresem”. W celu ustalenia składników majątkowych zobowiązanej spółki, w tym również miejsca ich położenia skierowano do prezesa zarządu spółki wezwanie, na które strona nie udzieliła odpowiedzi. Korespondencja zwrócona została do organu egzekucyjnego z adnotacją „Zwrot nie podjęto w terminie”. Reasumując, pomimo podjęcia przez organ egzekucyjny wyżej wskazanych działań, nie ustalono miejsc położenia składnika majątkowego, bowiem spółka nie mieści się i nie prowadzi działalności w pod adresem wskazanym w rejestracji.

Na podstawie analizy akt sprawy NIK zwraca uwagę, że ostatni raz sprawę przydzielono poborcy w dniu 24 października 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 155, 232, 273, 297-298, 352-364)

W sprawie zaległości z tytułu VAT za marzec 2009 r. w wysokości 48.890,9 zł stwierdzono zwłokę we wprowadzaniu deklaracji do systemu oraz zwłokę i nierzetelność w doręczaniu upomnienia, co skutkowało opóźnieniem w wystawieniu tytułu wykonawczego oraz opóźnieniem w przydzieleniu sprawy poborcy.

W dniu 24 kwietnia 2012 r., z Urzędu Skarbowego Warszawa-Mokotów do tutejszego Urzędu została przekazana deklaracja Spółki z tytułu podatku VAT za marzec 2009 r. Do systemu POLTAX została wprowadzona w dniu 4 października 2012 r., tj. po upływie sześciu miesięcy.

W dniu 19 października 2012 r. wystosowano upomnienie na adres prowadzenia działalności Spółki. Po ponownej analizie akt Spółki w dniu 24 kwietnia 2013 r. wysłano upomnienie na wskazany przez Spółkę adres do korespondencji. W dniu 21 października 2013 r. wystosowano monit upomnienia. Skuteczne doręczenie upomnienia nastąpiło w dniu 4 listopada 2013 r. W dniu 14 listopada 2013 r. wystawiono tytuł wykonawczy. Opóźnienie w powyższych działaniach tłumaczono nieprawidłowym działaniem Działu Rachunkowości. W dniu 27 stycznia 2015 r. podjęto ostatnią próbę zajęcia rachunku bankowego. Dopiero w dniu 20 września 2016 r. przydzielono sprawę pracownikowi terenowemu, z którego raportu wynikało, że lokal był zamknięty i brak było oznak prowadzenia działalności gospodarczej.

Jak wyjaśnił p.o. Naczelnik Urzędu, dotychczas podejmowane działania Organu egzekucyjnego w zakresie poszukiwania majątku oraz doprowadzenia do realizacji obowiązku objętego tytułem wykonawczym nie doprowadziły do wyegzekwowania zaległości. W następnych krokach uzupełniony będzie materiał źródłowy w zakresie posiadanego majątku zobowiązanego i w zależności od rezultatów zaległość zostanie wyegzekwowana albo postępowanie egzekucyjne zostanie umorzone.

(dowód: akta kontroli str. 154, 156, 232, 274, 365-369)

W przypadku zaległości w PIT za 2012 r. w wysokości 83.105,0 zł stwierdzono zwłokę w księgowaniu należności wynikającej z zeznania, co skutkowało zwłoką w wystosowaniu upomnienia. W dniu 21 lutego 2013 r. do Urzędu wpłynęło zeznanie roczne o wysokości podatku do zapłaty w kwocie 83.105,0 zł. Należność wynikająca z zeznania została zaksięgowana w dniu 27 sierpnia 2013 r., tj. po upływie sześciu miesięcy od wpłynięcia. Upomnienie zostało wystosowane do podatnika w dniu 17 września 2013 r. Zwłoka w księgowaniu ww. zeznania tłumaczona była faktem, że w pierwszej kolejności obsługiwane były zeznania z wykazaną kwotą nadpłaty do zwrotu. Nieprawidłowość w całości miała miejsce przed okresem objętym kontrolą.

(dowód: akta kontroli str. 159-160, 232, 276, 370-373)

W przypadku zaległości w VAT za lipiec 2014 r. w kwocie 35.637,0 zł, Urząd nie przeprowadził analizy skuteczności prowadzonego postępowania, mimo iż od ostatniej czynności w postępowaniu egzekucyjnym upłynęło półtora roku.

