



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

LGD.430.2.2025

Nr ewid. 9/2025/P/24/055/LGD

Informacja o wynikach kontroli

PROWADZENIE POSTĘPOWAŃ PRZYGOTOWAWCZYCH W SPRAWACH KARNYCH SKARBOWYCH PRZEZ KRAJOWĄ ADMINISTRACJĘ SKARBOWĄ

MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest niezależna, profesjonalna kontrola zadań publicznych w interesie obywateli i państwa

Dyrektor Delegatury NIK w Gdańsku

z upoważnienia

p.o. Wicedyrektora Delegatury

Maria Mieszalska

/podpisano elektronicznie/

Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

Piotr Miklis

/podpisano elektronicznie/

Prezes Najwyższej Izby Kontroli

Mariusz Haładyj

/podpisano elektronicznie/

Warszawa, październik 2025 r.

Najwyższa Izba Kontroli

ul. Filtrowa 57

02-056 Warszawa

+48 22 444 50 00

nik@nik.gov.pl

www.nik.gov.pl

Spis treści

Wykaz skrótów, skrótowców i pojęć	4
1. Wprowadzenie	6
2. Ocena ogólna	9
3. Synteza.....	12
4. Wnioski	25
5. Ważniejsze wyniki kontroli	26
5.1. Reorganizacja komórek SKK w wybranych urzędach skarbowych i jej efekty	26
5.1.1. Przygotowanie i przebieg reorganizacji komórek SKK	26
5.1.2. Efekty reorganizacji komórek SKK w wyznaczonych urzędach skarbowych	36
5.2. Prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych i ich efekty	43
5.2.1. Odstępowanie od zawiadomienia komórki SKK o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego	43
5.2.2. Prawidłowość prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych w wyznaczonych urzędach i ich efekty	50
5.3. Nadzór nad wykonywaniem zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych	57
5.3.1. Nadzór MF nad izbami i urzędami	58
5.3.2. Nadzór dyrektorów izb administracji skarbowej nad FOPP oraz wykonywanie czynności zastrzeżonych dla organu nadrzędnego nad FOPP w postępowaniu przygotowawczym w sprawach karnych skarbowych	59
6. Załączniki.....	74
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	74
6.1.1. Wykaz ocen kontrolowanych jednostek.....	79
6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno- -ekonomicznych.....	91
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności	100
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.....	103

WYKAZ SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ

MF	minister właściwy do spraw finansów publicznych
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa
kks	ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2025 r. poz. 633)
kpk	ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2025 r. poz. 46, ze zm.)
ustawa o KAS	ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 1131)
ustawa o rachunkowości	ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.)
rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów KAS	rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 lutego 2017 r. w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania (Dz. U. z 2019 r. poz. 2055, ze zm.)
rozporządzenie zmieniające	rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 października 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania (Dz. U. poz. 2281)
rozporządzenie w sprawie terytorialnego zasięgu organów KAS	rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 361)
izba lub IAS	izba administracji skarbowej
urząd lub US	urząd skarbowy
wyznaczony naczelnik urzędu/ US	naczelnik urzędu skarbowego wymieniony w załączniku nr 2 do rozporządzenia w sprawie wyznaczenia organów KAS, wyznaczony do prowadzenia postępowań przygotowawczych i występowania w postępowaniach przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w kks oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie o rachunkowości w zakresie, w jakim do prowadzenia tych postępowań lub występowania przed sądem w tych sprawach zgodnie z przepisami kks oraz przepisami wykonawczymi wydanymi na podstawie art. 325d ustawy kpk, jest właściwy naczelnik urzędu skarbowego.

wyznaczony urząd/ US	urząd obsługujący wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego
niewyznaczony naczelnik urzędu/ US	naczelnik urzędu skarbowego niewymieniony w załączniku nr 2 do rozporządzenia w sprawie wyznaczenia organów KAS
niewyznaczony urząd/ US	urząd obsługujący niewyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego
komórka SKK	komórka karna skarbowa/spraw karnych skarbowych w urzędzie skarbowym wyznaczona m.in. do prowadzenia postępowań przygotowawczych
reorganizacja	proces konsolidacji komórek karnych skarbowych w urzędzie skarbowym, którego naczelnik został wymieniony w załączniku nr 2 do rozporządzenia w sprawie wyznaczenia organów KAS
FOPP	finansowy organ postępowania przygotowawczego
DPO	dobrowolne poddanie się odpowiedzialności
informacja o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego	materiały własne naczelnika niewyznaczonego US, a także komórek urzędu wyznaczonego innych niż komórka SKK, wskazujące na popełnienie czynu zabronionego – po reorganizacji przekazywane do wyznaczonego naczelnika US/komórki SKK – funkcjonujące w praktyce pod różnymi nazwami ¹
zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego	zawiadomienie o przestępstwie skarbowym lub wykroczeniu skarbowym w rozumieniu art. 304 § 1 i 2 kpk – przekazywane spoza jednostek KAS
Rekomendacje	<i>Rekomendowane działania do wdrożenia centralizacji komórek karnych skarbowych</i> – dokument z sierpnia 2022 r., zatwierdzony przez Szefa KAS, Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów, przekazany dyrektorom izb pismem z 19 września 2022 r.

¹ M.in.: wniosek o wszczęcie postępowania przygotowawczego, informacja własna o naruszeniu przepisów prawa, wskazująca na podejrzenie popełnienia czynów zabronionych, zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego, informacja o naruszeniu przepisów podatkowych, zawiadomienie wewnętrzne.

1. WPROWADZENIE

Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy Krajowa Administracja Skarbowa prawidłowo i rzetelnie prowadziła postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych?

Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

1. Czy prawidłowo i rzetelnie przygotowano i zrealizowano oraz skutecznie monitorowano proces reorganizacji KAS w zakresie utworzenia pionów karnych skarbowych w wybranych urządach skarbowych?
2. Jakie były efekty reorganizacji KAS w zakresie utworzenia pionów karnych skarbowych w wybranych urządach skarbowych i czy osiągnięto zakładane cele?
3. Czy prawidłowo prowadzono postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych oraz jakie były ich efekty?
4. Czy nadzór nad prowadzeniem postępowania przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych był sprawowany prawidłowo i skutecznie?

Jednostki kontrolowane

Ministerstwo Finansów, siedem izb administracji skarbowej i siedem urzędów skarbowych

Okres objęty kontrolą

Lata 2022–2024

Z dniem 1 stycznia 2023 r. wprowadzono zmiany w organizacji urzędów skarbowych w zakresie realizacji zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa wymienione w ustawie o rachunkowości.

W wyniku powyższego w miejsce dotychczasowych 400 urzędów skarbowych, które wykonywały zadania w przedmiotowym zakresie, wyznaczono 16 (po jednym w każdym województwie) do ich realizacji. W urzędach skarbowych, których naczelnicy zostali wyznaczeni do prowadzenia postępowań przygotowawczych i występowania przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, utworzone zostały piony karne skarbowe z komórkami karnymi skarbowymi.

Infografika nr 1

Urzędy skarbowe i izby administracji skarbowej



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie rozporządzenia w sprawie wyznaczenia organów KAS oraz rozporządzenia w sprawie terytorialnego zasięgu organów KAS.

Reorganizacja komórek spraw karnych skarbowych miała pozwolić na efektywne zarządzanie zasobami kadrowymi oraz zniwelować nierównomierne obciążenie pracą pomiędzy urzędami w ramach danej izby administracji skarbowej. Miała umożliwić również wymianę doświadczeń pracowników w ramach nowych wieloosobowych komórek spraw karnych skarbowych oraz zapewnić ciągłość wykonywania zadań w sytuacji absencji pracowników.

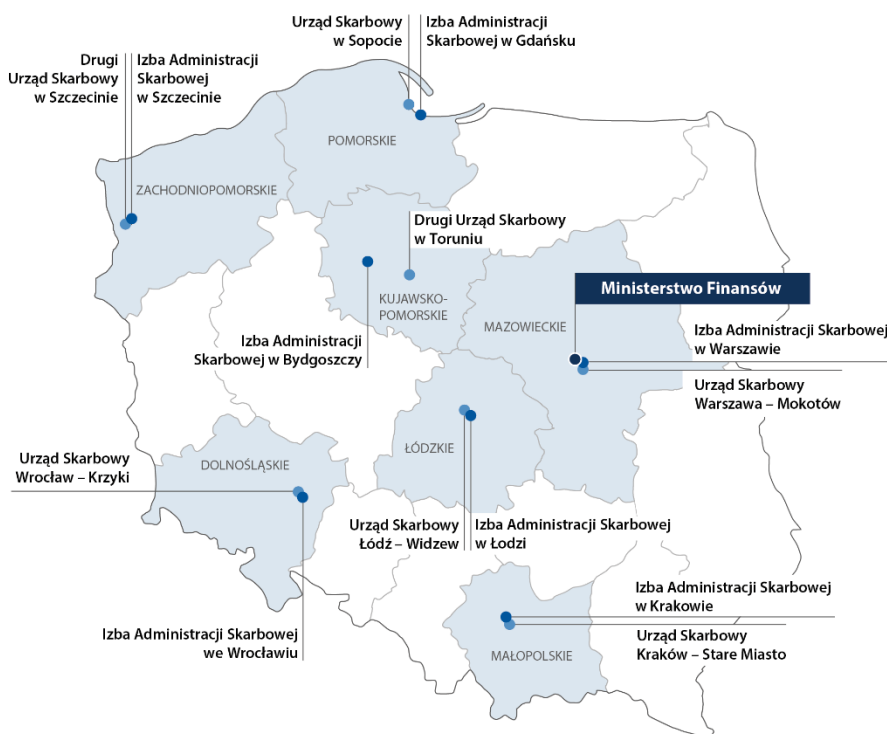
W konsekwencji, w założeniu reorganizacja miała przynieść pozytywny wpływ na jakość i efektywność realizowanych zadań przez finansowe organy postępowania przygotowawczego. Zwiększenie sprawności organizacyjnej, przy zachowaniu niezmienionych zasobów, miało przyspieszyć proces realizacji zadań.

Problematyka prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych przez Krajową Administrację Skarbową nie była dotychczas przedmiotem kontroli NIK.

Podjęcie niniejszej kontroli miało na celu sprawdzenie, czy Krajowa Administracja Skarbowa prawidłowo i rzetelnie prowadziła postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych w warunkach opisanej reorganizacji.

Infografika nr 2

Jednostki objęte kontrolą



Źródło: opracowanie własne NIK.

Niniejszą kontrolą nie objęto działalności naczelników urzędów celno-skarbowych oraz ustawowych zadań i kompetencji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej jako finansowego organu postępowania przygotowawczego, gdyż reorganizacja nie dotyczyła postępowań przygotowawczych prowadzonych przez te organy.

Czynności kontrolne zrealizowane w Ministerstwie Finansów koncentrowały się na wykonywaniu zadań i kompetencji ministra właściwego do spraw finansów publicznych, jako organu wydającego rozporządzenie zmieniające oraz koordynującego realizację zadań Krajowej Administracji Skarbowej i sprawującego nadzór nad jej jednostkami organizacyjnymi, w celu zapewnienia sprawnego i efektywnego wykonywania zadań. W izbach administracji skarbowej zbadano przygotowanie, realizację i monitorowanie przebiegu procesu reorganizacji komórek spraw karnych skarbowych w wyznaczonych urzędach, a także czynności nadzorcze nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych. Przygotowanie, realizację i monitorowanie przebiegu procesu reorganizacji zbadano także w wyznaczonych urzędach, w których badaniami objęto w szczególności prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych.

2. OCENA OGÓLNA

Nie zawsze
prawidłowe i rzetelne
prowadzenie
postępowań
przygotowawczych
w sprawach karnych
skarbowych

Krajowa Administracja Skarbowa w okresie objętym kontrolą nie we wszystkich przypadkach prawidłowo i rzetelnie prowadziła postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych. Nieprawidłowości dotyczyły w szczególności opóźnień we wszczynaniu postępowań i wnioskowaniu o przedłużenie terminu na ich zakończenie. W kontrolowanym okresie zachodziły procesy dostosowawcze i optymalizujące funkcjonowanie komórek spraw karnych skarbowych w wyznaczonych urzędach skarbowych. Niemniej jednak zdaniem Najwyższej Izby Kontroli spadek liczby wszczynanych i zakończonych postępowań przygotowawczych w pierwszych dwóch latach po reorganizacji (2023-2024) ustalony na dzień 31 grudnia 2024 r. w porównaniu do dwóch lat bezpośrednio ją poprzedzających (2021-2022) wymaga monitorowania i analizy skutków reorganizacji w kolejnych latach.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli rzetelnie przygotowano, przeprowadzono oraz monitorowano proces reorganizacji Krajowej Administracji Skarbowej. Wprowadzenie zmian poprzedzono analizami, a proces legislacyjny, dotyczący projektu rozporządzenia Ministra Finansów, obejmujący wyznaczenie naczelników urzędów skarbowych do prowadzenia postępowań przygotowawczych m.in. o przestępstwa skarbowe i o wykroczenia skarbowe, został przeprowadzony zgodnie z obowiązującymi przepisami. Stwierdzone w niektórych izbach administracji skarbowej i wyznaczonych urzędach skarbowych przypadki nieprawidłowości w zakresie organizacyjnym nie miały istotnego wpływu na przebieg reorganizacji.

W pierwszym roku funkcjonowania zreorganizowanych komórek spraw karnych skarbowych (2023 r.) osiągnięto obydwa zaplanowane wskaźniki, wynikające z rocznych kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej, odnoszące się do postępowań przygotowawczych. Natomiast w kolejnym roku (według stanu na koniec III kwartału 2024 r.) osiągnięto jeden z dwóch zaplanowanych wskaźników. Z przeprowadzonych w Ministerstwie Finansów badań i analiz wynikało, że osiągnięto założone dla reorganizacji efekty, w tym zapewnienie ciągłości prowadzonych postępowań, koncentrację specjalistów w jednej komórce, ustalenie na terenie województw jednolitych zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych. Reorganizacja przyniosła oczekiwane efekty w zakresie zniwelowania nierównomiernego obciążenia pracą pomiędzy urzędami skarbowymi w ramach danej izby administracji

skarbowej. Ponadto analizowano obciążenie pracą pracowników komórek spraw karnych skarbowych, choć nadal trwały prace nad modelem badania w tym zakresie.

W pierwszych dwóch latach po reorganizacji (2023–2024) w porównaniu do dwóch lat bezpośrednio poprzedzających (2021–2022) liczba wszczynanych postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe spadła o 19,7 %, a zakończonych postępowań przygotowawczych spadła o 33,3 %. Jednocześnie w 2024 r. liczba wszczętych i zakończonych postępowań przygotowawczych wzrosła w porównaniu do 2023 r. Ponadto w latach 2023–2024 w porównaniu do lat 2021–2022: wzrosła liczba postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia zatwierdzonych przez dyrektorów izb administracji skarbowej (o 41,0 %), spadła liczba zawieszonych postępowań (o 37,8 %) i wzrosła wartość narażonych lub uszczuplonych należności podatkowych w sprawach prowadzonych przez wyznaczone urzędy skarbowe (o 35,8 %). Wpływ na sprawność i efektywność działania komórek spraw karnych skarbowych miał m.in. wzrost o niemal 100 % w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. liczby spraw o przestępstwa określone w ustawie o rachunkowości.

Spośród siedmiu skontrolowanych wyznaczonych urzędów skarbowych tylko w jednym nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie prowadzenia postępowań w sprawach karnych skarbowych. W pozostałych sześciu wyznaczonych urzędach skarbowych nie w pełni prawidłowo realizowano niektóre czynności związane z prowadzeniem takich postępowań, w tym w przypadku jednego urzędu skala i charakter nieprawidłowości skutkowały negatywną oceną działalności wyznaczonego naczelnika. Ponadto w czterech wyznaczonych urzędach skarbowych w wewnętrznych uregulowaniach określono zasady odstępowania od informowania komórek spraw karnych skarbowych o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego – dotyczące stwierdzenia negatywnych przesłanek procesowych (w tym wiek sprawcy i otwarty albo zamknięty katalog negatywnych przesłanek) – w sposób niezgodny z art. 53 § 7 kks, określającym kryteria oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego. Powyższe skutkowało brakiem jednolitych zasad postępowania w powyższym zakresie na terenie kraju.

Nadzór w izbach administracji skarbowej nad postępowaniami przygotowawczymi prowadzonymi w podległych urzędach skarbowych nie we wszystkich przypadkach był sprawowany w sposób prawidłowy i skuteczny. W większości przypadków prawidłowo rozpatrywano wnioski naczelników urzędów skarbowych dotyczące przedłużeń postępowań przygotowawczych, a także wykonywano czynności

związane z zatwierdzaniem postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, jego zawieszeniu oraz umorzeniu. Jednak w pięciu z siedmiu skontrolowanych izb administracji skarbowej stwierdzono nieprawidłowości dotyczące m.in.: niezawieszania postępowań mimo występujących przesłanek do ich zawieszenia, podejmowania ze zwłoką zawieszonych postępowań mimo ustania przyczyny ich zawieszenia, a także wydawania postanowień o przedłużeniu postępowań po terminie, w którym postępowanie powinno być zakończone.

W Ministerstwie Finansów nadzór nad realizacją zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych przez wyznaczonych naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb administracji skarbowej sprawowano prawidłowo w zakresie prowadzenia analiz, wydawania wytycznych, wyjaśnień, rekomendacji i zaleceń. Podejmowano także inicjatywy w celu poprawy monitorowanych obszarów.

3. SYNTEZA

Poprawa w zakresie postępowań była celem w kierunkach działania i rozwoju KAS	MF określił kierunki działania i rozwoju KAS na lata 2021–2024 oraz zatwierdzał, określane corocznie przez Szefa KAS, kierunki działania i rozwoju KAS. Wśród określonych przez Szefa KAS kierunków działania i rozwoju na lata objęte kontrolą zdefiniowano m.in. cel w zakresie poprawy efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych. [str. 26–27]
Reorganizacja poprzedzona analizami	Reorganizacja komórek SKK w urzędach poprzedzona została analizami, której wyniki stanowiły podstawę do przyjęcia nowego modelu organizacji zadań w sprawach karnych skarbowych w tych urzędach. [str. 27–28]
Prawidłowy przebieg procesu zmian legislacyjnych	Proces legislacyjny, dotyczący opracowania projektu rozporządzenia MF obejmującego wyznaczenie wybranych naczelników US do prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i o wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie o rachunkowości, przeprowadzono prawidłowo. MF podpisał rozporządzenie 13 października 2022 r. Weszło ono w życie 1 stycznia 2023 r. [str. 28–29]
Na ogół terminowe wprowadzenie zmian w regulaminach organizacyjnych US	W związku z reorganizacją dyrektorzy właściwych IAS nadali (w przypadku wyznaczonych urzędów zaakceptowane przez MF) zmienione w wymaganym zakresie regulaminy organizacyjne podległych US. Zmiany opracowano na podstawie wniosków naczelników US i przygotowanych przez nich projektów. We wszystkich skontrolowanych urzędach zmiany wprowadzono z pierwszym dniem reorganizacji (1 stycznia 2023 r.), z wyjątkiem dwóch niewyznaczonych US (podległych jednemu dyrektorowi IAS), w których opóźnienia wyniosły cztery oraz pięć miesięcy. [str. 29]
Zmiany warunków pracy bez stanowiska naczelnika US	Dyrektorzy IAS dokonali zmiany warunków pracy lub wynagrodzenia pracownikom urzędów, którzy z dniem 1 stycznia 2023 r. stali się pracownikami scentralizowanych komórek SKK, przy czym w pięciu z siedmiu skontrolowanych IAS uczynili to bez uzyskania – wymaganego art. 146 ust. 3 ustawy o KAS – stanowiska naczelnika urzędu. [str. 29]
Pracownikom nadano nowe zakresy obowiązków	Wszyscy pracownicy, którzy weszli w skład komórek SKK wyznaczonych urzędów, otrzymali nowe zakresy obowiązków. [str. 29–30]
Powołano zespoły ds. centralizacji komórek SKK	Dyrektorzy IAS powołali zespoły ds. centralizacji komórek SKK. W skład tych zespołów wchodził m.in. naczelnicy wyznaczonych urzędów lub ich zastępcy bezpośrednio nadzorujący komórkę SKK. [str. 30]
W większości zrealizowano rekomendowane działania	Niezbędne działania w związku z planowaną reorganizacją, opisano w Rekomendacjach, które 19 września 2022 r. przekazano z Ministerstwa Finansów dyrektorom IAS. Wskazano w nich zakres działań do podjęcia, w szczególności w aspekcie spraw organizacyjnych, kadrowych oraz

systemów informatycznych. We wszystkich objętych kontrolą wyznaczonych urzędach zrealizowano (naczelnicy US lub zespoły ds. centralizacji komórek SKK), z nielicznymi wyjątkami, działania wykazane w ww. dokumencie. W szczególności przeprowadzono analizy stanu kadrowego, przygotowano nowe zakresy obowiązków i upoważnienia, przeprowadzono szkolenia, nadano pracownikom komórek SKK uprawnienia do niezbędnych aplikacji i systemów. Natomiast pomimo Rekomendacji nie we wszystkich urzędach utworzono zespół lub stanowisko ds. podmiotów kluczowych, co uzasadniano m.in. zbyt małą liczbą takich podmiotów. Ponadto, wbrew Rekomendacjom, w dwóch urzędach skarbowych stwierdzono m.in. nierzetelne ustalenie zakresów obowiązków czy niezaktualizowanie zakresów obowiązków dla pracowników wyznaczonych do prowadzenia postępowań mandatowych lub niezapewnienia stosownych szkoleń dla części pracowników. [str. 30–34]

**Podjęto prace
nad modelem badania
obciążenia pracą**

W związku z wprowadzeniem reorganizacji komórek SKK w urzędach w Ministerstwie Finansów podjęto prace analityczne w zakresie zbudowania modelu badania obciążenia pracą. Prace te nie zostały zakończone w okresie objętym badaniem. Ponadto monitorowano przekazywanie w urzędach skarbowych spraw do komórek prowadzących postępowania przygotowawcze na krócej niż rok przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a także nakładanie grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe. [str. 34]

**Analizowano
obciążenie pracą**

Naczelnicy wyznaczonych urzędów monitorowali i analizowali obciążenie pracą w komórkach SKK oraz podejmowali stosowne kroki w przypadku nierównomiernego obciążenia pracą. Kompleksowa analiza obciążenia wymagała jednak uwzględnienia m.in. znacznego obciążenia sprawami dotyczącymi ustawy o rachunkowości, różnego stopnia trudności spraw, a także zróżnicowanego poziomu kompetencji i kwalifikacji pracowników. [str. 34–35]

W ujęciu średniorocznym na jednego pracownika komórki SKK w poszczególnych latach 2021–2023 przypadało kolejno²: 41,1, 33,6, 35,1 postępowań przygotowawczych w toku oraz 44,4, 38,9 i 32,3 zakończonych postępowań przygotowawczych. [str. 38–39]

**Przeprowadzono
ocenę pierwszych
efektów reorganizacji**

Ocenę pierwszych efektów reorganizacji przeprowadzono w Ministerstwie Finansów na podstawie anonimowego i dobrowolnego badania ankietowego wśród pracowników komórek SKK w wyznaczonych urzędach. Po przedstawieniu wyników ankiety, w tym m.in. w zakresie

² Dane uwzględniają liczbę postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa z ustawy o rachunkowości.

zapotrzebowania na sprzęt komputerowy i oprogramowanie, problemów z systemami informatycznymi, czy współpracy z niewyznaczonymi urzędami, zobowiązano dyrektorów IAS do przekazania do Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej³ informacji o podjętych działaniach w szczególności w celu usprawnienia działania komórek SKK w nowym zreorganizowanym modelu. Dyrektorzy IAS wywiązali się z tego obowiązku. [str. 36]

W większości przypadków zrealizowano cele i wskaźniki

W zakresie realizacji rocznych kierunków działania i rozwoju KAS, po reorganizacji osiągnięto wskaźniki:

- zdefiniowane na 2023 r. i 2024 r.⁴ dla celu *Poprawa efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych* dotyczące udziału zakończonych postępowań przygotowawczych w ogólnej liczbie prowadzonych postępowań;
- zdefiniowany na 2023 r. dla celu *Zwiększenie efektywności i skuteczności w obszarze ujawniania i zabezpieczania mienia w postępowaniu karnym i karnym skarbowym* dotyczący wartości zabezpieczonego mienia. Wskaźnik ten nie został w pełni osiągnięty na trzeci kwartał 2024 r.⁵ Wśród przyczyn powyższego wykazano m.in. wielowątkowość spraw i potrzebę wykonania dodatkowych czynności procesowych i operacyjnych. [str. 36–37]

Przeprowadzono analizę skutków reorganizacji

W kwietniu 2024 r. opracowano *Analizę skutków centralizacji procesów karnych skarbowych*⁶, z której wynikało m.in., że pomiędzy 2022 r. a 2023 r. liczba pracowników zatrudnionych w komórkach SKK w US spadła o 8,3 %, przy jednoczesnym wzroście o 15,1 % liczby pracowników upoważnionych do nakładania mandatów karnych za wykroczenia skarbowe w US. W tym samym okresie koszty wynikające z korzystania z samochodów prywatnych w komórkach SKK w urzędach wzrosły o 375,0 %⁷, a kwoty wypłaconych diet pracownikom komórek SKK w US o 158,0 %. Ponadto liczba wszczętych postępowań w sprawach o przestępstwa z ustawy o rachunkowości wzrosła o niemal 100,0 %.

Z powyższej analizy wynikało, że osiągnięto zamierzone efekty reorganizacji, tj. m.in.: równomierne rozłożenie pracy i zadań, zapewnienie ciągłości prowadzonych postępowań oraz rozpraw poprzez możliwość swobodnego wyboru zastępcy dla prowadzącego sprawę/oskarżyciela; ujednolicenie na terenie województw zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych; koncentrację specjalistów

³ Dalej: „Departament DZP”.

⁴ Za 2024 r. analizowano wykonanie wskaźników według stanu na dzień 30 września.

⁵ Według stanu na dzień 30 września wskaźnik nie został zrealizowany przez 11 IAS.

⁶ Dokument opracowany przez IAS w Bydgoszczy i IAS w Zielonej Górze.

⁷ Koncentracja specjalistów w ramach ograniczonej liczby komórek SKK skutkowałą koniecznością realizacji spraw na terenie całego województwa, co wygenerowało wzrost kosztów.

w ramach jednej komórki; ułatwioną komunikację pomiędzy organem nadzoru a podległym FOPP. Zdefiniowano również negatywne efekty reorganizacji, tj. m.in.: wydłużony obieg dokumentów; większe odległości do sądów, generujące dodatkowe koszty i wydłużony czas obsługi; wysokie koszty ponoszone przez policję, związane z przymusowym doprowadzaniem podejrzanych i świadków do wyznaczonych urzędów; wysokie koszty związane z dojazdem na oględziny lub doręczaniem wezwań podejrzany lub świadkom; angażowanie naczelników niewyznaczonych urzędów w zakresie przekazywania materiału dowodowego do wyznaczonego urzędu skarbowego.

