



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

LWR.410.018.01.2016

P/16/011

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

ul. Marszałka J. Piłsudskiego 15/17, 50-044 Wrocław

T +48 71 711 83 00, F +48 71 711 83 50

[lwr@nik.gov.pl](mailto:lwr@nik.gov.pl)

## 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  
Delegatura we Wrocławiu

Kontrolerzy

1. Marcin Kaliński, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/70/2016 z dnia 31 sierpnia 2016 r.
2. Rafał Kobryński, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr LWR/71/2016 z dnia 31 sierpnia 2016 r.
3. Paweł Potemski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/81/2016 z dnia 19 września 2016 r.

(dowody: akta kontroli str. 1-6)

Jednostka  
kontrolowana

Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki, ul. Sztabowa 100, 53-310 Wrocław (dalej: „Urząd”)

Kierownik jednostki  
kontrolowanej

Grzegorz Czyżycki, Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki od dnia 1 lutego 2012 r. (dalej: „Naczelnik”)<sup>1</sup>

(dowód: akta kontroli str. 7)

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości<sup>2</sup> działalność Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki w 2015 r. i w I półroczu 2016 r., w zakresie poszanowania interesów podatników oraz zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej.

Uzasadnienie oceny  
ogólnej

Urząd w latach 2015-2016 (I półrocze) prowadził objęte kontrolą postępowania egzekucyjne zgodnie z przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>3</sup>, tj. stosując środki egzekucyjne najmniej uciążliwe dla zobowiązanego i adekwatne do zadłużenia, traktując wszystkie podmioty jednakowo. Prawidłowo podejmowano działania w celu ustalenia majątku zobowiązanych, a także działania zabezpieczające. Analizowano możliwości dochodzenia odpowiedzialności podatkowej od osób trzecich, w tym od członków zarządu spółek kapitałowych oraz wszczynano wobec tych osób postępowania podatkowe<sup>4</sup>.

W okresie objętym kontrolą nie osiągnięto wszystkich zakładanych wartości mierników realizacji celów w zakresie egzekwowania należności podatkowych<sup>5</sup>, bowiem w 2015 r. nie osiągnięto: [1] miernika związanego z trwaniem postępowań egzekucyjnych (dłuższy o 15 dni od oczekiwanego, tj. o 2,5%), [2] miernika w zakresie kwot zaległości objętych egzekucją administracyjną (większy o 2 403 tys. zł, tj. 5,6% od planowanego) oraz [3] miernika dotyczącego

<sup>1</sup> Naczelnik urzędu skarbowego jest organem egzekucyjnym, stosownie do art. 19 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2016 r. poz. 599, ze zm.).

<sup>2</sup> Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywną, pozytywną mimo stwierdzonych nieprawidłowości oraz negatywną.

<sup>3</sup> Dalej: „u.p.e.a.”.

<sup>4</sup> W sprawie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe – 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.”).

<sup>5</sup> Opis systemu wyznaczania celów dla jednostek Administracji Podatkowej został przedstawiony przez Ministra Finansów w dokumencie: „System wyznaczania celów dla administracji podatkowej oraz mierników ich realizacji”.

efektywności egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych bieżących<sup>6</sup> (planowany na poziomie 40%, zrealizowany na poziomie 27,79%), a w I półroczu 2016 r. wykonanie wskaźnika efektywności egzekucji było bliskie założonej wielkości (zaplanowany na poziomie 19,36%, zrealizowany na poziomie 19,15%). Wynikało to przede wszystkim z dużej liczby tytułów wykonawczych na koniec 2014 r., metody określenia celów do realizacji na kolejny rok, które ustalano na podstawie danych z poprzednich okresów oraz przeprowadzanej reorganizacji pracy komórki egzekucyjnej, w związku z nowym systemem wynagrodzenia prowizyjnego.

Rzetelnie i zgodnie z prawem rozpatrywano skargi na czynności egzekucyjne. W latach 2015-2016 (I półrocze) nie wystąpiły przypadki dochodzenia przez zobowiązanych odszkodowań z tytułu wadliwie prowadzonych postępowań.

Badania ankietowe przeprowadzone przez NIK wykazały m.in., że w ocenie pracowników komórki egzekucyjnej, obowiązujący system wynagradzania prowizyjnego nie jest jasny i przejrzysty oraz nie działa motywacyjnie.

W działalności Urzędu, stwierdzono nieprawidłowości polegające na: [1] nieskładaniu do Krajowego Rejestru Sądowego wniosków z danymi dotyczącymi prowadzonej egzekucji, [2] nieprawidłowej kwalifikacji prawnej zarzutów w treści postanowienia o zawieszeniu postępowania egzekucyjnego, [3] nierzetelnym ustaleniu daty doręczenia upomnienia, co skutkowało niezasadnym wystawieniem tytułu wykonawczego, [4] błędnym pouczeniu stron o przysługującym prawie do zażalenia na wydane postanowienia o zawieszeniu postępowania egzekucyjnego.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu  
faktycznego

1.1. W Urzędzie kwota wymagalnych zaległości podatkowych ogółem według stanu na koniec 2015 r. i na dzień 30 czerwca 2016 r.<sup>7</sup>, wynosiła odpowiednio: 480 588,3 tys. zł oraz 542 606,1 tys. zł (wzrost o 12,9%). W obrębie poszczególnych podatków przeważający udział (85,4%) w badanym okresie, miały zaległości w podatku od towarów i usług (VAT), które wyniosły odpowiednio: 410 259,0 tys. zł i 462 913,3 tys. zł, w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) było to: 45 703,6 tys. zł oraz 53 839,9 tys. zł (średni udział 9,7%), zaś w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT): 24 597,4 tys. zł i 25 826,7 tys. zł (średni udział 4,9%)<sup>8</sup>.

Według stanu na dzień 31 grudnia 2015 r. z wpłatą należności (ogółem) powyżej 1 mln zł zalegało 41 podatników, na łączną kwotę zaległości 369 355,2 tys. zł. Natomiast na dzień 30 czerwca 2016 r. liczba tych podatników wzrosła do 46, przy jednoczesnym wzroście kwoty zaległości do 417 668,7 tys. zł.

(dowody: akta kontroli str. 120-124, 125-220, 716-791)

Dochody podatkowe zrealizowane w 2015 r. wyniosły 1 390 479,9 tys. zł, w tym z wykorzystaniem metod tzw. „miękkiej egzekucji”<sup>9</sup> odzyskano 29 302,2 tys. zł (2,1% ogółu dochodów), a w wyniku postępowania egzekucyjnego uzyskano 20 705,1 tys. zł (1,5% ogółu dochodów). Natomiast w I półroczu 2016 r.

<sup>6</sup> Tych, które wpłynęły w okresie ostatnich 6 miesięcy od końca okresu sprawozdawczego.

<sup>7</sup> Na podstawie raportu Hurtownia Zaległości załącznik B1a *Informacja o niewymagalnych i wymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty*.

<sup>8</sup> W przypadku pozostałych tytułów podatkowych przedmiotowe zaległości wynosiły odpowiednio: 28,3 tys. zł oraz 26,2 tys. zł, a ich udział w strukturze zaległości był nieistotny (poniżej 0,1%).

<sup>9</sup> Wykonywanie czynności poprzedzających wszczęcie postępowania egzekucyjnego w taki sposób, aby spowodować wzrost poziomu dobrowolności wpłat i dyscypliny podatników – działania informujące i dyscyplinujące prowadzone w stosunku do podatników z zastosowaniem środków komunikacji bezpośredniej (telefony, sms, e-maile, informujące o braku wpłat zobowiązania podatkowego).

zrealizowano dochody podatkowe w kwocie 731 249,2 tys. zł, w tym z wykorzystaniem metod tzw. „miękkiej egzekucji” odzyskano 9 012,4 tys. zł, a w wyniku postępowania egzekucyjnego uzyskano 8 684,9 tys. zł (po 1,2% ogółu dochodów)<sup>10</sup>.

(dowody: akta kontroli str. 120-124, 716-791)

W 2015 r. w Urzędzie było ogółem 111 957 tytułów wykonawczych „do załatwienia” na łączną kwotę 94 836,0 tys. zł, z których zrealizowano 48,5% (tj. 54 264 szt.), uzyskując w wyniku prowadzonej egzekucji 25 969,7 tys. zł, tj. 27,4% kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia w 2015 r. Natomiast w I półroczu 2016 r. z 70 181 ogółu tytułów wykonawczych „do załatwienia”, zrealizowano 20 475 szt. (tj. 29,2%), a z objętej tymi tytułami kwoty w wysokości 73 913,3 tys. zł, wyegzekwowano 10 715,9 tys. zł (14,5%).

W zakresie zobowiązań podatkowych<sup>11</sup>, w 2015 r. w Urzędzie było 18 652 tytułów wykonawczych „do załatwienia” na kwotę 61 481,2 tys. zł, z czego zrealizowano 10 540 szt. (tj. 56,5%), uzyskując w wyniku prowadzonej egzekucji 20 705,1 tys. zł, tj. 33,7% kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia w 2015 r. Natomiast w I półroczu 2016 r. z 12 703 tytułów wykonawczych „do załatwienia” w zakresie zobowiązań podatkowych, zrealizowano 4 579 szt. (tj. 36,0%), a z kwoty objętej ww. tytułami 45 350,8 tys. zł wyegzekwowano 8 684,9 tys. zł (19,0%)<sup>12</sup>.

Średni czas trwania postępowań egzekucyjnych ogółem wynosił 744 dni w 2015 r. oraz 771 dni w I półroczu 2016 r. Natomiast średni czas trwania postępowań egzekucyjnych dotyczących zaległości podatkowych wynosił odpowiednio: 693 dni i 476 dni.

(dowody: akta kontroli str. 716-791)

Naczelnik wskazał, że zmniejszenie w 2015 r. w porównaniu do 2014 r.:

a) kwot objętych egzekucją (z 68 296,3 tys. zł do 61 481,2 tys. zł) wynikało w szczególności z tego, iż dokonano przeglądu postępowań egzekucyjnych (z najdłuższym okresem trwania) pod kątem ich dotychczasowej efektywności i wystąpienia przesłanek wskazujących na bezskuteczność egzekucji (art. 59 § 2 u.p.e.a.), co skutkowało wzrostem (kwotowym i liczbowym<sup>13</sup>) postępowań egzekucyjnych umorzonych na tej podstawie<sup>14</sup>;

b) kwot wyegzekwowanych (z 26 570,2 tys. zł do 20 705,1 tys. zł) oraz wskaźnika efektywności egzekucji podatników (z 38,9% do 33,7%), wynikało przede wszystkim z tego, iż wpływ na wyniki komórki egzekucyjnej miały: zmiana z dniem 1 lutego 2015 r. systemu wynagradzania prowizyjnego, funkcjonowanie od lipca 2014 r. tzw. „miękkiej egzekucji”, reorganizacja oraz trudności kadrowe w komórce egzekucyjnej<sup>15</sup>.

(dowody: akta kontroli str. 716-791, 1236-1241)

**1.2.** W obszarze zdefiniowanym jako zmniejszenie zaległości podatkowych, Minister Finansów wyznaczył dla administracji podatkowej cztery cele: [1] przyspieszenie egzekucji administracyjnej, [2] obniżenie kwot zaległości zajętych egzekucją administracyjną, [3] zwiększenie efektywności egzekucji należności bieżących, a także [4] zwiększenie sprawności komórek egzekucyjnych. W 2016 r. zredefiniowano zarówno obszary działalności urzędów skarbowych, jak i postawione cele. Zrezygnowano bowiem z wymiarowania i oceny realizacji celu nr 4 oraz zrezygnowano z pomiaru efektywności egzekucji należności bieżących, tj. nie

<sup>10</sup> Na podstawie raportu Hurtownia Zaległości załącznik B1 *Informacja o dochodach wykonanych budżetu i pozostałych do zapłaty należnościach budżetu państwa*.

<sup>11</sup> Zobowiązania w stosunku do których Naczelnik był wierzycielem.

<sup>12</sup> Na podstawie raportu Hurtownia EGA-SPRAW załącznik B3 *Efektywność egzekucji podatków stanowiących dochód budżetu państwa*.

<sup>13</sup> Z 644 szt. na kwotę 83 681,8 tys. zł w 2014 r. na 1 122 szt. na kwotę 214 720,2 tys. zł w 2015 r.

<sup>14</sup> Przez zwiększony wpływ tytułów wykonawczych wystawionych na tzw. „słupy” w postępowaniach dotyczących „oszustw karuzelowych” oraz umorzenie ww. postępowań egzekucyjnych z uwagi na bezskuteczność egzekucji.

<sup>15</sup> Trzy osoby przeszły na emeryturę (po uprzednim wykorzystaniu urlopu wypoczynkowego), a jedna osoba przebywała na długotrwałym zwolnieniu lekarskim.

starszych niż 6 miesięcy, na rzecz pomiaru skuteczności egzekwowania należności ogółem.

Po IV kwartale 2015 r. w Urzędzie osiągnięto jeden z czterech celów, tj. wskaźnik wydajności w zakresie realizacji tytułów wykonawczych (planowany: 2 300 szt., zrealizowany: 2 652 szt.). Nie osiągnięto następujących wskaźników: [1] średni czas trwania postępowań egzekucyjnych w zakresie podatkowych tytułów wykonawczych (planowany: 590 dni, zrealizowany: 605 dni, tj. odchylenie 2,5%), [2] efektywność egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych bieżących<sup>16</sup> (planowany: 40%, zrealizowany: 27,79%) oraz [3] kwota zaległości objętych tytułami wykonawczymi czynnymi (planowany: 42 895 tys. zł, zrealizowany: 45 298 tys. zł, tj. różnica 5,6%).

W I półroczu 2016 r. w Urzędzie, poza jednym przypadkiem, osiągnięto zaplanowane wartości mierników odnoszące się do postępowań egzekucyjnych w zakresie zaległości podatkowych (i niepodatkowych). Nie osiągnięto wartości wskaźnika efektywności egzekucji, który zaplanowano na poziomie 19,36%, a osiągnięto na poziomie niewiele niższym, tj. 19,15%. Natomiast w I półroczu 2016 r. zrealizowano założenia dotyczące: [1] czasu trwania postępowań egzekucyjnych, bowiem średni czas postępowania egzekucyjnego wyniósł 476 dni i był krótszy od planowanego (484 dni) o 8 dni oraz [2] kwoty zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi, bowiem była ona mniejsza od zaplanowanej (39 865 tys. zł wobec 40 388 tys. zł).