W dniu 2 października 2014 r. do Urzędu wpłynęła korekta deklaracji z wykazaniem podatkiem od towarów i usług do wpłaty za lipiec 2014 r. w wysokości 28.692 zł. W dniu 12 listopada 2014 r. doręczono upomnienie, w dniu 29 grudnia 2014 r. wystawiono tytuł wykonawczy. Ostatniej czynności w sprawie dokonano w dniu 15 kwietnia 2015 r. Jak wyjaśnił p.o. Naczelnik Urzędu, na dzień sporządzania wyjaśnień nie stwierdzono bezskuteczności postępowania egzekucyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 160-162, 232, 277, 374 388 )

W sprawie zaległości w podatku VAT za marzec 2013 r. w wysokości 84.250,0 zł stwierdzono opóźnienie w dokonaniu wpisu hipoteki przymusowej. Nie miało to jednak wpływu na kolejność dochodzenia roszczeń.

W dniu 24 kwietnia 2013 r. wpłynęła do Urzędu deklaracja za marzec 2013 r. z wykazaniem do zapłaty podatkiem VAT. W dniu 20 maja 2013 r. wystawiono upomnienie, które doręczono zobowiązanemu w dniu 12 czerwca 2013 r. W dniu 21 czerwca 2013 r. wystawiono tytuł wykonawczy. W dniach 10 i 11 lipca 2013 r. dokonano zajęć rachunków bankowych, bez efektów w postaci uregulowania zaległości. Kolejnego zajęcia rachunku bankowego dokonano w dniu 22 sierpnia 2014 r., również nie uzyskując kwoty na pokrycie zaległości.

W dniu 4 listopada 2014 r. pracownik terenowy sporządził ze zobowiązanym protokół o stanie majątkowym, w którym wykazane zostały nieruchomości zobowiązanego. W dniu 30 maja 2016 r., tj. półtora roku po uzyskaniu informacji o składnikach majątku zobowiązanego, P.o. Naczelnik Urzędu zwrócił się do sądu o dokonanie wpisu hipoteki przymusowej, a sąd pismem z dnia 17 czerwca 2016 r. zawiadomił o dokonaniu wpisu. Z przedstawionych przez p.o. Naczelnika wyjaśnień, wynika, że w przypadku przeprowadzenia egzekucji z nieruchomości, w pierwszej kolejności zostaną zaspokojone roszczenia dwóch banków oraz ZUS, o czym decyduje kolejność dokonywanych wpisów.

(dowód: akta kontroli str. 162-163, 232, 279, 389-398)

- 2) W jednym postępowaniu dotyczącym zaległości w podatku VAT za IV kwartał 2012 r. w wysokości 16.030.668,0 zł, w którym egzekucja okazała się bezskuteczna, stwierdzono opieszałość w formułowaniu wniosku o orzeczenie odpowiedzialności osób trzecich. Wniosek o orzeczenie o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązanie Spółki został sporządzony po upływie blisko roku i trzech miesięcy od umorzenia postępowania egzekucyjnego.

Długotrwałość procesu wnioskowania o orzeczenie odpowiedzialności osób trzecich tłumaczona była m.in. jego czasochłonnością oraz faktem, że do obowiązków pracownika przygotowującego wniosek należały inne pracochłonne czynności.

W sprawie ustalono ponadto, że nie doszło do przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne z uwagi na fakt nieprzekazania do Działu Rachunkowości informacji o decyzji[.....]<sup>24</sup> wpłynęła do Urzędu w dniu 24 października 2014 r. natomiast została przekazana do Działu Rachunkowości w dniu 27 lutego 2015 r. W dniu 3 marca 2015 r. został wystawiony tytuł wykonawczy. Ze względu na fakt, iż w Urzędzie nie pracują już osoby, które mogły mieć wiedzę na temat wszystkich okoliczności mających wpływ na wydłużony czas działania, P.o. Naczelnik Urzędu nie był w stanie podać przyczyn długiego okresu pomiędzy wpływem ww. decyzji a przekazaniem jej do Działu Rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 205-219, 229, 297-298, 399-449, 748-763)

- 3) W Urzędzie nie stosowano sankcji wynikającej z art. 55a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W okresie objętym kontrolą w Urzędzie było 21.394 tytułów wykonawczych, w stosunku do których należałoby zastosować wpis do Krajowego Rejestru Sądowego.