Infografika nr 3

Wybrane pozytywne i negatywne aspekty reorganizacji



Źródło: opracowanie własne NIK na podstawie dokumentu – Analiza skutków centralizacji procesów karnych skarbowych.

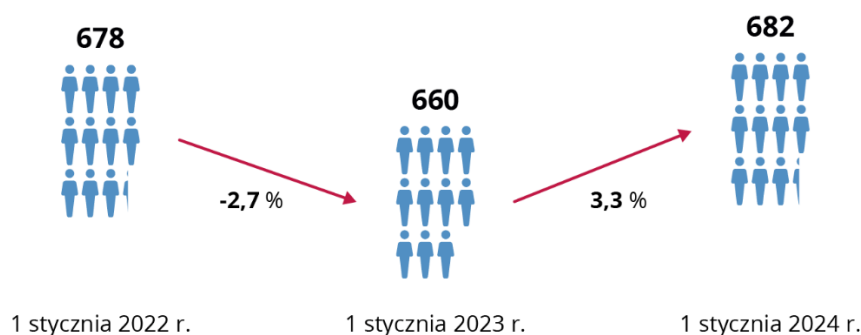
[str. 37–38]

Spadek zatrudnienia na dzień reorganizacji

W latach objętych kontrolą zachodziły zmiany w zakresie zatrudnienia w komórkach SKK. Po początkowym spadku zatrudnienia pomiędzy stanem na 1 stycznia 2022 r. a stanem na 1 stycznia 2023 r. o 2,7 %, według stanu na 1 stycznia 2024 r. wystąpił wzrost o 3,3 %.

Infografika nr 4

Liczba pracowników zatrudnionych w komórkach SKK według stanów na 1 stycznia: 2022 r., 2023 r. i 2024 r.

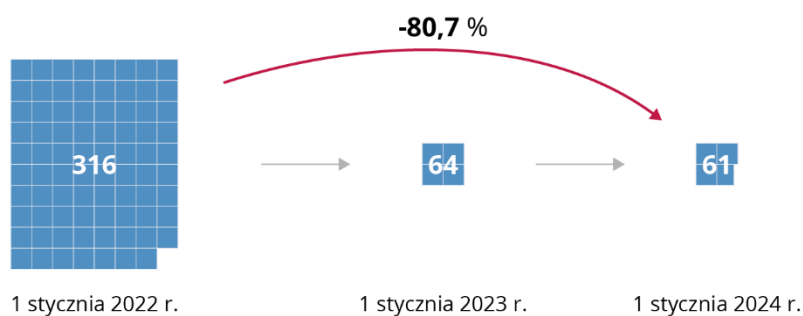


Źródło: opracowanie własne NIK.

Powyższym zmianom towarzyszył wynikający z procesu reorganizacji spadek liczby komórek SKK w US – pomiędzy 1 stycznia 2022 r. a 1 stycznia 2024 r. o 80,7 %. W tym samym okresie liczba komórek SKK, w których liczba pracowników wyniosła więcej niż pięciu, wzrosła z 3,5 % do 93,4 %.

Infografika nr 5

Liczba komórek SKK według stanów na 1 stycznia: 2022 r., 2023 r. i 2024 r.



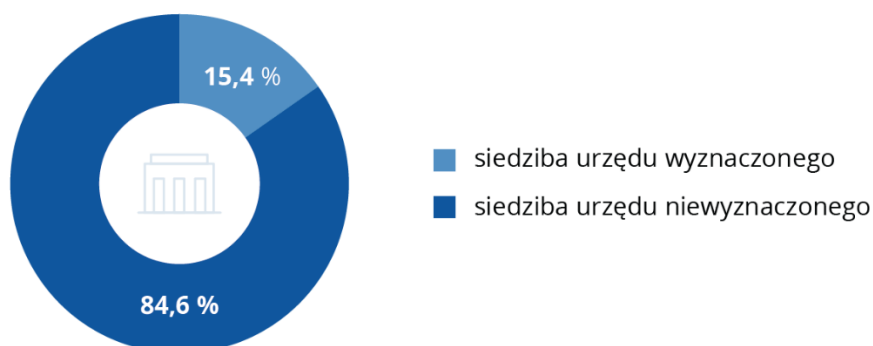
Źródło: opracowanie własne NIK.

**Miejsce świadczenia
pracy w większości
stanowiły
niewyznaczone urzędy**

Według stanu na 1 stycznia 2023 r. 15,4 % pracowników komórek SKK wyznaczonych urzędów (podległych siedmiu IAS objętych kontrolą NIK) świadczyło pracę w siedzibie wyznaczonego urzędu, natomiast znacząca większość, tj. 84,6 % – w siedzibach niewyznaczonych urzędów.

Infografika nr 6

Miejsce świadczenia pracy pracowników komórek SKK według stanu na 1 stycznia 2023 r.



Źródło: opracowanie własne NIK.

[str. 39]

**Przełamanie w 2024 r.
tendencji spadkowej
wszczętych
postępowań**

W latach 2021–2022 naczelnicy urzędów podległych IAS oraz w latach 2023–2024 wyznaczeni naczelnicy urzędów, działający jako FOOP, wszczęli 71 834 postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, kolejno: 22 477, 17 374, 14 292 i 17 691. W dwóch pierwszych latach po reorganizacji (2023–2024) nastąpił zatem spadek łącznej liczby wszczętych postępowań przygotowawczych o 19,7 % w porównaniu do ich łącznej liczby w dwóch latach bezpośrednio ją poprzedzających (2021–2022), przy czym w 2024 r. nastąpiło przełamanie tendencji spadkowej, która występowała w latach 2022–2023. Wzrost liczby

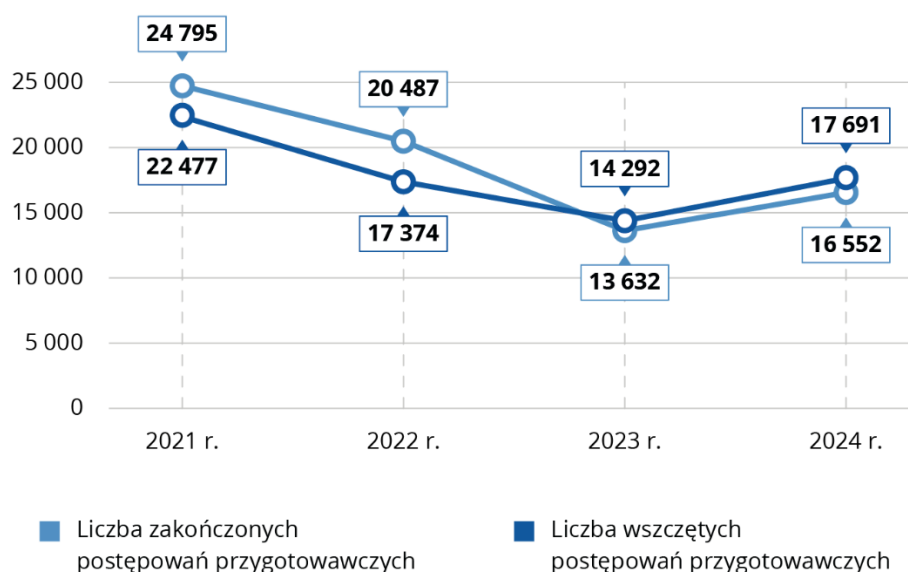
**Spadek liczby
zakończonych
postępowań**

wszczynanych postępowań przygotowawczych w 2024 r. wyniósł 23,8 % w porównaniu do roku poprzedniego.

W latach 2021–2024 zakończono łącznie 75 466 postępowań przygotowawczych (kolejno: 24 795, 20 487, 13 632, 16 552), co oznacza spadek o 33,3 % łącznej ich liczby w latach 2023–2024 w porównaniu do lat 2021–2022. Podobnie jak w przypadku liczby wszczynanych postępowań przełamanie tendencji spadkowej nastąpiło w 2024 r. Pomimo powyższego osiągnięto wskaźniki: zdefiniowane na 2023 r. i 2024 r.⁸ dotyczące udziału zakończonych postępowań przygotowawczych w ogólnej liczbie prowadzonych postępowań.

Infografika nr 7

Liczba wszczętych i zakończonych postępowań przygotowawczych w latach 2021–2024



Źródło: opracowanie własne NIK.

[str. 39–41]

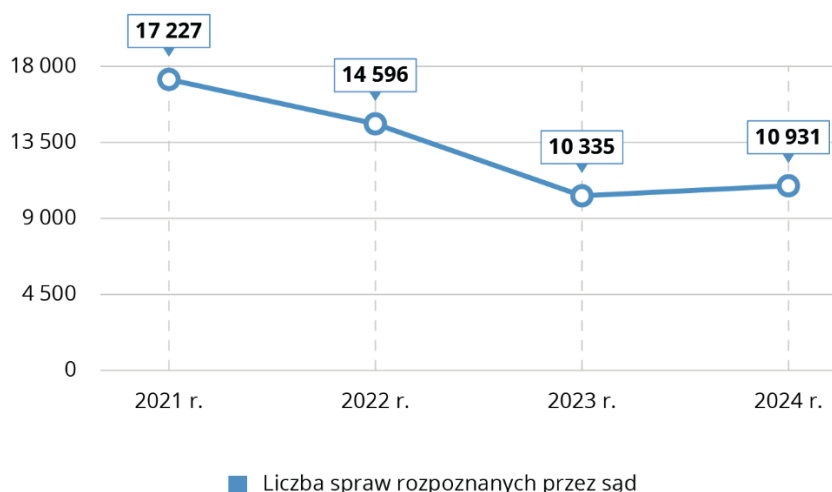
**Spadek liczby spraw
rozpoznanych
przez sąd**

W tym samym okresie sądy pierwszej instancji rozpoznały łącznie 53 089 spraw, tj. kolejno: 17 227, 14 596, 10 335 i 10 931, co stanowiło spadek o 33,2 % łącznej liczby tych spraw w latach 2023–2024 w porównaniu do lat 2021–2022.

⁸ Za 2024 r. analizowano wykonanie wskaźników według stanu na dzień 30 września.

Infografika nr 8

Liczba spraw rozpoznanych przez sąd w latach 2021–2024



Źródło: opracowanie własne NIK.

**Spadek liczby
zawieszonych
postępowań**

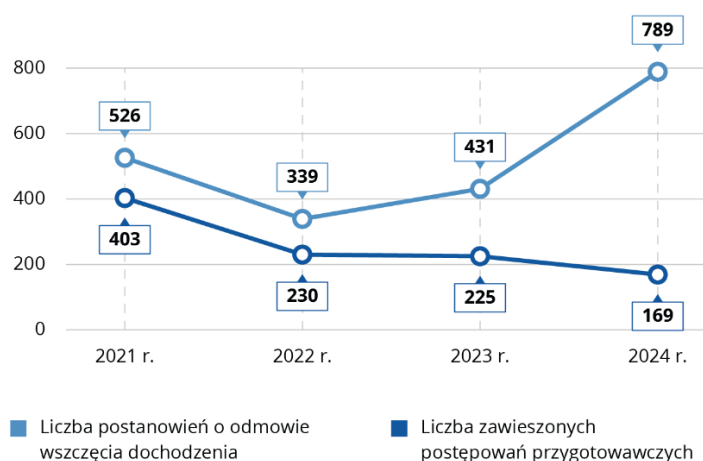
W latach 2021–2024 liczba zawieszonych postępowań przygotowawczych wyniosła łącznie 1027⁹, tj. kolejno: 403, 230, 225, 169. Od 2022 r. liczba ta sukcesywnie spadała, natomiast pomiędzy latami 2021–2022 a 2023–2024 łącznie spadła o 37,8 %.

**Wzrost liczby
zatwierdzonych
postanowień o
odmowie wszczęcia
dochodzenia**

W latach 2021–2024 liczba zatwierdzonych przez dyrektorów IAS postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia wyniosła kolejno: 526, 339, 431 i 789. Od 2023 r. odnotowywano wzrost liczby zatwierdzonych postanowień w porównaniu do roku poprzedniego. Po reorganizacji, w latach 2023–2024, liczba ta wzrosła do łącznie 1220 (o 41,0 %) w porównaniu do lat 2021–2022, w których wyniosła łącznie 865.

Infografika nr 9

Liczba postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia oraz liczba zawieszonych postępowań przygotowawczych w latach 2021–2024



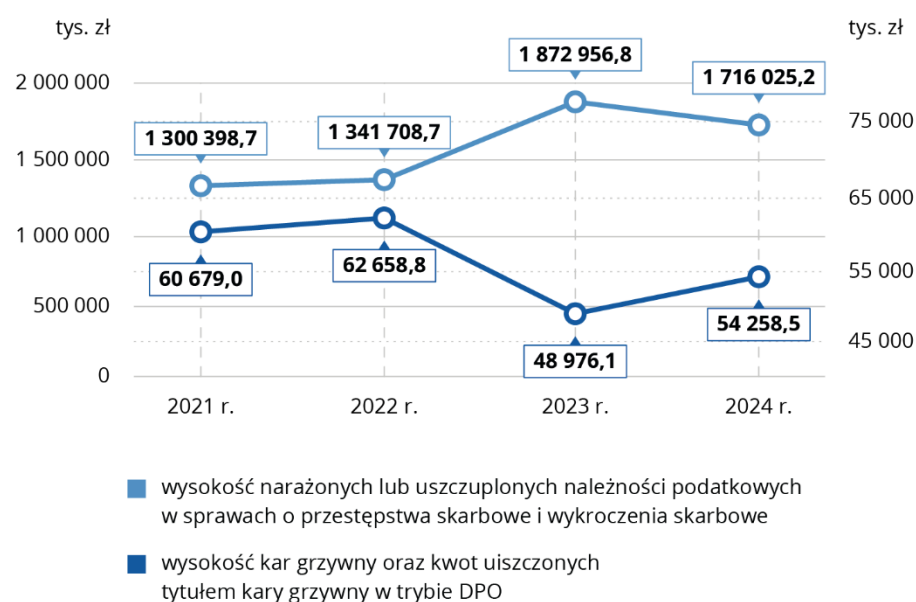
Źródło: opracowanie własne NIK.

⁹ Dane statystyczne pozyskane z Ministerstwa Finansów (na podstawie zbiorczych zestawień w zakresie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych).

Wzrosła także – o 35,8 % – wartość narażonych lub uszczuplonych należności podatkowych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, która łącznie w latach 2021–2024 wyniosła 6 231 089,4 tys. zł, tj. kolejno: 1 300 398,7 tys. zł, 1 341 708,7 tys. zł, 1 872 956,8 tys. zł, 1 716 025,2 tys. zł. Przy tym w 2024 r. wystąpił spadek ww. wartości w porównaniu do roku poprzedniego (2023 r.) o 8,4 %. W latach 2021–2024 wysokość kar grzywny oraz kwot uiszczonych tytułem kary grzywny w trybie DPO wyniosła 226 572,4 tys. zł (kolejno: 60 679,0 tys. zł, 62 658,8 tys. zł, 48 976,1 tys. zł i 54 258,5 tys. zł). Zatem w 2024 r. w porównaniu do 2023 r. wystąpił wzrost o 10,8 %.

Infografika nr 10

Wartość narażonych lub uszczuplonych należności podatkowych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz wysokość kar grzywny oraz kwot uiszczonych tytułem kary grzywny w trybie DPO w latach 2021–2024



Źródło: opracowanie własne NIK.

[str. 41–43]

Zakres przeprowadzonych badań dotyczących prawidłowości prowadzenia postępowań

W zakresie prawidłowości i rzetelności realizacji zadań związanych z przeprowadzaniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych w siedmiu wyznaczonych urzędach kontrolą objęto przypadki, w których:

- pomimo powzięcia przez pracowników wyznaczonych US (komórek innych niż SKK) w zakresie swojego działania¹⁰ informacji o naruszeniach przepisów podatkowych, mogących stanowić przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, stwierdzono podstawy do odstąpienia od wszczęcia dochodzenia, o których stanowi art. 17

¹⁰ Tj. np. w wyniku czynności sprawdzających, przeprowadzonej kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

§ 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks i w związku z tym odstąpiono od przekazania sprawy do komórki SKK;

- do komórek SKK wpłynęły informacje o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego lub zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa pochodzące od innych podmiotów;
- wszczęto i prowadzono postępowanie przygotowawcze o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. [str. 45, 54]

**Nieprawidłowości
dotyczące
negatywnych
przesłanek
procesowych**

W wyniku badania ustalono, że w czterech (z siedmiu) wyznaczonych urzędach ocena negatywnych przesłanek procesowych dokonywana była w oparciu o wewnętrzne uregulowania, których zasady postępowania były niezgodne z art. 53 § 7 kks, określającym kryteria oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego. Stwierdzono także nieprawidłowości w zakresie nierzetelnego dokumentowania lub braku dokumentowania: stwierdzanych negatywnych przesłanek procesowych, podstaw prawnych lub okoliczności, które brano pod uwagę przy ocenie zaistnienia negatywnych przesłanek procesowych (w pięciu wyznaczonych US), a także przypadki nieprawidłowości w odstępowaniu od wszczynania postępowania przygotowawczego (w czterech wyznaczonych US) lub nieprawidłowości formalnych (w trzech wyznaczonych US). [str. 45–49]

**Przejęcie spraw przez
wyznaczone urzędy**

Po reorganizacji wyznaczeni naczelnicy US przejęli informacje i zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, wszczęte (niezakończone) postępowania przygotowawcze oraz zawieszone postępowania przygotowawcze z niewyznaczonych urzędów. [str. 50–51]

**Negatywny wpływ
liczby spraw
dotyczących ustawy
o rachunkowości**

W wyznaczonych urzędach, rozpatrując sprawy, pracownicy działali w oparciu o przepisy prawa karnego i karnego skarbowego oraz *Metodykę wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych przez Krajową Administrację Skarbową* opracowaną przez Ministerstwo Finansów (DZP)¹¹. Od 2023 r. znaczący wpływ na efektywność prowadzenia spraw miała liczba informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego w sprawach karnych skarbowych otrzymanych z niewyznaczonych urzędów¹² i znaczna liczba spraw w zakresie przestępstw określonych w ustawie o rachunkowości. W związku z tym konieczna była odpowiednia organizacja pracy w komórkach SKK oraz nadanie priorytetu w szczególności tym sprawom, których termin przedawnienia karalności oraz przedawnienia zobowiązania podatkowego upływał wcześniej. [str. 52–54]

¹¹ Dalej: „Metodyka”.

¹² Informacje przejęte w wyniku reorganizacji oraz przekazywane zgodnie z właściwością od 1 stycznia 2023 r.

**Postępowania
przygotowawcze
prowadzono nie
zawsze w pełni
prawidłowo**

Na podstawie przeprowadzonych w siedmiu wyznaczonych urzędach badań stwierdzono, że w:

- jednym urzędzie¹³ postępowania w sprawach o wykroczenia skarbowe i przestępstwa skarbowe prowadzono prawidłowo,
- w pięciu urzędach¹⁴ stwierdzono nieliczne nieprawidłowości, które nie miały jednak istotnego wpływu na kontrolowaną działalność,
- w jednym urzędzie¹⁵ wystąpiły nieprawidłowości, które skutkowały negatywną oceną kontrolowanej działalności.

Stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości dotyczyły m.in.: zwłoki we wszczynaniu postępowań, nieterminowego wnioskowania lub braku wnioskowania o przedłużenie terminu na prowadzenie dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe do organu nadrzędnego nad FOPP, dopuszczenia do przedawnienia karalności czynów, niezawiadomienia strony postępowania o zmianie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze, nierzetelnego prowadzenia postępowań przygotowawczych (skutkującego przedwczesnym umorzeniem postępowania w przypadku braku wyczerpania dostępnych środków dowodowych lub wydaniem przez sąd postanowienia w przedmiocie przekazania sprawy naczelnikowi urzędu w celu uzupełnienia istotnych braków), zwłoki w złożeniu do sądu wniosków o udzielenie zezwolenia na DPO. [str. 54–57]

**Nieprawidłowo
określone negatywne
przesłanki procesowe**

Ponadto w urzędach stwierdzono brak jednolitego sposobu postępowania przy odstępowaniu od sporządzenia informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego z uwagi na negatywne przesłanki procesowe. Powyższe w odniesieniu do części US stanowiło skutek implementacji regulacji przekazanych z IAS. W trzech¹⁶ z siedmiu IAS w procedurach przekazanych do urzędów skarbowych jako przesłankę do odstąpienia od kierowania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do komórki SKK określono wiek sprawcy, w jednej IAS¹⁷ zamknięty, a w dwóch IAS¹⁸ otwarty katalog przesłanek odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego z uwagi na znikomą szkodliwość społeczną czynu (art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks), co było niezgodne z art. 53 § 7 kks, regulującym kryteria oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego. W związku z powyższym w trzech objętych kontrolą NIK wyznaczonych US oraz w 15 wybranych niewyznaczonych US¹⁹ podległych wskazanym trzem IAS przyjęto tożsame lub nieznacznie zmodyfikowane

¹³ Urząd Skarbowy Łódź-Widzew.

¹⁴ Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu, Urząd Skarbowy w Sopocie, Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto, Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie, Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów

¹⁵ Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

¹⁶ IAS w Gdańsku, IAS w Warszawie, IAS w Łodzi.

¹⁷ IAS w Gdańsku.

¹⁸ IAS w Warszawie i IAS w Łodzi.

¹⁹ Informacje pozyskane na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

procedury. Natomiast w jednym wyznaczonym urzędzie²⁰ jako przesłankę odstąpienia od sporządzenia informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego określono wiek sprawcy, pomimo że w przekazanej z izby, rekomendowanej do zastosowania, instrukcji nie określono takiej możliwości. Z ustaleń kontroli NIK wynikało ponadto, że w trzech izbach²¹ sporządzano procedury, które odnosiły się jedynie do ustawowych kryteriów warunkujących uznanie społecznej szkodliwości czynu za znikomą. Powyższe skutkowało brakiem jednolitego sposobu traktowania podatników w zakresie penalizacji czynów wynikającej z kks. [str. 67–71]

Procedowanie informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego jako informacji własnych KAS

Naczelnicy wyznaczonych urzędów rozpatrywali informacje o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego z niewyznaczonych US²² jako informacje własne KAS. W związku z tym, w przypadku stwierdzenia negatywnych przesłanek procesowych, nie wydawano postanowień o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego, o których stanowi art. 305 § 1 w zw. z art. 325a § 2 kpk w zw. z art. 113 kks. Dokonywano natomiast odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego w postaci notatki służbowej lub adnotacji.

Brak określenia trybu przekazywania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego

NIK wskazuje, że rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów KAS ani rozporządzenie zmieniające nie przewidywały (poza § 2 rozporządzenia zmieniającego, dotyczącym postępowań już wszczętych i niezakończonych przed reorganizacją) trybu przekazywania przez niewyznaczonych naczelników US do wyznaczonych naczelników US materiałów w kierunku wszczęcia i prowadzenia przez nich postępowań przygotowawczych.

Kwestia ta była przedmiotem analiz w MF i choć praktyka organów skarbowych była taka, że materiały te traktowano jako materiał wewnętrzny, to jedna z takich analiz dopuszczała ich traktowanie jako materiał zewnętrzny. Stało to w sprzeczności z ujednoliceniem sposobu postępowania w urzędach na terenie całego kraju. Zdaniem NIK za racjonalne należy uznać traktowanie ww. materiałów jako materiały własne KAS. Traktowanie ich jako materiały zewnętrzne spowodowałoby bowiem m.in. zwiększenie nakładu pracy w przypadku stwierdzenia negatywnych przesłanek procesowych wskutek konieczności zatwierdzania postanowień o odmowie wszczęcia postępowania przez organ nadrzędny. Powyższe nie przyczyniałoby się do poprawy sprawności funkcjonowania organów KAS, co było celem reorganizacji. Wprowadzenie jasnych i precyzyjnych regulacji w tym zakresie, a także

²⁰ Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto.

²¹ IAS w Bydgoszczy, IAS w Szczecinie, IAS we Wrocławiu.

²² Przejęte z dniem 1 stycznia 2023 lub przekazywane przez niewyznaczonych naczelników urzędów od 1 stycznia 2023 r.

**W Ministerstwie
Finansów
prawidłowy nadzór
nad postępowaniami
przygotowawczymi**

możliwe uproszczenie przekazywania materiałów powinno czynić zadość intencji ustawodawcy zawartej w art. 11 ust. 7 ustawy o KAS. [str. 50–52]

W Ministerstwie Finansów przeprowadzono analizy dotyczące prowadzonych przez naczelników US postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i o wykroczenia skarbowe, które obejmowały m.in. działalność FOPP, realizację wskaźników z obszarów postępowań przygotowawczych, sygnalizowane przez jednostki podległe zagadnienia, cyklicznie generowane dane statystyczne. W celu usprawnienia pracy do wyznaczonych urzędów przekazywano stosowne wytyczne, wyjaśnienia i zalecenia. [str. 57–59]

**W izbach
nie we wszystkich
przypadkach
prawidłowy nadzór
nad postępowaniami
przygotowawczymi**

W IAS nadzór nad prowadzonymi postępowaniami przygotowawczymi w podległych US był sprawowany m.in. w związku z pełnieniem funkcji organu nadrzędnego nad FOPP, tj. zatwierdzaniem wniosków o przedłużenie postępowań przygotowawczych oraz postanowień o odmowie wszczęcia postępowania, jego zawieszeniu i umorzeniu. Do urzędów przekazywano procedury lub wytyczne/zalecenia/kierunki działania, w tym sformułowane na podstawie przesyłanych do IAS akt spraw. Monitorowano i analizowano m.in. ustalone mierniki. Pracownicy czterech izb w latach 2021–2024 przeprowadzili co najmniej jedną kontrolę w zakresie związanym z prowadzeniem postępowań karnych skarbowych w wybranych podległych urzędach skarbowych. Po kontrolach wydawano zalecenia i monitorowano ich realizację.

W zakresie sprawowanego nad US nadzoru nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych w dwóch IAS (z siedmiu) nie stwierdzono nieprawidłowości. Prawdłowo i skutecznie rozpatrywano wnioski naczelników urzędów dotyczące przedłużeń postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe oraz dochodzeń w sprawach o wykroczenia skarbowe, a także prawidłowo wykonywano czynności związane z zatwierdzaniem postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, jego zawieszeniu oraz umorzeniu, jak i spraw, w których dyrektor IAS odmówił zatwierdzenia takich postanowień.

W jednej izbie w większości prawidłowo realizowano uprawnienia organu nadrzędnego nad FOPP, w tym m.in. w zakresie wykonywania czynności związanych z zatwierdzaniem postanowień dotyczących odmowy wszczęcia dochodzenia, jego zawieszenia i umorzenia. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły natomiast wydawania po upływie wcześniej wyznaczonego terminu postanowień o przedłużeniu postępowania i długotrwałego rozpatrywania sporów kompetencyjnych.