Naczelnik wskazał, że głównym powodem nieosiągnięcia w 2015 r. planowanego poziomu wskaźnika dotyczącego skrócenia postępowań egzekucyjnych w zakresie podatkowych tytułów wykonawczych, była liczba tytułów wykonawczych na koniec 2014 r., które mimo wzmożonej pracy organu egzekucyjnego (m.in. poprzez umarzenie nierokujących efektywnego zakończenia postępowań egzekucyjnych), przyniosły efekt dopiero w 2016 r. Naczelnik podniósł, że cele do realizacji na kolejny rok ustalane były na podstawie danych z poprzednich okresów, które w przypadku wskaźnika efektywności egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych bieżących w 2014 r. były wyjątkowo dobre (38% z uwagi na wyegzekwowanie od jednego z podatników w tym okresie kwoty 3,7 mln zł). Dodatkowo argumentował, że wpływ na to miała także zmiana systemu wynagradzania prowizyjnego, co skutkowało koniecznością zreorganizowania pracy komórki egzekucyjnej na nowych zasadach oraz wymierny wpływ działania tzw. „miękkiej egzekucji” (kwoty wpłacane w jej wyniku w większości przypadków byłyby wyegzekwowane przez organ egzekucyjny).

W przypadku przekroczenia miernika wysokości kwot zaległości objętych tytułami wykonawczymi, Naczelnik wskazał na wzmożone działania w zakresie umorzeń postępowań egzekucyjnych w 2015 r. oraz na fakt, iż organ egzekucyjny nie miał wpływu na kierowane do realizacji wnioski egzekucyjne.

Odnosnie niezrealizowania wartości wskaźnika efektywności egzekucji (zaplanowanego na poziomie 19,36%, a zrealizowanego na poziomie 19,15%), Naczelnik wskazał, iż różnica (0,21%) mieściła się w granicach błędu statystycznego, tym bardziej, iż po III kwartałach 2016 r. kształtował się on już na poziomie 23,62%, przy zaplanowanych 21,64%.

*(dowody: akta kontroli str. 716-791, 1236-1241)*

**1.3.** Szczegółowemu badaniu NIK poddano próbę 15 postępowań egzekucyjnych prowadzonych wobec zalegających na dzień 31 grudnia 2015 r. pięciu podatników z zaległościami powyżej 1 mln zł (największe zaległości) oraz 10 podatników z zaległościami z przedziału od 20 tys. zł do 100 tys. zł. Ogółem wartość zaległości w badanej próbie wyniosła 53 611,4 tys. zł, z tego w grupie największych zaległości – 53 247,8 tys. zł, a w grupie podmiotów z zaległościami z przedziału od 20 tys. zł

<sup>16</sup> Tych, które wpłynęły w okresie ostatnich 6 miesięcy od końca okresu sprawozdawczego.

do 100 tys. zł – 363,6 tys. zł. Skuteczność egzekucji w badanej próbie wynosiła 0,3%<sup>17</sup>, bowiem w okresie od dnia 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2016 r. w efekcie podejmowanych czynności egzekucyjnych odzyskano kwotę 170,8 tys. zł<sup>18</sup>.

W badanej grupie postępowań w 12 z 15 przypadków, źródłem powstania zobowiązania były należności do wpłaty wykazane przez podatników w deklaracjach/zeznaniach podatkowych. Trzy zaległości były wynikiem przypisów dokonanych na podstawie decyzji określających zobowiązanie podatkowe, wydanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, które stanowiły 97,8% ogółu badanych zaległości (52 439,9 tys. zł).

Przeważająca część badanych zaległości, tj. 53 519,3 tys. zł (99,8%) dotyczyła podatku od towarów i usług, zaś pozostała część podatku dochodowego (w tym zaległości płatników). Urząd dysponował danymi odnośnie sytuacji finansowej podmiotów na podstawie danych z systemów informatycznych. Spośród 15 badanych spraw, 12 podmiotów przed powstaniem (ustaleniem) zaległości nieterminowo wywiązywało się z regulowania zobowiązań podatkowych.

*(dowody: akta kontroli str. 792-797, 870-879, 895-1054, 1061-1072, 1105-1177)*

We wszystkich badanych przypadkach czynności windykacyjne oraz czynności egzekucyjne podejmowane były terminowo, tj. bezzwłocznie po upływie terminu płatności kierowano do zobowiązanego, jeśli było wymagane, upomnienie, a następnie w przypadku braku wpłaty należności wystawiano tytuł wykonawczy i wszczynano egzekucję administracyjną.

W badanej grupie postępowań nie stwierdzono przypadków nieuzasadnionej zwłoki w podejmowaniu kolejnych czynności egzekucyjnych, a stosowane środki egzekucyjne były adekwatne wobec rodzaju zadłużenia oraz ze względu na podmiot posiadający zaległości.

W badanej grupie postępowań egzekucyjnych, w każdym przypadku, dokonywano zajęć rachunków bankowych zobowiązanych. Do czynności standardowych, wykonywanych każdorazowo, należy zaliczyć też działania skierowane na poszukiwanie majątku zobowiązanych, tj. kierowano zapytania do bazy CEPiK<sup>19</sup>, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz organów samorządowych, a także sprawdzano posiadanie nieruchomości. Spisywano także protokoły o stanie majątkowym zobowiązanego. W przypadku ustalenia majątku nieruchomego dokonywano zabezpieczenia roszczeń poprzez dokonanie wpisu hipoteki przymusowej, a w przypadku majątku ruchomego – zastawu skarbowego<sup>20</sup>.

Na podstawie badanej próby postępowań egzekucyjnych stwierdzono, że dokumentacja prowadzona w związku z egzekucją administracyjną była prawidłowa pod względem formalnym, tj. stosowane w toku egzekucji formularze tytułów wykonawczych, odpowiadały określonym w kolejnych rozporządzeniach Ministra Finansów wydanych w tej sprawie, wzorcom.

W grupie podatkowych tytułów wykonawczych nie wystąpiły także przypadki dokonywania zwrotu tytułów wykonawczych, tj. przypadki wydawania zawiadomień czy postanowień o nieprzystąpieniu do egzekucji, o których mowa w art. 29 u.p.e.a., w tym również gdy tytuł nie spełniałby wymogów określonych w art. 27 § 1 pkt i § 2 ww. ustawy.

W czterech przypadkach Naczelnik umorzył postępowanie egzekucyjne ze względu na bezskuteczność egzekucji – na łączną kwotę 52 817,8 tys. zł (98,5% badanej

<sup>17</sup> W odniesieniu do stanu zaległości na dzień 31 grudnia 2015 r.

<sup>18</sup> W grupie dużych zaległości egzekucja była bezskuteczna, a w grupie mniejszych zaległości skuteczność egzekucji wynosiła na dzień 10 listopada 2016 r. 47,0%, gdyż uregulowano zaległości na łączną kwotę 170,8 tys. zł.

<sup>19</sup> Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców.

<sup>20</sup> W badanej próbie 15 postępowań egzekucyjnych, w jednym przypadku ustanowiono zabezpieczenie w formie hipoteki przymusowej na nieruchomości, a w jednym przypadku ustanowiono zastaw skarbowy na samochodzie osobowym. Nie prowadzono egzekucji z: nieruchomości, gdyż zaległości przekraczały wartość nieruchomości; ruchomości, z uwagi na nieustalenie miejsca występowania ruchomości.

próby), a w jednym przypadku – na kwotę 41,6 tys. zł, postępowanie uległo umorzeniu z mocy prawa na podstawie art. 146 ust.1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – *Prawo upadłościowe*<sup>21</sup>, tj. po uprawomocnieniu się postanowienia o ogłoszeniu upadłości.

W badanej grupie postępowań podatkowych nie stwierdzono przypadków wyzbywania się majątku przez podatników w toku prowadzonej egzekucji administracyjnej.

*(dowody: akta kontroli str. 1038-1054)*

Naczelnik siedmiokrotnie korzystał z możliwości złożenia do sądu powództwa o uznanie czynności prawnej za bezskuteczną (tzw. skarga pauliańska<sup>22</sup>) w sytuacji wyzbywania się majątku przez zobowiązanych. W jednym przypadku Naczelnik samodzielnie skierował pozew do sądu<sup>23</sup>, natomiast w pozostałych sześciu sprawach zwrócił się z odpowiednim wnioskiem do Prokuratury Generalnej Skarbu Państwa<sup>24</sup>, która w pięciu sprawach przygotowała i złożyła w sądach stosowne pozwы, a w jednej wydała opinię prawną o braku podstaw do wniesienia tej skargi, z uwagi na brak możliwości wykazania ziszczenia się przesłanki niewypłacalności po stronie dłużnika. Spośród wszystkich wymienionych spraw sądy uwzględniły powództwa w pięciu. W jednym przypadku powództwo zostało oddalone<sup>25</sup>, ale Prokuratura Generalna Skarbu Państwa poinformowała o zamiarze wniesienia apelacji od wyroku.

*(dowody: akta kontroli str. 895-1037)*

1.4. Na koniec 2015 r. wobec 1 708 zaległości na łączną kwotę 87 925,2 tys. zł zostały wydane decyzje o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich i następców prawnych. Natomiast na dzień 30 czerwca 2016 r. decyzje te obejmowały 1 596 zaległości o łącznej kwocie 189 712,5 tys. zł. Na podstawie art. 116 o.p. w 2015 r. wydano wobec członków zarządu spółek<sup>26</sup> łącznie 356 decyzji na łączną kwotę zaległości wynoszących 9 041,2 tys. zł, a w I półroczu 2016 r. 173 decyzji na zaległości wynoszące 102 322,8 tys. zł. Natomiast na podstawie art. 115 o.p., wobec wspólników spółek<sup>27</sup>, wydano odpowiednio w 2015 r. 660 decyzji na łączną kwotę zaległości 807,2 tys. zł oraz 69 decyzji w I półroczu 2016 r. na kwotę zaległości – 76,2 tys. zł.

*(dowody: akta kontroli str. 716-791)*

W badanej próbie (z pkt 1.3.) wystąpiło dziewięć podmiotów (spółek kapitałowych), z których od dwóch wyegzekwowano całą kwotę zobowiązań podatkowych. W trzech przypadkach postępowanie egzekucyjne było w toku, natomiast w czterech sprawach Naczelnik umorzył prowadzone postępowania egzekucyjne ze względu na bezskuteczność egzekucji (na łączną kwotę 52 817,8 tys. zł). Następnie w każdej ze spraw z grupy umorzonych postępowań egzekucyjnych wszczęto postępowanie w zakresie przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe na członków zarządu (do dnia 10 listopada 2016 r. wydano trzy decyzje).

*(dowody: akta kontroli str. 1038-1054)*

Naczelnik za przyczyny niewielkiej skuteczności egzekucji prowadzonej wobec członków zarządu spółek kapitałowych uznał: [1] długotrwałe dochodzenie do stwierdzenia nieposiadania braku majątku przez spółki, co dopiero uprawnia do

<sup>21</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 233, ze zm.

<sup>22</sup> Skarga ta 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).

<sup>23</sup> Pozew z dnia 8 grudnia 2011 r.

<sup>24</sup> Po dwa wnioski w 2012 r., 2013 r. oraz 2015 r.

<sup>25</sup> Wyrok z dnia 12 czerwca 2015 r.

<sup>26</sup> Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji.

<sup>27</sup> Wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki oraz były wspólnik.

umorzenia postępowania egzekucyjnego; [2] wyzbywanie się majątku przez członków zarządu przed egzekucją administracyjną; [3] angażowanie w tzw. „oszustwa karuzelowe” osób podstawionych, o niskim statusie materialnym..

(dowody: akta kontroli str. 1178-1185)

**1.5.** W okresie objętym kontrolą organ egzekucyjny dokonał 12 865 szt. zajęć rachunków bankowych, 5 351 szt. zajęć wynagrodzenia za pracę, 1 107 szt. zajęć z ubezpieczenia społecznego, 5 209 zajęć innych wierzytelności. Poborczy skarbowi wykonując pracę w terenie spisali 530 protokołów o stanie majątkowym oraz 10 913 relacji o niemożności dokonania czynności.

(dowody: akta kontroli str. 1246-1249)

Na podstawie badanych 15 spraw ustalono, że:

- przy wyborze środków egzekucyjnych przestrzegano zasad postępowania egzekucyjnego w administracji, a w szczególności zasady celowości i zasady stosowania najmniej uciążliwych środków egzekucyjnych;
- zastosowane środki egzekucyjne były adekwatne wobec rodzaju zadłużenia oraz ze względu na podmiot posiadający zaległości;
- nie stwierdzono przypadków, by w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej podmioty zostały potraktowane inaczej;
- nie stwierdzono przypadków nieformalnego „rozkładania na raty” przez poborców skarbowych zobowiązanym posiadającym duże zadłużenie;
- dwanaście podmiotów nadal prowadziło działalność gospodarczą<sup>28</sup>, a w pozostałych trzech przypadkach zaprzestano prowadzenia tej działalności<sup>29</sup>. Nie stwierdzono w badanej próbie, by przyczyną zaprzestania działalności tych podmiotów była niewłaściwie prowadzona egzekucja administracyjna (np. stosowanie nieadekwatnych, nadmiernie uciążliwych środków egzekucyjnych).

(dowody: akta kontroli str. 1038-1054)

W badanym okresie zobowiązani wnieśli siedmiokrotnie zarzut naruszenia zasady zastosowania najłagodniejszych środków egzekucyjnych w ramach prowadzonych postępowań egzekucyjnych (pięć w 2015 r. i dwa w I połowie 2016 r.), z których: cztery uznano za bezzasadne (w przypadku trzech wniesiono zażalenie); w dwóch sprawach odmówiono wszczęcia postępowania<sup>30</sup>, oraz jedno postępowanie było w toku.