P.o. Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że podstawowym celem postępowania egzekucyjnego jest doprowadzenie do wykonania ciążącego na zobowiązanym obowiązku. Wypełniając podstawowe obowiązki, Organ egzekucyjny skoncentrowany jest głównie na stosowaniu wszystkich zapisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, których wykorzystanie bezpośrednio przyczynia się do wyegzekwowania należności objętych tytułami egzekucyjnymi. Należy mieć na uwadze, że samo złożenie wniosku do KRS jest początkiem obsługi czynności związanych z wypełnieniem dyspozycji art. 55a u.p.e.a. Złożenie wniosku prowadzi do stałego monitorowania, a co za tym idzie cyklicznego powielania czynności (wszelkie zmiany dotyczące prowadzonego postępowania egzekucyjnego, m.in. zmiany wysokości należności, wstrzymania, zawieszenia, umorzenia itd.) mających na celu rzeczywiste i zgodne ze stanem faktycznym aktualizowanie informacji zawartych w KRS. (...) Biorąc pod uwagę

<sup>24</sup> Wyłączenia dokonano przez NIK na podstawie art. 5 ust. 1 uodip oraz art. 293 O.p. i art. 34 uks - tajemnica skarbową.

ekonomikę oraz czasochłonność prowadzonych postępowań egzekucyjnych przy obsłudze 145.773 spraw, w tut. Urzędzie nie stosowano zapisu art. 55a u.p.e.a.

(dowód: akta kontroli str. 170-173)

#### Ocena częściowa

Zdaniem NIK egzekucja administracyjna w badanych próbach była wszczynana bez zbędnej zwłoki, poszukiwano majątku ruchomego i nieruchomości, przestrzegano zasady stosowania najmniej uciążliwych środków egzekucyjnych. Dokonywano zabezpieczenia wykonania zobowiązania na majątku podatników. NIK ocenia negatywnie działania Urzędu w sprawach w których stwierdzono nieprawidłowości w zakresie zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej i na etapie poprzedzającym postępowanie egzekucyjne (w ośmiu badanych postępowaniach z przedziału 20-100 tys. zł na kwotę ogółem 450.391 zł). W jednej sprawie zwłoka skutkowałą przedawnieniem zobowiązania podatkowego w kwocie 75.001 zł. Część stwierdzonych nieprawidłowości miała miejsce przed okresem objętym kontrolą. Ponadto stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nieskładaniu wniosków o wpis do Krajowego Rejestru Sądowego danych dotyczących prowadzonych egzekucji stosownie do dyspozycji zawartej w art. 55a u.p.e.a.

## **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 wpłynęło 51 zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej (art. 33 u.p.e.a.), w tym 23 dotyczyło egzekucji zobowiązań podatkowych Skarbu Państwa (SM), z tego 16 w 2015 r. i siedem w I półroczu 2016 r. Spośród 23 zarzutów w sprawie postępowań egzekucyjnych dotyczących zaległości podatkowych organ podatkowy uznał zasadność ośmiu (34,8%) i umorzył te postępowania. W żadnym przypadku postanowienia nie dotyczyły zastosowania mniej uciążliwego środka egzekucyjnego. Badanie szczegółowe wybranych trzech postanowień o uznaniu zarzutów za uzasadnione wykazało, że zaistniały przesłanki uznania zarzutów za uzasadnione. Przyczyną uznania zarzutów za zasadne było: wykonanie obowiązku w całości przez zobowiązanego przed datą wystawienia tytułu wykonawczego, uznanie zarzutów za zasadne przez wierzyciela (Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa Targówek) oraz brak odwołania do przerwy odsetkowej w naliczeniu kwoty zaległości w treści tytułu wykonawczego. Nieprawidłowości te nie spowodowały negatywnych konsekwencji (kosztów) dla podatników. W jednym przypadku organ zwrócił koszty egzekucyjne podatnikowi w kwocie 5,60 zł, a w dwóch przypadkach organ w postępowaniu egzekucyjnym nie wyegzekwował od podatników kosztów egzekucyjnych i tym samym nie zaistniała konieczność ich zwrotu.

(dowód akta kontroli str.656-689)

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. do organu podatkowego wpłynęło 11 zażaleń na postanowienia Naczelnika Urzędu o oddaleniu zarzutów dotyczących postępowań egzekucyjnych prowadzonych przez Urząd. W czterech przypadkach zażalenie dotyczyło oddalenia zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji zobowiązań podatkowych Skarbu Państwa (art. 34 § 4 u.p.e.a).