W czterech IAS stwierdzono nierzetelne sprawowanie nadzoru bądź brak wystarczającego nadzoru nad niektórymi czynnościami związanymi z prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach

o wykroczenia i przestępstwa skarbowe, skutkujące m.in. przedłużaniem postępowań po terminie ich zakończenia, niezapewnieniem ciągłości prowadzonych postępowań, niepodejmowaniem zawieszonych postępowań niezwłocznie po ustaniu przyczyny ich zawieszenia oraz niezawieszaniem postępowań, w których istniały przesłanki do ich zawieszenia.

Ponadto we wszystkich siedmiu objętych kontrolą izbach stwierdzono przypadki wydania przez dyrektorów IAS upoważnień do załatwiania spraw należących do kompetencji dyrektora IAS jako organu nadrzędnego nad FOPP, pomimo braku do 7 lipca 2022 r. podstawy prawnej do ich udzielenia. Skutkiem powyższego czynności zastrzeżone w przepisach kks do wyłącznej kompetencji organu nadrzędnego nad FOPP były podejmowane przez pracowników IAS, działających na podstawie tych upoważnień. [str. 59–67, 71–73]

4. WNIOSKI

Wniosek de lege ferenda do MF	Uregulowanie w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 lutego 2017 r. w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania przekazywania z niewyznaczonych do wyznaczonych urzędów skarbowych materiałów w celu prowadzenia postępowania przygotowawczego.
MF	Monitorowanie oraz analizowanie efektów i skutków reorganizacji w kolejnych latach.
Dyrektorzy IAS	1. Zapewnienie wydawania rozstrzygnięć w przedmiocie przedłużania postępowań przygotowawczych oraz w przedmiocie zatwierdzania postanowień o umorzeniu, zawieszeniu i odmowie wszczęcia tych postępowań przed upływem terminu, w którym, zgodnie z art. 153 kks, postępowanie powinno być zakończone. 2. Wyeliminowanie z obowiązujących regulacji wewnętrznych przesłanek odstępowania od wszczęcia postępowania przygotowawczego niezgodnych z art. 53 § 7 kks. 3. Zwiększenie nadzoru nad prowadzonymi przez naczelników urzędów skarbowych postępowaniami przygotowawczymi i prawidłowością odstępowania od wszczynania takich postępowań.
Naczelnicy wyznaczonych US	1. Zapewnienie przekazywania do izb administracji skarbowej wniosków o przedłużenie postępowań przygotowawczych oraz postanowień o umorzeniu, zawieszeniu i odmowie wszczęcia tych postępowań celem ich zatwierdzenia przed upływem terminu, w którym, zgodnie z art. 153 kks, postępowanie powinno być zakończone. 2. Zwiększenie nadzoru nad upoważnionymi w trybie art. 118 § 3 kks przedstawicielami naczelnika urzędu skarbowego w zakresie niezwłoczności wszczynania postępowań przygotowawczych.

5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

5.1. REORGANIZACJA KOMÓREK SKK W WYBRANYCH URZĘDACH SKARBOWYCH

I JEJ EFEKTY

**Rzetelnie
przygotowano,
przeprowadzono
i monitorowano
proces reorganizacji**

W Ministerstwie Finansów rzetelnie przygotowano, przeprowadzono i monitorowano proces reorganizacji KAS w zakresie utworzenia pionów karnych skarbowych w wybranych urzędach skarbowych. Wprowadzenie zmian poprzedzono analizami, których wyniki stanowiły podstawę do przyjęcia modelu organizacji zadań w sprawach karnych skarbowych w tych urzędach. Proces legislacyjny dotyczący projektu rozporządzenia MF obejmującego wyznaczenie naczelników urzędów skarbowych do prowadzenia postępowań przygotowawczych m.in. o przestępstwa skarbowe i o wykroczenia skarbowe został przeprowadzony zgodnie z obowiązującymi przepisami. Przebieg procesu reorganizacji w zakresie utworzenia pionów karnych skarbowych w wybranych urzędach skarbowych był skutecznie monitorowany w oparciu o Rekomendacje. Rzetelnie i na bieżąco również monitorowano i oceniano skuteczność i efektywność nowych rozwiązań systemowych w zakresie realizacji spraw karnych skarbowych. Z przeprowadzonych badań i analiz wynikało, że osiągnięto założone dla tej reorganizacji efekty. Dyrektorzy IAS zapewnili sprawny przebieg reorganizacji w podległych urzędach skarbowych oraz monitorowali wykonanie poszczególnych zadań. Stwierdzono nieprawidłowości dotyczące m.in. wprowadzania regulaminów organizacyjnych urzędów skarbowych, zmian warunków pracy pracowników komórek SKK oraz zakresów obowiązków pracowników wyznaczonych urzędów.

5.1.1. PRZYGOTOWANIE I PRZEBIEG REORGANIZACJI KOMÓREK SKK

Zarządzeniem z 23 grudnia 2020 r. MF określił kierunki działania i rozwoju KAS na lata 2021–2024²³, a także m.in. misję i wizję KAS. Misją KAS było zapewnienie stabilnych i efektywnych finansów publicznych oraz wysokiej jakości świadczonych usług. KAS miała być postrzegana m.in. jako administracja przyjazna oraz wspierająca uczciwych podatników i przedsiębiorców. MF zatwierdził cztery zarządzenia Szefa KAS w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS w kolejnych latach 2022–2025 oraz w 2023 r. zarządzenie zmieniające. Wśród kierunków działania

²³ Zarządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024 (Dz. Urz. Min. FFIPR poz. 34, ze zm.) wydane na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy o KAS, zmienione zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 31 października 2023 r. zmieniającym zarządzenie w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024 (Dz. Urz. MF poz. 103).

i rozwoju KAS na lata objęte kontrolą zdefiniowano cel w zakresie poprawy efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych.

Prace analityczne i koncepcyjne w powyższym zakresie trwały w Ministerstwie Finansów od 2021 r., a przygotowanie koncepcji zmian poprzedzono m.in. analizą funkcjonowania komórek SKK w urzędach skarbowych oraz ich wyników, a także obciążenia pracą pracowników tych komórek oraz możliwych działań w zakresie poprawy efektywności ich funkcjonowania. Analizie poddano dane pozyskane z IAS i 64 wybranych urzędów za 2019 r. W jej wyniku stwierdzono dysproporcje w liczbie wszczętych postępowań przygotowawczych pomiędzy urzędami skarbowymi w kraju, ale także między urzędami skarbowymi w ramach poszczególnych izb. Średnia liczba wszczętych w tym roku postępowań przygotowawczych w urzędach skarbowych wyniosła 138. Poniżej tej średniej znalazły się 373 urzędy. Najwyższa liczba wszczętych postępowań przygotowawczych w jednym urzędzie wynosiła 1404, w jednym urzędzie nie zostało wszczęte żadne postępowanie przygotowawcze. Ponadto według stanu na 1 sierpnia 2020 r. w 400 urzędach skarbowych zatrudnionych było na stałe 758 osób, z tego 51,0 % na jednoosobowych stanowiskach do spraw karnych skarbowych w 204 urzędach. Wśród problemów w zakresie prowadzenia spraw karnych skarbowych w urzędach zidentyfikowano m.in.:

- problem zastępstw w związku z absencją pracownika zatrudnionego na jednoosobowym stanowisku,
- brak możliwości w zakresie wymiany doświadczeń i podnoszenia kwalifikacji zawodowych,
- organizację zadań w zakresie postępowań w sprawach karnych skarbowych oraz w sprawach o przestępstwa wymienione w ustawie o rachunkowości, skutkującą utrzymywaniem się nierównomiernego obciążenia pracą w poszczególnych urzędach podległych danej izbie,

które znacząco utrudniały zarządzanie pracownikami realizującymi ww. zadania (zwłaszcza przy jednoosobowej obsadzie) i stanowiły uzasadnienie do podjęcia działań w celu podniesienia ich efektywności.

Dyrektor Departamentu DZP w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że wyniki przeprowadzonych w 2020 r. analiz obciążenia pracą przesądziły o podjęciu działań, a w efekcie wypracowaniu nowego modelu organizacyjnego komórek SKK. Wyjaśnił, że zapewnienie warunków do lepszej organizacji pracy i zarządzania kadrami w komórkach SKK, a jednocześnie wzmocnienie nadzoru nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w wyznaczonych urzędach miały wpłynąć na poprawę jakości postępowań przygotowawczych, w tym w zakresie terminowości i szybkości podejmowanych czynności.

**Prawidłowe
procedowanie
projektu
rozporządzenia**

W tym celu podjęto m.in. działania w zakresie przygotowania projektu rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów KAS.

Rozpoczęcie prac nad opracowaniem projektu rozporządzenia poprzedzono sporządzeniem oceny przewidywanych skutków społeczno-gospodarczych zgodnie z wytycznymi w zakresie jej dokonywania (§ 24 ust. 3 Regulaminu pracy Rady Ministrów²⁴). Opracowanie oraz skierowanie projektu rozporządzenia do uzgodnień, konsultacji publicznych lub opiniowania nastąpiło po wpisaniu projektu do wykazu prac legislacyjnych MF (§ 141 Regulaminu). Opracowanie projektu rozporządzenia pod względem prawnym, legislacyjnym i redakcyjnym stwierdził swoim podpisem kierownik właściwej w sprawach legislacji komórki organizacyjnej Ministerstwa Finansów, tj. Departamentu Prawnego (§ 26 ust. 3 Regulaminu). Wraz z projektem rozporządzenia opracowano uzasadnienie projektu, które zawierało elementy wymagane § 27 ust. 3 i § 28 ust. 1 Regulaminu. Ocena skutków regulacji²⁵ spełniała wymogi określone § 28 ust. 2 i 5 Regulaminu (koordynator OSR nie zajął stanowiska dotyczącego OSR). Projekt rozporządzenia został uzgodniony z podmiotami wskazanymi w § 35 Regulaminu, tj. członkami Rady Ministrów, Szefem KPRM, Rządowym Centrum Legislacji oraz podmiotami lub organami, które mają prawo uzgadniania na podstawie odrębnych przepisów. Projekt rozporządzenia zgodnie z § 36 ust. 1 Regulaminu został przedstawiony do konsultacji publicznych, w tym został skierowany do organizacji społecznych lub innych zainteresowanych podmiotów albo instytucji w celu przedstawienia ich stanowiska. Projekt skierowano do Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Stowarzyszenia Podatników w Polsce, Konfederacji Pracodawców Lewiatan, Naczelnej Rady Adwokackiej, Krajowej Izby Radców Prawnych, Rady Dialogu Społecznego, a także do 17 organizacji związkowych działających przy KAS. Z konsultacji sporządzono raport, który zawierał elementy wymagane § 51 Regulaminu. Przed przekazaniem projektu rozporządzenia do podpisu, został on skierowany do Rządowego Centrum Legislacji z wnioskiem o rozpatrzenie przez komisję prawniczą²⁶, zgodnie z § 144 ust. 1 Regulaminu. Stosownie do § 52 ust. 1-2 Regulaminu projekt rozporządzenia został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny, wraz ze wszelkimi dokumentami dotyczącymi prac nad projektem (§ 52 ust. 3).

²⁴ Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2024 r. poz. 806), dalej: „Regulamin”.

²⁵ Dalej: „OSR”.

²⁶ W odpowiedzi RCL wskazał, że projekt nie wymagał rozpatrzenia przez tę komisję.

**Opracowano
wymagane projekty
regulaminów
organizacyjnych**

Projekt rozporządzenia kierowany do podpisu został udostępniony również w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny (§ 146 Regulaminu).

W celu dostosowania organizacji urzędów skarbowych do reorganizacji naczelnicy urzędów skarbowych przygotowali i przedłożyli właściwym dyrektorom IAS projekty zmian regulaminów organizacyjnych podległych im urzędów skarbowych.

W wyznaczonych urzędach skarbowych zmiany dotyczyły głównie utworzenia pionów skarbowych z komórkami SKK oraz w części urzędów utworzenia dodatkowych stanowisk zastępcy naczelnika US.

**Prawidłowo nadano
regulaminy
za wyjątkiem dwóch,
które wprowadzono
nieterminowo**

Regulaminy nadali dyrektorzy IAS w drodze zarządzeń, w trybie określonym w § 3 ust. 1 i ust. 2 oraz w § 4 statutu urzędu skarbowego²⁷. Regulaminy wprowadzono z dniem 1 stycznia 2023 r. z wyjątkiem dwóch urzędów skarbowych, w których stwierdzono opóźnienie.

Przykłady

W przypadku dwóch urzędów skarbowych (spośród 28 z terenu województwa małopolskiego), tj. Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie i Urzędu Skarbowego w Nowym Targu, regulaminy organizacyjne uwzględniające zmiany wynikające z procesu reorganizacji komórek SKK zostały wprowadzone z opóźnieniem wynoszącym odpowiednio cztery i pięć miesięcy.

Zarządzeniem Nr 29 Dyrektora IAS z 26 kwietnia 2023 r. został wprowadzony regulamin organizacyjny Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie, obowiązujący od dnia podpisania ww. zarządzenia. Zarządzeniem nr 26 z dnia 18 kwietnia 2023 r., wprowadzono regulamin organizacyjny Urzędu Skarbowego w Nowym Targu, który obowiązywał od 15 maja 2023 r.

**Brak stanowisk
naczelników US
przy zmianie
warunków pracy
lub wynagrodzenia**

Pracownikami nowo utworzonych pionów karnych skarbowych byli głównie pracownicy IAS realizujący zadania w urzędach skarbowych. Dyrektorzy IAS zawarli z tymi osobami porozumienia dotyczące przeniesienia do wyznaczonych urzędów. Niemniej jednak w pięciu z siedmiu IAS²⁸ nie zostało to poprzedzone uzyskaniem, wymaganego art. 146 ust. 3 ustawy o KAS, stanowiska odpowiedniego naczelnika US. Powyższe było spowodowane m.in. przeświadczeniem, że nie było takiej konieczności.

**Nowe zakresy
obowiązków**

W związku z nową podległością i powierzonymi zadaniami, wszyscy pracownicy tworzonych od 1 stycznia 2023 r. komórek SKK otrzymali nowe zakresy obowiązków. Przykładowo określone przez Dyrektora IAS w:

²⁷ Stanowiącego załącznik nr 8 do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61, ze zm.), dalej: „zarządzenie w sprawie statutów”.

²⁸ IAS w Bydgoszczy, IAS w Gdańsku, IAS w Łodzi, IAS w Warszawie, IAS we Wrocławiu.

- Krakowie zakresy czynności (w przypadku stanowisk zajmujących się obsługą spraw karnych skarbowych, tj. oskarżyciel skarbowy, ekspert skarbowy, referent prawny) obejmowały szereg czynności, przy czym różnice w zakresach czynności dotyczyły jedynie uprawnień dotyczących podpisywania dokumentów;
- Łodzi zakresy czynności były ogólne i jednakowe dla wszystkich pracowników i odrębne dla kadry kierowniczej.

**Zespoły
ds. centralizacji
komórek SKK**

W celu zapewnienia sprawnego przebiegu procesu reorganizacji komórek SKK dyrektorzy izb powołali zespoły ds. reorganizacji komórek SKK. W skład tych zespołów wchodził m.in. przedstawiciele IAS i niektórych niewyznaczonych urzędów, a także naczelnicy wyznaczonych urzędów /ich zastępcy bezpośrednio nadzorujący komórkę SKK i/lub pracownicy tych urzędów. Zespoły realizowały zadania związane z przygotowaniem i wprowadzeniem szczegółowych działań i procedur w celu wdrożenia reorganizacji komórek SKK, w tym z przeprowadzeniem analiz obciążenia pracą.

**Realizacja
rekomendowanych
działań**

W objętych kontrolą NIK wyznaczonych urzędach, z nielicznymi wyjątkami, zrealizowano działania wykazane w Rekomendacjach.

W Drugim Urzędzie Skarbowym w Toruniu osoby kierujące urzędem aktywnie uczestniczyły w działaniach związanych z procesem reorganizacji komórek SKK, informując IAS w Bydgoszczy o potrzebach i ryzykach, a także podejmując własne inicjatywy, skupione w szczególności na: zwiększeniu mobilności pracowników, zapewnieniu odpowiedniego obiegu dokumentów, zorganizowaniu szkoleń i przeprowadzeniu akcji informacyjnej. Realizowano dyspozycje dotyczące niezbędnych działań w procesie reorganizacji. Naczelnik ww. urzędu, oprócz udziału w pracach zespołu ds. centralizacji, m.in. zgłaszał do IAS potrzeby dotyczące w szczególności: analiz możliwości zwiększenia stopnia wykorzystania dla celów służbowych samochodów prywatnych pracowników komórek SKK, potrzeb zabezpieczenia komputerów przenośnych dla pracowników ww. komórek, konieczności przeprowadzenia archiwizacji spraw zakończonych przez niewyznaczone urzędy, zapewnienia pokoi przesłuchań w tych urzędach.

W Urzędzie Skarbowym w Sopocie monitorowano obciążenie pracą pracowników komórek SKK i podejmowano działania skutkujące zmniejszeniem dysproporcji w liczbie realizowanych przez nich spraw karnych skarbowych, w tym postępowań przygotowawczych. W ramach przygotowań do reorganizacji, przeprowadzono analizę potrzeb w zakresie:

- zasobów lokalowych – w jej wyniku, dla zapewnienia zaplecza lokalowego dla części pracowników przyszłych zreorganizowanych

- komórek SKK w siedzibie urzędu, przeniesiono pracowników jednej z komórek organizacyjnych do innej lokalizacji;
- zasobów kadrowych m.in. niezbędnych do obsługi korespondencji komórek SKK – w związku z tym w styczniu 2023 r. część zadań z Wieloosobowego Stanowiska Wsparcia przeniesiona została do Referatu Obsługi Bezpośredniej, co spowodowało zwiększenie wydajności tego stanowiska;
 - potrzeb kadrowych i szkoleniowych – w jej wyniku pracownikom komórek SKK wyznaczano miejsce świadczenia pracy w niewyznaczonych urzędach położonych bliżej miejsca zamieszkania oraz przeprowadzono szkolenie w zakresie obsługi dokumentów w systemie kancelaryjnym SZD;
 - potrzeb organizacyjnych (technicznych i logistycznych) – w wyniku której m.in. przekazano nowy sprzęt komputerowy pracownikom komórek SKK; we współpracy z Pionem Logistyki i Usług IAS w Gdańsku opracowano harmonogram pracy kierowców, celem rozwożenia korespondencji komórek SKK pomiędzy wyznaczonym a niewyznaczonymi urzędami, w których świadczyli pracę pracownicy SKK.

W Urzędzie Skarbowym Kraków-Stare Miasto przed 1 stycznia 2023 r. w szczególności:

- odbyły się spotkania z pracownikami, którzy mieli zostać pracownikami komórek SKK w tym urzędzie;
- sporządzono wykaz uprawnień do systemów informatycznych;
- przeprowadzono rozmowy z kandydatami na kierowników komórek SKK i wybrano kierowników; sporządzono upoważnienia wyznaczonego naczelnika dla przedstawicieli organu do czynności procesowych organu oraz do prowadzenia postępowania mandatowego;
- rozpoczęto nadawanie uprawnień do systemów informatycznych;
- przygotowano projekt regulaminu organizacyjnego wraz z nową strukturą organizacyjną komórek SKK.

Ponadto w okresie od 2022 r. do I połowy 2024 r. przeprowadzono stosowne szkolenia m.in. w zakresie metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych i postępowań mandatowych.

W Urzędzie Skarbowym Łódź-Widzew proces reorganizacji KAS w zakresie utworzenia pionów karnych skarbowych został przygotowany w ramach prac powołanego przez Dyrektora IAS w Łodzi zespołu ds. przygotowania i wdrożenia reorganizacji komórek SKK. Naczelnik ww. urzędu podejmował działania w zakresie potrzeb kadrowych i rzeczowych, w ramach których utworzono trzy komórki SKK, biorąc pod uwagę deklarowane przez pracowników miejsca świadczenia pracy. Ponadto przeprowadzono rozmowy ze wszystkimi pracownikami objętymi

procesem reorganizacji celem pozyskania informacji co do preferowanych miejsc świadczenia pracy. Przyporządkowano pracowników do poszczególnych działów oraz określono zadania tych działów. Opracowano procedury w zakresie kierowania do wyznaczonego urzędu informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego przez niewyznaczonych naczelników urzędów oraz w zakresie prowadzenia postępowań mandatowych.

W Drugim Urzędzie Skarbowym w Szczecinie proces reorganizacji poprzedzono rozpoznaniem potrzeb. W ramach powołanego przez Dyrektora IAS w Szczecinie zespołu²⁹ realizowano zadania m.in. w zakresie: zidentyfikowania niezbędnych działań w celu wdrożenia reorganizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych; opracowania procedur, wytycznych, harmonogramów. Przeprowadzono analizy, w tym obłożenia pracą komórek karnych skarbowych, rozpiętości wynagrodzeń pracowników na poszczególnych stanowiskach pracy, prowadzenia postępowań przygotowawczych szczególnym uwzględnieniem liczby i zasadności spraw zawieszonych, efektywności prowadzonych spraw, postępowań długotrwale prowadzonych, zagrożonych przedawnieniem. Przed 1 stycznia 2023 r. w szczególności: podjęto działania w celu obsadzenia wolnych stanowisk pracy w powstałym scentralizowanym Pionie Karnym Skarbowym; od 1 stycznia upoważniono pracowników SKK oraz Zastępcę Naczelnika do czynności procesowych organu, zapewniono przeszkolenie pracowników Urzędu, złożono wnioski o nadanie lub nadano pracownikom komórek SKK uprawnienia do niezbędnych aplikacji i systemów.

W Urzędzie Skarbowym Warszawa Mokotów rozpoznane zostały potrzeby wynikające z reorganizacji komórek SKK i na tej podstawie zaplanowano działania, które w większości zrealizowano. Prace były prowadzone w ramach zespołu ds. centralizacji komórek SKK w urzędach skarbowych województwa mazowieckiego, który został powołany przez Dyrektora IAS w Warszawie. W ramach pracy zespołu dokonywane były analizy potrzeb w związku z planowaną reorganizacją komórek SKK. Ze względu na liczbę przejmowanych pracowników i zadań, zidentyfikowano potrzebę utworzenia dodatkowego pionu w strukturze urzędu obejmującego 10 komórek zarządzanych przez Kierowników Działów, a ponadto utworzenia dodatkowego stanowiska Zastępcy Naczelnika. Powyższe propozycje zostały zaakceptowane. W ramach prac zespołu ds. centralizacji m.in.: przygotowano procedurę przejęcia spraw od niewyznaczonych urzędów; stworzono instrukcję sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych; opracowano zasady

²⁹ Do wdrożenia koncepcji utworzenia wyznaczonych urzędów do realizacji zadań karnych skarbowych w urzędach województwa zachodniopomorskiego.

obiegu dokumentów; przeprowadzono analizę stanu kadrowego w komórkach SKK; dokonano opracowania struktury Pionu Karnego Skarbowego; wybrano Kierowników Działów Spraw Karnych Skarbowych; przeprowadzono spotkania ze wszystkimi pracownikami komórek SKK; opracowano nowe zakresy obowiązków i upoważnień.

W Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki przed 1 stycznia 2023 r. w aspekcie kadrowym Naczelnik ww. urzędu podjął we własnym zakresie działania w celu obsadzenia po reorganizacji wakatu w SKK. Przekazał wszystkim pracownikom tworzonych komórek SKK w urzędzie nowe zakresy obowiązków. W aspekcie organizacyjnym Naczelnik US m.in.: upoważniła wszystkich pracowników pionu SKK do czynności procesowych organu oraz do prowadzenia postępowań mandatowych; przekazała Dyrektorowi IAS we Wrocławiu wniosek o nadanie regulaminu organizacyjnego urzędu wraz z projektem tego regulaminu, zawierającym wszystkie wymagane elementy; zawnioskowała o utworzenie dodatkowego stanowiska zastępcy naczelnika US. Na podstawie wstępnych wykazów przeprowadzono analizę obciążenia pracą pracowników SKK.

Nie we wszystkich urzędach utworzono zespół lub stanowisko ds. podmiotów kluczowych. W jednym urzędzie³⁰ wyznaczono pracownika ds. obsługi podmiotów kluczowych, w dwóch wyznaczonych urzędach zadanie to przypisano do komórki SKK³¹, w czterech urzędach nie wyznaczono takiego stanowiska/zespołu wskazując m.in. na małą liczbę takich spraw w skali całego kraju czy odsunięcie w czasie decyzji o wyznaczeniu pracownika lub utworzeniu zespołu do momentu pojawienia się takiej sprawy – z uwagi na potrzebę rozpoznania kompetencji poszczególnych pracowników i przydzielenia postępowania osobom o najwyższych kompetencjach.

W dwóch wyznaczonych urzędach stwierdzono nieprawidłowości, tj.:

- w Urzędzie Skarbowym w Sopocie – dotyczące m.in. nierzetelnego przygotowania zakresu obowiązków³² kierownika działu, oraz nierzetelnego określenia zadań działu SKK w projekcie regulaminu organizacyjnego – brak odniesienia do nadzoru nad działalnością referatów wchodzących w jego skład;
- w Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki – dotyczące m.in. braku wdrożenia do stosowania procedury wynikającej z rekomendacji dyrektora IAS oraz nierzetelnego działania w związku

³⁰ Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto.

³¹ Urząd Skarbowy w Sopocie (komórka SKK-1) i Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie (po początkowym wyznaczeniu jednego pracownika, zadanie przypisano do komórki SKK-1 z uwagi na zapewnienie w tej komórce równomiernego obciążenia pracą).

³² Obowiązującego od 1 stycznia do 30 czerwca 2023 r.

z Rekomendacjami polegającego m.in. na: niezaktualizowaniu zakresów obowiązków pracowników Działu Spraw Wierzyielskich (SEW) wyznaczonych do przeprowadzenia postępowania mandatowego; niezapewnieniu stosownych szkoleń dla 46 pracowników, którzy byli wyznaczeni do prowadzenia postępowań mandatowych; opóźnieniach związanych ze zmianą/nadaniem uprawnień do poszczególnych systemów.

**Prace nad modelem
badania obciążenia
pracą**

W maju 2023 r. w Departamencie DZP w Ministerstwie Finansów przedstawiono model badania dotyczący obciążenia pracą w celu oceny dysproporcji obciążenia pracą, do którego dyrektorzy IAS przedstawili uwagi, m.in. w zakresie złożoności pozyskiwania danych do badania. Do 2024 r. nie zakończono prac nad tym modelem.

W Departamencie DZP monitorowano również przekazywanie spraw do komórek prowadzących postępowania przygotowawcze w terminie późniejszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Od 2023 r. analizowano także kwestie nakładania przez naczelników urzędów skarbowych grzywny w drodze mandatów karnych za wykroczenia skarbowe (na podstawie danych przekazywanych przez IAS w cyklu kwartalnym).