(dowody: akta kontroli str. 120-220)

Do dnia 31 stycznia 2015 r. w Urzędzie obowiązywało zarządzenie Naczelnika<sup>31</sup>, wydane na podstawie ówczesnie obowiązującego rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 25 kwietnia 2007 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej<sup>32</sup>, dotyczące realizowania art. 64 § 1 pkt 1 u.p.e.a.<sup>33</sup>. Uregulowano w nim, że potwierdzeniem pobrania kwot u zobowiązanego jest pisemne oświadczenie złożone przez poborcę skarbowego na wykazie kwot pobranych bezpośrednio u zobowiązanego w przydzielonych poszczególnych służbach. W ocenie Naczelnika sformułowania ww. przepisu w świetle przepisów obowiązującego od 1 lutego 2015 r. rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r. w sprawie

<sup>28</sup> Widniało w ewidencji podatników podatku VAT jako czynni. Trzy podmioty uczestniczyły w tzw. „oszustwach karuzelowych”.

<sup>29</sup> W jednym przypadku: zawieszono działalność gospodarczą; prowadzone postępowanie upadłościowe; orzeczono przez sąd o zakazie prowadzenia działalności na 3 lata.

<sup>30</sup> W jednym przypadku zażalenie nie wniosła strona postępowania egzekucyjnego (art. 61a §1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (dalej: „k.p.a.”), a w drugim przypadku zażalenie wniesiono po terminie do jego złożenia.

<sup>31</sup> Nr 21 z dnia 1 grudnia 2009 r. w sprawie zasad naliczania i wypłacania wynagrodzenia prowizyjnego zatrudnionych w Dziale Egzekucyjnym Urzędu pracownikom na stanowisku poborczy skarbowego.

<sup>32</sup> Dz. U. Nr 76, poz. 506, ze zm.

<sup>33</sup> Zgodnie z którym, organ egzekucyjny za pobranie pieniędzy na miejscu u zobowiązanego pobiera 5% kwoty pobranej należności za dokonane czynności egzekucyjne (nie mniej niż 2,50 zł).



uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej<sup>34</sup>, są na tyle precyzyjne, że nie znaleziono podstaw dla wydania dodatkowych procedur wewnętrznych, opierając się w toku prowadzonych postępowań wyłącznie na przepisach ustawowych. Naczelnik wskazał przy tym, że: [1] obowiązujące przepisy stanowiły m.in. podstawę do delegowania poborców skarbowych pracującym w terenie zadań należących dotąd wyłącznie do pracowników tzw. obsługi wewnętrznej i spowodowały, że poborcy skarbowi zaczęli przebywać dłużej na terenie Urzędu, co wiązało się z koniecznością przeniesienia miejsca swojej aktywności i pobierania części pieniędzy w siedzibie Urzędu; [2] na zmiany w organizacji komórki egzekucyjnej nałożyło się również zwiększenie częstotliwości pojawiania się osób podszywających się pod poborców skarbowych, czego efektem stało się zmniejszenie zaufania, a tym samym chęci do regulowania przez zobowiązanych zaległości poza siedzibą Urzędu; [3] część pobrań pieniędzy jest dokonywana w siedzibie Urzędu, przy czym od pobrań tych nie jest naliczana opłata tytułem kosztów egzekucyjnych; [4] od pozostałych pobrań pieniędzy mających miejsce u zobowiązanego naliczane i pobierane są koszty egzekucyjne zgodnie z przepisami art. 64 § 1 pkt 1 u.p.e.a.

*(dowody: akta kontroli str. 555-560)*

Stosownie do wymogów art. 86b u.p.e.a., zawiadomienia i wezwania dotyczące zajęć rachunku bankowego, od dnia 8 września 2016 r. przesyła się do banku i organu egzekucyjnego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego (OGNIVO) obsługującego zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego.

W Urzędzie od dnia 8 września 2016 r. do dnia 10 października 2016 r. dokonano 886 szt. zajęć rachunku bankowego w tradycyjnej formie (papierowej) oraz 2 zajęcia poprzez system teleinformatyczny OGNIVO. Natomiast w okresie od 11 października 2016 r. do dnia 10 listopada 2016 r. dokonano 586 szt. zajęć rachunku bankowego w formie tradycyjnej (papierowej) oraz 37 zajęć poprzez system teleinformatyczny OGNIVO.

*(dowody: akta kontroli str. 564-595)*

**1.6.** W badanym okresie złożono do sądów ogółem 11 wniosków o wyjawienie majątku, z tego w 2015 r. – 8, a w I połowie 2016 r. – 3 wnioski. Do procedury wyjawienia majątku doszło w dwóch przypadkach (nie stwierdzono majątku), w pięciu przypadkach postępowanie było w toku, dwa postępowania zostały umorzone, a w dwóch przypadkach w całości lub w części należności objęte tytułami egzekucyjnymi zostały wyegzekwowane (bez ujawnienia majątku). Na podstawie badanej próby pięciu postępowań o wyjawienie majątku<sup>35</sup> stwierdzono, że skierowanie do sądu wniosku o wyjawienie majątku poprzedzono czynnościami mającymi na celu ustalenie majątku zobowiązanego we własnym zakresie, np. sporządzano protokoły o stanie majątkowym zobowiązanego, składano zapytania do CEPiK, do wydziałów ksiąg wieczystych, itp.

*(dowody: akta kontroli str. 716-791, 1191-1235)*

W badanej próbie 15 postępowań egzekucyjnych, nie uruchamiano sądowej procedury wyjawienia majątku.

*(dowody: akta kontroli str. 1038-1054)*

**1.7.** W latach 2015-2016 (I półrocze), wobec 109 podmiotów wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego (dalej: „KRS”) Urząd prowadził postępowania egzekucyjne i stwierdzono występowanie zobowiązań, które nie zostały uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji.

*(dowody: akta kontroli str. 716-791)*

**1.8.** W analizowanym okresie w Urzędzie umorzono ogółem 1 457 postępowań egzekucyjnych<sup>36</sup>, z tego w 2015 r. – 1 122 na łączną kwotę zaległości wynoszącą

<sup>34</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 30.

<sup>35</sup> Wybranej spośród 11 wniosków o wydanie majątku.

<sup>36</sup> Umorzenie postępowania egzekucyjnego nie jest tożsame z umorzeniem zaległości podatkowych.

214 720,2 tys. zł, a w I półroczu 2016 r. – 335 na łączną kwotę zaległości wynoszącą 48 799,9 tys. zł.

Na skutek wystąpienia przesłanek wymienionych w art. 59 § 1 u.p.e.a. w 2015 r. umorzono 12 postępowań egzekucyjnych (na łączną kwotę 336,3 tys. zł), a w I półroczu 2016 r. jedno postępowanie na kwotę 1,4 tys. zł.

Na skutek stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne (art. 59 § 2 u.p.e.a.) umorzono 132 postępowania w 2015 r. (na łączną kwotę 213 543,4 tys. zł) i 63 postępowania w I półroczu 2016 r. (na łączną kwotę 48 794,5 tys. zł). Natomiast na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a., tj. dokonanych w wyniku uznania przez organ egzekucyjny zarzutów zobowiązanego za uzasadnione (wymienionych w art. 33 § 1 tejże ustawy), w 2015 r. umorzono 16 postępowań egzekucyjnych (na łączną kwotę 658,9 tys. zł), a w I półroczu 2016 r. jedno postępowanie na kwotę 4,0 tys. zł.

*(dowody: akta kontroli str. 716-791)*

Badaniem objęto 15 postanowień o umorzeniu postępowania egzekucyjnego dotyczących najwyższych kwot zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi, tj. pięć spraw gdzie podstawą umorzenia był przepis art. 59 § 1 u.p.e.a., siedem postanowień wydanych na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. oraz trzy postanowienia wydane na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a.

Ogółem badaniem objęto zaległości w kwocie 165 400,0 tys. zł<sup>37</sup>, z tego postępowań umorzono w trybie: [1] art. 59 § 1 u.p.e.a. na kwotę 367,0 tys. zł, [2] art. 59 § 2 u.p.e.a. na kwotę 164 849,3 tys. zł i [3] art. 34 § 4 u.p.e.a. na kwotę 183,7 tys. zł.

*(dowody: akta kontroli str. 1134, 1255-1256)*

W grupie postępowań, umorzonych w trybie art. 59 § 1 u.p.e.a., w dwóch przypadkach obowiązek podatkowy wygasł<sup>38</sup>, w kolejnych dwóch przypadkach wystąpiły błędy w tytułach wykonawczych<sup>39</sup>, a w jednym przypadku nie udokumentowano doręczenia tytułu wykonawczego zobowiązanemu.

Z kolei w grupie postępowań, gdzie umorzenie nastąpiło w trybie art. 59 § 2 u.p.e.a. stwierdzono, że w każdym przypadku, postępowanie egzekucyjne zostało umorzone postanowieniem, w którym przytoczono właściwą podstawę prawną działania i zostało skierowane do właściwego wierzyciela. W przedmiotowych postanowieniach enumeratywnie wymieniono m.in. oznaczenia tytułu wykonawczego, rodzaj oraz kwotę należności.

W każdym przypadku właściwie uzasadniano przyczynę umorzenia, wskazywano bowiem na mające trwałe charakter, przeszkody w prowadzeniu postępowania, które powodowały, że dalsze jego prowadzenie było niemożliwe lub niecelowe. Wskazano, że w toku prowadzonych postępowań, mimo podejmowanych w tym kierunku czynności, organ egzekucyjny nie ujawnił majątku z którego można byłoby zaspokoić roszczenia wierzyciela. Istnienie podstaw do umorzenia postępowania egzekucyjnego organ egzekucyjny oceniał na podstawie dokonanych ustaleń w zakresie sytuacji majątkowej zobowiązanego na dzień podjęcia rozstrzygnięcia.

Ocena występowania przesłanki umorzenia postępowania egzekucyjnego zawarta była każdorazowo w uzasadnieniu postanowienia o umorzeniu postępowania.

*(dowody: akta kontroli str. 1061-1072, 1255-1256)*

**1.9.** Z danych systemu Poltax oraz prowadzonych ewidencji Urzędu wynikało, że liczba decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, wydanych na podstawie art. 33 o.p. oraz kwoty podlegające zabezpieczeniu przedstawiały się następująco:

<sup>37</sup> Łączne należności główne.

<sup>38</sup> W jednym przypadku poprzez zapłatę, a w drugim przypadku w wyniku uchylecia decyzji podatkowej przez organ II instancji do ponownego rozpatrzenia.

<sup>39</sup> Błędnie określono dłużnika oraz błędnie określono datę od której naliczono odsetki za zwłokę.

- w 2015 r. wydano 29 decyzji na kwotę 27 219,5 tys. zł (w tym należność główna – 25 977,0 tys. zł),
- w I półroczu 2016 r. wydano 13 decyzji na kwotę 5 497,5 tys. zł. zł (w tym należność główna – 4 891,5 tys. zł).

(dowody: akta kontroli str. 716-791)

Badaniem kontrolnym objęto 10 decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania na majątku podatnika w trybie art. 33 o.p., wybranych według kryterium najwyższej kwoty spośród decyzji w podatkach: VAT, PIT, CIT na kwotę należności głównej łącznie 18 916,8 tys. zł.

W badanym zakresie ustalono, że:

- w badanych sprawach, zabezpieczenie zobowiązania na majątku podatnika nastąpiło w sześciu przypadkach z urzędu oraz w czterech przypadkach z inicjatywy dyrektora urzędu kontroli skarbowej;
- tytuły wykonawcze wystawiono w terminie umożliwiającym przekształcenie zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne (zgodnie z art. 154 § 4 pkt 1 u.p.e.a.)<sup>40</sup>;
- zastosowane środki zabezpieczające to zajęcie wierzytelności pieniężnych i zajęcie udziałów w spółkach kapitałowych (na łączną kwotę 1 050,0 tys. zł);
- w badanej próbie nie wystąpiły sytuacje przewidziane w art. 154 § 6 u.p.e.a. (zabezpieczenie nie przekształciło się w zajęcie egzekucyjne);
- na dzień 10 listopada 2016 r. w dwóch sprawach postępowanie egzekucyjne zostało umorzone na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. na łączną kwotę 14 955,1 tys. zł. Dodatkowo w jednym przypadku<sup>41</sup> z uwagi na przedawnienie zobowiązania<sup>42</sup>, umorzono postępowanie egzekucyjne na podstawie art. 70 § 1 o.p.

W ramach badanej próby po zajęciu zabezpieczającym do dnia 10 listopada 2016 r. wyegzekwowano łącznie 4,1 tys. zł.

(dowody: akta kontroli str. 856-869, 880-894)

**1.10.** W latach 2015-2016 (I półroczu) w Urzędzie dokonano łącznie 51 zabezpieczeń<sup>43</sup> w trybie art. 154 § 1 u.p.e.a.<sup>44</sup>, na łączną kwotę 30 178,3 tys. zł.

(dowody: akta kontroli str. 716-791)

**1.11.** W 2015 r. podatnicy złożyli czterokrotnie wnioski o skorzystanie z formy zabezpieczenia decyzji podatkowej określonej w art. 33d § 2 o.p.<sup>45</sup>. Z uwagi na nieusunięcie braków (mimo wezwania Naczelnika) w dwóch wnioskach, wydano postanowienia o pozostawieniu wniosków bez rozpatrzenia.

W pozostałych sprawach wydano postanowienia o przyjęcie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji podatkowej w formie uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego (art. 33d § 2 pkt 6 o.p.). I tak postanowieniem z dnia 27 listopada 2015 r. zabezpieczono łączną kwotę 2,1 tys. zł<sup>46</sup>. Natomiast wydane przez Naczelnika postanowienie z dnia 31 grudnia

<sup>40</sup> Decyzje wymiarowe wydano w czterech przypadkach, gdzie wystawiono również tytuły wykonawcze.

<sup>41</sup> Zobowiązanie na kwotę 62,4 tys. zł w dniu 31 grudnia 2015 r. uległo przedawnieniu, a decyzję o zabezpieczeniu doręczono w dniu 16 stycznia 2016 r. Nie doszło do przerwania biegu przedawnienia, gdyż postanowienie o wszczęciu postępowania karno-skarbowego doręczono podatnikowi w dniu 4 stycznia 2016 r.