(dowód: akta kontroli str. 621)

**2.2** Liczba skarg na czynności organu egzekucyjnego ogółem (art. 54 u.p.e.a.) w badanym okresie wyniosła 22. W I półroczu 2016 r. do organu wpłynęły 3 skargi

na czynności egzekucyjne (art. 54 § 1 u.p.e.a) dotyczące egzekucji zobowiązań podatkowych. Wśród nich była jedna skarga na czynności egzekucyjne organu egzekucyjnego (art. 54 § 1 u.p.e.a), którą uznano za zasadną. Ustalono, że Organ egzekucyjny w nieprawidłowy sposób zajął wierzycelności z rachunku bankowego zobowiązanego. Czynność ta nastąpiła po wydaniu postanowienia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie o wstrzymaniu wykonania decyzji będącej podstawą wystawienia tytułów wykonawczych.

W okresie objętym kontrolą nie wpłynęło żadne zażalenie na postanowienie o oddaleniu skargi (art. 54 § 5 u.p.e.a).

(dowód: akta kontroli str. 656-689)

**2.3** W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. do organu egzekucyjnego wpłynęły trzy wnioski o wyłączenie rzeczy lub prawa majątkowego spod egzekucji w trybie art. 38 u.p.e.a., w tym dwa wnioski dotyczące zobowiązań podatkowych. W przypadku wniosku dotyczącego sprawy niepodatkowej Naczelnik wyłączył spod egzekucji kwotę wnioskowaną. W przypadku dwóch wniosków dotyczących zobowiązań podatkowych Naczelnik odmówił wyłączenia prawa majątkowego spod egzekucji ze względu na uchybienie terminu do złożenia wniosku o wyłączenie spod egzekucji. Po rozpatrzeniu zażaleń Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy zaskarżone postanowienia Naczelnika.

(dowód: akta kontroli str. 690-736)

Nie było przypadku dochodzenia przez podatnika odszkodowania na podstawie przepisów kodeksu cywilnego z tytułu roszczenia 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.690)

**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. 507)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie. Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście rzetelnie i zgodnie z przepisami ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, rozpatrywał zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej, a także skargi na czynności egzekucyjne dotyczące zobowiązań podatkowych. Błędy organu podatkowego stanowiące podstawę uznania zarzutów za uzasadnione nie miały negatywnych konsekwencji dla podatników. Nie wystąpiły przypadki dochodzenia przez zobowiązanych odszkodowań z tytułu wadliwie prowadzonych postępowań.

### **3. System wynagradzania pracowników wykonujących egzekucję zobowiązań podatkowych**

Opis stanu  
faktycznego

**3.1** W okresie od 4 maja 2015 r. do 1 kwietnia 2016 r. w Dziale Egzekucji Administracyjnej funkcjonowały dwa zespoły egzekutorów. W zespołach wynagrodzenie prowizyjne zostało uniezależnione od osobiście dokonanych

czynności egzekucyjnych przez poszczególnych pracowników komórki egzekucji. Wysokość prowizji wypłacanej pracownikom komórki egzekucji była wprost proporcjonalna do kwot wyegzekwowanych przez zespoły. Zakres prac poszczególnych członków zespołu i ich odpowiedzialność za wykonywane zadania regulowały opisy stanowisk pracy i zakresy czynności.

Po. Naczelnik Urzędu analizował wpływ zmian systemu wynagradzania prowizyjnego pracowników komórki egzekucyjnej na poprawę ściągalności wierzytelności, w tym zaległości podatkowych. W wyjaśnieniach podał, że przeprowadzone zmiany systemu organizacyjnego i wynagradzania prowizyjnego po wejściu w życie systemu wynagradzania pracowników komórek egzekucyjnych w oparciu o rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r. doprowadziły do wzrostu ściągalności należności podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 770-776)

Kolejne zmiany w organizacji pracy komórki egzekucyjnej, polegające na zastąpieniu dwóch dotychczasowych zespołów jednym zespołem utworzonym przez wszystkich pracowników Działu, w ramach którego powstało pięć podzespołów zadaniowych, p.o. Naczelnik wprowadził 1 kwietnia 2016 r. Pozwoliło to na pełną indywidualizację oceny pracy każdego z pracowników, w tym powierzonych zadań jak i odpowiedzialności. P.o. Naczelnik wyjaśnił, że przyjęty model zadaniowy umożliwił ścisły nadzór nad powierzonymi zadaniami i spowodował zwiększenie efektywności pracy, ściągalności należności oraz ograniczył ryzyko przedawnienia należności podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 770-776)

Przeciętne zatrudnienie w komórce egzekucyjnej w przeliczeniu na pełne etaty wynosiło w 2014 r. 19,56 osoby, w 2015 r. 20,73 osoby a w I półroczu 2016 r. 20,54 osoby. W porównaniu do I półrocza 2015 r. było niższe o 0,05 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. 1.918 tys. zł, w 2015 r. 2.223 tys. zł, w I półroczu 2016 r. 1.295 tys. zł, w tym wynagrodzenia prowizyjne wynosiły odpowiednio 993,7 tys. zł (51,8%), 1.252,4 tys. zł (56,3%) i 796,4 tys. zł (61,5%).