**Analizowano
obciążenie pracą**

Wyznaczeni naczelnicy US monitorowali i analizowali obciążenie pracą w komórkach SKK. W przypadku stwierdzenia nierównomiernego obciążenia pracowników podejmowali stosowne kroki, które obejmowały m.in. przekazywanie nowych informacji lub zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do mniej obciążonych komórek SKK lub stosowanie przesunięć/korekt w porównaniu do uprzednio przydzielonych informacji lub zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego. Monitoring prowadzono w wyznaczonych urzędach i izbach, w tym m.in. w ramach zespołów ds. centralizacji. Kompleksowa analiza obciążenia wymagała uwzględnienia m.in. bardzo dużego obciążenia sprawami dotyczącymi ustawy o rachunkowości, różnego stopnia trudności spraw, a także – zróżnicowanego poziomu kompetencji i kwalifikacji pracowników.

Przykłady

W **Urzędzie Skarbowym w Sopocie** zgodnie z poleceniem Dyrektora IAS w Gdańsku sporządzano cykliczne raporty z badania obciążenia pracą pracowników komórek SKK. O wynikach pierwszego badania Naczelnik ww. urzędu poinformował Dyrektora IAS w Gdańsku pismem z 10 lipca 2023 r., w którym m.in. wskazano że:

- przeprowadzona analiza wykazała dysproporcje w obciążeniu pracą niektórych pracowników i w związku z tym polecono im w terminie do 30 czerwca 2023 r. dokonać przeglądu zadekretowanych zawiadomień karnych skarbowych celem niezwłocznego wszczęcia postępowań

przygotowawczych, a w przypadku spraw w toku – dokonać ich przeglądu pod kątem możliwości zakończenia w ww. terminie,

- po ww. terminie przeprowadzono kolejne badanie, które wykazało już mniejsze dysproporcje w obciążeniu pracowników, a następnie poddano analizie przypadki konkretnych pracowników dla ustalenia przyczyn niższego od średniego obciążenia pracą (analiza z punktu widzenia stażu pracy, zajmowanego stanowiska, absencji) oraz przypadki pracowników o wyższym od średniego obciążeniu pracą, którym przyznano wyższe nagrody.

Naczelnik Urzędu sporządzał comiesięcznie wnioski z badania obciążenia pracowników i informował o podjętych działaniach korygujących. W piśmie z 8 stycznia 2024 r. poinformowano IAS w Gdańsku m.in., że brak było już spraw podlegających pilnemu wszczęciu postępowania przygotowawczego, a w piśmie z 7 lutego 2024 r., że przeprowadzone badanie wykazało najmniejsze jak do tej pory dysproporcje w obciążeniu pracą (poza występującymi z obiektywnych przesłanek). Jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Sopocie nadzorująca Pion Karny Skarbowy, w kwietniu 2024 r. podczas narady w IAS w Gdańsku uzgodniono zaprzestanie sporządzania pisemnych informacji w powyższym zakresie, jednak Kierownicy komórek SKK nadal na bieżąco analizowali obciążenie pracą pracowników i podejmowali ewentualne działania korygujące.

W Urzędzie Skarbowym Warszawa-Mokotów po przejęciu wszystkich materiałów od niewyznaczonych naczelników urzędów przeprowadzono analizę obciążenia pracowników, na podstawie której stwierdzono bardzo duże różnice pomiędzy działami w zakresie liczby zawiadomień o czyny zabronione z ustawy o rachunkowości do realizacji. W związku z powyższym, pierwsze czynności w zakresie wyrównywania tych różnic dotyczyły przekazania około 10 000 zawiadomień z dwóch działów SKK do pięciu innych. Niwelacja różnic w obciążeniu pracą odbywała się następnie poprzez przekazywanie nowych zawiadomień do mniej obciążonych działów.

Według stanu na 2 grudnia 2024 r. w porównaniu do 26 stycznia 2023 r. zmniejszyła się różnica w przeciętnym obciążeniu pracą pomiędzy pracownikami wszystkich komórek SKK. W zakresie postępowań karnych skarbowych według stanu na 26 stycznia 2023 r. różnica w przeciętnej liczbie prowadzonych postępowań karnych skarbowych wynosiła 19,9, natomiast 2 grudnia 2024 r. zmniejszyła się do 9,9, tj. o 50,3 punktów procentowych. Różnica w przeciętnej liczbie spraw dotyczących zawiadomień o czyny zabronione z kks zmniejszyła się w ww. okresie ze 184,5 do 28,3³³. Wskaźnik dotyczący zawiadomień o czyny zabronione z ustawy o rachunkowości spadł z 1877,4 do 612,9 (67,4 %). Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że analizy dotyczące obciążenia pracą przeprowadzane były kwartalnie. Na bieżąco był badany stosunek spraw załatwionych (wykonanych) do realizowanych. W efekcie podejmowanych działań zmniejszono różnicę w obciążeniu pracowników zawiadomieniami o czyny z ustawy o rachunkowości.

³³ Dane nie uwzględniają zawiadomień dotyczących postępowań mandatowych.

**Organizacja i wyniki
oceny pierwszych
efektów reorganizacji**

W ramach oceny pierwszych efektów wprowadzenia reorganizacji, w terminie od 29 marca do 24 kwietnia 2023 r. Ministerstwo Finansów przeprowadziło badanie ankietowe wśród pracowników komórek SKK w wyznaczonych urzędach. Badanie miało charakter anonimowy i dobrowolny, a jego głównym celem było zebranie informacji zarówno o pracownikach komórek SKK, jak i o zasobach znajdujących się w dyspozycji tych komórek. Ustalono m.in., że:

- 32,0 % respondentów z komórek SKK zgłosiło, że posiadany na stanowisku sprzęt komputerowy i oprogramowanie nie pozwalały w stopniu zadawalającym na obsługę systemów informatycznych wykorzystywanych do realizacji zadań,
- 16,0 % respondentów z komórek SKK zgłosiło brak uprawnień do systemów informatycznych niezbędnych do realizacji zadań,
- 76,0 % respondentów z komórek SKK zgłosiło występowanie innych problemów związanych z korzystaniem z systemów informatycznych,
- 18,0 % respondentów z komórek SKK negatywnie oceniło współpracę z niewyznaczonymi urzędami skarbowymi w zakresie realizowanych zadań z obszaru spraw karnych skarbowych.

Wyniki ankiety zostały przedstawione podczas spotkania przedstawicieli Departamentu DZP z zastępcami dyrektorów IAS oraz wyznaczonymi naczelnikami urzędów. Dyrektorom IAS przekazano dane zebrane podczas ankiety dotyczące konkretnych izb, w celu podjęcia działań mających na celu podniesienie efektywności realizowanych zadań w wyznaczonych urzędach. Jednocześnie zobowiązano dyrektorów IAS do przekazania do Departamentu DZP informacji o podjętych działaniach w szczególności w celu usprawnienia działania komórek SKK w nowym scentralizowanym modelu. Dyrektorzy IAS w terminie do 30 czerwca 2023 r. przekazali informacje o podjętych działaniach.

5.1.2. EFEKTY REORGANIZACJI KOMÓREK SKK W WYZNACZONYCH URZĘDACH SKARBOWYCH

**Stopień realizacji
wskaźników**

W zakresie realizacji rocznych kierunków działania i rozwoju KAS, które obejmowały także kwestie prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych, po reorganizacji osiągnięto wskaźniki:

- zdefiniowane na 2023 r. i 2024 r.³⁴ kolejno dla celu 4.4. i 4.7. *Poprawa efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych. Wartość wskaźnika Udział zakończonych postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w ogólnej liczbie prowadzonych w formie dochodzenia postępowań przygotowawczych w tych sprawach [%]*

³⁴ Za 2024 r. analizowano wykonanie wskaźników osiągnięta wg stanu na dzień 30 września.

osiągnięta na dzień 31 grudnia 2023 r. wyniosła 70 (planowana ≥ 64), na dzień 30 września 2024 r. wyniosła 64 (planowana ≥ 50);

- zdefiniowany na 2023 r. dla celu 4.5. *Zwiększenie efektywności i skuteczności w obszarze ujawniania i zabezpieczania mienia w postępowaniu karnym i karnym skarbowym*. Wartość wskaźnika *Wzrost wartości zabezpieczonego mienia w postępowaniu karnym i karnym skarbowym [zł]* osiągnięta na dzień 31 grudnia 2023 r. dla celu 4.5 wyniosła 2 044 294,6 tys. zł (planowana $\geq 450 000,0$ tys. zł).

Nie w pełni osiągnięto natomiast wskaźnik zdefiniowany na trzeci kwartał 2024 r. dla celu 4.8. *Zwiększenie efektywności i skuteczności w obszarze ujawniania i zabezpieczania mienia w postępowaniu karnym i karnym skarbowym*³⁵. Wartość wskaźnika osiągnięta na dzień 30 września 2024 r. wyniosła 431 919,7 tys. zł (planowana $\geq 694 420,0$ tys. zł). Niepełna realizacja wskaźnika wynikała m.in. z wielowątkowości spraw i potrzeby wykonania dodatkowych czynności procesowych i operacyjnych, tj. przedstawienia zarzutów osobom podejrzanym, na mieniu których można dokonać zabezpieczenia majątkowego.

Wyniki analizy skutków reorganizacji

Z Analizy skutków centralizacji procesów karnych skarbowych wynikało m.in., że:

- liczba pracowników zatrudnionych w komórkach SKK w urzędach skarbowych spadła z 751 w 2022 r. do 689 w 2023 r., tj. o 8,3 %, przy czym liczba pracowników upoważnionych do nakładania mandatów karnych za wykroczenia skarbowe w urzędach skarbowych wzrosła z 5731 w 2022 r. do 6598 w 2023 r., tj. o 15,1 %,
- koszty wynikające z korzystania z samochodów prywatnych w komórkach SKK w urzędach skarbowych wzrosły z 5,3 tys. zł w 2022 r. do 25,3 tys. zł w 2023 r., tj. o 375,0 %³⁶, a kwoty wypłaconych diet pracownikom komórek SKK w urzędach skarbowych wzrosły z 49,6 tys. zł w 2022 r. do 128,2 tys. w 2023 r., tj. o 158,0 %,
- liczba wszczętych postępowań w sprawach o przestępstwa z ustawy o rachunkowości wzrosła z 4813 postępowań w 2022 r. do 9579 postępowań w 2023 r., tj. o niemal 100,0 %.

W dokumencie tym wykazano również, że osiągnięto efekty reorganizacji zgodnie z przyjętymi założeniami. Niemniej jednak wystąpiły także negatywne skutki tego procesu dotyczące m.in. zwiększenia kosztów czy wydłużenia obiegu procedowanych dokumentów.

³⁵ Wskaźnik nie został zrealizowany przez 11 IAS: we Wrocławiu, w Bydgoszczy, Lublinie, Zielonej Górze, Krakowie, Warszawie, Gdańsku, Katowicach, Kielcach, Olsztynie i Poznaniu.

³⁶ Koncentracja specjalistów w ramach ograniczonej liczby komórek SKK skutkowałą koniecznością realizacji spraw na terenie całego województwa, co wygenerowało wzrost kosztów.

Do przykładowych trudności i problemów zidentyfikowanych podczas procesu wdrażania reorganizacji przez naczelników wyznaczonych urzędów objętych kontrolą NIK należały:

- problemy logistyczne i organizacyjne związane z obiegiem dokumentów pomiędzy wyznaczonym i niewyznaczonymi urzędami skarbowymi, a także w ramach komórek SKK wyznaczonego urzędu przy innych miejscach świadczenia pracy (konieczność przekazywania do akceptacji dokumentacji z miejsc oddalonych od miejsc urzędowania kierowników komórek organizacyjnych i naczelnika),
- duży wpływ spraw dotyczących ustawy o rachunkowości,
- fluktuacja kadr i konieczność obsadzania wakatów,
- obciążenie pracowników SKK świadczących pracę w niewyznaczonych urzędach dużą liczbą zapytań pracowników tych urzędów w zakresie obsługi systemu ESKS³⁷, prowadzenia postępowań mandatowych i sporządzania wniosków o wszczęcie postępowania;
- brak wystarczającej liczby zewnętrznych szkoleń merytorycznych.

W związku z powyższym podejmowano stosowne czynności, w tym m.in.:

- wypracowanie modelu obiegu dokumentów, koncentracja możliwie największej liczby pracowników komórek SKK w jednym miejscu świadczenia pracy, utworzenie dysków wspólnych, uzgodnienie możliwości transportu dokumentów pojazdami innych jednostek KAS;
- podjęcie rozmów w sprawie wypracowania porozumienia z Sądem Rejestrowym i Prokuratorami Okręgowym i Rejonowymi w sprawach z ustawy o rachunkowości;
- nawiązanie współpracy z uczelnią wyższą i kierowanie oferty pracy bezpośrednio do studentów ostatnich lat prawa i administracji;
- przeprowadzenie szkoleń pracowników niewyznaczonych urzędów w zakresie postępowań mandatowych, udzielano odpowiedzi na pisemne zapytania naczelników z niewyznaczonych urzędów;
- wydawanie zaleceń w zakresie sposobu realizacji spraw, przeprowadzenie własnych szkoleń merytorycznych.

Średnie obciążenie pracą

Na jednego pracownika komórki SKK w ujęciu średniorocznym przypadało³⁸:

- w 2021 r. – 41,1 postępowań przygotowawczych w toku oraz 44,4 zakończone postępowania przygotowawcze,
- w 2022 r. – 33, 6 postępowań przygotowawczych w toku oraz 38,9 zakończonych postępowań przygotowawczych,

³⁷ System informatyczny „Ewidencja Spraw Karnych Skarbowych”.

³⁸ Dane uwzględniają liczbę postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa z ustawy o rachunkowości.

- w 2023 r. 35,1 postępowań przygotowawczych w toku oraz 32,3 zakończone postępowania przygotowawcze.

Ponadto, średnio na każdego pracownika w 2021 r. przypadało jedno postępowanie zawieszone, w 2022 r. 0,6 postępowania zawieszonego a w 2023 r. 0,7 postępowania zawieszonego.

**Liczba zatrudnionych
pracowników
w komórkach SKK**

Łączna liczba osób świadczących pracę w komórkach SKK³⁹ urzędów skarbowych wynosiła 678 – według stanu na 1 stycznia 2022 r., 660 – według stanu na 1 stycznia 2023 r. oraz 682 – według stanu na 1 stycznia 2024 r. Po początkowym spadku zatrudnienia w komórkach SKK pomiędzy stanem na 1 stycznia 2022 r. a stanem na 1 stycznia 2023 r. o 2,7 %, nastąpił wzrost o 3,3 % – według stanu na 1 stycznia 2024 r. Wśród przyczyn początkowego spadku zatrudnienia były m.in. przejście pracowników do innych komórek niewyznaczonych urzędów, wypowiedzenie lub nieprzedłużenie umowy z uwagi na zmianę pracodawcy.

**Zredukowano liczbę
komórek SKK,
a zwiększono liczbę
ich pracowników**

Ww. zmianom towarzyszyło wynikające z procesu reorganizacji, zmniejszenie liczby komórek SKK w US, tj.: 316 – według stanu na 1 stycznia 2022 r., 64 – według stanu na 1 stycznia 2023 r. oraz 61 – według stanu na 1 stycznia 2024 r. Spadek, pomiędzy 1 stycznia 2022 r. a 1 stycznia 2024 r., wyniósł 80,7 %. Według stanu na 1 stycznia 2022 r.: 40,5 % komórek SKK stanowiły komórki, w których pracę świadczył tylko jeden pracownik, 56,0 % – komórki SKK, w których pracę świadczyło od dwóch do pięciu pracowników, a jedynie 3,5 % – komórki SKK, w których pracę świadczyło powyżej pięciu pracowników. Po reorganizacji według stanu na 1 stycznia 2023 r. było to odpowiednio: 6,3 %, 4,7 % oraz 89,1 %. Natomiast 1 stycznia 2024 r. 93,4 % wszystkich komórek SKK stanowiły komórki, w których pracę świadczyło więcej niż pięciu pracowników, a pozostałe 6,6 % - komórki, w których liczba pracowników wyniosła od dwóch do pięciu.

**Miejsce świadczenia
pracy stanowiły
głównie
niewyznaczone urzędy**

Według stanu na 1 stycznia 2023 r. 57 z 371 (15,4 %) pracowników komórek SKK wyznaczonych urzędów (podległych siedmiu IAS objętych kontrolą NIK) świadczyło pracę w siedzibie wyznaczonego urzędu, natomiast znacząca większość, tj. 314 (84,6 %) – w siedzibach niewyznaczonych urzędów. W związku z reorganizacją 73 pracowników, z dotychczasowych komórek SKK, zmieniło swoje miejsce świadczenia pracy (19,7 %).

**Liczba wszczętych
postępowań**

W zakresie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, w latach 2021–2022 naczelnicy urzędów skarbowych podległych IAS oraz w latach 2023–2024 –

³⁹ Z wyłączeniem pracowników obsługi administracyjnej, kancelaryjnej, itp.

po reorganizacji komórek SKK – wyznaczeni naczelnicy US, działający jako FOPP, wszczęli 71 834 postępowań przygotowawczych⁴⁰, tj. kolejno: 22 477, 17 374, 14 292 i 17 691. Łącznie w dwóch pierwszych latach po reorganizacji wystąpił spadek liczby wszczętych postępowań przygotowawczych o 19,7 % w porównaniu do lat 2021–2022, przy czym w 2024 r. nastąpiło przełamanie tendencji spadkowej, która występowała w latach 2022–2023. Wzrost liczby wszczętych postępowań przygotowawczych w 2024 r. wyniósł 23,8 % w porównaniu do roku poprzedniego.

**Liczba zakończonych
postępowań
przygotowawczych**

W latach 2021–2024 zakończono łącznie 75 466 postępowań przygotowawczych (24 795 w 2021 r., 20 487 w 2022 r., 13 632 w 2023 r. i 16 552 w 2024 r.), z czego:

- a) 46 615 (kolejno: 15 923, 12 900, 7879 i 9913) w sprawach o wykroczenia skarbowe, w tym m.in.:
 - w 25 736 przypadkach (kolejno: 8769, 7215, 4284 i 5468) skierowano akt oskarżenia do sądu,
 - w 1333 przypadkach (kolejno: 536, 317, 197 i 283) skierowano do sądu wnioski o DPO,
 - w 2287 przypadkach (kolejno: 751, 491, 447 i 598) dyrektorzy IAS jako organy nadrzędne nad FOPP zatwierdzili postanowienia o umorzeniu postępowania, a w 40 przypadkach (kolejno: 10, dziewięć, 11 i 10) postanowienia o umorzeniu postępowania zostały zatwierdzone przez prokuratora,
 - 16 356 spraw (kolejno: 5593, 4697, 2799 i 3267) zakończono mandatem karnym;
- b) 28 851 (kolejno: 8872, 7587, 5753 i 6639) w sprawach o przestępstwa skarbowe, w tym m.in.:
 - w 10 496 przypadkach (kolejno: 3381, 2867, 1997 i 2251) skierowano akt oskarżenia do sądu,
 - w przypadku 1074 (kolejno: 330, 266, 220 i 258) postępowań prokurator zatwierdził akt oskarżenia,
 - w 13 433 przypadkach (kolejno: 4081, 3617, 2687 i 3048) skierowano do sądu wnioski o DPO,
 - w 2333 przypadkach (kolejno: 589, 533, 491 i 720) dyrektor IAS jako organ nadrzędny nad FOPP zatwierdził postanowienia o umorzeniu postępowania, a w 274 przypadkach (kolejno: 69, 63, 60 i 82) postanowienia o umorzeniu dochodzenia zostały zatwierdzone przez prokuratora,

⁴⁰ W sprawach o wykroczenia skarbowe: 14 482 w 2021 r., 11 338 w 2022 r., 8390 w 2023 r. i 10744 w 2024 r. oraz w sprawach o przestępstwa skarbowe: 7995 w 2021 r., 6036 w 2022 r. 5902 w 2023 r. i 6947 w 2024 r.

- 469 (kolejno: 166, 145, 82 i 76) postępowań przekazano innemu organowi wg właściwości.

Łącznie w liczbie zakończonych postępowań przygotowawczych wystąpił spadek o 33,3 % pomiędzy latami 2021–2022 i 2023–2024. Jednak, podobnie jak w przypadku liczby wszczynanych postępowań, przełamanie tendencji spadkowej nastąpiło w 2024 r.

**Liczba spraw
rozpoznanych
przez sąd**

W latach 2021–2024 sądy I instancji zwróciły łącznie 308 (kolejno: 116, 83, 46 i 63) spraw do uzupełnienia i rozpoznały łącznie 53 089 spraw (kolejno: 17 227, 14 596, 10 335 i 10 931). Wystąpił spadek o 33,2 % liczby spraw rozpoznanych przez sąd pomiędzy latami 2021–2022 a 2023–2024 (kolejno: 17 227, 14 596, 10 335 i 10 931), z tego:

- 28 138 (kolejno: 9561, 7663, 5211 i 5703) stanowiły sprawy o wykroczenia skarbowe, w których m.in.:
 - skazano 26 943 (kolejno: 9076, 7428, 5022 i 5417) osób i uniewinniono 221 (kolejno: 59, 60, 57 i 45);
 - umorzono postępowanie wobec 273 (kolejno: 83, 83, 51 i 56) osób;
 - orzeczono DPO w przypadku 1258 (kolejno: 490, 348, 197 i 223) osób;
- 24 951 (kolejno: 7666, 6933, 5124 i 5228) stanowiły sprawy o przestępstwa skarbowe, w których m.in.:
 - skazano 12 489 (kolejno: 3868, 3492, 2693 i 2436) osób i uniewinniono 445 (kolejno: 121, 128, 110 i 86) osób;
 - umorzono postępowanie wobec 331 (kolejno: 119, 58, 61 i 93) osób i warunkowo je umorzono wobec 458 (kolejno: 131, 125, 101 i 101) osób;
 - orzeczono DPO w przypadku 12 007 (kolejno: 3666, 3370, 2415 i 2556) osób.

**Liczba zawieszonych
postępowań
przygotowawczych**

W latach 2021–2024 liczba zawieszonych postępowań przygotowawczych wyniosła łącznie 1027⁴¹, tj. kolejno: 403, 230, 225, 169. Od 2022 r. Liczba ta sukcesywnie spadała, natomiast pomiędzy latami 2021–2022 a 2023–2024 spadła o 37,8 %.

Kolejno w latach 2021–2024 liczba zatwierdzonych przed dyrektorów IAS postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia wyniosła kolejno: 526, 339, 431 i 789. Wzrost liczby zatwierdzonych postanowień w porównaniu do roku poprzedniego odnotowywano więc od 2023 r. W latach 2021–2022 dyrektorzy IAS, działając jako organy nadrzędne nad FOPP,

⁴¹ W sprawach o wykroczenia skarbowe: 63 w 2021 r., 21 w 2022 r., 20 w 2023 r. i 23 w 2024 r. oraz w sprawach o przestępstwa skarbowe: 340 w 2021 r. i 209 w 2022 r., 205 w 2023 r. i 146 w 2024 r. Dane statystyczne pozyskane z Ministerstwa Finansów (na podstawie zbiorczych zestawień w zakresie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych).

zatwierdzili łącznie 865⁴² postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, z tego z uwagi na stwierdzenie, że:

- czynu nie popełniono albo brak było danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia i czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa (art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks⁴³) – 300 postanowień,
- społeczna szkodliwość czynu była znikoma (art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks) – 101 postanowień,
- nastąpiło przedawnienie karalności (art. 17 § 1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks) – 211 postanowień,
- z innych przyczyn – 253 postanowienia.

**Liczba postanowień
o odmowie wszczęcia
dochodzenia**

Po reorganizacji, w latach 2023–2024, liczba postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia zatwierdzonych przez dyrektorów IAS wzrosła do 1220⁴⁴ (o 41,0 %), z tego z uwagi na stwierdzenie, że:

- czynu nie popełniono albo brak było danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia i czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa (art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks) – 336 postanowień,
- społeczna szkodliwość czynu była znikoma (art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks) – 285 postanowień,
- nastąpiło przedawnienie karalności (art. 17 § 1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks) – 290 postanowień,
- z innych przyczyn – 309 postanowień.

W latach 2021–2022 liczba postanowień o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego zatwierdzonych przez prokuratora wyniosła 56⁴⁵. Z kolei w latach 2023–2024 r. wydano łącznie 19 takich postanowień⁴⁶.

**Kwota narażonych
lub uszczuplonych
należności
podatkowych**

W latach 2021–2024 w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe wysokość narażonych lub uszczuplonych należności podatkowych wyniosła łącznie 6 231 089,4 tys. zł, tj. kolejno: 1 300 398,7 tys. zł, 1 341 708,7 tys. zł, 1 872 956,8 tys. zł, 1 716 025,2 tys. zł. W latach 2023–2024

⁴² 579 (tj. 363 w 2021 r. i 216 w 2022 r.) w sprawach o wykroczenia skarbowe oraz 286 (tj. 163 w 2021 r. i 123 w 2022 r.) w sprawach o przestępstwa skarbowe.

⁴³ Zgodnie z art. 113 § 1 kks, w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy kpk, jeżeli przepisy kks nie stanowią inaczej.

⁴⁴ 844 (281 w 2023 r. i 563 w 2024 r.) w sprawach o wykroczenia skarbowe i 376 (150 w 2023 r. i 226 w 2024 r.) w sprawach o przestępstwa skarbowe.

⁴⁵ Z czego 16 w sprawach o wykroczenia skarbowe i 40 w sprawach o przestępstwa skarbowe.

⁴⁶ Z czego odpowiednio dwa w sprawach o wykroczenia skarbowe i 17 w sprawach o przestępstwa skarbowe.

nastąpił wzrost ww. należności o 35,8 % w porównaniu do lat 2021–2022. Przy tym w 2024 r. wystąpił spadek w porównaniu do roku poprzedniego o 8,4 %. W tym samym okresie:

- wysokość kar grzywny⁴⁷ oraz kwot uiszczonych tytułem kary grzywny w trybie DPO wyniosła: 226 572,4 tys. zł, tj. kolejno: 60 679,0 tys. zł, 62 658,8 tys. zł, 48 976,1 tys. zł i 54 258,5 tys. zł;
- łączna wartość zajętych towarów/przedmiotów, zabezpieczonego mienia tytułem zabezpieczenia majątkowego oraz orzeczonego przepadku korzyści majątkowej lub jej równowartości wyniosła 32 224,0 tys. zł, tj. kolejno: 7693,1 tys. zł, 6335,3 tys. zł, 7278,9 tys. zł, 10 916,7 tys. zł.

5.2. PROWADZENIE POSTĘPOWAŃ PRZYGOTOWAWCZYCH W SPRAWACH KARNYCH SKARBOWYCH I ICH EFEKTY

Nie w pełni prawidłowo realizowano niektóre czynności związane z prowadzeniem postępowań przygotowawczych

W sześciu z siedmiu wyznaczonych urzędów objętych kontrolą nie w pełni prawidłowo realizowano niektóre czynności związane z prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych. Przy tym w jednym z tych urzędów stwierdzono szereg nieprawidłowości związanych z prowadzeniem ww. postępowań. Natomiast w jednym wyznaczonym urzędzie nie stwierdzono nieprawidłowości.