<sup>42</sup> Co wskazał w decyzji z dnia 15 kwietnia 2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu (w wyniku postępowania odwoławczego dotyczącego decyzji o zabezpieczeniu).

<sup>43</sup> Z tego 46 dokonanych w 2015 r. na łączną kwotę 29 511,0 tys. zł (w tym dokonanych przez inne urzędy skarbowe i przekazane zgodnie z właściwością na kwotę 2 717,5 tys. zł) oraz 5 w I półroczu 2016 r. na kwotę 667,3 tys. zł (wszystkie własne Urzędu).

<sup>44</sup> Jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić egzekucję zobowiązania.

<sup>45</sup> Zgodnie z tym przepisem zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji następuje przez przyjęcie przez organ podatkowy (na wniosek strony) zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z tej decyzji wraz z odsetkami za zwłokę.

<sup>46</sup> Należność główna w VAT za październik 2009 r. w wysokości 1,3 tys. zł oraz odsetki za zwłokę w wysokości 0,8 tys. zł.

2015 r. w sprawie zabezpieczenia łącznej kwoty 29,0 tys. zł<sup>47</sup> (doręczone w dniu 13 stycznia 2016 r.), w wyniku rozpatrzenia zażalenia zostało uchylone i sprawę umorzono decyzją Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu, z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego z dniem 31 grudnia 2015 r.

*(dowody: akta kontroli str. 1257-1267, 1273, 1277-1279, 1292)*

**1.12.** W latach 2015-2016 (I półrocze) nie wystąpiły przypadki przeprowadzenia egzekucji z nieruchomości.

W 2015 r. Urząd przeprowadził 132 licytacji ruchomości oraz 115 sprzedaży z wolnej ręki, w wyniku których otrzymano z egzekucji<sup>48</sup> odpowiednio kwoty: 1,8 tys. zł i 1,5 tys. zł.

*(dowody: akta kontroli str. 716-791, 870-879)*

**1.13.** W 2015 r. oraz w I półroczu 2016 r. w Urzędzie dokonano zabezpieczeń należności podatkowych w formie odpowiednio: 102 i 52 hipotek przymusowych na kwoty: 7 770,8 tys. zł i 6 418,4 tys. zł oraz w formie zastawów skarbowych odpowiednio: 11 i dwóch na kwoty: 8 493,2 tys. zł i 115 4433,0 tys. zł.

Z zabezpieczeń należności podatkowych dokonanych w latach 2012-2016 (I półrocze) w formie 630 hipotek oraz 32 zastawów skarbowych na kwoty odpowiednio: 64 292,0 tys. zł i 125 663,3 tys. zł, zrealizowano<sup>49</sup> według stanu na dzień 30 czerwca 2016 r. – pięć hipotek na kwotę 327,0 tys. zł (stanowiącą 0,5% należności zabezpieczonych w tej formie) oraz żaden z zastawów skarbowych.

*(dowody: akta kontroli str. 716-791, 830-855)*

W ocenie Naczelnika czynnikami wpływającym na skuteczność egzekucji z nieruchomości i rzeczy obciążonych hipoteką oraz zastawem skarbowym są m.in.:

– trudności z ustaleniem miejsca pobytu oraz zabezpieczeniem przedmiotu zastawu (z reguły pojazdów samochodowych);

– skomplikowany stan prawny nieruchomości, z uwagi np. na: [1] wpisanie do hipoteki innego ograniczonego prawa rzeczowego mającego pierwszeństwo zaspokojenia, [2] małżeńską wspólność majątkową lub współwłasnością zobowiązanego i innych osób; [3] fakt, że nieruchomość stanowi składnik majątku podmiotu w stosunku do którego została ogłoszona upadłość.

Dodatkowo Naczelnik wskazał na zwiększoną skuteczność ustanawiania hipotek/zastawów skarbowych w celu zabezpieczenia decyzji o rozłożeniu na raty spłaty zaległości podatkowych, których celem jest zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa na wypadek nie wywiązywania się zobowiązanych z rat, a nie ich sprzedaży.

*(dowody: akta kontroli str. 1178-1190)*

W przypadku objętych kontrolą NIK pięciu zabezpieczeń należności podatkowych dokonanych w latach 2012-2016 (I półrocze) w formie hipoteki<sup>50</sup> (tj. 0,8% dokonanych w tym okresie na łączną kwotę 8 740,5 tys. zł (tj. 13,6% wartości ogółu hipotek) oraz pięciu w formie zastawu skarbowego<sup>51</sup> (15,6% dokonanych w tym okresie na łączną kwotę 106 510,0 tys. zł (stanowiącą 84,7% należności zabezpieczonych zastawem), zabezpieczeń dokonano na podstawie, odpowiednio tytułów wykonawczych oraz decyzji lub deklaracji podatkowych, stosownie do kwot zobowiązań wynikających z tych dokumentów.

W przypadku badanych hipotek według stanu na dzień 10 listopada 2016 r. wyegzekwowano 3 191,1 tys. zł. (tj. 36,5% kwoty zabezpieczeń hipotek objętych

<sup>47</sup> Wydanej na wniosek podatnika z dnia 28 grudnia 2015 r. w sprawie zobowiązania podatkowego w VAT za maj 2010 r. w kwocie 18,0 tys. zł (należność główna) oraz 11,0 tys. zł (odsetki za zwłokę).

<sup>48</sup> Dla ruchomości (odzieży) przeprowadzono licytację w dniach 3 i 10 listopada 2015 r., a w dniach 24-27 listopada 2015 r., 8, 18 i 29 grudnia 2015 r. oraz 22 stycznia 2016 r. sprzedaż z wolnej ręki.

<sup>49</sup> W wyniku sprzedaży składników majątkowych będących przedmiotem zabezpieczenia.

<sup>50</sup> Których przedmiotem były lokale mieszkalne oraz nieruchomości gruntowe i zabudowane.

<sup>51</sup> Przedmioty zastawu: samochody, drukarka, koparka kołowa wraz szalunkami do wykopów ziemnych.

badaniem), a w przypadku badanych zastawów, wyegzekwowano 519,8 tys. zł (tj. 0,5 % kwoty zastawów objętych badaniem).

*(dowody: akta kontroli str. 1073-1104)*

Na polecenie Ministerstwa Finansów<sup>52</sup>, w latach 2015-2016 (I półrocze), Urząd przeprowadził badanie realności zabezpieczeń w formie hipoteki i zastawów skarbowych. Wynikiem analizy przeprowadzonej w czerwcu 2016 r. było wskazanie liczby hipotek i zastawów skarbowych oraz kwot należności głównej zabezpieczonej ww. zabezpieczeniami, m.in. uwzględniających podział na: zaległości przedawnione z zastrzeżeniem art. 70 § 8 o.p. (według właściciela oraz przybliżonej kwoty należności możliwej do odzyskania<sup>53</sup>) oraz ograniczenia mające wpływ na możliwość wyegzekwowania zaległości<sup>54</sup>. Dodatkowo wprowadzono podział dla hipotek na rodzaj nieruchomości (mieszkalne i inne) i określono liczbę nieruchomości zabezpieczonych hipoteką, do których prowadzono postępowanie egzekucyjne.

*(dowody: akta kontroli str. 1178-1190)*

**1.14.** W latach 2015-2016 (I półrocze) w Urzędzie nie wydawano postanowień o uchyleniu lub zmianie zakresu zabezpieczenia na podstawie art. 157a u.p.e.a.

*(dowody: akta kontroli str. 716-791)*

**1.15.** W latach 2015-2016 (I półrocze) wystąpiły przypadki zwracania<sup>55</sup> tytułów wykonawczych przez organ egzekucyjny ze względu na braki w tytułach wykonawczych, tj. ze względu na nie dopełnienie wymogów określonych w art. 27 § 1 i 2 u.p.e.a. I tak, w 2015 r. zwrócono 48 tytułów wykonawczych dotyczących zobowiązań podatkowych (na łączną kwotę 717,5 tys. zł) z ogólnej liczby 791 zwróconych (na łączną kwotę 4 080,2 tys. zł), a w I półroczu 2016 r. 73 (na łączną kwotę 3 282,7 tys. zł) z 268 zwróconych (na łączną kwotę 3 811,1 tys. zł).

Naczelnik wskazał w szczególności na następujące przyczyny wzrostu (w I półroczu 2016 r. do 2015 r.) udziału kwotowego i ilościowego zwracanych tytułów wykonawczych dotyczących zobowiązań podatkowych:

- dokonanie w 2015 r. przeglądu spraw pod kątem celowości dalszego ich prowadzenia, w wyniku czego w 2015 r., zwrócono wierzycielom aż 791 spraw w związku z brakiem aktualnego adresu zobowiązanego;
- 20 tytułów wykonawczych wystawionych na jednego podatnika zwróconych wierzycielowi obejmowało łącznie 2 346,6 tys. zł zaległości podatkowych;
- zmniejszenie liczby otrzymywanych tytułów wykonawczych wystawianych przez obcych wierzycieli, tj. Dolnośląski Urząd Wojewódzki we Wrocławiu i Poczta Polska S.A.

*(dowody: akta kontroli str. 120-124, 1073-1104)*

Powszechne obowiązujące regulacje w przedmiotowym zakresie uznane zostały przez Naczelnika za wystarczające i w Urzędzie nie wprowadzono specjalnych uregulowań wewnętrznych, które określałyby sposób postępowania: komórek wierzycielskich w zakresie wystawiania tytułów wykonawczych, komórek egzekucyjnych w zakresie doręczenia tytułów wykonawczych lub innych pism w postępowaniu egzekucyjnym w przypadku braku aktualnych danych o adresie zobowiązanego (w szczególności gdy w KRS z adresu zobowiązanego wykreślono nazwę ulicy i nr budynku).

*(dowody: akta kontroli str. 1073-1104)*

<sup>52</sup> Pismo z dnia 9 maja 2016 r.

<sup>53</sup> Zaległości przedawnione dla hipoteki przymusowej, której właścicielem była: osoba fizyczna 39 hipotek, na kwotę 5 317,6 tys. zł; jeden zastaw skarbowy na kwotę 4,8 tys. zł; inny podmiot – 4 hipoteki przymusowe na kwotę 6 171,7 tys. zł, jeden zastaw skarbowy na kwotę 2 791,8 tys. zł. Przybliżona kwota należności możliwa do odzyskania dla przedawnionych zaległości: [1] hipoteki przymusowe – 11 489,4 tys. zł, [2] zastawy skarbowe – 3,4 tys. zł.

<sup>54</sup> Tj.: [1] istnienie ograniczonego prawa rzeczowego, mającego pierwszeństwo zaspokojenia, [2] małżeńska wspólnota majątkowa, [3] skomplikowana sytuacja prawna lub faktyczna.

<sup>55</sup> Wierzycielowi tzw. „obcemu”.

1.16. W latach 2015-2016 (I półrocze) w Urzędzie nie wystąpiły sytuacje, w których dłużnik zajętej wierzytelności<sup>56</sup> nie wykonywał lub nienależycie wykonywał ciężące na nim obowiązki związane z egzekucją lub zabezpieczeniem wierzytelności lub prawa majątkowego. W badanej próbie postępowań egzekucyjnych nie wystąpiły przypadki wskazujące na nie wykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków ciężących na dłużniku zajętej wierzytelności związanych z egzekucją lub zabezpieczeniem wierzytelności lub prawa majątkowego. W badanej grupie spraw nie występowały przesłanki do nałożenia sankcji wynikającej z art. 168e u.p.e.a.

(dowody: akta kontroli str. 120-220,561-562)

1.17. W okresie objętym kontrolą Naczelnik nie występował do Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu o wyjaśnienia i wytyczne odnośnie stosowania przepisów u.p.e.a. lub w sprawach związanych z egzekucją zobowiązań podatkowych. Jak wskazał Naczelnik, Izba Skarbowa we Wrocławiu przekazuje komórkom egzekucyjnym za pośrednictwem Intranetu rozstrzygnięcia sądów administracyjnych oraz wchodzące w życie przepisy z zakresu postępowania egzekucyjnego. Na stronach Intranetowych zamieszczane są także informacje o wykonanych przez izbę skarbową czynnościach nadzoru nad urzędami skarbowymi. Oddział Egzekucji Administracyjnej Izby Skarbowej we Wrocławiu organizuje również raz na kilka miesięcy narady z komornikami skarbowymi, w trakcie których omawiane są m.in. pojawiające się na bieżąco problemy w pracy działów egzekucyjnych. Ponadto każdy z działów egzekucyjnych województwa dolnośląskiego otrzymał „opiekuna” odpowiedzialnego za wyjaśnianie kwestii spornych i wszelkich wątpliwości interpretacyjnych w zakresie stosowania przepisów u.p.e.a. Ponadto Naczelnik wskazał, że pracownicy komórki egzekucyjnej Urzędu pozostają w bezpośrednim kontakcie telefonicznym również z innymi pracownikami komórki egzekucyjnej Izby Skarbowej we Wrocławiu, dzięki czemu pojawiające się problemy dotyczące interpretacji i właściwego stosowania przepisów u.p.e.a. rozwiązywane są na bieżąco.

(dowody: akta kontroli str. 1281-1283)

W związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r.<sup>57</sup>, uznającym za niezgodny z art. 64 ust. 2 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*<sup>58</sup> przepis art. 70 § 6 o.p. (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r.), Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu pismem z dnia 26 listopada 2013 r. zalecił naczelnikom urzędów skarbowych, aby niezwłocznie dokonali analizy zaległości podatkowych zabezpieczonych hipoteką ustanowioną na podstawie zarządzenia zabezpieczenia. Ponadto Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu w dniu 1 lipca 2016 r. wystosował do naczelników urzędów skarbowych pismo, w którym przypomniał o odpisaniu przedawnionych zaległości podatkowych, zabezpieczonych na podstawie niekonstytucyjnego przepisu. Pismem z dnia 26 sierpnia 2016 r. Naczelnik poinformował o odpisaniu przedawnionych zaległości.