Liczba tytułów wykonawczych do załatwienia ogółem, czynnych w okresie sprawozdawczym, wynosiła w 2014 r. 92,2 tys. szt., w 2015 r. 86,5 tys. szt., w I półroczu 2016 r. 59,3 tys. szt. (w I półroczu 2015 r. 68,5 tys. szt.).

Liczba zrealizowanych tytułów wykonawczych wynosiła w 2014 r. 38 tys. szt., w 2015 r. 35,2 tys. szt., w I półroczu 2016 r. 9,7 tys. szt. (w I półroczu 2015 r. 13,3 tys. szt.), w tym podatkowych (SM) odpowiednio 12,8 tys. szt., 10,6 tys. szt., i 4,6 tys. szt.

Kwota należności ogółem objętych tytułami wykonawczymi czynnymi do załatwienia w okresie sprawozdawczym w 2014 r. wyniosła 396,4 mln zł, w 2015 r. 277,5 mln zł, w I półroczu 2016 r. 371,3 mln zł. Kwota wyegzekwowanych zaległości ogółem w 2014 r. wyniosła 37,7 mln zł, a w 2015 r. 51,8 mln zł, w tym wyegzekwowane zaległości podatkowe (SM) wynosiły odpowiednio 33,3 mln zł i 46,0 mln zł. W I półroczu 2016 r. kwota wyegzekwowanych zaległości ogółem wyniosła 24,4 mln zł, w tym zaległości podatkowe 20,9 mln zł, co w porównaniu do I półrocza 2015 r. stanowi spadek o 1,4%.



Relacja liczby zrealizowanych tytułów wykonawczych ogółem do liczby zatrudnionych w komórkach egzekucyjnych wynosiła w 2014 r. 1.727,6, w I półroczu 2015 r. 739,9, w 2015 r. 1.601,2, w I półroczu 2016 r. 464,0

(dowód: akta kontroli str. 8-15)

**3.2** W trakcie kontroli przeprowadzono badania ankietowe dotyczące oceny przez pracowników komórki egzekucji administracyjnej<sup>25</sup> aktualnego (prowizyjnego) systemu wynagradzania. Według ankietowanych pracowników prowizyjny system wynagradzania pracowników egzekucyjnych nie wpłynął ani na zwiększenie motywacji do pracy ani na zwiększenie efektywności pracy komórki egzekucyjnej, w tym na poprawę ściągłości należności podatkowych. NIK stwierdziła jednak znaczący wzrost kwot wyegzekwowanych w 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 812-886)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

## IV. Uwagi i 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 Kontroli<sup>26</sup>, wnosi o:

- 1) Usprawnienie przepływu informacji pomiędzy poszczególnymi komórkami Urzędu mającymi znaczenie dla windykacji należności Skarbu Państwa w celu terminowego prowadzenia postępowań podatkowych, windykacyjnych i egzekucyjnych.
- 2) Przeanalizowanie spraw wskazanych w części *Ustalone nieprawidłowości* pod kątem egzekucji zobowiązań, w tym od osób trzecich lub następców prawnych.
- 3) Rozważenie stosowania przez Urząd sankcji wynikającej z art. 55a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tj. składanie wniosków o wpis do Krajowego Rejestru Sądowego w stosunku do tytułów wykonawczych dotyczących zaległości niespłaconych przez podatników w terminie 60 dni.

## 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.

<sup>25</sup> Tj. komornika skarbowego, poborców, pracowników wykonujących czynności egzekucyjne w siedzibie organu egzekucyjnego, osób kierujących komórką egzekucji administracyjnej.

<sup>26</sup> 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 6 grudnia 2016 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Departament Budżetu i Finansów

Dyrektor  
Stanisław Jarosz

Kontrolerzy:  
Michał Pindel  
Główny specjalista  
kontroli państwowej

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*

Adam Durski  
Główny specjalista  
kontroli państwowej

.....  
*podpis*