5.2.1. ODSZKODOWANIE OD ZAWIADOMIENIA KOMÓRKI SKK O PODEJRZENIU POPEŁNIENIA CZYNU ZABRONIONEGO

Na podstawie § 1a rozporządzenia w sprawie wyznaczenia organów KAS od 1 stycznia 2023 r. postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w kks prowadzone były wyłącznie przez 16 wyznaczonych naczelników US⁴⁸. Wyznaczeni naczelnicy US w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w kks oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie o rachunkowości wszczętych i niezakończonych przed 1 stycznia 2023 r. wstąpili w prawa i obowiązki poprzednio właściwych naczelników US⁴⁹. Zgodnie z przyjętymi Rekomendacjami, wyznaczeni naczelnicy US przejęli (na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych oraz odpowiednich wykazów spraw) od niewyznaczonych naczelników US do prowadzenia wszczęte i niezakończone postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia

⁴⁷ Łącznie: wysokość kar grzywny po akcie oskarżenia, wysokość kar grzywny w trybie DPK, wysokość grzywny w drodze mandatów karnych kończących postępowanie karne skarbowe.

⁴⁸ W zakresie, w jakim do prowadzenia tych postępowań lub występowania przed sądem w tych sprawach zgodnie z przepisami kks oraz przepisami wykonawczymi wydanymi na podstawie art. 325d KPK jest właściwy naczelnik urzędu.

⁴⁹ § 3 Rozporządzenia zmieniającego.

Przekazywanie informacji o czynie zabronionym do komórek SKK

skarbowe określone w kks oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie o rachunkowości. Niewyznaczeni naczelnicy US przekazali do wyznaczonych urzędów również zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, które do 1 stycznia 2023 r. przekazane zostały do komórek SKK z komórek merytorycznych oraz wpłynęły do niewyznaczonych US od innych organów, podmiotów i osób – do ewentualnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

W przypadku ujawnienia od 1 stycznia 2023 r. w zakresie swojego działania⁵⁰ naruszenia przepisów podatkowych, mogących wyczerpywać znamiona przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, niewyznaczeni naczelnicy urzędów (jako niewłaściwi do prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych) występowali do właściwego wyznaczonego naczelnika US z informacją o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego⁵¹. Do takiej informacji niewyznaczonego urzędu dołączane były dowody potwierdzające fakt popełnienia czynu zabronionego. Przed skierowaniem do wyznaczonego naczelnika US ww. informacji, niewyznaczony naczelnik US zobowiązany był dokonać analizy sprawy pod kątem jej zakwalifikowania do postępowania mandatowego⁵² oraz zaistnienia negatywnych przesłanek procesowych z art. 17 § 1 kpk w zw. z art. 113 kks (umożliwiających odstąpienie od sporządzenia informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego z uwagi na brak podstaw do wszczęcia i prowadzenia postępowania przygotowawczego).

Zasady dokonywania oceny w powyższym zakresie regulowały procedury wewnętrzne. Ww. informacje były także przekazywane w ramach każdego z wyznaczonych urzędów – do komórek SKK z innych komórek organizacyjnych.

Najczęściej występujące przesłanki odstąpienia od zawiadomienia komórki SKK

W latach 2021–2024 (I połowa) w objętych badaniem wyznaczonych urzędach liczba spraw, w których odstąpiono od przekazania do komórki SKK informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego wyniosła łącznie w 163 944, z czego 162 252 (99,0 %) dotyczyło wykroczeń skarbowych, a 1692 (1,0 %) przestępstw skarbowych. Najczęściej występującymi podstawami stwierdzenia zasadności takiego odstąpienia w przypadku wykroczeń skarbowych był art. 17 § 1 pkt 3 kpk – znikoma społeczna szkodliwość czynu (44,0 %), art. 16 kks – czynny żal (30,2 %) oraz art. 16a kks – prawnie skuteczna korekta (17,8 %). W przypadku przestępstw skarbowych 90,0 % odstąpień od przekazania do komórki SKK informacji o podejrzeniu popełnienia czynu

⁵⁰ Np. w wyniku czynności sprawdzających, przeprowadzonej kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

⁵¹ Pisma w tej sprawie określane były w różny sposób.

⁵² Niewyznaczeni naczelnicy urzędów pozostali właściwi do prowadzenia postępowań mandatowych.

zabronionego dokonano na podstawie art. 16a kks – prawnie skuteczna korekta. Znacznie mniejszy udział niż w przypadku wykroczeń skarbowych miały znikoma społeczna szkodliwość czynu – art. 17 § 1 pkt 3 kpk (4,8 %) oraz czynny żal – art. 16 kks (3,9 %).

W siedmiu wyznaczonych urzędach szczegółowym badaniem objęto łącznie 332 spraw, w których odstąpiono od przekazania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do komórki SKK. W ww. sprawach stwierdzono następujące negatywne przesłanki procesowe: społeczna szkodliwość czynu jest znikoma (35,6 %), ustawa stanowi, że sprawca nie podlega karze – czynny żal (31,6 %), ustawa stanowi, że sprawca nie podlega karze – korekta deklaracji/księgi (29,2 %), nastąpiło przedawnienie karalności czynu (2,1 %), czynu nie popełniono albo brak jest danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia lub czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa (1,5 %).

**Zasady postępowania
niezgodne
z przepisami prawa
powszechnie
obowiązującego**

Niektóre zasady postępowania zawarte w uregulowaniach wewnętrznych obowiązujących w wyznaczonych urzędach w zakresie odstępowania od przekazywania do komórki SKK informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego były niezgodne z przepisami prawa powszechnie obowiązującego. W czterech z siedmiu wyznaczonych urzędów⁵³ w ww. procedurach jako przesłankę odstąpienia od kierowania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do komórki SKK określono wiek sprawcy, a ponadto w jednym wyznaczonym urzędzie⁵⁴ – zamknięty oraz w dwóch wyznaczonych urzędach⁵⁵ – otwarty katalog przesłanek odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks. Powyższe było niezgodne z dyspozycją art. 53 § 7 kks, który stanowi, że przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego bierze się pod uwagę rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia. Organ, odstępując od wszczęcia postępowania

⁵³ Urząd Skarbowy w Sopocie – w okresie objętym kontrolą pięć kolejnych procedur Naczelnika Urzędu Skarbowego w Sopocie, a także wytyczne Dyrektora IAS w Gdańsku (dokument o charakterze normatywnym) przekazane naczelnikom urzędów skarbowych w 2022 r.; Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto – w okresie objętym kontrolą dwie kolejne instrukcje Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto, Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów – od 2023 r. uregulowania wprowadzone zarządzeniem Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, Urząd Skarbowy Łódź-Widzew – procedura przekazana naczelnikom urzędów skarbowych województwa łódzkiego przy piśmie z 29 grudnia 2022 r.

⁵⁴ Urząd Skarbowy w Sopocie.

⁵⁵ Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów i Urząd Skarbowy Łódź-Widzew.

karnego skarbowego (lub wydając postanowienie o umorzeniu postępowania) na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, powinien odnieść się indywidualnie w każdej sprawie do określonych ustawowo w art. 53 § 7 kks kryteriów oceny społecznej szkodliwości czynu i w nawiązaniu do nich dokonać oceny, czy czyn charakteryzował się znikomym stopniem społecznej szkodliwości. W konsekwencji odstąpienie od obowiązku dokonania oceny społecznej szkodliwości czynu w oparciu o określone w kks kryteria oraz kompetencja do określenia innych (poza ustawowymi) przesłanek warunkujących uznanie społecznej szkodliwości czynu za znikomą, w tym w oparciu o wiek sprawcy czynu, nie miały oparcia w przepisach prawa powszechnie obowiązującego.

Przykłady

W obowiązującej od grudnia 2022 r. i rekomendowanej do stosowania przez podległe urzędy z terenu województwa łódzkiego *Procedurze dotyczącej sporządzania informacji o skierowaniu sprawy do postępowania mandatowego, wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz notatek o odstąpieniu od ścigania*, **Dyrektor IAS w Łodzi** określił, wbrew art. 53 § 7 kks w związku z art. 17 § 1 pkt 3 kpk, wśród przesłanek odstąpienia od ścigania z powodu stwierdzenia znikomej społecznej szkodliwości czynu, wiek sprawcy wykroczenia skarbowego. W katalogu dziewięciu przykładowych przesłanek odstąpienia od ścigania z powodu stwierdzenia znikomej społecznej szkodliwości czynu wskazano wiek sprawcy czynu, tj. ukończone 70 lat w dniu popełnienia wykroczenia, z wyłączeniem osób prowadzących działalność gospodarczą jeśli czyn pozostawał w związku z tą działalnością.

W Urzędzie Skarbowym w Sopocie w kolejno obowiązujących w okresie objętym kontrolą procedurach wewnętrznych określających zasady sporządzania i przekazywania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do komórki SKK oraz odstąpień od ukarania dokonywanych przez komórki organizacyjne tego urzędu inne niż komórka SKK wskazano m.in.:

- zamknięty katalog przesłanek odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks,
- jako jedną z przesłanek odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego – wiek sprawcy czynu zabronionego.

W przypadku procedur wprowadzanych w 2022 r. i latach późniejszych, zastosowanie poszczególnych rozwiązań, w tym wieku sprawcy czynu zabronionego, następowało na skutek zastosowania się do *Wytycznych w zakresie polityki nie sporządzania zawiadomień do komórki karnej skarbowej celem implementacji oraz wdrożenia w bieżącej pracy urzędu*⁵⁶, które Dyrektor IAS w Gdańsku w 2022 r. trzykrotnie skierował do podległych urzędów. W ww. dokumentach, niezgodnie z art. 53 § 7 kks, m.in. wskazano zamknięty katalog przesłanek odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, w ramach

⁵⁶ Dokument wewnętrzny o charakterze normatywnym.

czego jako jedną z przesłanek odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego – wiek sprawcy czynu zabronionego.

Zastosowanie przez różne urzędy niejednorodnych zasad postępowania przy stwierdzaniu negatywnych przesłanek procesowych skutkowało niejednorodnym traktowaniem podatników pod względem odpowiedzialności karnoskarbowej.

Nie w pełni
prawidłowo
realizowano niektóre
czynności związane
ze stwierdzeniem
negatywnych
przesłanek
procesowych

W objętych kontrolą wyznaczonych urzędach w przypadku powzięcia informacji o naruszeniach przepisów podatkowych, mogących stanowić przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, podejmowano czynności w celu ustalenia, czy wystąpiły podstawy do odstąpienia od wszczęcia dochodzenia, o których stanowi art. 17 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks⁵⁷. Jednak w sześciu z siedmiu wyznaczonych urzędów w ww. zakresie nie w pełni prawidłowo realizowano niektóre czynności.

Nieprawidłowości
w dokumentowaniu

Przy odstępowaniu od sporządzenia informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego w pięciu z siedmiu wyznaczonych urzędów⁵⁸ stwierdzono co najmniej jedną nieprawidłowość związaną z nierzetelnym dokumentowaniem lub brakiem udokumentowania przesłanek, podstaw prawnych lub okoliczności, które brano pod uwagę przy ocenie czynów. W związku z powyższym w ww. przypadkach nie była możliwa ocena, czy faktycznie doszło do prawidłowego zbadania okoliczności i przesłanek umożliwiających odstąpienie od sporządzenia informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego.

Przykłady

W **Urzędzie Skarbowym w Sopocie** w sprawach objętych badaniem, w których nie wszczynano postępowania karnego skarbowego z uwagi na:

- znikomą społeczną szkodliwość czynu (art. 17 § 1 pkt 3 kpk) – 19 (z 19) spraw – odstąpienia od zawiadomienia komórki SKK o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego dokonano bez udokumentowania przeprowadzenia oceny społecznej szkodliwości czynu;
- czynny żal (art. 16 kks) – 12 (z 15) spraw objętych badaniem – odstąpienia od zawiadomienia komórki SKK o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego dokonano bez udokumentowania wyniku weryfikacji

⁵⁷ Nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza, gdy czynu nie popełniono albo brak jest danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia, czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa, społeczna szkodliwość czynu jest znikoma, ustawa stanowi, że sprawca nie podlega karze, oskarżony zmarł, nastąpiło przedawnienie karalności, postępowanie karne co do tego samego czynu tej samej osoby zostało prawomocnie zakończone albo wcześniej wszczęte toczy się, sprawca nie podlega orzecznictwu polskich sądów karnych, brak jest skargi uprawnionego oskarżyciela, brak wymaganego zezwolenia na ściganie lub wniosku o ściganie pochodzącego od osoby uprawnionej, chyba że ustawa stanowi inaczej, zachodzi inna okoliczność wyłączająca ściganie.

⁵⁸ Urząd Skarbowy w Sopocie, Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto, Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie, Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów, Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

warunków stanowiących o bezzasadności złożonego zawiadomienia, o których stanowi art. 16 § 5 ust. 1 kks;

- złożenie prawnie skutecznej korekty (art. 16a kks) – 15 (z 15) spraw objętych badaniem – odstąpienia od zawiadomienia komórki SKK o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego dokonano bez udokumentowania wyniku weryfikacji spełnienia warunków skuteczności korekty, o których stanowi art. 16a § 3 kks.

W Urzędzie Skarbowym Kraków-Stare Miasto w toku badania próby 15 spraw, w których odstąpiono od zawiadomienia komórki SKK o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu stwierdzono, że w 14 przypadkach notatki/adnotacje dołączone do akt sprawy nie zawierały powołania podstawy prawnej zawartej w art. 17 § 1 pkt 3 kpk oraz art. 1 § 2 kks ani jednoznacznego stwierdzenia, że podstawą odstąpienia jest znikoma szkodliwość czynu. Nie dokonano również wskazania przesłanek, które wzięto pod uwagę przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego.

W Drugim Urzędzie Skarbowym w Szczecinie w czterech z 15 badanych spraw, w których odstąpiono od zawiadomienia komórki SKK o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu (art. 17 § 1 pkt 3 kpk), nie było adnotacji o okolicznościach sprawy, które wzięto pod uwagę przy ocenie czynu.

W Urzędzie Skarbowym Warszawa-Mokotów w pięciu zbadanych sprawach z 2022 r., wystąpienie przesłanek negatywnych dokumentowano w różny sposób, tj. poprzez adnotację na złożonym dokumencie, sporządzenie dodatkowej notatki, podpis tylko pracownika dokonującego oceny czynu pod kątem zasadności odstąpienia lub w dwóch przypadkach również akceptacja kierownika referatu. Przyczyną powyższego był brak doprecyzowania zasad dokumentowania przypadków odstąpienia od przekazania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do komórki SKK, w związku z wystąpieniem negatywnych przesłanek procesowych wskazanych w art. 17 kpk, co było działaniem nierzetelnym.

W Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki mimo stwierdzenia uszczuplenia wpłaconego podatku przez podatnika po złożeniu przez niego korekty deklaracji/zeznania, nie prowadzono i nie dokumentowano spraw, w których odstąpiono od sporządzenia informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego z uwagi na fakt, że sprawca nie podlegał karze na podstawie art. 16a kks. Ponadto w przypadku czterech z 15 badanych spraw, w których odstąpiono od sporządzenia informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego z uwagi na fakt, że sprawca nie podlegał karze w związku z zastosowaniem instytucji czynnego żalu, nie udokumentowano, że nie doszło do przesłanek negatywnych z art. 16 § 5 kks.

**Nieprawidłowości
w odstępowaniu
od sporządzenia
informacji
o podejrzeniu
popęlnienia czynu
zabronionego**

W objętych kontrolą wyznaczonych urzędach stwierdzono także m.in. przypadki, w których:

- w związku z zasadami postępowania, określonymi w regulacjach wewnętrznych, w jednym wyznaczonym urzędzie⁵⁹, w przypadku 10 z 16 zbadanych spraw (63,0 %) ocena stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego następowała jedynie przy zastosowaniu przesłanek odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego określonych w wewnętrznych procedurach urzędu, zaś samo odstąpienie od wszczęcia postępowania nastąpiło na podstawie jednego kryterium wykazanego w obowiązującej w danym okresie procedurze, co było niezgodne z dyspozycją art. 53 § 7 kks;
- w jednym wyznaczonym urzędzie⁶⁰ w jednej sprawie z sześciu zbadanych w związku z zaistnieniem przesłanki wykazanej w art. 17 § 1 pkt 6 kpk (16,7 %) niezasadnie odstąpiono od sporządzenia informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, gdyż nieprawidłowo uznano, że stanowił on wykroczenie, a przez to jego karalność uległa przedawnieniu;
- w jednym wyznaczonym urzędzie⁶¹ w jednej sprawie z 15 zbadanych, (6,7 %), dotyczącej złożenia po terminie deklaracji podatkowej, odstąpiono od zawiadomienia komórki SKK o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, pomimo niezaistnienia negatywnej przesłanki procesowej niepodlegania karze z uwagi na złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji/księgi (art. 16a § 1 kks);
- w jednym wyznaczonym urzędzie⁶² w siedmiu z 22 zbadanych spraw (31,8 %), dotyczących instytucji czynnego żalu lub złożenia prawnie skutecznej korekty sprawy załatwiono ze zwłoką w odniesieniu do wewnętrznych regulacji obowiązujących w tym urzędzie;
- w trzech wyznaczonych urzędach⁶³ wystąpiły nieprawidłowości formalne związane z brakiem wymaganych adnotacji lub podpisów przy odstępowaniu/akceptacji odstąpienia od zawiadomienia komórki SKK o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego oraz w dwóch wyznaczonych urzędach stwierdzono: nierzetelne zapisy w różnych systemach informatycznych w zakresie zastosowania instytucji czynnego żalu⁶⁴ lub przypadki nierzetelnego udokumentowania przyczyn odstąpienia od wszczęcia postępowania z uwagi na art. 17 § 1 pkt 2 i 3 kpk⁶⁵.

⁵⁹ Urząd Skarbowy w Sopocie.

⁶⁰ Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu.

⁶¹ Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto.

⁶² Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie.

⁶³ Urząd Skarbowy w Sopocie, Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów, Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

⁶⁴ Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

⁶⁵ Urząd Skarbowy w Sopocie.

5.2.2. PRAWIDŁOWOŚĆ PROWADZENIA POSTĘPOWAŃ PRZYGOTOWAWCZYCH W SPRAWACH KARNYCH SKARBOWYCH W WYZNACZONYCH URZĘDACH I ICH EFEKTY

Sprawy przejęte przez siedmiu wyznaczonych naczelników US

W wyniku reorganizacji, w zakresie dotyczącym przestępstw skarbowych, siedmiu wyznaczonych naczelników urzędów przejęło⁶⁶ od niewyznaczonych naczelników urzędów łącznie 6582 informacji/zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego, z czego 109 stanowiły sprawy, w których termin przedawnienia karalności czynów upływał za mniej niż sześć miesięcy. Liczba przejętych wszczętych (niezakończonych) postępowań przygotowawczych wyniosła 2364, a zawieszonych postępowań przygotowawczych – 784. Liczba spraw na etapie postępowania sądowego wyniosła ogółem 2393, z czego: skierowanych do sądu z aktem oskarżenia – 1592 oraz skierowanych do sądu z wnioskiem o DPO – 782. Ponadto przejęto 19 spraw skierowanych do sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania.

Liczba przejętych informacji/zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego w zakresie dotyczącym wykroczeń skarbowych wyniosła ogółem 5931, z czego 156 stanowiły sprawy, w których okres przedawnienia karalności czynów upływał za mniej niż trzy miesiące. Liczba wszczętych (niezakończonych) postępowań przygotowawczych wyniosła 1272, a zawieszonych postępowań przygotowawczych – 34. Liczba spraw na etapie postępowania sądowego wyniosła ogółem 1587, przy czym skierowanych do sądu z aktem oskarżenia – 1513 oraz skierowanych do sądu z wnioskiem o DPO – 74.

Praktyka i regulacje dotyczące przekazywania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego

Z Rekomendacji wynikało, że zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa skarbowego, wykroczenia skarbowego lub przestępstwa, które wpłynęły do niewyznaczonych naczelników US od osób, instytucji lub organów (z wyłączeniem organów KAS), to tzw. zawiadomienia zewnętrzne. Zatem informacje o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego z komórek organizacyjnych niewyznaczonych urzędów (przejęte z dniem 1 stycznia 2023 r. lub przekazane przez niewyznaczonych naczelników urzędów od 1 stycznia 2023 r.) winny być procedowane przez wyznaczonych naczelników urzędów jako informacje własne KAS. Na powyższe wskazywało również określenie w Rekomendacjach przypadków odstąpienia od złożenia *wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego do wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego* przez niewyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego w związku z ujawnieniem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz wskazanie co odstąpienie powinno zawierać. Pomimo

⁶⁶ W poszczególnych wyznaczonych urzędach przyjęto różne daty przejęcia spraw – od 1 stycznia 2023 r. do 26 stycznia 2023 r.

powyższego status informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego sporządzonych przez niewyznaczonych naczelników urzędów był co najmniej trzykrotnie poddawany analizie przez właściwe jednostki organizacyjne Ministerstwa Finansów⁶⁷. W piśmie z Ministerstwa Finansów⁶⁸ zawarto informację, iż *materiały własne organów KAS, kwalifikujące się do przekazania sprawy według właściwości miejscowej do rozpoznania w kierunku wszczęcia i prowadzenia postępowania przygotowawczego przez wyznaczonego przepisami prawa naczelnika urzędu skarbowego należy traktować jak informacje własne organów KAS. W związku z tym w takich sytuacjach postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania jest dopuszczalne, ale nie jest konieczne w szczególności, że adresatem byłby urząd w praktyce oceniający materiały własne tj. wytworzone w Krajowej Administracji Skarbowej*. Zdaniem NIK ww. podejście, które zezwala na alternatywne procedowanie informacji stoi w sprzeczności z ujednoliceniem sposobu postępowania na terenie całego kraju.

Traktowanie jako zawiadomień o przestępstwie skarbowym lub wykroczeniu skarbowym (w trybie art. 304 § 2 kks w zw. z art. 113 § 2 kks) materiałów przekazywanych przez niewyznaczonych naczelników US do wyznaczonych naczelników US skutkowałoby koniecznością wydawania we wszystkich wypadkach postanowień o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego, które musiałyby podlegać zatwierdzeniu przez dyrektorów IAS. Niewyznaczonym naczelnikom US przysługiwałoby wówczas uprawnienia do zaskarżania postanowień o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego, ale również postanowień o umorzeniu takich postępowań. Procedura taka byłaby bardziej sformalizowana i czasochłonna, co nie przyczyniłoby się do sprawności funkcjonowania organów KAS. Z drugiej jednak strony odstąpienie od wszczęcia postępowania przygotowawczego w komórce SKK po otrzymaniu informacji z niewyznaczonego urzędu prowadzić może do sytuacji, w której na podstawie tego samego materiału dowodowego dwa organy (niewyznaczony naczelnik US i wyznaczony naczelnik US) dokonują odmiennej oceny, co do istnienia przesłanek uzasadniających wszczęcie postępowania przygotowawczego, a strona przekazująca materiał dowodowy (niewyznaczony urząd) nie jest o tym informowana.

Ogółem w latach 2021–2024 łączna liczba odstępień od wszczęcia postępowania przygotowawczego w komórkach SKK w urzędach wyniosła: 56 002 w 2021 r., 69 841 w 2022 r., 7784 w 2023 r., 7113 w 2024 r., co wskazuje, że występowały przypadki, w których w jednej sprawie dwa organy, tj. niewyznaczony naczelnik US i następnie wyznaczony naczelnik US (na podstawie przekazanej informacji o podejrzeniu popełnienia czynu

⁶⁷ Pismo z 6 lutego 2023 r., pismo z 20 listopada 2023 r., pismo z 9 stycznia 2024 r.

⁶⁸ Pismo z 9 stycznia 2024 r., nr DZP11.0723.22.2022.

zabronionego) dokonywali odmiennej oceny, przesłanek uzasadniających wszczęcie postępowania przygotowawczego. Świadczyło to o braku jednolitości postępowania ww. organów.

Znaczący wpływ przestępstw określonych w ustawie o rachunkowości na procedowanie spraw przez urzędy wyznaczone

Pracownicy wyznaczonych urzędów podczas rozpatrywania spraw działali w oparciu o przepisy prawa karnego i karnego skarbowego oraz Metodykę opracowaną w Ministerstwie Finansów. Czynnikiem, który miały znaczący wpływ na procedowanie spraw od 2023 r. były: liczba informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego w sprawach karnych skarbowych wygenerowanych przez niewyznaczone urzędy (w tym, informacje przejęte w wyniku reorganizacji oraz przekazywane zgodnie z właściwością od 1 stycznia 2023 r.) oraz bardzo duża liczba spraw w zakresie przestępstw określonych w ustawie o rachunkowości. Znaczny napływ ww. spraw wpływał na efektywność i sprawność działania komórek SKK.

Przykłady

Do **Urzędu Skarbowego Łódź-Widzew** w 2023 r. wpłynęło około 8500 spraw, z czego około 6500 spraw dotyczyło ustawy o rachunkowości. Uwzględniając sprawy przejęte przez ten urząd (3500 spraw, z czego 2600 spraw dotyczących ustawy o rachunkowości), do rozpoznania w 2023 r. było 12 000 spraw przypadających na (szacunkowo) 40 pracowników. Naczelnik Urzędu Skarbowego Łódź-Widzew wskazał, że w związku z powyższym na każdego pracownika przypadało więc około 300 spraw rocznie i średnio 25 miesięcznie, z czego ok. 85,0 % spraw wymagało wszczęcia dochodzenia. Powyższe uniemożliwiało bieżące i terminowe rozpoznawanie spraw, gdyż przeciętny pracownik nie był w stanie prowadzić jednocześnie więcej niż 30–40 postępowań przygotowawczych, a wobec faktu, że średnio każde trwa dłużej niż miesiąc, nie było w związku z tym możliwe wszczynanie co miesiąc przez każdego pracownika 20–25 nowych postępowań.

W **Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki** w 2023 r. i w I półroczu 2024 r. 51 pracowników wszczęło łącznie na podstawie informacji/zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego (z jednostek KAS i jednostek zewnętrznych), odpowiednio 830 i 430 postępowań, tj. na jednego pracownika przypadało 1,36 i 1,40 postępowań w jednym miesiącu. Naczelnik US poinformowała, że kierownicy SKK nie wszczynali ww. postępowań, przez co wartość ww. wskaźnika wynosiła 1,50 i 1,56 wszczętego postępowania w jednym miesiącu. Ponadto Naczelnik US wyjaśniła, że do pełnego obciążenia pracą należało również uwzględnić przejęte z dniem 1 stycznia 2023 r. 12 000 postępowań prowadzonych z ustawy o rachunkowości (z których w: 2023 r. zakończono 841, a w I półroczu 2024 r. 7741).