(dowód: akta kontroli str. 1284)

Naczelnik pozytywnie ocenił zarówno przydatność i poziom instrukcji zawartych na stronach internetowych Centrów Kompetencyjnych<sup>59</sup>, jak również pomoc udzielaną m.in. telefonicznie przez pracowników tych centrów. Nie mógł jednak oszacować jaki wpływ miały ich działania na efekty pracy w komórce wierzycielskiej i egzekucyjnej

<sup>56</sup> Dłużnikiem zajętej wierzytelności jest podmiot biorący udział w egzekucji należności pieniężnych z wierzytelności, jak też innych praw majątkowych i nie będąc egzekutorem, realizuje na wezwanie organu egzekucyjnego zajęcie wierzytelności lub innego prawa majątkowego zobowiązanego. Szczegółowe unormowania dotyczące egzekucji należności pieniężnych określają zakres obowiązków dłużnika zajętej wierzytelności, przykładowo polegających na przekazaniu organowi egzekucyjnemu zajętej kwoty.

<sup>57</sup> SK 40/12.

<sup>58</sup> Z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm.).

<sup>59</sup> Centrum Kompetencyjne Spraw Wierzycielskich (CKSW) przy Izbie Skarbowej w Opolu jako Samodzielny Oddział do spraw Centralnej Standaryzacji Działania Komórek Wierzycielskich oraz Centrum Kompetencyjne Egzekucji Administracyjnej (CKEA) przy Izbie Skarbowej w Szczecinie jako Samodzielny Oddział do spraw Centralnej Standaryzacji Działania Komórek Egzekucji Administracyjnej.

Urzędu. Komórka wierzycielska korzystała z – zawartych na stronie internetowej Centrum Kompetencyjnego Spraw Wierzycielskich – informacji, umieszczonych procedur, przewodników w zakresie wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych oraz dotyczących ulg. Natomiast Centrum Kompetencyjne Egzekucji Administracyjnej wspomagało komórkę egzekucyjną w zakresie wdrożenia w organach egzekucyjnych Administracji Podatkowej nowych standardów oraz wprowadzenia sprawniejszych narzędzi informatycznych w obszarze egzekucji administracyjnej (np. podsystemu EGAPOLTAX, aplikacji Mobilny Poborca, eZajęć).

*(dowody: akta kontroli str. 1250-1252)*

**1.18.** Naczelnik wskazał, iż podstawową przeszkodą w skutecznym i efektywnym monitorowaniu i egzekwowaniu zaległości podatkowych na oczekiwanym poziomie są niedostateczne ilości zasobów kadrowych, a także niedoskonałość przepisów prawa.

I tak w szczególności: [1] w wyniku wprowadzenia tzw. „miękkiej egzekucji”, podejmowane przez wierzyciela czynności powodują, że znaczna część wpływających do komórki egzekucyjnej tytułów wykonawczych dotyczy zobowiązanych, w stosunku do których egzekucja od początku wymaga wzmoczonego wysiłku oraz nakładu pracy (często są to tytuły wykonawcze obejmujące zaległości podatników nie posiadających majątku mogącego być przedmiotem skutecznej egzekucji lub też podatników, których miejsce pobytu nie jest znane organowi egzekucyjnemu ani wierzycielowi, a także podatników, którzy zlikwidowali działalność gospodarczą, pozostawiając nieuregulowane zobowiązania podatkowe, a także firm już nieistniejących w momencie otrzymania tytułów wykonawczych); [2] prowadzenie w ramach egzekucji administracyjnej, poza egzekucją zobowiązań podatkowych, również egzekucji należności innych wierzycieli (np. Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, gmin, Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego, Poczty Polskiej S.A.) – znaczna liczba tych tytułów wykonawczych powoduje rozproszenie działań egzekucyjnych i ogranicza możliwość skupienia się na realizacji zaległości podatkowych; [3] brak uprawnień dla organów egzekucyjnych do dokonywania kontroli bieżącej dokumentacji księgowej zobowiązanych prowadzących działalność gospodarczą w celu pozyskania informacji na temat przysługujących zobowiązaniem wierzycielności w stosunku do ich kontrahentów – takie rozwiązanie umożliwiłoby szybkie zajęcie takich wierzycielności; [4] brak uprawnień poborców skarbowych do legitymowania osób znajdujących się w miejscu zamieszkania (siedzibie) zobowiązanego, ponadto celowym byłoby wprowadzenie zagrożenia karą grzywny za uniemożliwienie dokonania czynności w lokalu zobowiązanego; [5] brak uprawnień do kontroli prawidłowości realizacji zastosowanego środka egzekucyjnego przez banki, gdyż z praktyki Urzędu wynika, że banki niejednokrotnie realizują otrzymane zajęcia w sposób nierzetelny z pokrzywdzeniem wierzycieli; [6] brak dostępu elektronicznego do zbiorów danych prowadzonych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, Wojskowe Biuro Emerytalne, Biuro Emerytalne MSWiA oraz Centralne Biuro Adresowe; [7] brak mechanizmu nadawania tytułom wykonawczym wystawionym wobec zobowiązanych klauzuli wykonalności jednocześnie przeciwko ich małżonkowi; [8] bardzo skomplikowana pod względem prawnym procedura egzekucji z nieruchomości; [9] brak jednoznacznych uregulowań prawnych w odniesieniu do możliwości prowadzenia egzekucji z nieruchomości należności podatkowych, które uległy przedawnieniu, ale są zabezpieczone hipotecznie w trybie art. 70 § 8 o.p.; [10] wprowadzone w ostatnich latach zmiany w u.p.e.a., doprowadziły do nałożenia na organy egzekucyjne dodatkowych i czasochłonnych czynności technicznych powodujących znaczne obciążenie komórki egzekucyjnej; [11] brak zakazu rejestrowania i prowadzenia kolejnej działalności gospodarczej powoduje problemy z egzekwowaniem istniejącego już zadłużenia i niesie ryzyko generowania kolejnych

zaległości podatkowych; [12] zaległości będące wynikiem oszustw podatkowych (tzw. „słupy”), czy też zaległości firm (najczęściej spółek) rejestrowanych w tzw. wirtualnych biurach są trudno egzekwowalne z uwagi na brak majątku takiego podmiotu; [13] funkcjonujące w społeczeństwie niskie poczucie obowiązku regulowania zobowiązań podatkowych oraz istnienie tzw. „szarej sfery”.

(dowód: akta kontroli str.1286-1289)

Ustalona  
nieprawidłowość

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Pomimo obowiązku wynikającego z art. 55a u.p.e.a., tj. obowiązku złożenia wniosku o wpisanie do KRS danych dotyczących prowadzonej egzekucji<sup>60</sup> wobec podmiotów wpisanych do KRS, w sytuacji gdy egzekucja prowadzona wobec takiego podmiotu dotyczyła należności podatkowych<sup>61</sup>, a nie zostały one uregulowane w terminie 60 dni od daty wszczęcia egzekucji, Naczelnik nie sporządzał i nie przekazywał w latach 2015-2016 (I półrocze) wniosków o których mowa w ww. przepisie<sup>62</sup>. Zatem, pomimo wystąpienia przesłanek, o których mowa w tym przepisie, wniosków o wpisanie do KRS nie złożono w 549 przypadkach<sup>63</sup>.

Naczelnik wyjaśnił m.in., że ww. procedura jest pracochłonna i czasochłonna, a jej efekty nie byłyby bezpośrednio widoczne w wynikach organu egzekucyjnego, co wywnioskowano na podstawie doświadczenia pokrewnej instytucji, tj. wpisach do Rejestru Dłużników Niewypłacalnych. Skutkowało to niepotraktowaniem ww. zadania jako priorytetowego, co przy niedoborach kadrowych w komórce egzekucyjnej, wymusiło koncentrowanie się na działaniach mających bezpośrednie przełożenie na rezultaty egzekucji. Ponadto wskazał na zmiany w przepisach prawa upadłościowego oraz prawa restrukturyzacyjnego znoszące uprzywilejowany charakter należności wskazanych w art. 55a u.p.e.a., przez co – zdaniem Naczelnika – nie wstępują negatywne skutki braku złożenia przedmiotowych wniosków. Nadto wyjaśnił, że informacje o zaległościach podatkowych i celnych objętych egzekucją, wpisywane na podstawie art. 55a ww. ustawy, nie korzystają z domniemania prawdziwości, zatem osoby trzecie nie mogą skutecznie powoływać się na informacje umieszczone przez sąd na wniosek organu egzekucyjnego.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że obowiązek sporządzania i składania wniosków o których mowa w art. 55a u.p.e.a. wynika bezpośrednio z przepisu ustawy i winna być dla organu egzekucyjnego bezwzględnie wiążąca. Wpis do KRS w sytuacji określonej w tym przepisie ma charakter sankcji nakładanej przez organ egzekucyjny na niesumiennego dłużnika. Wpis taki pełni także funkcję informacyjną, gdyż uprzedza np. ewentualnych kontrahentów takiego podmiotu, że nie uiszcza on należności publicznoprawnych. W kontekście egzekucji administracyjnej może to świadczyć o utracie płynności finansowej przez ten podmiot, co stanowi jedną z przesłanek dokonania zabezpieczenia należności pieniężnej lub wykonania obowiązku o charakterze niepieniężnym (art. 154 § 1 u.p.e.a.).

(dowody: akta kontroli str. 793-797, 828-829, 1105-1177)

NIK zwraca uwagę, że:

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

1. Pomimo obowiązku wynikającego z przepisu art. 86b u.p.e.a., tj. wykorzystania od dnia 8 września 2016 r. systemu teleinformatycznego (OGNIVO) obsługującego zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego, Urząd do dnia 10 listopada 2016 r. dokonał tego rodzaju zajęć w 39 przypadkach na 1 511 zajęć (tj. 2,6% wszystkich zajęć). W zasadniczej mierze wpływ na taki stan rzeczy miały czynniki obiektywne – przeszkody techniczne związane z brakiem funkcjonalności systemu

<sup>60</sup> Tj.: daty wszczęcia egzekucji tych należności, wysokości pozostałych do wyegzekwowania kwot oraz daty i sposobu zakończenia egzekucji.

<sup>61</sup> Także i innych wymienionych w przepisie.

<sup>62</sup> W jednym przypadku, w wyniku kontroli NIK, wystosowano wniosek w dniu 27 września 2016 r.

<sup>63</sup> Tj. odpowiednio 318 w 2015 r. i 231 w I półroczu 2016 r.



teleinformatycznego OGNIVO. Centrum Kompetencyjne Egzekucji Administracyjnej przy Izbie Skarbowej w Szczecinie, po uzgodnieniach z Ministerstwem Finansów, zaleciło w dniu 15 września 2016 r. doręczanie zajęć w tradycyjnej (pisemnej) formie (z uwagi na przeszkodę techniczną po stronie dostawcy systemu – Krajowej Izby Rozliczeniowej S.A.) do czasu udostępniania w tym systemie funkcjonalności umożliwiającej dokonywanie wydruku zawiadomienia o zajęciu. Funkcjonalność ta została uruchomiona z dniem 11 października 2016 r., jednakże i po tym czasie występowały przerwy techniczne związane z poprawianiem funkcjonalności i udostępnianiem nowych. Naczelnik stwierdził nadto występowanie obszarów wysokiego ryzyka w tym zakresie, związanych m.in. z koniecznością czasochłonnego i manualnego uzupełnia wszystkich pól w elektronicznym formularzu zajęcia. Wskazywał także na brak możliwości prawidłowego wypełnienia elektronicznego zajęcia np. w rubryce „okres”, w przypadku gdy zaległość opiewa na więcej niż jeden miesiąc. Podnosił nadto brak odpowiedniego sprzętu komputerowego oraz brak wymaganych kwalifikowanych podpisów elektronicznych dla większości pracowników komórki egzekucyjnej. Zgodnie z informacją Krajowej Izby Rozliczeniowej S.A., od dnia 8 września do dnia 24 października 2016 r. nie wystąpiły okoliczności uniemożliwiające użytkownikom systemu teleinformatycznego do obsługi zajęć wierzytelności z rachunku bankowego korzystanie z tego systemu.

(dowody: akta kontroli str. 564-595)

2. Rozpatrując dwa odwołania<sup>64</sup> złożone od rozstrzygnięć Naczelnika, mimo występowania przedawnienia zobowiązań ich dotyczących, organ I instancji nie wydał decyzji w trybie autokontroli, przewidzianym w art. 226 o.p. Naczelnik argumentował, że organ podatkowy I instancji, do którego wpłynęło odwołanie ma obowiązek ocenić prawidłowość kwestionowanego aktu administracyjnego z punktu widzenia zarzutów zawartych w odwołaniu, a art. 226 o.p. daje możliwość uchylecia lub zmiany przez organ podatkowy I instancji zaskarżonego rozstrzygnięcia, tylko w przypadku, jeżeli uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości. Z uwagi na odmienną argumentację zawartą w odwołaniach, nie umorzono postępowań w sprawach, mimo takie rekomendacji zawartej w arkuszach odwoławczych kierowanych do organu II instancji.

(dowody: akta kontroli str. 856-869, 1246-1249)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność Urzędu w badanym obszarze.

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

Opis stanu faktycznego

1.19. W latach 2015-2016 (I półrocze) do Urzędu wpłynęło łącznie 47 zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej, złożonych na podstawie art. 33 u.p.e.a., w tym 41 w 2015 r. (22 dotyczyły zobowiązań podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa, 18 dotyczyło opłaty abonamentowej rtv i jeden dotyczył podatku od nieruchomości) oraz sześć w I półroczu 2016 r. (dwa dotyczyły zobowiązań podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa, dwa – ubezpieczeniowego funduszu gwarancyjnego, jeden opłaty abonamentowej rtv i kolejny podatku od nieruchomości). W Urzędzie prowadzono rejestry pozwalające na ustalenie jak zostały one rozpatrzone, w podziale na podstawie ich złożenia.

W 18 przypadkach (tj. 38,3%) uznano zarzuty za zasadne i umorzono postępowanie egzekucyjne (17 dotyczyło zobowiązań podatkowych stanowiących dochód budżetu

<sup>64</sup> Od decyzji z dnia 29 grudnia 2015 r. określającej przybliżoną kwotę zobowiązania w podatku od towarów i usług za maj 2010 r. i orzekającej o zabezpieczeniu na majątku podatnika na poczet wykonania (nr SW/4303/4303-37/15) oraz postanowienia z dnia 31 grudnia 2015 r. o przyjęcie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za maj 2010 r. (nr SW/4420-14/14/15).

państwa, a jeden dotyczył opłaty abonamentowej rtv). Nie wystąpiły przypadki w których uznano zarzuty za zasadne i zastosowano mniej uciążliwy środek egzekucyjny. W sześciu przypadkach sprawy były w toku, bowiem oczekiwano na stanowisko wierzyciela w sprawie zarzutów, wymagane art. 34 § 1 u.p.e.a.