Do **Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto** w 2022 r. do wpłynęło 1670 zawiadomień związanych z naruszeniem ustawy o rachunkowości, w 2023 r. wpłynęło 14 437 takich zawiadomień, a w I połowie 2024 r. 6154 zawiadomień. Naczelnik Urzędu Kraków-Stare Miasto wyjaśniła, że lawinowy, stały wpływ zawiadomień z ustawy o rachunkowości stanowił podstawowy i jednocześnie

ogromny problem dla wyznaczonego urzędu. Wszyscy pracownicy prowadzący sprawy, tj. 44 osoby, zajmowali się tym tematem. Było to ogromne obciążenie dla urzędu, który co do zasady powinien zajmować się sprawami z ustawy karnej skarbowej. Naczelnik ww. urzędu wyjaśniła m.in., że przedstawiciele Departamentu DZP, Prokuratura Okręgowa i Regionalna w Krakowie oraz Prezes Sądu Rejonowego dla Krakowa Śródmieścia byli informowani przez IAS w Krakowie o problemie związanym z dużym wpływem zawiadomień związanych z naruszeniem ustawy o rachunkowości. Postulowano m.in. przekazywanie zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości do organów Policji, co nie zostało uwzględnione. Podejmowane kilkakrotnie próby rozmów i spotkań w tym zakresie nie przyniosły rezultatu.

**Termin przedawnienia
należności stanowił
główny czynnik
warunkujący szybsze
podejmowanie spraw**

W związku z powyższym konieczna była odpowiednia organizacja pracy w komórkach SKK oraz nadanie priorytetu tym sprawom, w których termin przedawnienia karalności czynów upływał wcześniej lub w których wystąpiły inne czynniki wpływające na konieczność nadania takiego priorytetowego charakteru (m.in. ryzyko wydłużonego czasu trwania postępowania z uwagi na stopień skomplikowania sprawy, konieczność terminowego nadania biegu zawiadomieniom o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego). Wyznaczeni naczelnicy urzędów wskazywali m.in., że przy podejmowaniu spraw z informacji lub zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego uwzględniano przede wszystkim termin przedawnienia karalności czynu i przedawnienia zobowiązania podatkowego dotyczącego czynów opisanych w informacjach lub zawiadomieniach (wszczęcie w czasie umożliwiającym efektywne poprowadzenie i zakończenie postępowania), ale także wagę sprawy, rodzaj postępowania i inne indywidualne okoliczności występujące w danej sprawie.

Przykłady

W **Urzędzie Skarbowym Łódź-Widzew** przyjęto, że w sprawach o czyn z kks w pierwszej kolejności wszczynano sprawy dotyczące zewnętrznych zawiadomień o przestępstwach, z uwagi na termin do wydania postanowienia o wszczęciu lub odmowie wszczęcia postępowania wynoszący 30 dni. Następną kategorią spraw, były te z przypadającym przedawnieniem karalności czynu w bieżącym roku, a kolejną kategorią – sprawy, w których przeprowadzona była kontrola podatkowa i ewentualnie postępowanie podatkowe, gdyż z reguły są to bardziej rozbudowane i wymagające więcej czasu sprawy.

W **Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki** przyjęto, że postępowanie przygotowawcze wszczynane było po analizie każdego zawiadomienia/informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego pod kątem kompletności przekazanego materiału dowodowego, kwalifikacji prawnej czynu, a przede wszystkim terminu przedawnienia karalności czynu i przedawnienia należności publicznoprawnej. Dodatkowo uwzględnione było obciążenie pracą, stan kadrowy oraz liczba postępowań w toku prowadzonych

pod nadzorem prokuratora, liczba spraw na etapie sądowym. Jako kluczowe traktowano też, stosownie do art. 305 § 1 kpk i art. 307 § 1 kpk, sprawy objęte zewnętrznymi zawiadomieniami o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego.

Badaniem szczegółowym objęto, procedowane w komórkach SKK, 243 informacje/zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego oraz 351 spraw dotyczących postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, w których: w okresie objętym kontrolą wydano postanowienie o zawieszeniu postępowania przygotowawczego lub podjęto zawieszone postępowanie (67 spraw), umorzono postępowanie przygotowawcze (100 spraw), skierowano do sądu wnioski o udzielenie zgody na DPO (76 spraw) oraz wniesiono akt oskarżenia (108 spraw).

Stwierdzone nieprawidłowości

W jednym wyznaczonym urzędzie postępowania w sprawach o wykroczenia skarbowe i przestępstwa skarbowe prowadzono prawidłowo. W pięciu wyznaczonych urzędach ww. postępowania nie były prowadzone w pełni prawidłowo, tj. stwierdzono w ww. zakresie nieprawidłowości, przy czym nie miały one istotnego wpływu na kontrolowaną działalność. Natomiast w jednym wyznaczonym urzędzie stwierdzono, że postępowania prowadzono nieprawidłowo z uwagi na liczne nieprawidłowości, które miały wpływ na kontrolowaną działalność. W ww. wyznaczonych urzędach stwierdzono nieprawidłowości związane ze wszczynaniem postępowań przygotowawczych ze zwłoką, przedłużaniem terminu prowadzenia dochodzenia po terminie zakończenia tego postępowania czy nierzetelnym prowadzeniem postępowań przygotowawczych, tj. m.in:

- w trzech wyznaczonych urzędach⁶⁹ stwierdzono 26 przypadków wszczynania postępowań ze zwłoką wynoszącą od 35 do 1606 dni i w dwóch wyznaczonych urzędach⁷⁰ stwierdzono 13 przypadków braku wszczęcia postępowania przygotowawczego pomimo powzięcia informacji o popełnieniu czynu zabronionego,
- w jednym wyznaczonym urzędzie⁷¹ w pięciu sprawach akt oskarżenia sporządzono ze zwłoką wynoszącą od jednego do 19 dni od upływu czasu trwania postępowania albo od upływu 14 dni od zamknięcia postępowania, jeżeli do zamknięcia postępowania doszło, co naruszało art. 153 § 1 lub 3 kks albo art. 155 § 1 lub 4 kks⁷², a ponadto w jednej sprawie, niezgodnie z art. 155 § 5 kks, nie zawiadomiono prokuratora o sporządzeniu i wniesieniu do sądu aktu oskarżenia oraz w jednej

⁶⁹ Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu, Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie, Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

⁷⁰ Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu, Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

⁷¹ Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

⁷² W zależności od indywidualnego układu procesowego danej sprawy.

- sprawie błędnie przekazano sporządzony przez FOPP akt oskarżenia prokuratorowi do zatwierdzenia i wniesienia do sądu, zamiast tak sporządzony akt oskarżenia wnieść samodzielnie do sądu i poprzestać jedynie na zawiadomieniu o tym prokuratora poprzez przesłanie mu odpisu tego aktu oskarżenia, w trybie art. 155 § 4 i 5 kks,
- w dwóch wyznaczonych urzędach⁷³ stwierdzono sześć przypadków wnioskowania o przedłużenie terminu na prowadzenie dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe do organu nadrzędnego nad FOPP, po terminie określonym w art. 153 § 1 kks oraz w dwóch wyznaczonych urzędach⁷⁴ stwierdzono sześć przypadków, w których o przedłużenie terminu wnioskowano bez zachowania terminu wynikającego z Metodyki lub obowiązujących w tych urzędach procedurach⁷⁵, a także w jednym wyznaczonym urzędzie⁷⁶ w jednej sprawie nie wnioskowano o przedłużenie postępowania w ogóle pomimo, że nie zachowano terminu do jego zakończenia, określonego w art. 153 § 3 kks oraz w jednym wyznaczonym urzędzie⁷⁷ umorzono dwa postępowania przygotowawcze, z uwagi na przedawnienie karalności czynu, bez uprzedniego wnioskowania o przedłużenie postępowania,
 - w jednym wyznaczonym urzędzie⁷⁸ niezgodnie z art. 153 § 1 kks, w dwóch sprawach wnioski o przedłużenie postępowania niezasadnie skierowano do prokuratora zamiast do organu nadrzędnego, sprawującego nadzór nad postępowaniem w chwili kierowania wniosku oraz w trzech sprawach niezasadnie składano wnioski o przedłużenie postępowania zamiast postępowanie zawiesić, co naruszało art. 153 § 1 kks oraz art. 114a kks,
 - w jednym wyznaczonym urzędzie⁷⁹ stwierdzono przedawnienie karalności czynów zabronionych w 2544 sprawach (w tym w 8,0 % spraw stanowiły informacje o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, sporządzone przez komórki merytoryczne tego urzędu)
 - na powyższe miała wpływ błędna kwalifikacja prawna czynu w informacji (przestępstwo skarbowe zamiast wykroczenia skarbowego),
 - w jednym wyznaczonym urzędzie⁸⁰ w czterech sprawach postępowanie wszczęto i prowadzono w wadliwej formie (dochodzenie zamiast śledztwa), co stanowiło naruszenie art. 151a § 2 pkt 1 kks w zw. z art. 37 § 1 pkt 3 kks; w trzech sprawach postępowanie zawieszono ze zwłoką

⁷³ Urząd Skarbowy w Sopocie, Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

⁷⁴ Drugi Urząd w Szczecinie, Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów.

⁷⁵ Dokumenty wewnętrzne o charakterze normatywnym.

⁷⁶ Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów.

⁷⁷ Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

⁷⁸ Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

⁷⁹ Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów.

⁸⁰ Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

wynoszącą od ośmiu do 61 dni od upływu czasu trwania postępowania, co stanowiło naruszenie art. 153 § 1 lub 3 kks (w zależności od sprawy); w jednej sprawie, niezgodnie z art. 114a kks, postępowanie zawieszono pomimo braku podstaw prawnych, zaś w dwóch sprawach zawieszone postępowanie podjęto ze zwłoką wynoszącą od 106 do 111 dni od uzyskania informacji o zaistnieniu podstaw do podjęcia zawieszonego postępowania,

- w dwóch wyznaczonych urzędach⁸¹ stwierdzono nierzetelne prowadzenie trzech postępowań przygotowawczych, skutkujące: przedwczesnym umorzeniem postępowania w przypadku braku wyczerpania dostępnych środków dowodowych lub wydaniem przez sąd postanowienia w przedmiocie przekazania sprawy naczelnikowi urzędu w celu uzupełnienia istotnych braków,
- w dwóch wyznaczonych urzędach⁸² stwierdzono trzy przypadki, w których nie wniesiono niezwłocznie do sądu wniosków o udzielenie zezwolenia na DPO w związku z wystąpieniem przez sprawców z wnioskiem o takie zezwolenie na podstawie art. 145 § 1 kks i wykonaniem przez nich obowiązków, o których mowa w art. 143 § 1–3 kks, a także w jednym wyznaczonym urzędzie⁸³ w pięciu przypadkach, niezgodnie z art. 143a kks, nie wezwano podatników do uzupełnienia braków wniosku o DPO, mimo nieprzedstawienia (wraz z wnioskiem) dowodów uiszczenia przez nich wymaganej należności publicznoprawnej, grzywny oraz zryczałtowanych kosztów postępowania,
- w jednym wyznaczonym urzędzie⁸⁴ nierzetelnie określono czyny zarzucane sprawcy w jednym wniosku o DPO skierowanym do sądu,
- w trzech wyznaczonych urzędach występowały pojedyncze przypadki niezawiadomienia strony postępowania o zmianie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze⁸⁵, do czego zobowiązywał § 4 rozporządzenia zmieniającego, a w jednym wyznaczonym urzędzie⁸⁶ także przypadki wystosowania zawiadomień od trzech do 20 miesięcy po terminie wykazanym w ww. rozporządzeniu.

Przykłady

W Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki stwierdzono 22 przypadki wszczynania postępowań ze zwłoką wynoszącą od 35 do 1 606 dni od powzięcia informacji o popełnieniu czynu zabronionego oraz w 12 innych sprawach

⁸¹ Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto, Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

⁸² Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie, Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

⁸³ Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki.

⁸⁴ Urząd Skarbowy w Sopocie.

⁸⁵ Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu, Urząd Skarbowy w Sopocie, Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie.

⁸⁶ Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu.

postępowań nie wszczęto w ogóle. Powyższe stanowiło naruszenie art. 2 § 1 pkt 4 kpk (zasada szybkości postępowania), art. 9 § 1 kpk (zasada działania z urzędu), art. 10 § 1 kpk (zasada legalizmu) oraz art. 303 kpk (obowiązek wszczęcia postępowania, z urzędu lub na skutek zawiadomienia, w reakcji na uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa). W zakresie zewnętrznych zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego naruszono ponadto art. 305 § 1 kpk (obowiązek niezwłocznego wszczęcia postępowania lub odmowy wszczęcia postępowania na skutek zawiadomienia) bądź, gdy prowadzono postępowanie sprawdzające, art. 307 § 1 kpk (maksymalny 30-dniowy czas trwania postępowania sprawdzającego).

W siedmiu objętych kontrolą wyznaczonych urzędach wysokość narażonych lub uszczuplonych należności publicznoprawnych w sprawach o wykroczenia skarbowe w latach 2021–2024 (I półrocze) wyniosła kolejno: 32 507,8 tys. zł, 100 279,0 tys. zł, 958 447,4 tys. zł, 427 486,0 tys. zł, a wysokość kar i grzywny kolejno: 901,9 tys. zł, 957,3 tys. zł, 9959,6 tys. zł, 5 390,0 tys. zł. W zakresie spraw o przestępstwa skarbowe było to odpowiednio 34 176,0 tys. zł, 59 952,5 tys. zł, 387 106,3 tys. zł i 467 832,4 tys. zł, przy czym wysokość kar i grzywny wyniosła kolejno: 1385,7 tys. zł, 1182,3 tys. zł, 16 305,1 tys. zł, 8396,3 tys. zł.

5.3. NADZÓR NAD WYKONYWANIEM ZADAŃ ZWIĄZANYCH Z PROWADZENIEM POSTĘPOWAŃ PRZYGOTOWAWCZYCH W SPRAWACH KARNYCH SKARBOWYCH

**W Ministerstwie
Finansów sprawowano
prawidłowy nadzór**

W Ministerstwie Finansów nadzór nad realizacją zadań w zakresie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych przez wyznaczonych naczelników urzędów i dyrektorów izb sprawowano prawidłowo w ramach przeprowadzanych analiz, które obejmowały m.in.: działalność FOPP, realizację wskaźników z obszarów postępowań przygotowawczych, sygnalizowane przez jednostki podległe zagadnienia, cyklicznie generowane dane statystyczne. Podejmowano także działania w zakresie wydawania wytycznych, wyjaśnień, rekomendacji i zaleceń a także inicjatyw celu poprawy monitorowanych obszarów.

**W izbach
nie we wszystkich
przypadkach
sprawowano
prawidłowy nadzór**

W IAS nadzór nad prowadzonymi postępowaniami przygotowawczymi w podległych urzędach sprawowano m.in. w związku z pełnieniem funkcji organu nadrzędnego nad FOPP, tj. w związku z przedłużaniem prowadzenia postępowań przygotowawczych oraz zatwierdzaniem postanowień o odmowie wszczęcia postępowania, jego zawieszeniu i umorzeniu. Do urzędów przekazywano procedury lub wytyczne/zalecenia/kierunki działania, w tym sformułowane na podstawie przesyłanych do IAS akt sprawy. Nie we wszystkich przypadkach w izbach prawidłowo sprawowano nadzór na wykonywaniu niektórych zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych.

5.3.1. NADZÓR MF NAD IZBAMI I URZĘDAMI

Zadania realizowane w Ministerstwie Finansów w ramach nadzoru

Zadania w zakresie prowadzenia postępowań przygotowawczych i występowania w postępowaniach przed sądami w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przez wyznaczonych naczelników urzędów były nadzorowane i koordynowane w Ministerstwie Finansów przez Departament DZP. Podejmowane lub przygotowywane działania w zakresie dotyczącym nadzoru nad reorganizacją obejmowały czynności skierowane do wyznaczonych naczelników urzędów oraz do dyrektorów IAS. Podjęte działania polegały m.in. na:

- przygotowywaniu wytycznych, wyjaśnień, rekomendacji i poleceń,
- analizie kwestii sygnalizowanych przez jednostki podległe, m.in. w zakresie kwalifikacji informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, przekazywanych do wyznaczonych naczelników urzędów, przez niewyznaczonych naczelników urzędów, jako materiałów własnych KAS,
- monitorowaniu istotnych obszarów,
- podjęciu inicjatywy w zakresie zmiany ustawy o z dnia 20 sierpnia 1997 r. Krajowym Rejestrze Sądowym⁸⁷ oraz niektórych innych ustaw – na skutek analizy dotyczącej prowadzonych przez naczelników urzędów dochodzeń w sprawach o przestępstwa z ustawy o rachunkowości, przeprowadzonej w celu zmniejszenia liczby prowadzonych postępowań przygotowawczych w ww. sprawach, które kończyły się wydaniem postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia lub postanowienia o umorzeniu dochodzenia⁸⁸,
- przygotowywaniu projektów rozstrzygnięć Szefa KAS w związku z art. 53 § 39 pkt 2 kks,
- przekazywaniu do Departamentu Organizacji KAS propozycji wskaźników z obszaru postępowań przygotowawczych jako istotnych dla kierunków działania i rozwoju KAS,
- analizie danych dotyczących działalności FOPP, w tym wykonania wskaźników ustalonych dla dyrektorów IAS określanych w zarządzeniach Szefa KAS w sprawie rocznych kierunków działania i rozwoju, a w przypadku braku osiągnięcia założonych wskaźników przekazywaniu właściwym dyrektorom IAS wskazówek co do kierunków działań naprawczych, kontrolnych i zaradczych celem zniwelowania przyczyn niezrealizowania wskaźnika,
- cyklicznym generowaniu danych statystycznych w zależności od aktualnej w danym okresie istotności problematyki nadzoru i przygotowywanie analiz dla kierownictwa KAS w celu rozliczania

⁸⁷ Dalej: „KRS”.

⁸⁸ Z uwagi na ujawnianie w toku postępowania okoliczności jak: śmierć członków organów zarządzających spółką, brak obowiązku składania do KRS sprawozdań finansowych w zależności od limitu obrotu.

efektywności realizowanych zadań na organizowanych naradach i odprawach z kierownictwem IAS,

- przygotowywaniu w cyklach kwartalnych danych statystycznych i analiz, w tym z obszaru postępowań przygotowawczych na potrzeby opracowania statystycznego, realizowanego przez Departament Analiz KAS z wykonania zadań przez dyrektorów IAS.

Ponadto w sierpniu 2024 r. poinformowano dyrektorów IAS o oddaniu do eksploatacji systemu *Przesłuchania na Odległość*. Za jego wdrożeniem przemawiały względy ekonomiki procesowej, w tym ograniczenie kosztów podróży świadka, jak również trudności związane z odległością dzielącą miejsce pobytu świadka od siedziby organu procesowego, co w praktyce miało wpływ na opóźnienia w realizacji czynności dowodowej.

Prawidłowe rozpatrywanie skarg

Badanie NIK w zakresie rozpatrywania skarg, w tym m.in. związanych z realizacją przez IAS i urzędy zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych i występowaniem w postępowaniach przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w KKS, przeprowadzono na próbie 17 skarg⁸⁹, które wpłynęły do Ministerstwa Finansów. Wszystkie skargi rozpatrywano terminowo i zgodnie z ustawą z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁹⁰.

Przeprowadzona kontrola

W latach 2022–2024 w planie kontroli jednostek organizacyjnych podległych MF lub przez niego nadzorowanych na rok 2022, w zakresie działów administracji rządowej – budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe, przewidziano do realizacji jedną kontrolę w obszarze prowadzenia postępowań przygotowawczych i występowania w postępowaniach przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Kontrolę przeprowadzono w jednym urzędzie, a w jej wyniku stwierdzono szereg uchybień o charakterze formalnym.

5.3.2. NADZÓR DYREKTORÓW IZB ADMINISTRACJI SKARBOWEJ NAD FOPP ORAZ WYKONYWANIE CZYNNOŚCI ZASTRZEŻONYCH DLA ORGANU NADRZĘDNEGO NAD FOPP W POSTĘPOWANIU PRZYGOTOWAWCZYM W SPRAWACH KARNYCH SKARBOWYCH

Poza przypadkami określonymi w art. 151c § 1 i 2 kks nadzór nad dochodzeniem prowadzonym przez FOPP sprawuje organ nad nim nadrzędny (art. 151c § 3 kks). Natomiast stosownie do brzmienia art. 53 § 39 pkt 1 kks – organem nadrzędnym nad naczelnikiem US i naczelnikiem urzędu celno-skarbowego jest dyrektor izby. Ponadto zgodnie z § 2 ust. 10

⁸⁹ Wybór próby według osądu kontrolera: siedem (z 390) skarg złożonych w 2022 r., pięć (z 403) skarg złożonych w 2023 r., pięć (z 360) skarg złożonych w 2023 r.

⁹⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.

**Liczba postępowań
przygotowawczych
podlegająca nadzorowi
w badanych IAS**

pkt 7 lit. c statutu izby⁹¹, wykonywanie uprawnień organu nadrzędnego nad naczelnikami urzędów, działającymi jako FOPP, należy do zadań komórki organizacyjnej spraw karnych skarbowych w izbie (ICS).

Łącznie w siedmiu IAS objętych kontrolą w okresie 2021–2024 (I połowa) liczba postępowań przygotowawczych nadzorowanych przez dyrektorów IAS (art. 151c § 3 kks) w sprawach o przestępstwa skarbowe wyniosła kolejno: 3844, 3322, 2785 i 2148, a w sprawach o wykroczenia skarbowe – 4905, 3646, 2709 i 1889). W tym samym okresie liczba postępowań przygotowawczych nadzorowanych przez prokuratora (art. 151c § 1 i 2 kks): w sprawach o przestępstwa skarbowe wyniosła kolejno: 380, 374, 308 i 259 oraz w sprawach o wykroczenia skarbowe – 14, sześć, dwie i trzy.

**Pełnienie nadzoru
w IAS w związku
z pełnieniem funkcji
organu nadrzędnego
nad FOPP**

Sprawowanie nadzoru w IAS nad prowadzonymi postępowaniami przygotowawczymi w podległych urzędach miało miejsce m.in. w związku z pełnieniem funkcji organu nadrzędnego nad FOPP tj. w związku z przedłużaniem postępowań przygotowawczych oraz zatwierdzaniem postanowień o odmowie wszczęcia postępowania, jego zawieszeniu i umorzeniu. Do podległych urzędów przekazywano procedury lub wytyczne/zalecenia/kierunki działania, w tym sformułowane na podstawie przesyłanych do IAS akt spraw.

Przykłady

Dyrektor IAS w Bydgoszczy, poza realizacją swoich obowiązków w zakresie nadzoru procesowego nad indywidualnymi postępowaniami przygotowawczymi, kierował również do podległych mu FOPP wytyczne i zalecenia o charakterze ogólnym, w tym. m.in. pisma w sprawie: zawieszania prowadzonych postępowań przygotowawczych, wszczynania postępowań przygotowawczych, sporządzania planów czynności procesowych, określenia właściwości organów do udzielania odpowiedzi w sprawach związanych z prowadzeniem spraw karnych skarbowych.

Dyrektor IAS w Gdańsku realizował nadzór nad prowadzonymi postępowaniami przygotowawczymi w sprawach karnych skarbowych poprzez kierowanie do FOPP (w odpowiedzi na wnioski o przedłużenie dochodzeń i wystąpienia o zatwierdzenie postanowień) pism, w których wskazywał m.in.: niezbędne do podjęcia czynności w sprawie, na konieczność składania wniosków o przedłużenie dochodzenia nie później niż na pięć dni przed upływem terminu zakończenia dochodzenia określonego w art. 153 § 1 kks, na konieczność uzupełniania obligatoryjnych wpisów w systemie informatycznym.

W izbach monitorowano i analizowano m.in. wyznaczone mierniki, określone dla realizowanych celów. Pracownicy czterech izb⁹² w okresie 2021–2024 przeprowadzili co najmniej jedną kontrolę w zakresie związanym z prowadzeniem postępowań karnych skarbowych

⁹¹ Stanowiącego załącznik nr 5 do zarządzenia w sprawie statutów, dalej: „statut izby”.

⁹² IAS w Bydgoszczy, IAS w Krakowie, IAS w Łodzi, IAS w Warszawie.

w wybranych urzędach. Po kontrolach wydawano zalecenia i monitorowano ich realizację, w tym m.in. poprzez pozyskanie informacji o podjętych działaniach.

W ww. okresie naczelnicy urzędów złożyli łącznie 13 445 (kolejno: 4518, 4318, 3157 i 1452) wniosków/pism w sprawie przedłużenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe oraz 14 649 (kolejno: 5425, 4187, 3398 i 1639) wniosków/pism w sprawie przedłużenia postępowań przygotowawczych w sprawach o wykroczenia skarbowe. Przy tym w latach 2021 – 2024 (I połowa) uwzględniono łącznie 13 494 wniosków o przedłużenie postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe (kolejno: 4530, 4364, 3108, 1492) oraz 14 819 wniosków w sprawach o wykroczenia skarbowe (kolejno: 5541, 4235, 3355, 1688), a także nie uwzględniono 80 wniosków o przedłużenie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe (kolejno: 29, 20, 18 i 13) oraz 54 wniosków w sprawach o wykroczenia skarbowe (kolejno: dziewięć, 19, 17 i dziewięć).

Łącznie w okresie objętym kontrolą liczba postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, które przedłożono do zatwierdzenia dyrektorom siedmiu objętych kontrolą IAS (art. 153 § 1 kks) wyniosła 509 w zakresie przestępstw skarbowych (kolejno: 135, 125, 143 i 106) oraz 835 w zakresie wykroczeń skarbowych (kolejno: 285, 168, 208 i 174). Zatwierdzonych zostało 431 (84,7 %) postanowień w zakresie przestępstw skarbowych (kolejno: 117, 99, 128 i 87) oraz 732 (87,7 %) postanowienia w zakresie wykroczeń skarbowych (kolejno: 267, 153, 170 i 142). W pozostałych przypadkach odmówiono zatwierdzenia postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia.

W tym samym okresie liczba postanowień o zawieszeniu dochodzenia przedłożona dyrektorom siedmiu objętych kontrolą IAS wyniosła 760 w przypadku spraw o przestępstwa skarbowe (kolejno: 304, 211, 177 i 68) oraz 128 w przypadku spraw o wykroczenia skarbowe (kolejno: 76, 19, 18 i 15), z czego zatwierdzono 538 (70,8 %) postanowień w sprawach o przestępstwa skarbowe (kolejno: 225, 134, 135 i 44) oraz 80 (62,5 %) postanowień w sprawach o wykroczenia skarbowe (kolejno: 49, 11, dziewięć i 11). W pozostałych przypadkach nastąpiła odmowa zatwierdzenia postanowienia o zawieszeniu dochodzenia.

W okresie objętym kontrolą liczba postanowień o umorzeniu dochodzenia przedłożona do zatwierdzenia dyrektorowi IAS wyniosła łącznie w siedmiu izbach: 2169 – w sprawach o przestępstwa skarbowe (kolejno: 620, 618, 521 i 410) oraz 1662 – w sprawach o wykroczenia skarbowe (kolejno: 577, 477, 374 i 234). Przy tym zatwierdzono łącznie 1809 (83,4 %) postanowień dotyczących przestępstw skarbowych (kolejno: 516, 508, 431 i 354) oraz 1474 (88,7 %) postanowienia dotyczące wykroczeń skarbowych

(kolejno: 509, 414, 340 i 211). W pozostałych sprawach odmówiono zatwierdzenia postanowień o umorzeniu dochodzenia.

Łącznie w latach 2021–2024 (I połowa) do dyrektorów objętych kontrolą NIK izb w zakresie dotyczącym przestępstw skarbowych wniesiono m.in.:

- pięć zażaleń na postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia, z których cztery skierowano do sądu⁹³;
- 10 zażaleń na postanowienia o zawieszeniu dochodzenia, z których wszystkie skierowano do sądu;
- 10 zażaleń na postanowienia o umorzeniu dochodzenia, z których dziewięć skierowano do sądu, a w jednym przypadku przychyłono się do zażalenia;
- 15 zażaleń na postanowienia odmawiające wniesienia wniosku o udzielenie zezwolenia na DPO, z czego dyrektor IAS przychylił się do sześciu zażaleń oraz nie przychylił się do dziewięciu zażaleń.

W zakresie dotyczącym wykroczeń skarbowych do dyrektorów objętych kontrolą NIK izb wniesiono także łącznie 30 zażaleń na postanowienia o: odmowie wszczęcia dochodzenia, zawieszeniu dochodzenia lub umorzeniu dochodzenia, z których do jednego dyrektor IAS przychylił się, a 22 skierowano do sądu oraz pięć zażaleń na postanowienia odmawiające wniesienia wniosku o udzielenie zezwolenia na DPO, z których w jednym przypadku przychyłono się do zażalenia, a w czterech przypadkach nie przychyłono się do zażalenia.

W ww. okresie w siedmiu izbach łączna liczba postępowań, w których dyrektor IAS zaznaczał się z zamierzeniami prowadzącego postępowanie, wskazywał kierunki postępowania oraz wydawał co do tego zarządzenia wyniosła 3546 (kolejno: 1197, 1007, 801, 542) w przypadku przestępstw skarbowych oraz 3403 (kolejno: 1413, 879, 672, 439) w przypadku wykroczeń skarbowych. Ponadto łącznie w 21 postępowaniach (osiem w 2021 r. i 13 w 2022 r.) dotyczących przestępstw skarbowych dyrektor IAS żądał przedstawienia sobie materiałów zbieranych w toku postępowania. Łączna liczba postępowań, w których dyrektor IAS wydawał postanowienia, zarządzenia lub polecenia oraz zmieniał i uchylał postanowienia i zarządzenia wydane przez prowadzącego postępowanie (art. 326 § 3 pkt 4 kpk) wyniosła:

- 140 (kolejno: 36, 52, 38 i 14) w zakresie przestępstw skarbowych, z czego w 133 (95,0 %) wydano postanowienia, zarządzenia lub polecenia, a w siedmiu (5,0 %) – uchylono postanowienia i zarządzenia,
- 24 (kolejno: pięć, 11, sześć i dwa) w zakresie wykroczeń skarbowych, z czego w 17 (70,8 %) wydano postanowienia, zarządzenia lub polecenia, w siedmiu (29,2 %) uchylono postanowienia i zarządzenia.

⁹³ Jedno zażalenie było w trakcie rozpatrywania.

Nie stwierdzono przypadków, w których dyrektor IAS objął nadzorem czynności wykonywane w trybie art. 307 kpk (art. 326 § 1 kpk) lub przypadków, w których dyrektor IAS uczestniczył w czynnościach dokonywanych przez prowadzących postępowanie osobiście je przeprowadzał albo przejął sprawę do swego prowadzenia (art. 326 § 3 pkt 3 kpk).

Łączna liczba postępowań, w których dyrektor IAS skorzystał z innych uprawnień organu nadzorczego wyniosła 239 (kolejno: 77, 64, 61 i 37) w zakresie przestępstw skarbowych oraz 164 (kolejno: 53, 32, 54, 25) w zakresie wykroczeń skarbowych.

**Badanie spraw w
zakresie
sprawowanego
nadzoru**

Wykonywanie uprawnień organu nadrzędnego nad naczelnikami urzędów działającymi jako FOPP w siedmiu izbach zbadano m.in. na podstawie: 135 spraw, w których naczelnicy urzędów skierowali wnioski/pisma w sprawie przedłużenia postępowań przygotowawczych w sprawie o przestępstwo skarbowe oraz w sprawie o wykroczenie skarbowe oraz 257 spraw, w których dyrektor izby zatwierdzał lub odmawiał zatwierdzenia postanowienia o: odmowie wszczęcia dochodzenia, zawieszeniu dochodzenia oraz jego umorzeniu. Ponadto w zakresie sprawowania nadzoru nad FOPP badaniem objęto dodatkowo łącznie 105 postępowań przygotowawczych.

W IAS w Bydgoszczy i IAS w Szczecinie nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie nadzoru nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych. Prawidłowo i skutecznie rozpatrywano wnioski naczelników urzędów dotyczące przedłużeń postępowań przygotowawczych. NIK nie stwierdziła również nieprawidłowości w zakresie wykonywania zadań związanych z zatwierdzaniem postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, jego zawieszeniu oraz umorzeniu, jak i spraw w których Dyrektor IAS odmówił zatwierdzenia takich postanowień.

W IAS w Warszawie w większości prawidłowo realizowano uprawnienia organu nadrzędnego nad FOPP, w tym m.in. w zakresie wykonywania zadań związanych z zatwierdzaniem postanowień dotyczących odmowy wszczęcia dochodzenia, jego zawieszenia i umorzenia. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły natomiast wydawania postanowień o przedłużeniu postępowania po upływie wcześniej wyznaczonego terminu oraz długotrwałego rozpatrywania sporów kompetencyjnych (do 1092 dni).

Natomiast w czterech pozostałych izbach⁹⁴ (z siedmiu) stwierdzono nierzetelne sprawowanie nadzoru/brak wystarczającego nadzoru

⁹⁴ IAS w Gdańsku, IAS w Krakowie, IAS w Łodzi, IAS we Wrocławiu.

nad niektórymi czynnościami związanymi z prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe.

Przykłady

W IAS w Gdańsku w ramach sprawowanego nadzoru nad działalnością naczelników urzędów m.in. okresowo analizowano wykonanie wskaźników efektywności postępowań karnych skarbowych, kierowano do podległych urzędów pisma w indywidualnych sprawach i wytyczne w zakresie prowadzenia postępowań przygotowawczych. Podejmowano działania w zakresie koordynacji prawidłowości ewidencjonowania spraw karnych skarbowych w SI ESKS2. Jednak kolejni Dyrektorzy IAS w Gdańsku nie określili komórce spraw karnych skarbowych w IAS (ICS) zasad sprawowania nadzoru nad działalnością naczelników urzędów w kontrolowanym zakresie. Ponadto w ramach sprawowanego nadzoru nie podejmowano wystarczających działań celem zapewnienia składania przez FOPP wniosków o przedłużanie dochodzenia oraz o zatwierdzanie postanowień m.in. o jego umorzeniu i zawieszeniu przed terminem zakończenia dochodzenia. Nie analizowano także i nie monitorowano prawidłowości postępowania naczelników urzędów w zakresie odstępowania od kierowania wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych, a przekazane naczelnikom urzędów wytyczne⁹⁵ dotyczące niesporządzania informacji o podejrzeniu popełniania czynu zabronionego do komórki SKK były niezgodne z art. 53 § 7 kks.

W IAS w Krakowie sprawowano nadzór nad postępowaniami przygotowawczymi w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe poprzez przekazywanie centralnych wytycznych, zaleceń w zakresie prowadzenia tych spraw oraz wskazując sposób postępowania po otrzymaniu akt danego postępowania, co jednak nie we wszystkich przypadkach było wystarczające. Na podstawie analizy 115 zbadanych spraw łącznie w 21 przypadkach stwierdzono sporządzanie wniosku o przedłużenie postępowania po upływie terminu na jego zakończenie, opóźnienia w podjęciu zawieszonych postępowań, jak również przypadki odmowy zatwierdzenia postanowienia o zawieszeniu, mimo wyraźnych przesłanek do jego zawieszenia (toczące się postępowania podatkowe lub administracyjne). Ponadto Dyrektor IAS w Krakowie w niewystarczający sposób monitorował podległe urzędy w zakresie nadawania biegu informacji/zawiadomień w sprawie podejrzenia popełnienia czynów zagrożonych przedawnieniem i zagrożonych przedawnieniem. W 17 z 441 przypadków stwierdzono, że w wyniku nieprawidłowych działań FOPP doszło do przedawnienia karalności czynu, w skutek czego odstąpiono od wszczęcia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk.

W IAS w Łodzi pomimo wprowadzonych w izbie wewnętrznych regulacji dotyczących sprawowania nadzoru nad prowadzeniem przez FOPP postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, nadzór Dyrektora IAS w Łodzi nad prowadzeniem tych postępowań nie był wystarczająco skuteczny i obejmował głównie przedłużanie postępowań

⁹⁵ Dokumenty o charakterze normatywnym.

przygotowawczych oraz zatwierdzanie postanowień o odmowie wszczęcia postępowania, zawieszeniu oraz umorzeniu postępowania. Sprawy, które wpłynęły do Dyrektora IAS w Łodzi celem przedłużenia bądź zatwierdzenia analizowane były rzetelnie, jednakże inne czynności nadzorcze, w tym w trybie art. 326 kpk, podejmowane były sporadycznie. Brak bieżącej weryfikacji wszystkich prowadzonych postępowań skutkowało błędami w prowadzonych postępowaniach, opieszałością bądź beczynnością FOPP w części analizowanych spraw.

W IAS we Wrocławiu nadzór nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych miał charakter wyłącznie reaktywny, tj. w odpowiedzi na składane przez FOPP wnioski dotyczące np. przedłużenia terminu postępowania lub zatwierdzenia postanowienia o umorzeniu. Dyrektor IAS we Wrocławiu z własnej inicjatywy nie żądał przedstawienia sobie materiałów spraw, nie monitorował terminów upływających dochodzeń, przedawnienia karalności czynów, a także sprawności prowadzonych postępowań przygotowawczych. Skutkiem tego były m.in. stwierdzone przypadki rażącej beczynności FOPP, a także przypadki wydawania postanowień o przedłużeniu dochodzenia po upływie terminu tego dochodzenia. Przykładowo w 40,0 % zbadanych, spraw w których prowadzono w IAS czynności nadzorcze na skutek złożonych przez FOPP wniosków/pism, stwierdzono m.in.: określenie nieprawidłowych dat przedawnienia i rażącą beczynność wynoszącą ponad pięć lat (13,3 %), beczynności od czterech do sześciu miesięcy (13,3 %), sporządzenie wniosku o przedłużenie okresu trwania dochodzenia 112 dni upływie terminu zakończenia dochodzenia (6,7 %), negatywną przesłankę procesową w postaci przedawnienia karalności (6,7 %).

**Przypadki
nieterminowego
przedłużania
postępowań**

W czterech z siedmiu IAS stwierdzono nieprawidłowości dotyczące przedłużania postępowań przygotowawczych po upływie ich terminu zakończenia, tj.: IAS w Gdańsku – 85,3 % objętych badaniem postanowień o przedłużeniu dochodzenia, IAS w Łodzi – 100,0 % objętych badaniem w tym zakresie postępowań przygotowawczych, IAS w Warszawie – 71,4 % objętych badaniem w tym zakresie postępowań przygotowawczych, IAS we Wrocławiu – 66,7 % objętych badaniem postanowień o przedłużeniu dochodzenia. Powyższe stanowiło naruszenie art. 153 § 1 i 3 kks oraz art. 326 § 2 kpk w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 kks. Jako przyczyny ww. stanu wskazywano m.in.: brak ustawowego terminu na wydanie postanowienia o przedłużeniu dochodzenia, zbyt późne przekazywanie wniosku przez FOPP do IAS, zbyt późny termin dekretowania sprawy na pracowników komórki ICS oraz ich obciążenie innymi zadaniami, niewystarczająca obsada komórki ICS lub wymagany na realizację zadania czas (np. analiza akt sprawy).

W świetle przepisów art. 153 § 1 i 3 kks postępowanie przygotowawcze w sprawie o przestępstwo skarbowe powinno być zakończone w ciągu trzech miesięcy, a w przypadku niezakończenia postępowania w tym terminie organ nadrzędny nad FOPP może je przedłużyć na okres

do jednego roku. Natomiast w przypadku niezakończenia dochodzenia w sprawie o wykroczenie skarbowe w ciągu dwóch miesięcy, organ nadrzędny może je przedłużyć na czas oznaczony. Zgodnie zaś z art. 326 § 1–3 kpk w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 kks organ nadrzędny nad FOPP sprawuje nadzór nad postępowaniem przygotowawczym w zakresie, w jakim go sam nie prowadzi. Organ nadrzędny jest obowiązany czuwać nad prawidłowym i sprawnym przebiegiem całego nadzorowanego przez siebie postępowania. Powyższe regulacje zostały powtórzone z przepisach Metodyki, przy czym w § 200 doprecyzowano, że wniosek o przedłużenie okresu dochodzenia FOPP powinien przestać nie później niż na pięć dni przed upływem terminu dochodzenia. Z kolei w § 231 ust. 1 Metodyki określono, że dyrektor izby sprawując nadzór nad postępowaniem przygotowawczym, jest zobowiązany czuwać nad prawidłowym i sprawnym jego przebiegiem, zgodnie z przepisami procedury karnej i karnej skarbowej, zwłaszcza przy rozpoznawaniu wniosków o jego przedłużenie. Zaś zgodnie z § 231 ust. 2 pkt 12 Metodyki dyrektor izby zapoznając się z aktami sprawy i oceniając przebieg postępowania jako organ nadrzędny nad FOPP, zwraca uwagę na realizację celów i zadań dochodzenia, a w szczególności na przestrzeganie okresu trwania dochodzenia, w tym terminów wszczęcia postępowania przygotowawczego oraz jego przedłużenia i zakończenia. Mając powyższe na uwadze, termin załatwiania ww. spraw w IAS powinien być każdorazowo wyznaczany z uwzględnieniem upływającego terminu zakończenia postępowania przygotowawczego. Zaś zapewnienie niezbędnych zasobów do realizacji zadań dyrektora izby jako organu nadzorczego nad FOPP należy właśnie do tego dyrektora.

**Przypadki
nieprawidłowości
związanych z
nadzorem dyrektorów
IAS**

W zakresie nierzetelnego lub nie w pełni skutecznego sprawowania nadzoru nad FOPP stwierdzono m.in.:

- w IAS w Gdańsku w 31,4 % zbadanych przypadków nieterminowe, w tym po upływie terminu do zakończenia dochodzenia, rozstrzygnięcie w przedmiocie zatwierdzenia postanowień o zawieszeniu i umorzeniu dochodzenia oraz nieterminowe załatwianie spraw związanych z zatwierdzaniem postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia,
- w IAS w Krakowie w 18,3 % zbadanych spraw brak wystarczającego nadzoru nad prowadzonymi postępowaniami przygotowawczymi w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe w zakresie zapewnienia ciągłości prowadzonych postępowań i podejmowania zawieszonych postępowań niezwłocznie po ustaniu przyczyny, ze względu na którą postępowanie zostało zawieszone, jak również niezawieszania postępowań, w których istniały przesłanki do ich zawieszenia,

- podjęcie pierwszych czynności we wszystkich pięciu rozpatrywanych przez Dyrektora IAS w Warszawie sporach kompetencyjnych po upływie od 183 do 1092 dni od daty ich wpływu do IAS,
- 38,0 % objętych badaniem zatwierdzonych przez Dyrektora IAS we Wrocławiu postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, o zawieszeniu dochodzenia i o jego umorzeniu, nie zostało zatwierdzonych niezwłocznie po ich wpływie do IAS, lecz po ponad miesiącu od daty ich wpływu.

Brak jednolitego sposobu postępowania w US spowodowany w części nieprawidłowymi regulacjami z IAS

Stwierdzono brak jednolitego sposobu postępowania w urzędach przy odstępowaniu od sporządzenia informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego z uwagi na negatywne przesłanki procesowe. Powyższe w odniesieniu do części urzędów stanowiło skutek implementacji regulacji przekazanych z IAS (m.in. zasady postępowania obejmujące: analizę pod kątem realizacji znamion czynów zabronionych określonych w kks, sporządzanie i przekazywanie informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego lub odstępowanie od sporządzenia ww. informacji z uwagi na negatywne przesłanki procesowe), z których część zawierała postanowienia niezgodne z dyspozycją art. 53 § 7 kks.

Dyrektor IAS w Bydgoszczy wprowadził kolejne procedury⁹⁶, w których określono zasady odstępowania od wszczęcia postępowania przygotowawczego oraz przekazywania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do komórek SKK. W procedurach ustalono m.in., że ocena zasadności sporządzenia i przekazania zawiadomienia dokonywana jest w oparciu o treść art. 17 § 1 kpk. W przypadku negatywnych przesłanek z art. 17 § 1 kpk odstępuje się od sporządzenia zawiadomienia. Kierownik Referatu Spraw SKK w IAS w Bydgoszczy wyjaśnił m.in., że nie opracowano zasad i kryteriów oraz katalogu spraw, w których należałoby odstąpić od ukarania z uwagi na znikomą szkodliwość społeczną czynu – regulacje te wynikają wprost z przepisów zawartych w kks i kpk. Naczelnicy sześciu urzędów⁹⁷, którzy udzielili wyjaśnień w toku kontroli podali, że: stosowano procedury wynikające z kks i kpk, określone przez Dyrektora IAS w Bydgoszczy, nie wprowadzano odrębnych procedur wewnętrznych w tym zakresie.

Dyrektor IAS w Gdańsku wprowadził procedurę⁹⁸ *w sprawie regulacji zasad sporządzania i przekazywania Naczelnikowi US w Sopocie informacji własnych ujawniających naruszenia przepisów prawa wskazujących na podejrzenie*

⁹⁶ Wprowadzone zarządzeniami Dyrektora IAS nr 34/2022 z 15 marca 2022 r., 55/2022 z 10 czerwca 2022 r., 47/2023 z 13 kwietnia 2023 r., 56/2023 z 25 maja 2023 r.

⁹⁷ Pierwszy US w Bydgoszczy, Pierwszy US w Toruniu, Drugi US w Toruniu, Urząd Skarbowy w Brodnicy, Inowrocławiu i Włocławku.

⁹⁸ Wprowadzona zarządzeniem Dyrektora IAS nr 76/2023 z 24 sierpnia 2023 r.

popęłnienia wykroczeń i przestępstw skarbowych oraz zawiadomień o podejrzeniu popełnienia wykroczeń i przestępstw skarbowych, oraz trzykrotnie⁹⁹ w 2022 r. skierował do podległych urzędów Wytyczne w zakresie polityki nie sporządzania zawiadomień do komórki karnej skarbowej celem implementacji oraz wdrożenia w bieżącej pracy urzędu¹⁰⁰. W ww. wytycznych, niezgodnie z art. 53 § 7 kks, m.in. wskazano zamknięty katalog przesłanek odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, w ramach czego jako jedną z przesłanek odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego – wiek sprawcy czynu zabronionego. Z procedur określających zasady prowadzenia spraw karnych skarbowych, w tym odstępowania od wszczęcia postępowania karnego skarbowego, wdrożonych w wyznaczonym urzędzie oraz z informacji uzyskanych przez NIK¹⁰¹ od naczelników sześciu wybranych urzędów¹⁰² w powyższym zakresie wynika, że w sześciu z ww. urzędów obowiązywały takie uregulowania.

Dyrektor IAS w Krakowie wprowadził¹⁰³ kolejno dwie procedury pod nazwą *Instrukcja sporządzania i przekazywania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego do Naczelnika US Kraków - Stare Miasto w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*. W § 5 ww. instrukcji wskazano przesłanki wymienione w art. 17 § 1 kpk, których zaistnienie powinno skutkować niekierowaniem informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do wyznaczonego naczelnika urzędu oraz formę i elementy, które powinno zawierać odstąpienie. Ponadto Dyrektor IAS w Krakowie przekazał¹⁰⁴ naczelnikom urzędów województwa małopolskiego wzór rekomendowanej Instrukcji w sprawie zasad prowadzenia postępowań mandatowych oraz trybu przekazywania wniosków o wszczęcie postępowań karnych skarbowych wraz z załącznikami, do wykorzystania służbowego. Dyrektor IAS w Krakowie nie rekomendował wprowadzenia katalogu przypadków uzasadniających odstąpienie od postępowania mandatowego. Natomiast w Instrukcji nr 4/2024 Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto¹⁰⁵ w sprawie zasad prowadzenia postępowań mandatowych, w § 9 pkt 1 ppkt 11 wykazano, że niezależnie

⁹⁹ Pismami z 18 maja 2022 r. znak 2201-ICS.820.2.3.2022.1, z 31 sierpnia 2022 r. znak 2201-ICS.820.3.15.2022.15 oraz z 16 września 2022 r. znak 2201-ICS.820.3.15.2022.16.

¹⁰⁰ Dokumenty o charakterze normatywnym.

¹⁰¹ W trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

¹⁰² Tj.: I, II i III US w Gdańsku, I i II US w Gdyni, US w Słupsku.

¹⁰³ Zarządzeniem nr 32 Dyrektora IAS z 2 maja 2023 r., następnie Zarządzeniem nr 32 z 22 sierpnia 2024 r.

¹⁰⁴ Za pismem z 25 kwietnia 2023 r.

¹⁰⁵ Z 20 czerwca 2024 r.

od okoliczności uregulowanych w przepisach art. 16 kks i 16a kks, nie sporządza się notatki urzędowej na okoliczność odstąpienia od skierowania wniosku o przeprowadzenie postępowania mandatowego w sprawach, w których wiek osoby popełniającej wykroczenie skarbowe przekracza 70 lat w dniu jego popełnienia, co ma dotyczyć osób nieprowadzących działalności gospodarczej. Postanowienie dotyczące możliwości odstąpienia od sporządzenia informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego zawarto także w uprzednio obowiązującej instrukcji¹⁰⁶. Powyższe było niezgodnie z art. 53 § 7 kks. W ww. instrukcji zaznaczono, że zaistnienie m.in. przesłanki wieku, nie wyłącza ewentualności skierowania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, jeżeli przemawiają za tym szczególne okoliczności konkretnego przypadku.

Dyrektor IAS w Łodzi w obowiązującej od grudnia 2022 r. i rekomendowanej do stosowania przez podległe urzędy z terenu województwa łódzkiego procedurze dotyczącej sporządzania informacji o skierowaniu sprawy do postępowania mandatowego, informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego oraz notatek o odstąpieniu od ścigania określił, wbrew art. 53 § 7 kks w związku z art. 17 § 1 pkt 3 kpk, wśród przesłanek odstąpienia od ścigania z powodu stwierdzenia znikomej społecznej szkodliwości czynu, wiek sprawcy wykroczenia skarbowego. W katalogu dziewięciu przykładowych przesłanek odstąpienia od ścigania z powodu stwierdzenia znikomej społecznej szkodliwości czynu wskazano wiek sprawcy czynu, tj. ukończone 70 lat w dniu popełnienia wykroczenia, z wyłączeniem osób prowadzących działalność gospodarczą jeśli czyn pozostawał w związku z tą działalnością. US w Łodzi wprowadził regulacje z tego dokumentu poprzez przekazanie ich wszystkim komórkom organizacyjnym urzędu. Wybrane pięć niewyznaczonych urzędów¹⁰⁷, od których pozyskano dane¹⁰⁸, również wdrożyło ww. procedury.

Dyrektor IAS w Szczecinie skierował do podległych US: *Wytoczne w sprawie sposobu postępowania w związku z ujawnianiem wykroczeń skarbowych i przestępstw skarbowych*¹⁰⁹, *Wytoczne w zakresie prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*¹¹⁰; *Wytoczne w sprawie powadzenia postępowań mandatowych przez pracowników*

¹⁰⁶ Instrukcja nr 15/2020 z 22 grudnia 2020 r.

¹⁰⁷ Tj. Łódź-Polesie, US w Kutnie, US w Skierniewicach, US w Sieradzu oraz US w Piotrkowie Trybunalskim.

¹⁰⁸ W trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

¹⁰⁹ Przekazane pismem z 20 czerwca 2020 r., zaktualizowane i przekazane do stosowania Naczelnikom US 28 lipca 2023 r. Dokument o charakterze normatywnym.

¹¹⁰ Opracowane 30 czerwca 2020 r. Dokument o charakterze normatywnym.

*urzędów skarbowych (innych niż z komórek KS)*¹¹¹. Zasady odstępowania od przekazywania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego do komórek SKK/wyznaczonego naczelnika US zostały szczegółowo opisane w ww. dokumentach. W § 8 *Wytycznych w zakresie prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe* wskazano na sposób postępowania z informacjami o popełnieniu podejrzenia czynu zabronionego, tj. m.in.: jeżeli brak jest podstaw do wszczęcia i prowadzenia postępowania, sporządza się notatkę służbową o odstąpieniu od ścigania, wskazując w niej kwalifikację prawną czynu, podstawę i przyczyny odstąpienia od ścigania. W § 5-7 *Wytycznych w sprawie sposobu postępowania w związku z ujawnianiem wykroczeń skarbowych i przestępstw skarbowych* określono zasady odstępowania od złożenia informacji o popełnieniu podejrzenia czynu zabronionego, w tym m.in. wskazując, że ocena stopnia społecznej szkodliwości czynu jest przeprowadzana dla każdej sprawy indywidualnie, a podstawę dokonania oceny stanowią przesłanki określone w art. 53 § 7 kks. Ww. procedury zostały wdrożone i były bezpośrednio stosowane przez US¹¹².

W IAS w Warszawie zasady dokonywania odstąpienia od ścigania i od sporządzania informacji o skierowaniu sprawy do postępowania mandatowego lub wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego uregulowano w *Instrukcji odstąpień od sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych, sporządzania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz ukarania sprawcy*¹¹³. W ww. instrukcji wskazano jako negatywną przesłankę procesową wiek sprawcy. W § 11 pkt. 3 ppkt 8 ww. instrukcji wskazano, że nie przeprowadza się czynności zmierzających do ukarania sprawcy bądź odstępuje się od dalszych czynności w przypadku stwierdzenia, że czyn zabroniony został popełniony w warunkach znikomej szkodliwości społecznej czynu. Odstąpienie z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu zachodzi w szczególności, gdy: wiek osoby popełniającej wykroczenie skarbowe przekracza 70 lat w dniu jego popełnienia (nie dotyczy osób prowadzących działalność gospodarczą jeśli czyn pozostaje w związku z tą działalnością). Ustalono, że ww. instrukcja została przyjęta do stosowania w US¹¹⁴.

¹¹¹ Przekazane pismem z 20 czerwca 2020 r., zaktualizowane i przekazane do stosowania Naczelnikom US 28 lipca 2023 r. Dokument o charakterze normatywnym.

¹¹² Zgodnie z danymi pozyskanymi od pięciu wybranych US w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK, tj.: US w Szczecinku, US w Myśliborzu, US w Wałczu, US w Choszczynie, US w Drawsku Pomorskim.