W badanym okresie wpłynęło łącznie pięć zażaleń na postanowienia o oddaleniu zarzutów, złożonych na podstawie art. 34 § 5 u.p.e.a. (dotyczyły zobowiązań podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa). Wszystkie zarzuty uznano za bezzasadne.

Szczegółowym badaniem NIK objęto trzy postanowienia o uznaniu zarzutów za uzasadnione, w wyniku którego ustalono, że podjęte rozstrzygnięcia były prawidłowe:

[1] W wyniku złożenia przez P.D. zarzutów z dnia 4 lutego 2015 r. w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego<sup>65</sup>, zgłoszonych w oparciu o przepis art. 33 § 1 pkt 1, 6, 7 i 10 u.p.e.a.<sup>66</sup>, Naczelnik wydał w dniu 12 lutego 2015 r. postanowienie o zawieszeniu postępowania egzekucyjnego, a w dniu 13 marca 2015 r. wydał postanowienie, w którym uznał za bezzasadne zarzuty zgłoszone w oparciu o art. 33 § 1 pkt 1, 7 i 10 u.p.e.a., natomiast zarzut zgłoszony na podstawie art. 33 § 1 pkt 6 u.p.e.a. uznał za zasadny i umorzył postępowanie egzekucyjne. W przedmiotowej sprawie obowiązek objęty tytułem wykonawczym z dnia 11 grudnia 2014 r. został już wcześniej objęty tytułem wykonawczym, wystawionym w dniu 19 maja 2014 r., wobec tego doszło do niedopuszczalności egzekucji administracyjnej ze względów formalnych.

[2] W wyniku złożenia przez T.I. Sp. z o.o. zarzutów z dnia 11 września 2015 r. w sprawie postępowania egzekucyjnego<sup>67</sup>, zgłoszonych w oparciu o przepis art. 33 § 1 pkt 7 u.p.e.a.<sup>68</sup>, Naczelnik wydał w dniu 18 września 2015 r. postanowienie o zawieszeniu postępowania egzekucyjnego, a w dniu 5 października 2015 r. postanowienie w którym uznał zgłoszony zarzut za zasadny i umorzył postępowanie egzekucyjne. W przedmiotowej sprawie uznano, że nastąpiło skuteczne doręczenie upomnienia i w związku tytuł wykonawczy wystawiono w dniu 24 sierpnia 2015 r.

[3] W wyniku złożenia przez A.C. zarzutów z dnia 18 lutego 2016 r. w sprawie postępowania egzekucyjnego<sup>69</sup>, zgłoszonych w oparciu o przepis art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a.<sup>70</sup>, Naczelnik wydał w dniu 18 kwietnia 2016 r. postanowienie w którym uznał zarzut wykonania obowiązku przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego za uzasadniony i umorzył postępowanie egzekucyjne. W przedmiotowej sprawie bowiem, strona w dniu 3 lutego 2016 r. dokonała płatności podatku wynikającego z decyzji organu II instancji w kwocie 4 024,00 zł z należnymi odsetkami od ustawowych terminów płatności (wpływ środków na konto Urzędu w dniu 4 lutego 2016 r.), a Naczelnik w dniu 4 lutego 2016 r. wystawił tytuł wykonawczy i skierował go do egzekucji. Nielusnie wyegzekwowana w toku prowadzonego postępowania

<sup>65</sup> Prowadzonego na podstawie 15 tytułów wykonawczych wystawionych przez Naczelnika, na osobę trzecią za zobowiązania podmiotu E. Sp. z o.o., w PIT, VAT, CIT za okres od grudnia 2007 r. do listopada 2011 r., w łącznej kwocie należności głównej 634 704,60 zł.

<sup>66</sup> Tj. odpowiednio: przedawnienie i nieistnienie obowiązku oraz wystawienie tytułu wykonawczego na nieistniejące zobowiązanie, niedopuszczalność egzekucji administracyjnej prowadzonej w oparciu o tytuł wykonawczy, brak doręczenia zobowiązanemu upomnienia i niespełnienie w tytule wykonawczym wymogów określonych w art. 27 u.p.e.a.

<sup>67</sup> Prowadzonego na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego przez Naczelnika, obejmującego zaległość w VAT za maj 2015 r. w kwocie należności głównej wynoszącej na dzień wystawienia tego tytułu w wysokości 24 120,00 zł.

<sup>68</sup> Tj. z powodu braku uprzedniego doręczenia upomnienia, o którym mowa w art. 15 § 1 u.p.e.a.

<sup>69</sup> Prowadzonego na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego przez Naczelnika, obejmującego zaległości z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów z innych źródeł za okres od stycznia 2010 r. do grudnia 2010 r., w kwocie należności głównej 4 024,00 zł.

<sup>70</sup> Tj. wykonanie obowiązku przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego.

egzekucyjnego kwota zobowiązania została stronie zwrócona, o czym została ona pisemnie poinformowana w dniu 29 lutego 2016 r.

*(dowody: akta kontroli str. 441-508)*

**1.20.** W latach 2015-2016 (I półrocze) 2015 r. do Urzędu wpłynęło łącznie 18 skarg na czynności egzekucyjne organu egzekucyjnego, złożonych na podstawie art. 54 § 1 u.p.e.a., w tym siedem w 2015 r. i 11 w I półroczu 2016 r. (w tym dziewięć złożonych przez ten sam podmiot na czynności zabezpieczające, tj. zajęcie rachunków bankowych, udziałów i wierzytelności). W 2015 r. postanowienia w sprawie skarg wydawał organ nadzoru i tak w czterech przypadkach oddalił skargi, w dwóch przypadkach odmówił wszczęcia postępowania (art. 61a § 1 k.p.a.), a w jednym przypadku uznał skargę za zasadną<sup>71</sup>. Na ww. rozstrzygnięcia skarg nie złożono zażaleń. Z kolei w 2016 r. postanowienia w sprawie skarg wydawał organ egzekucyjny i w 10 przypadkach oddalił skargi, a w jednym przypadku uznał skargę za zasadną. Na ww. rozstrzygnięcia w dziewięciu przypadkach złożono zażalenie (ten sam podmiot) i Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu utrzymał w mocy zaskarżone postanowienia.

Szczegółowym badaniem NIK objęto jedną skargę z I półrocza 2016 r., która została uznana za zasadną:

- Pismem z dnia 26 lutego 2016 r. D.Ż. złożył skargę na czynności egzekucyjne związaną z zajęciem wierzytelności z rachunku bankowego, wnosząc o uchylenie zaskarżonych czynności egzekucyjnych i umorzenie postępowania egzekucyjnego, z uwagi, że zaległości z tego tytułu zostały uregulowane. Naczelnik prowadził bowiem postępowanie egzekucyjne wobec ww. na podstawie tytułów wykonawczych wystawionych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław-Stare Miasto. W oparciu o informację uzyskaną od wierzyciela, Naczelnik postanowieniem z dnia 25 kwietnia 2016 r. uznał skargę za zasadną, choć bez winy organu egzekucyjnego oraz umorzył postępowanie, bowiem wierzyciel błędnie wskazał w tytułach wykonawczych zaległości, które zostały uregulowane.

*(dowody: akta kontroli str. 509-554)*

**1.21.** W latach 2015-2016 (I półrocze) do organu egzekucyjnego wpłynęły dwa wnioski w trybie art. 38 u.p.e.a., zgodnie z którym podmiot roszczący sobie prawo do rzeczy lub prawa majątkowego może złożyć wniosek do organu egzekucyjnego o wyłączenie rzeczy lub prawa majątkowego spod egzekucji. Pierwszy wniosek złożono w 2015 r. w zakresie zaległości podatkowych (wyłączono spod egzekucji prawo majątkowe), a drugi w 2016 r. w zakresie zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (odmówiono wyłączenia spod egzekucji prawa majątkowego).

Szczegółowym badaniem NIK objęła jeden wniosek:

- Wniosek ten złożony został w dniu 16 grudnia 2015 r. przez Fundację R. i dotyczył kwoty 19 680,00 zł, która w wyniku mylnie, dwukrotnie dokonanego przelewu na rzecz podatnika M.G.<sup>72</sup> za tą samą usługę, została zarachowana na zaległości w VAT i PIT tego podatnika. Naczelnik postanowieniem z dnia 29 grudnia 2015 r. odmówił wyłączenia spod egzekucji ww. kwoty z uwagi, że wniosek został złożony z uchybieniem terminu, o którym mowa w art. 38 § 1 u.p.e.a. W związku z zażaleniem wniesionym przez Fundację R., Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu wydał w dniu 29 lutego 2016 r. postanowienie o uchyleniu ww. postanowienia i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia – wskazując, że

<sup>71</sup> Naruszono art. 79 § 4 u.p.e.a. – w aktach sprawy brak było potwierdzenia, że zobowiązanemu zostały doręczone wymagane dokumenty, tj. odpis tytułu wykonawczego oraz zawiadomienie o zajęciu świadczeń emerytalno-rentowych.

<sup>72</sup> Egzekucja administracyjna była prowadzona wobec M.G. Kwota 19 680,00 zł została uzyskana w wyniku zajęcia rachunku bankowego M.G.

przedwcześnie i nierzetelnie ustalono stan faktyczny związany z terminem, o którym mowa w art. 38 § 1 u.p.e.a. Po właściwym rozpoznaniu, w dniu 15 kwietnia 2016 r., Naczelnik wydał kolejne postanowienie o wyłączeniu spod egzekucji wnioskowanej kwoty – uznając, że dochowano terminu, o którym mowa w art. 38 § 1 u.p.e.a. W dniu 21 kwietnia 2016 r. zwrócono wnioskowaną przez Fundację R. kwotę.

W latach 2015-2016 (I półrocze) nie odnotowano przypadków, w których dochodzą odszkodowania w trybie art. 168a u.p.e.a., tj. podmioty, które rościły sobie prawa do rzeczy lub prawa majątkowego, z których przeprowadzono egzekucję przez sprzedaż rzeczy lub wykonanie prawa majątkowego, nie dochodziły od zobowiązanego odszkodowania na podstawie przepisów *Kodeksu cywilnego* dotyczących odpowiedzialności za wyrządzoną szkodę.

(dowody: akta kontroli str. 352-412)

**1.22.** W latach 2015-2016 (I półrocze) podatnicy (zobowiązani) nie występowali z roszczeniem, o którym mowa w art. 168b § 1 u.p.e.a., tj. nie dochodzili odszkodowania od organu egzekucyjnego lub wierzyciela na podstawie przepisów *Kodeksu cywilnego* za szkody wyrządzone wskutek niezgodnego z przepisami prawa wszczęcia lub prowadzenia egzekucji administracyjnej lub postępowania zabezpieczającego.

(dowód: akta kontroli str. 413)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Naczelnik rozpatrując zarzuty z dnia 4 lutego 2015 r. złożone przez P.D., w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego, wydał postanowienie o zawieszeniu postępowania egzekucyjnego<sup>73</sup>, przywołując w jego uzasadnieniu m.in. przepis art. 33 § 1 pkt 2 u.p.e.a., jednakże powinien wskazać art. 33 § 1 pkt 6 u.p.e.a., gdyż faktycznym zarzutem strony była niedopuszczalność egzekucji administracyjnej prowadzonej w oparciu o tytuł wykonawczy<sup>74</sup>. Prawidłowa kwalifikacja zarzutów nastąpiła dopiero w postanowieniu z dnia 13 marca 2015 r.<sup>75</sup>, w którym uznano za zasadny zarzut niedopuszczalności egzekucji administracyjnej prowadzonej w oparciu o ww. tytuł wykonawczy i umorzono postępowanie egzekucyjne prowadzone na podstawie tego tytułu wykonawczego. W powyższej sprawie Naczelnik podjął czynności egzekucyjne z naruszeniem prawa, bowiem nie było podstaw prawnych do wystawienia w dniu 11 grudnia 2014 r. tytułu wykonawczego, obejmującego te same zobowiązania co wcześniej wystawiony tytuł wykonawczy z dnia 19 maja 2014 r. W wyniku powyższego organ egzekucyjny był zobowiązany do uznania zarzutu za zasadny i umorzenia tego postępowania egzekucyjnego.

Naczelnik wyjaśnił m.in., że konieczność niezwłocznego wydania postanowienia w sprawie zawieszenia postępowania egzekucyjnego nie pozwoliła na przeprowadzenie bardziej wnikliwego badania intencji strony na etapie wszczęcia postępowania w sprawie zarzutów, co uczyniono dopiero później. Nadto wyjaśnił, że z uwagi na błędne ustalenie, że wcześniejszy tytuł wykonawczy nie został skutecznie doręczony, ponownie wystawiono upomnienie, co nie powinno mieć miejsca wobec wcześniejszego prawidłowego doręczenia upomnienia dotyczącego tego samego zobowiązania, a w ślad za tym komórka wierzycielska Urzędu wystawiła tytuł wykonawczy i skierowała go do komórki egzekucyjnej. NIK wskazuje, że w orzecznictwie utrwał się pogląd, iż jeśli organ egzekucyjny, do którego zgłoszony został wniosek w przedmiocie zarzutów egzekucyjnych, ma wątpliwości co do tego, czego dotyczy wniosek, obowiązkiem tego organu jest podjęcie z urzędu czynności wyjaśnienia treści żądania strony<sup>76</sup>, czego na etapie wszczęcia

<sup>73</sup> Sygnatura nr EA.511/28/15/5JZ/Z z dnia 12 lutego 2015 r.

<sup>74</sup> Nr SM6/9951/14 z dnia 11 grudnia 2014 r.

<sup>75</sup> Sygnatura nr EA.511/72/2015/5JZ/U.

<sup>76</sup> III SA 726/03, III SA 1950/03.

postępowania w sprawie zarzutów nie uczyniono. Nadto, w ocenie NIK, fakt wystawienia tytułu wykonawczego, obejmującego te same zobowiązania co wcześniej już wystawiony tytuł wykonawczy świadczy, że nie zadziały w pełni skutecznie mechanizmy, o których mowa w art. 68 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o *finansach publicznych*<sup>77</sup> oraz w zarządzeniu nr 09/2012 Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki z dnia 19 czerwca 2012 r. *w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki*.

(dowody: akta kontroli str. 39-43, 414-415, 417-418)

2. Naczelnik dopiero na etapie rozpatrywania zarzutów<sup>78</sup> z dnia 11 września 2015 r. złożonych przez Prezesa Zarządu T.I. Sp. z o.o., stwierdził, że w Urzędzie błędnie przypisano termin doręczenia upomnienia nr UP 10008/15 z dnia 6 lipca 2015 r., wobec czego należało uznać zgłoszony zarzut za zasadny i umorzyć postępowanie egzekucyjne. Jednakże, obowiązek dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego spoczywa na organie administracji nie tylko w momencie wpływu zarzutów, ale na całym etapie prowadzenia sprawy. Poprawność doręczenia upomnienia powinna zostać wnikliwie zweryfikowana już na etapie wystawiania tytułu wykonawczego.

Naczelnik wyjaśnił m.in., że błędne przypisanie terminu doręczenia ww. upomnienia przez komórkę wierzycielską Urzędu i wystawienie na jego podstawie tytułu wykonawczego było wynikiem niezauważenia omyłki popełnionej przez operatora pocztowego, który zwrócił przedmiotową korespondencję do Urzędu nie zachowując terminu wskazanego w przepisie art. 44 § 1 pkt 1 k.p.a.

(dowody: akta kontroli str. 415, 418)

3. Naczelnik w dwóch postanowieniach o zawieszeniu postępowania egzekucyjnego wydawanych w związku z wniesionymi zarzutami w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej przez P. D.<sup>79</sup> i T.I. Sp. z o.o.<sup>80</sup>, błędnie pouczył strony, że na te postanowienia może być wniesione zażalenie do Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu za pośrednictwem Naczelnika w terminie 7 dni od daty doręczenia. Jednakże art. 35 u.p.e.a., dotyczący obowiązków organu egzekucyjnego w związku ze zgłoszeniem przez zobowiązanego zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej, nie stanowi o prawie do środków odwoławczych. Prawo do nich przysługuje wyłącznie wtedy, gdy ustawa tak stanowi (art. 17 § 1 u.p.e.a.), w przeciwnym razie na skutek wadliwego pouczenia o środku zaskarżenia to organ, a nie normodawca kreowałby pozaustawowe instytucje prawne. Dlatego też – zdaniem NIK – błędne pouczenie przez organ egzekucyjny o przysługującym środku zażalenia nie może tworzyć takiego uprawnienia dla zobowiązanego, bowiem rażąco naruszałoby ogólną zasadę praworządności wyrażoną w art. 6 k.p.a.

Naczelnik wyjaśnił m.in., że przepisy u.p.e.a. dotyczące zawieszenia postępowania egzekucyjne są niejednoznaczne, a kwestia wykładni przepisów w zakresie możliwości wniesienia środka zaskarżenia ewoluowała. Nadto wskazał, że Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu pismem z dnia 17 maja 2016 r. kierowanym do naczelników urzędów skarbowych województwa dolnośląskiego zalecił wydawanie postanowień w sprawie zawieszenia postępowania egzekucyjnego przy złożonych zarzutach w oparciu o art. 35 § 1 u.p.e.a., w związku z art. 17 u.p.e.a., na które zażalenie nie przysługuje. Urząd w związku z tym wydaje postanowienia bez rzeczowego pouczenia o zażaleniu.

(dowody: akta kontroli str. 415-416, 419-420)

<sup>77</sup> Dz. U. z 2013 r. poz. 885, ze zm.

<sup>78</sup> Postępowanie egzekucyjne prowadzone m.in. w oparciu o tytuł wykonawczy nr SM5/5839/15/15 wystawiony w dniu 24 sierpnia 2014 r. przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki, zmieniony w dniu 15 września 2015 r.

<sup>79</sup> Sygnatura nr EA.511/28/15/JZ/Z z dnia 12 lutego 2015 r.

<sup>80</sup> Sygnatura nr EA.511/202/15/3JZ/Z z dnia 18 września 2015 r.

Uwaga dotycząca  
badanej działalności

NIK zwraca uwagę, że rozpatrując sprawę wyłączenia spod egzekucji kwoty 19 680,00 zł<sup>81</sup>, w dniu 29 grudnia 2015 r. Naczelnik wydał rozstrzygnięcie w formie postanowienia o odmowie wyłączenia spod egzekucji ww. kwoty, pomimo że nie ustalił rzetelnie stanu faktycznego, w wyniku czego błędnie wskazał, że rzeczony wniosek nie został złożony w ustawowym terminie, o którym mowa w art. 38 § 1 u.p.e.a., co w rezultacie skutkowało przywołaną wyżej odmową wyłączenia spod egzekucji wnioskowanej kwoty. Na powyższy fakt zwrócił uwagę Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu<sup>82</sup>, który w wyniku rozpatrywanego zażalenia uchylił ww. postanowienie w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia Naczelnikowi, który to dopiero kolejnym postanowieniem z dnia 15 kwietnia 2016 r.<sup>83</sup> wyłączył spod egzekucji wnioskowaną kwotę. Nierzetelne ustalenie stanu faktycznego przez Naczelnika w zakresie daty powzięcia przez wnioskującego informacji o czynności egzekucyjnej skierowanej do jego środków pieniężnych spowodowało, że zwrócono mu należną kwotę 19 680,00 zł z niemal 4-miesięcznym opóźnieniem, tj. dopiero w dniu 21 kwietnia 2016 r.

Nadto w rzeczonym postanowieniu z dnia 15 kwietnia 2016 r. błędnie przywołano istotną dla pozytywnego rozstrzygnięcia sprawy datę 19 kwietnia 2016 r., tj. datę uzyskania wiadomości o czynności egzekucyjnej, o której mowa w art. 38 § 1 u.p.e.a., podczas gdy winna być przywołana data 19 listopada 2015 r.

NIK wskazuje, że nie skorzystano pierwotnie z możliwości, o której mowa w art. 50 § 1 k.p.a., zgodnie z którym organ administracji publicznej może wzywać osoby do udziału w podejmowanych czynnościach i do złożenia wyjaśnień lub zeznań osobiście, przez pełnomocnika, na piśmie lub w formie dokumentu elektronicznego, jeżeli jest to niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy lub dla wykonywania czynności urzędowych. Nadto Naczelnik poinformował, że w związku z omyłką w dacie dokonał sprostowania postanowienia z urzędu, stosownie do zapisów art. 113 k.p.a., w związku z art. 126 k.p.a.

(dowody: akta kontroli str. 347-351)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność Urzędu w badanym obszarze.

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

Opis stanu  
faktycznego

**1.23.** Naczelnik na bieżąco prowadził analizy wpływu zmian systemu wynagradzania pracowników komórki egzekucyjnej<sup>84</sup> na poprawę ściągłości zaległości podatkowych, w szczególności poprzez system mierników centralnych i regionalnych w obszarze egzekucji, takich jak: [1] średni czas trwania postępowań egzekucyjnych w zakresie podatkowych tytułów wykonawczych, [2] efektywność egzekucji, wyliczana jako procentowa wartość kwoty wyegzekwowanej do kwoty objętej tytułami wykonawczymi, [3] kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi, [4] wydajność w zakresie realizacji tytułów wykonawczych na jednego pracownika pobierającego prowizję, [5] ogólna kwota wyegzekwowanych należności w danym okresie przez organ egzekucyjny. Innym źródłem informacji w tym zakresie były miesięczne rozliczenia kwot prowizji, zawierające dane o kwotach wyegzekwowanych przez poszczególne zespoły

<sup>81</sup> Wnioskujący: Fundacja R. z/s we Wrocławiu, zaległości M.G. zam. we Wrocławiu z tytułu VAT i PIT.

<sup>82</sup> Postanowienie z dnia 29 lutego 2016 r., sygnatura nr 0201-EA.511.2.25.2016.7.KS.

<sup>83</sup> Sygnatura nr 0225-EA.511.38.2016.BL.P.

<sup>84</sup> Od dnia 1 lutego 2015 r. – motywacyjny system wynagradzania pracowników komórek egzekucji administracyjnej urzędów skarbowych (tzw. wynagrodzenie prowizyjne za kwoty uzyskane w wyniku egzekucji należności pieniężnych), funkcjonuje w oparciu o rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej. Poprzednio obowiązywało rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 25 kwietnia 2007 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej.

utworzone w ramach komórki egzekucyjnej. W wyniku tych analiz zauważalna jest od 2015 r. tendencja spadkowa wartości zarówno ogólnej kwoty wyegzekwowanej w wyniku postępowania egzekucyjnego - SM (26 570,2 tys. zł w 2014 r., 20 705,1 tys. zł w 2015 r. i 8 684,9 tys. zł w I półroczu 2016 r.) oraz efektywności egzekucji jako procentowy udział wartości kwot ściągniętych do kwot skierowanych do egzekucji na tytułach wykonawczych (38,9% w 2014 r., 33,7% w 2015 r. i 19,1% w I półroczu 2016 r.). Naczelnik wskazał, że powyższy spadek należy upatrywać w: [1] rezultatach działań utworzonej od lipca 2014 r. komórki spraw wierzycielskich (kwoty uzyskane z wykorzystaniem tzw. „miękkiej egzekucji” – 11 981,1 tys. zł w 2014 r., 29 302,2 tys. zł w 2015 r. i 9 012,4 tys. zł w I półroczu 2016 r.), [2] osłabieniu kadrowym (odejście z pracy czterech doświadczonych pracowników, którzy zostali zastąpieni przez dwie nowoprzyjęte osoby), [3] czynnikach jednorazowych (w 2014 r. zabezpieczono na rachunku bankowym zobowiązanego kwotę ponad 3 mln zł, w następnych latach nie wystąpiły takie sytuacje), [4] konieczności zreorganizowania pracy komórki egzekucyjnej na nowych zasadach, uwzględniających powstanie zespołów egzekucyjnych i nowy podział zadań. Nadto Naczelnik ocenił, że potencjalny wpływ zmiany systemu prowizyjnego na efektywność komórki egzekucyjnej jest dosyć ograniczony, na co może wskazywać kształtowanie się wartości miernika realizacji tytułów wykonawczych na jednego pracownika (2 246,4 w 2014 r., 2 359,3 w 2015 r. i 896,9 w I półroczu 2016 r.).

(dowody: akta kontroli str. 289, 291-294, 298-343)

Naczelnik skorzystał z możliwości powołania zespołu/zespołów pracowników w ramach komórki egzekucyjnej. W okresie od lutego do kwietnia 2015 r. funkcjonował jeden zespół egzekucyjny, działający w ramach ustalonych 12 rejonów egzekucyjnych, w skład którego wchodziłi wszyscy pracownicy (24 osoby)<sup>85</sup>. Natomiast od maja 2015 r. do zakończenia kontroli NIK<sup>86</sup> funkcjonowały trzy zespoły egzekucyjne (w składzie po 7-8 osób) w ramach ustanowionych trzech rejonów egzekucyjnych<sup>87</sup>. W skład każdego z zespołów wchodziłi zarówno inspektorzy (pracownicy tzw. służby wewnętrznej), jak i poborcy skarbowi. W celu koordynowania prac (od listopada 2015 r.) w każdym zespole powołany został lider (osoba koordynująca pracę zespołu w celu realizacji przez zespół zadań na powierzonym rejonie egzekucyjnym). Ustanowione procedury wewnętrzne w tym zakresie uczyniły poszczególnych pracowników komórki egzekucyjnej, będących członkami zespołów, na równi odpowiedzialnymi za poprawność wykonywania zadań związanych z obsługą przydzielonego rejonu egzekucyjnego, a w szczególności związanych z wypracowaniem wskaźników dotyczących stanu realizacji tytułów wykonawczych oraz efektywnością egzekucji. Przydział spraw egzekucyjnych do rejonów działających w ramach zespołów ma umożliwić dokonanie wszystkich czynności związanych z realizacją wniosku o przeprowadzenie egzekucji – od chwili wpływu tego wniosku poprzez poszukiwanie majątku, rozpatrywanie środków zaskarżenia, aż do przygotowania sprawy do archiwizacji, a także niezwłocznego rejestrowania czynności egzekucyjnych w podsystemie informatycznym EGAPOLTAX. Podział obowiązków wewnątrz utworzonych zespołów zakłada elastyczne dopasowanie zadań jego członków do zmieniających się potrzeb, w tym również uwzględnia wzajemną zastępowalność w razie nieobecności pracownika oraz predyspozycje poszczególnych członków zespołu (szczegółowy podział zadań pomiędzy

<sup>85</sup> Zarządzenie nr 1/2015 Naczelnika z dnia 22 stycznia 2015 r. w sprawie utworzenia zespołu egzekucyjnego oraz podziału i obsługi rejonów egzekucyjnych, działających w ramach utworzonego zespołu egzekucyjnego objętego właściwością miejscową Naczelnika.

<sup>86</sup> 18 listopada 2016 r.

<sup>87</sup> Wewnętrzna procedura postępowania (P-001/1, P/001/2, P-001/3, P-003/2016/1) – Procedura w sprawie utworzenia i działania zespołów egzekucyjnych zajmujących się obsługą spraw objętych właściwością miejscową Naczelnika.

poszczególnych pracowników w ramach zespołu ustalany jest indywidualnie wewnątrz poszczególnych zespołów). W sytuacjach wymagających natychmiastowych działań egzekucyjnych lub zabezpieczających oraz w szczególnie uzasadnionych przypadkach, kierownik komórki egzekucyjnej może zmienić przydział sprawy i zobowiązać członków innego zespołu egzekucyjnego do ich obsługi.

(dowody: akta kontroli str. 8-38, 44-113, 289, 294-295)

Przeciętne zatrudnienie w komórce egzekucyjnej w 2014 r. wynosiło 25 osób, a w 2015 r. i I półroczu 2016 r. – 23 osoby<sup>88</sup>. Z kolei przeciętne wynagrodzenie osób zatrudnionych w tej komórce wynosiło 7 679,37 zł w 2014 r., 7 690,76 zł w 2015 r. i 7 948,44 zł w I półroczu 2016 r., w tym wynagrodzenie prowizyjne odpowiednio: 4 253,43 zł, 3 721,03 zł i 4 251,94 zł.

W 2014 r. wyegzekwowano w postępowaniu egzekucyjnym kwotę zaległości ogółem wynoszącą 37 087 tys. zł (w tym zaległości podatkowych na kwotę 29 866 tys. zł), ponosząc wydatki na wynagrodzenia osób zatrudnionych w komórce egzekucyjnej 2 304 tys. zł (w tym wynagrodzenie prowizyjne 1 276 tys. zł). Z kolei w 2015 r. wyegzekwowano ogółem 28 037 tys. zł (w tym zaległości podatkowych na kwotę 21 385 tys. zł) ponosząc wydatki na wynagrodzenia w wysokości 2 123 tys. zł (w tym wynagrodzenie prowizyjne 1 027 tys. zł).

W 2014 r. na 25 pracowników komórki egzekucyjnej przypadło łącznie 124 555 szt. tytułów wykonawczych do zrealizowania, w tym 20 710 szt. dotyczących zaległości podatkowych (tj. 4 982 szt. tytułów wykonawczych na osobę, w tym 828 szt. dotyczących zaległości podatkowych). W 2015 r. na 23 pracowników przypadło 111 957 szt. tytułów wykonawczych, w tym 18 652 szt. dotyczących zaległości podatkowych (tj. 4 868 szt. tytułów wykonawczych na osobę, w tym 811 szt. dotyczących zaległości podatkowych).

W 2014 r. kwota należności ogółem objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia wynosiła 103 468,9 tys. zł (w tym należności podatkowych 68 296,3 tys. zł), tj. 4 138,8 tys. zł należności ogółem na pracownika (w tym 2 731,9 tys. zł należności podatkowych). Z kolei w 2015 r. kwota należności ogółem objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia wynosiła 94 836,0 tys. zł (w tym należności podatkowych 61 481,2 tys. zł), tj. 4 123,3 tys. zł należności ogółem na pracownika (w tym 2 673,1 tys. zł należności podatkowych).

(dowody: akta kontroli str. 114-124)

W okresie od kwietnia 2015 r. do czerwca 2016 r. nie wpływały do Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu skargi/pisma interwencyjne od pracowników zatrudnionych w komórce egzekucyjnej US, w związku z wysokością przyznanego wynagrodzenia prowizyjnego w oparciu o przepisy rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej.

(dowody: akta kontroli str. 287-288)

**1.24.** W trakcie kontroli NIK przeprowadzono wśród 19 pracowników komórki egzekucyjnej Urzędu (82,6% pracowników) anonimowe badania ankietowe w zakresie oceny prowizyjnego systemu ich wynagradzania. Ankietowani wskazali, m.in. że:

- dla 52,6% (10 ankietowanych) nowy system wynagradzania prowizyjnego nie jest jasny i przejrzysty,
- dla 42,1% (ośmiu ankietowanych) zmiana systemu prowizyjnego spowodowała spadek motywacji do pracy, a dla 31,6% (sześciu ankietowanych) spowodowała wzrost motywacji do pracy,

<sup>88</sup> Według sprawozdania Rb-70 (obejmujące komornika skarbowego - kierującego komórką egzekucyjną, poborców skarbowych i pracowników wykonujących czynności egzekucyjne w siedzibie organu egzekucyjnego).



- dla 84,2% (16 ankietowanych) zmiana systemu wynagrodzenia prowizyjnego spowodowała w skali roku zmniejszenie średniego wynagrodzenia prowizyjnego.

Ankietowani najczęściej wskazywali następujące wady nowego systemu prowizyjnego: regres stawki prowizyjnej (11 odpowiedzi), brak motywacji (osiem odpowiedzi) oraz rozmywanie odpowiedzialności członków zespołu (dwie odpowiedzi). Z kolei ankietowani najczęściej wskazywali na następujące zalety tego systemu: zrównoważone wynagrodzenie dla członków zespołu (siedem odpowiedzi), brak rywalizacji między inspektorem a poborcą skarbowym o tytuł wykonawczy (trzy odpowiedzi) oraz większą skuteczność prowadzonych postępowań egzekucyjnych (trzy odpowiedzi).

*(dowody: akta kontroli str. 221-286)*

Naczelnik oraz Komornik Skarbowy oceniając wpływ funkcjonującego obecnie systemu prowizyjnego na efektywność pracy komórki egzekucyjnej, w tym na poziom ściągłości należności podatkowych, wskazali na:

- pozytywne rozwiązania, tj.: [1] podwyższenie limitu wynagrodzenia prowizyjnego z uprzednio czterokrotności do sześciokrotności najniższego wynagrodzenia zasadniczego (§ 1 ust. 4 rozporządzenia), [2] wprowadzenie wynagrodzenia prowizyjnego dla kierownika komórki egzekucyjnej, co czyni go w większym stopniu - niż wcześniej - zainteresowanym w osiągnięciu jak najlepszych wyników finansowych kierowanej przez niego komórki, [3] możliwość większej zastępowalności członków zespołu podczas nieobecności w pracy któregoś z nich, [4] wymuszenie na pracownikach, szczególnie w grupie poborców skarbowych, rozwoju ich umiejętności i podwyższania kwalifikacji, [5] sprzyjanie pracy zespołowej oraz wzajemnej współpracy;

- negatywne czynniki, tj.: [1] zmniejszenie bezpośredniego przełożenia wyników pracy pojedynczych pracowników na wysokość przysługującej im prowizji, z uwagi na wymuszenie tworzenia zespołów pracowników kompleksowo załatwiających sprawy egzekucyjne, w których to następuje rozmycie odpowiedzialności za prowadzone sprawy oraz z uwagi na ich skład, bowiem są w nich zarówno osoby efektywne (liderzy) oraz słabsze, korzystające z efektów pracy innych, [2] niezadowolenie niektórych pracowników z kształtu funkcjonującego systemu prowizyjnego, a w szczególności poborców skarbowych (zasady wyliczania prowizji dla nich są identyczne jak w przypadku inspektorów oraz wprowadzenie górnego limitu wysokości prowizji – 6-krotność najniższego wynagrodzenia), [3] wprowadzenie degresywnej skali do wyliczania kwoty wynagrodzenia prowizyjnego, gdzie procent wynagrodzenia prowizyjnego od wyegzekwowanych kwot maleje wraz ze wzrostem kwoty wyegzekwowanej (§ 1 ust. 3 rozporządzenia).

Wskazano także, że w ramach usprawnień funkcjonującego systemu rozważyć można – w związku z coraz większą różnorodnością i rozszerzeniem zakresu zadań nakładanych na komórki egzekucyjne – większej specjalizacji zatrudnionych w niej pracowników, a także stworzenie dla kierownika komórki egzekucyjnej transparentnych przesłanek do możliwości wyłączenia pracownika z zespołu egzekucyjnego, co byłoby czynnikiem motywującym do zwiększenia zaangażowania w wykonywane obowiązki. Nadto podniesiono, że część czasu pracy pracowników komórki egzekucyjnej w ostatnich miesiącach została znacznie ograniczona, z uwagi na konieczności ciągłego wdrażania się w coraz to nowe czynności (m.in. wdrożenie poborców skarbowych do nowych zadań, określenie możliwości i zakresu specjalizacji w ramach nowej zespołowej struktury organizacyjnej), co miało wpływ na efekty pracy organu egzekucyjnego.

*(dowody: akta kontroli str. 290, 295-297, 344-346)*

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

NIK zwraca uwagę, że:

1. W stosunku do roku 2014, w 2015 r. w Urzędzie nastąpił spadek wartości zarówno ogólnej kwoty wyegzekwowanej (z 26 570,2 tys. zł do 20 705,1 tys. zł), tj. o 28,3% oraz efektywności egzekucji (z 38,9% do 33,7%), przy jednoczesnym wzroście stanu zaległości podatkowych wymagalnych (z 263 182,2 tys. zł do 480 588,3 tys. zł), tj. o 82,6%. Wyniki za I półrocze 2016 r. w zakresie kwot wyegzekwowanych (8 684,9 tys. zł) mogą również stanowić potwierdzenie trendu spadkowego w tym zakresie. W związku z powyższym, szczególną i intensywną analizą zawierającą diagnozę przyczyn takiego stanu rzeczy oraz planowanie środków zaradczych, powinny być objęte wartości osiąganych mierników oraz tendencje w obszarze egzekucji, mając na uwadze wyniki badań ankietowych w zakresie prowizyjnego systemu wynagradzania. Wyniki tych badań wykazały bowiem m.in., że dla 52,6% ankietowanych pracowników nowy system wynagradzania prowizyjnego nie jest jasny i przejrzysty, dla 42,1% jego zmiana spowodowała spadek motywacji do pracy, a dla 84,2% spowodowała zmniejszenie średniego wynagrodzenia prowizyjnego. Dostrzec można także zmianę struktury stosowanych środków egzekucyjnych (spadek liczby pobrań należności u zobowiązanego z 19 536 w 2014 r. do 11 504 w 2015 r., a także wzrost: liczby zajęć wynagrodzenia o pracę z 1966 w 2014 r. do 4 595 w 2015 r. oraz liczby zajęć świadczeń z ubezpieczenia społecznego z 460 w 2014 r. do 905 w 2015 r.). Zatem zmiany związane z organizacją pracy w komórce egzekucyjnej i nowym systemem wynagradzania prowizyjnego – w ocenie NIK – mogą wywierać wpływ na efektywność egzekucji, w związku z tym powinny być nieustannie i szczegółowo monitorowane, a pracownicy powinni być na bieżąco i rzetelnie informowani w tym obszarze, celem zapobieżenia dalszemu spadkowi motywacji do pracy.

(dowody: akta kontroli str. 120-121, 221-229, 607-671)

2. Obowiązująca w Urzędzie wewnętrzna procedura postępowania w sprawie utworzenia i działania zespołów egzekucyjnych zajmujących się obsługą spraw objętych właściwością miejscową Naczelnika<sup>89</sup>, nie przewiduje periodycznej rotacji rejonów egzekucyjnych przydzielonych do obsługi poszczególnym zespołom egzekucyjnym. Pominięto bowiem opinię Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu w przygotowywaniu aktu wewnętrznego<sup>90</sup>. Nadto ww. procedura nie uwzględnia w sposób precyzyjny okoliczności przydziału spraw egzekucyjnych oraz roli pracowników w zespole, choć z pkt 15 pisma Ministerstwa Finansów z dnia 6 maja 2015 r., sygn. AP8.841.6.2015, w zakresie stosowania przepisów rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej, wynika, że organizacja pracy komórek egzekucyjnych urzędów skarbowych powinna uwzględniać okoliczności przydziału spraw egzekucyjnych i określenie roli pracowników w zespole. Tymczasem w procedurze zapisano jedynie, że przydział spraw egzekucyjnych do rejonów działających w ramach zespołów egzekucyjnych umożliwić ma dokonanie wszystkich czynności związanych z realizacją wniosku o przeprowadzenie egzekucji. Z kolei pracownicy zatrudnieni w grupie inspektorów (w tym liderzy zespołów) i poborców skarbowych posiadają identyczne w swojej grupie obowiązki szczegółowe, które wynikają wyłącznie z ich zakresów obowiązków i uprawnień.

(dowody: akta kontroli str. 599-606)

3. Zakresy obowiązków i uprawnień poborców skarbowych, w części dotyczącej uprawnień zawierają nieaktualne zapisy dotyczące udzielania pomocy przez Urząd Ochrony Państwa, w przypadku natrafienia na opór, który uniemożliwia lub utrudnia przeprowadzenie egzekucji. Urząd Ochrony Państwa został zlikwidowany na mocy ustawy z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz

<sup>89</sup> Nr P-003/2016/1.

<sup>90</sup> Pismo nr EA/021-1/15-MO/47248 z dnia 16 maja 2015 r.

Agencji Wywiadu<sup>91</sup>. Zgodnie natomiast z art. 46 § 1 u.p.e.a., organ egzekucyjny i egzekutor może w razie potrzeby wezwać, w pilnych przypadkach także ustnie, pomocy organu Policji, Straży Granicznej, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego lub Agencji Wywiadu, jeżeli natrafił na opór, który uniemożliwia lub utrudnia przeprowadzenie egzekucji, albo jeżeli istnieje uzasadnione przypuszczenie, że na taki opór natrafi.

(dowód: akta kontroli str. 672)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Urzędu w badanym 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 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>92</sup> (dalej: „ustawa o NIK”), wnosi o:

1. Składanie wniosków o wpisanie do KRS danych dotyczących egzekucji, w przypadku wystąpienia przesłanek określonych w art. 55a u.p.e.a.
2. Dokonywanie elektronicznych zajęć rachunków bankowych, stosownie do wymogów wynikających z art. 86b u.p.e.a., po usunięciu przeszkód technicznych.
3. Prawidłowe kwalifikowanie zarzutów w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego, wymienionych w art. 33 § 1 u.p.e.a, w wydawanych postanowieniach.
4. Rzetelne badanie zasadności i wymagalności obowiązku objętego tytułem wykonawczym przez komórkę wierzyielską Urzędu.

<sup>91</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 1929, ze zm.

<sup>92</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 1096, ze zm.

## 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 Delegatury NIK we Wrocławiu.

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 21 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.

Wrocław, dnia 5 grudnia 2016 r.

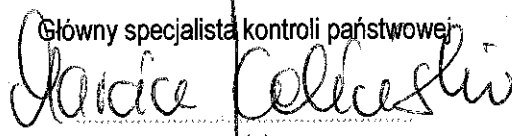
Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura we Wrocławiu

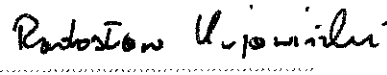
Kontrolerzy:

p.o. Dyrektor

Radosław Kujawiński

Marcin Kaliński

Główny specjalista kontroli państwowej  
  
podpis

  
podpis

Paweł Potemski

Główny specjalista kontroli państwowej

  
podpis

Rafał Kobryński

Doradca prawny

  
podpis