¹¹³ Wprowadzonej od 1 stycznia 2023 r. Zarządzeniem Dyrektora IAS nr 247/2022 z 22 grudnia 2022 r.

¹¹⁴ Zgodnie z danymi pozyskanymi od pięciu wybranych US w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

W IAS we Wrocławiu opracowano ramową procedurę dla niewyznaczonych urzędów¹¹⁵, określającą sposób postępowania w przypadku powzięcia uzasadnionego podejrzenia naruszenia przepisów prawa. Ww. procedura została przekazana do wszystkich US do służbowego wykorzystania, a naczelnicy tych urzędów samodzielnie decydowali o wdrożeniu oraz sposobie wdrożenia wynikających z niej zasad. Uregulowano w niej kwestie dotyczące zasad analizy pod kątem realizacji znamion czynów zabronionych określonych w kks oraz przekazywania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego. Określała także sytuacje, w których nie sporządzano informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego lub wniosków o wszczęcie postępowania mandatowego z uwagi na istnienie negatywnych przesłanek procesowych, w szczególności przedawnienia karalności czynu. Wskazano również jakie okoliczności należało brać pod uwagę przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu (np. wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, motywację sprawcy). Odstępowano od sporządzenia informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego lub wniosku o wszczęcie postępowania mandatowego według określonego wzoru w przypadku ustalenia normatywnych przesłanek dotyczących m.in.: przedawnienia karalności czynu zabronionego (także zobowiązania podatkowego), braku znamion czynu zabronionego, znikomej społecznej szkodliwości czynu, zaistnienia przesłanek. W US Wrocław-Krzyki nie wprowadzono wewnętrznych uregulowań w zakresie postępowania w przypadkach odstąpienia od skierowania do komórki SKK informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu, jak i nie wprowadzono ich po reorganizacji.

Wskazany powyżej brak jednolitych zasad postępowania określonych w regulacjach i jednolitego sposobu postępowania izb i urzędów skutkował brakiem jednolitego sposobu traktowania podatników w zakresie stosowania negatywnych przesłanek procesowych.

**Brak do 7 lipca 2022 r.
podstawy prawnej
do wydania
upoważnień**

W toku kontroli NIK we wszystkich siedmiu objętych kontrolą izbach stwierdzono przypadki wydania przez dyrektorów IAS upoważnień do załatwiania spraw należących do kompetencji organu nadrzędnego nad FOPP, pomimo braku do 7 lipca 2022 r. podstawy prawnej do ich udzielenia, skutkiem czego czynności zastrzeżone w przepisach kks do wyłącznej kompetencji organu nadrzędnego nad FOPP były

¹¹⁵ Dokument pn. Wewnętrzna procedura postępowania w zakresie realizacji spraw karnych skarbowych oraz w zakresie innych naruszeń prawa karnego ujawnionych w Urzędzie Skarbowym.

podejmowane przez pracowników IAS, działających na podstawie tych upoważnień.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 10 ustawy o KAS do zadań naczelnika urzędu należy rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w kks. Z kolei z art. 53 § 37 pkt 1 oraz art. 118 § 1 pkt 1 kks wynika, że naczelnik jest FOPP w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Organem nadrzędnym w zakresie spraw przypisanych naczelnikowi jest miejscowo właściwy dyrektor IAS – art. 53 § 39 pkt 1 kks. Organowi nadrzędnemu przypisano szereg kompetencji w postępowaniu przygotowawczym, jednakże w odniesieniu do tego organu brakuje w kks przepisu będącego odpowiednikiem art. 118 § 3 kks. Ten ostatni przepis stanowi, że czynności procesowe organów, o których mowa w § 1 (a więc także naczelnika urzędu) i § 2, wykonują upoważnieni przedstawiciele tych organów. Do 7 lipca 2022 r. także w ustawie o KAS nie było przepisu pozwalającego dyrektorowi IAS upoważniać pracowników IAS do załatwiania spraw w imieniu dyrektora. Dopiero od tej daty wszedł w życie art. 11a ustawy o KAS pozwalający dyrektorowi upoważniać osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS obsługujące ten organ lub funkcjonariuszy obsługujących ten organ do wykonywania zadań w imieniu organu (czyli dyrektora IAS).

Pomimo powyższego w siedmiu objętych kontrolą NIK izbach upoważniano pracowników do wykonywania zadań zastrzeżonych dla organu nadrzędnego nad FOPP powołując się m.in. na postanowienia regulaminu organizacyjnego izby czy art. 25 ust. 2, art. 38 lub art. 39 ustawy o KAS.

Samodzielną podstawą do wydawania upoważnień nie mógł być jednak przepis o charakterze wewnętrznym (tj. postanowienia regulaminu organizacyjnego i statutu izby), ponieważ przepisy takie nie mogą kreować kompetencji organu (w tym przypadku dyrektora IAS) w sprawach wykraczających poza granice określone przepisami prawa powszechnie obowiązującymi – normę tę można zastosować wtedy, gdy z przepisów powszechnie obowiązujących wynika taka możliwość. Z art. 25 ust. 2 ustawy o KAS wynika jedynie, że dyrektor IAS wykonuje swoje obowiązki za pomocą przypisanego mu aparatu pomocniczego w postaci IAS, z art. 38 ustawy o KAS, że jednostki organizacyjne KAS podlegają Szefowi KAS, co nie jest normą o charakterze kompetencyjnym, natomiast z art. 39 ww. ustawy wynika uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych, do określenia w drodze zarządzenia, organizacji m.in. IAS oraz nadania jej statutu. Zatem na ich podstawie dyrektor IAS nie mógł

upoważniać żadnej innej osoby do wykonywania zadań zastrzeżonych w kks dla organu nadrzędnego nad FOPP.

W związku z wydawanymi przed dyrektorów IAS upoważnieniami w trzech izbach¹¹⁶ stwierdzono wykonywanie w łącznie 56 przypadkach czynności zastrzeżonych do wyłącznej kompetencji dyrektora IAS jako organu nadrzędnego nad FOPP przez pracowników IAS, na podstawie upoważnień udzielonych bez podstawy prawnej do ich udzielenia. Ponadto w jednej izbie¹¹⁷ zidentyfikowano przypadki (dziewięć), w których nie zapewniono wydania upoważnień w terminie, od którego miały obowiązywać, skutkiem czego wydawano je z mocą wsteczną.

¹¹⁶ IAS w Bydgoszczy, IAS w Gdańsku, IAS we Wrocławiu.

¹¹⁷ IAS w Gdańsku.

6. ZAŁĄCZNIKI

6.1. METODYKA KONTROLI I INFORMACJE DODATKOWE

Cel główny kontroli	Czy Krajowa Administracja Skarbowa prawidłowo i rzetelnie prowadziła postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych?
Cele szczegółowe	1. Czy prawidłowo i rzetelnie przygotowano i zrealizowano oraz skutecznie monitorowano proces reorganizacji KAS w zakresie utworzenia pionów karnych skarbowych w wybranych urzędach skarbowych? 2. Jakie były efekty reorganizacji KAS w zakresie utworzenia pionów karnych skarbowych w wybranych urzędach skarbowych i czy osiągnięto zakładane cele? 3. Czy prawidłowo prowadzono postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych oraz jakie były ich efekty? 4. Czy nadzór nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych był sprawowany prawidłowo i skutecznie?
Zakres podmiotowy	Kontrolą P/24/055 <i>Prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych przez Krajową Administrację Skarbową</i> objęto 15 jednostek: Ministerstwo Finansów, siedem izb administracji skarbowej i siedem urzędów skarbowych.
Kryteria kontroli	Kontrole zostały przeprowadzone na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o NIK pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności (art. 5 ust. 1 ustawy o NIK).
Okres objęty kontrolą	Lata 2022–2024. Niniejszą kontrolę przeprowadzono w okresie od 2 sierpnia 2024 r. do 3 lutego 2025 r.
Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK	Na etapie przygotowania kontroli uzyskano informacje od Dyrektorów IAS w Gdańsku i w Opolu oraz Naczelników Urzędów Skarbowych w Olsztynie, Poznań-Jeżyce i Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku dotyczące między innymi wewnętrznych regulacji, procedur, instrukcji określających zasady prowadzenia spraw karnych skarbowych po reorganizacji komórek SKK oraz współpracy w tym zakresie między urzędami skarbowymi, sporządzanych sprawozdań dotyczących realizacji spraw karnych skarbowych, w tym na potrzeby bieżącego nadzoru. W trakcie kontroli m.in. uzyskano informacje od nieobjętych kontrolą dyrektorów IAS oraz 25 wybranych niewyznaczonych naczelników urzędów, dotyczące odstępowania od przekazania do komórek SKK zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego oraz obowiązujących w tym zakresie wewnętrznych uregulowań. Ponadto, w przypadku

dyrektorów IAS – dotyczące sprawowanego nadzoru nad prawidłowością odstępowania w podległych urzędach skarbowych od zawiadamiania komórek SKK o czynie zabronionym.

Na etapie przygotowania niniejszej Informacji o wynikach kontroli uzyskano informacje od Szefa KAS/ Ministra Finansów odnośnie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w wyznaczonych urzędach w 2024 r.

Wnioski pokontrolne

Wyniki kontroli przedstawiono w 15 wystąpieniach pokontrolnych. Do dyrektorów IAS i wyznaczonych naczelników US skierowano łącznie 67 wniosków pokontrolnych.

Wnioski pokontrolne kierowane do dyrektorów IAS dotyczyły m.in.:

- wydawania upoważnień do działania w imieniu organu nadrzędnego nad FOPP najpóźniej w dniu, od którego upoważnienia te miały obowiązywać,
- podejmowania czynności zastrzeżonych w kks dla organu nadrzędnego nad FOPP przez uprawnionych pracowników IAS,
- podjęcia działań w celu zapewnienia zgodności z przepisami kks zasad odstępowania od sporządzania w podległych urzędach skarbowych zawiadomień o czynie zabronionym,
- podjęcie działań w celu wydawania rozstrzygnięć w przedmiocie przedłużania postępowań przygotowawczych oraz w przedmiocie zatwierdzania postanowień o umorzeniu, zawieszeniu i odmowie wszczęcia tych postępowań przed upływem terminu ich zakończenia,
- zapewnienia skutecznego nadzoru nad postępowaniami przygotowawczymi prowadzonymi przez FOPP oraz nad prawidłowością postępowania naczelników urzędów skarbowych w zakresie odstępowania od kierowania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego,
- rozważenia wprowadzenia rozwiązań służących monitorowaniu spraw zagrożonych przedawnieniem karalności czynów w celu wyeliminowania spraw, w których odstąpiono od wszczęcia postępowania karnego skarbowego w związku z przedawnieniem karalności czynu.

Wnioski pokontrolne kierowane do wyznaczonych naczelników US dotyczyły m.in.:

- zwiększenia nadzoru nad terminowością wszczynania postępowań przygotowawczych,
- doprowadzenia do zgodności z przepisami kks obowiązujących procedur określających zasady sporządzania i przekazywania zawiadomień o naruszeniu przepisów do komórek SKK oraz odstępowania od ukarania przez komórki organizacyjne inne niż komórki SKK,

- zapewnienia dokumentowania przeprowadzenia oceny społecznej szkodliwości czynu oraz przesłanek, które wzięto pod uwagę przy ocenie czynu, przy odstępowaniu do wszczęcia postępowania karnego skarbowego,
- zapewnienia dokumentowania spełnienia warunków wyłączających karalność na podstawie art. 16 kks i art. 16a kks, przy odstępowaniu do wszczęcia postępowania karnego skarbowego,
- zapewnienia terminowej realizacji obowiązków wynikających z art. 307 § 1 kpk w zakresie zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego wpływających od podmiotów zewnętrznych,
- uwzględnienia przedawnienia karalności (art. 17 § 1 pkt 6 kpk) jako podstawy podjęcia rozstrzygnięcia o odstąpieniu od sporządzenia zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego, w przypadku zbiegu negatywnych przesłanek procesowych,
- stosowania zasady "dwóch par oczu" przy podejmowaniu decyzji o odstąpieniu od zawiadomienia komórek SKK o popełnieniu czynu zabronionego,
- zapewnienia wnioskowania do organu nadrzędnego nad FOPP o przedłużenie terminu na prowadzenie postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych przez upływem terminu od jego zakończenia, w tym z zachowaniem terminu określonego w Metodocy,
- rzetelnego wskazywania popełnionych czynów i terminu ich popełnienia we wnioskach o udzielenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności,
- zapewnienia, aby wszczynanie postępowań w sprawach karnych skarbowych i ich prowadzenie następowało we właściwej formie (śledztwa albo dochodzenia),
- zapewnienia, by wnioski o przedłużenie postępowań w sprawach karnych skarbowych były kierowane do właściwego organu sprawującego nadzór nad postępowaniem,
- zapewnienie, by zawieszone postępowania karne skarbowe były podejmowane niezwłocznie po uzyskaniu informacji o zaistnieniu podstaw do podjęcia zawieszonego postępowania,
- zapewnienie, by akty oskarżenia sporządzane były niezwłocznie, gdy zaistnieją do tego podstawy, przy czym nie później niż przed upływem czasu trwania postępowania albo nie później niż przed upływem 14 dni od zamknięcia postępowania, jeżeli do zamknięcia postępowania doszło,
- zapewnienie, by prokurator był zawiadamiany o sporządzeniu i wniesieniu do sądu aktu oskarżenia poprzez przesłanie mu odpisu aktu oskarżenia w sytuacji, o której mowa w art. 155 § 5 kks,

- zapewnienie, by sporządzone przez organ prowadzący postępowanie akty oskarżenia były przekazywane prokuratorowi do zatwierdzenia i wniesienia do sądu wyłącznie w sytuacji, o której mowa w art. 155 § 1 i § 2 kks.

Z otrzymanych informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych na dzień 26 sierpnia 2025 r. wynikało, że zrealizowano 23 wnioski, tj. 34,3 %, natomiast w trakcie realizacji pozostawało pięć wniosków (7,5 %) oraz niezrealizowanych pozostawało 39 wniosków (58,2 %).

Pozostałe informacje

Dyrektorzy IAS w Bydgoszczy i Łodzi oraz Naczelnicy Urzędów Skarbowych Warszawa-Mokotów i Wrocław-Krzyki wnieśli łącznie 32 zastrzeżenia do wystąpień pokontrolnych. Dotyczyły one w przypadku wystąpień pokontrolnych po kontrolach przeprowadzonych w IAS m.in. podstaw prawnych dla dyrektora IAS do upoważnienia pracowników IAS do wykonywania czynności zastrzeżonych w kks do wyłącznych kompetencji tegoż dyrektora (do 7 lipca 2022 r.) oraz nadzoru sprawowanego nad FOPP. Zastrzeżenia do wystąpień pokontrolnych po kontrolach przeprowadzonych w Urzędach Skarbowych Warszawa-Mokotów i Wrocław-Krzyki dotyczyły szczegółowych ustaleń w zakresie odstępowania od zawiadomienia komórki SKK o czynie zabronionym oraz prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych.

20 zastrzeżeń do wystąpień pokontrolnych po kontrolach w Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki, IAS w Bydgoszczy i IAS w Łodzi zostało oddalonych w całości, siedem zastrzeżeń do wystąpień pokontrolnych po kontrolach w Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki i Urzędzie Skarbowym Warszawa-Mokotów zostało uwzględnionych w całości, pięć zastrzeżeń do wystąpień pokontrolnych po kontrolach w Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki, Urzędzie Skarbowym Warszawa-Mokotów oraz IAS w Łodzi, zostało uwzględnionych w części.

Ujawnione w trakcie kontroli nieprawidłowości nie miały wymiaru finansowego.

Wykaz jednostek kontrolowanych

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej
1.	Delegatura NIK w Bydgoszczy	Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy	Grzegorz Łysio
2.		Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu	Maciej Zgoliński
3.	Delegatura NIK w Gdańsku	Ministerstwo Finansów	Marcin Domański
4.		Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku	Czesław Kalinowski
5.		Urząd Skarbowy w Sopocie	Beata Piłat
6.	Delegatura NIK w Krakowie	Izba Administracji Skarbowej w Krakowie	Wojciech Zastawniak
7.		Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto	Renata Walczyk-Ślęczka
8.	Delegatura NIK w Łodzi	Izba Administracji Skarbowej w Łodzi	Tomasz Szymański
9.		Urząd Skarbowy Łódź-Widzew	Robert Stolarski
10.	Delegatura NIK w Szczecinie	Izba Administracji Skarbowej w Szczecinie	Izabela Zawadzka
11.		Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie	Magdalena Urbas
12.	Delegatura NIK w Warszawie	Izba Administracji Skarbowej w Warszawie	Dariusz Hys
13.		Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów	Iwona Sadrzak
14.	Delegatura NIK we Wrocławiu	Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu	Julitta Grzebyk
15.		Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki	Joanna Szczygielska

6.1.1. WYKAZ OCEN KONTROLOWANYCH JEDNOSTEK

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ^{17/}	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
1.	Ministerstwo Finansów	pozytywna	– w Ministerstwie rzetelnie przygotowano, przeprowadzono i monitorowano proces reorganizacji KAS w zakresie utworzenia pionów karnych skarbowych w wybranych urzędach skarbowych, w oparciu o opracowane Rekomendacje, – wprowadzenie zmian poprzedzono stosownymi analizami, – proces legislacyjny dotyczący projektu rozporządzenia MF obejmującego wyznaczenie naczelników US do prowadzenia postępowań przygotowawczych m.in. o przestępstwa skarbowe i o wykroczenia skarbowe został przeprowadzony zgodnie z obowiązującymi przepisami, – rzetelnie i na bieżąco monitorowano i oceniano skuteczność i efektywność nowych rozwiązań systemowych w zakresie realizacji spraw karnych skarbowych, – nadzór MF nad prowadzeniem przez wyznaczonych naczelników US i dyrektorów IAS postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych sprawowano prawidłowo – oceniając działania podejmowane przez MF w kontrolowanym zakresie NIK uwzględniła, że reorganizacja komórek SKK nastąpiła z dniem 1 stycznia 2023 r. i w okresie objętym kontrolą nadal zachodziły procesy dostosowawcze i optymalizujące funkcjonowanie tych komórek w wyznaczonych US	
2.	Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy	w formie opisowej	– zapewniono sprawny przebieg reorganizacji w podległych urzędach skarbowych oraz monitorowano wykonanie poszczególnych zadań zgodnie z założeniami przyjętymi w Rekomendacjach, – prawidłowo sprawowano nadzór nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych, – prawidłowo wykonywano zadania związane z przedłużaniem postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe oraz dochodzeń w sprawach o wykroczenia skarbowe, a także z zatwierdzaniem postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, jego zawieszeniu oraz umorzeniu (lub odmową ich zatwierdzenia)	– brak uzyskania wymaganych stanowisk naczelników urzędów skarbowych, co stanowiło naruszenie art. 146 ust. 3 ustawy o KAS, – wykonywanie w 22 przypadkach czynności zastrzeżonych do wyłącznej kompetencji dyrektora IAS jako organu nadrzędnego nad FOPP przez pracowników IAS, na podstawie upoważnień udzielonych przez Dyrektora IAS w Bydgoszczy przed 7 lipca 2022 r., tj. gdy nie istniała podstawa prawna do ich udzielenia
3.	Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku	w formie opisowej	– zapewniono sprawny przebieg reorganizacji w podległych urzędach skarbowych oraz monitorowano wykonanie poszczególnych zadań zgodnie z założeniami przyjętymi w Rekomendacjach, jednak nie wszystkie działania temu towarzyszące zostały prawidłowo zrealizowane,	– brak uzyskania wymaganych stanowisk naczelników urzędów skarbowych, co stanowiło naruszenie art. 146 ust. 3 ustawy o KAS, – nieprzekazanie Naczelnikowi wyznaczonego urzędu wstępnych wykazów spraw na etapie postępowania przygotowawczego, spraw na etapie postępowania sądowego, materiałów własnych

		– w efekcie reorganizacji w wyznaczonym urzędzie utworzono pion karny skarbowy, a w jego strukturze Dział i podległe mu trzy Referaty SKK, – monitorowano obciążenie pracą pracowników komórek SKK w wyznaczonym urzędzie, – w 2023 r. i III kwartale 2024 r. osiągnięto wartości docelowych wskaźników w zakresie poprawy efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych oraz zwiększenia efektywności i skuteczności w obszarze ujawniania i zabezpieczania mienia w postępowaniu karnym i karnym skarbowym, – w ramach sprawowanego nadzoru nad działalnością naczelników urzędów skarbowych m.in. okresowo analizowano wykonanie wskaźników efektywności postępowań karnych skarbowych, kierowano do podległych urzędów pisma nadzorcze w indywidualnych sprawach i wytyczne w zakresie prowadzenia postępowań przygotowawczych, podejmowano działania w zakresie koordynacji prawidłowości ewidencjonowania spraw karnych skarbowych w SI ESKS2, jednak nadzór nie zawsze był skuteczny	kwalifikujących się do postępowania mandatowego oraz materiałów własnych, które zostaną przekazane do wyznaczonego US, niezgodnie z Rekomendacjami Szefa KAS, – nierzetelnie określenie regulaminie organizacyjnym wyznaczonego urzędu zadań Działu SKK, – udzielenie przez kolejnych Dyrektorów IAS w Gdańsku pracownikom IAS łącznie siedmiu upoważnień do wykonywania czynności zastrzeżonych w kks do wyłącznej kompetencji dyrektora IAS jako organu nadzrędnego nad FOPP, bez podstawy prawnej do ich udzielenia, – wykonywanie w 19 przypadkach czynności zastrzeżonych do wyłącznej kompetencji dyrektora IAS jako organu nadzrędnego nad FOPP przez pracowników IAS, na podstawie upoważnień udzielonych bez podstawy prawnej do ich udzielenia, – nie w pełni rzetelnie realizowano zadania związane z wydawaniem przez Dyrektora IAS w Gdańsku pracownikom Izby upoważnień do działania w imieniu tego organu, ponieważ nie zapewniono wydania dziwności upoważnień w terminie, od którego miały obowiązywać, skutkiem czego wydawano je z mocą wsteczną, – nie określono komórce ICS zasad sprawowania nadzoru nad działalnością naczelników urzędów skarbowych oraz nie sprawowano w pełni skutecznego nadzoru w tym zakresie, – wydawanie postanowień o przedłużeniu dochodzenia po upływie terminu zakończenia dochodzenia, co dotyczyło 85,0 % zbadanych przypadków, – nie w pełni rzetelnie realizowanie zadań związanych z wydawaniem postanowień o przedłużeniu dochodzenia, – stwierdzono przypadki podejmowania przez trzech pracowników IAS czynności w postępowaniach przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych, bez stosownego upoważnienia, – nieterminowe, w tym po upływie terminu do zakończenia dochodzenia, rozstrzyganie w przedmiocie zatwierdzenia postanowień o zawieszeniu i umorzeniu dochodzenia oraz nieterminowe załatwianie spraw związanych z zatwierdzeniem postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, co dotyczyło ponad 31,0 % zbadanych przypadków, – wydanie naczelnikom podległych urzędów skarbowych wytycznych w zakresie polityki nie sporządzania zawiadomień do komórki SKK, których niektóre postanowienia naruszały art. 53 § 7 kks

4.	Izba Administracji Skarbowej w Krakowie	w formie opisowej	– zapewniono sprawny przebieg reorganizacji w podległych urzędach skarbowych oraz monitorowano wykonanie poszczególnych zadań zgodnie z założeniami przyjętymi w Rekomendacjach, jednak nie wszystkie działania temu towarzyszące zostały prawidłowo zrealizowane, – monitorowano obciążenie pracą pracowników komórek SKK w wyznaczonym urzędzie, – monitorowano osiągnięcie wartości docelowych wskaźnika w zakresie poprawy efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych, – Dyrektor IAS sprawował nadzór nad postępowaniami przygotowawczymi w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe poprzez przekazywanie centralnych wytycznych, zaleceń w zakresie prowadzenia tych spraw oraz wskazując sposób postępowania po otrzymaniu akt danego postępowania, co jednak nie we wszystkich przypadkach było wystarczające	– regulaminy organizacyjne dwóch urzędów skarbowych uwzględniające zmiany wynikające z procesu reorganizacji komórek SKK zostały wprowadzone z opóźnieniem wynoszącym odpowiednio cztery i pięć miesięcy, – wydanie przez Dyrektora IAS w Krakowie upoważnień do załatwiania spraw należących do kompetencji organu nadzrędnego nad FOPP, pomimo braku do 7 lipca 2022 r. podstawy prawnej do ich udzielenia, skutkiem czego czynności zastrzeżone w przepisach kks do wyłącznej kompetencji organu nadzrędnego nad FOPP były podejmowane przez pracowników IAS działających na podstawie tych upoważnień, – w 18,0 % zbadanych spraw stwierdzono brak wystarczającego nadzoru nad prowadzonymi postępowaniami – przygotowawczymi w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe w zakresie zapewnienia ciągłości prowadzonych postępowań i podejmowania zawieszonych postępowań niezwłocznie po ustaniu przyczyny, ze względu na którą postępowanie zostało zawieszone, jak również niezawieszania postępowań, w których istniały przesłanki do ich zawieszenia, – niewystarczający monitoring nad podległymi urzędami skarbowym w zakresie spraw newszczętych i zagrożonych przedawnieniem
5.	Izba Administracji Skarbowej w Łodzi	w formie opisowej	– zapewniono sprawny przebieg reorganizacji w podległych urzędach skarbowych oraz monitorowano wykonanie poszczególnych zadań zgodnie z założeniami przyjętymi w Rekomendacjach, jednak nie wszystkie działania temu towarzyszące zostały prawidłowo zrealizowane, – w znacznym stopniu osiągnięto pożądane efekty reorganizacji w zakresie poprawy efektywności i sprawności działania komórek SKK, właściwego wykorzystania potencjału kadrowego pracowników tych komórek, wyeliminowania zagrożenia braku ciągłości realizacji zadań w przypadku długotrwałej absencji pracownika czy kumulacji czynności oraz minimalizowania zidentyfikowanych różnic w konsekwencji w obciążeniu pracą pracowników komórek SKK, – podjęto skuteczne działania w celu maksymalnego ograniczenia miejsc świadczenia pracy, a także skupienia jak największej liczby pracowników w tym samym miejscu, – Dyrektor IAS sprawował nadzór nad postępowaniami przygotowawczymi w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe poprzez przedłużanie postępowań przygotowawczych oraz zatwierdzanie postanowień o odmowie wszczęcia postępowania, zawieszeniu oraz umorzeniu postępowania, co jednak nie zapewniło pełnej jego skuteczności,	– określenie w procedurze dotyczącej sporządzania informacji o skierowaniu sprawy do postępowania mandatowego, wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz notatek o odstąpieniu od ścigania, wbrew art. 53 § 7 kks w związku z art. 17 § 1 pkt 3 kpk, wśród przesłanek odstąpienia od ścigania z powodu stwierdzenia znikomej społecznej szkodliwości czynu, wieku sprawcy wykroczenia skarbowego, – brak uzyskania wymaganych stanowisk naczelników urzędów skarbowych, co stanowiło naruszenie art. 146 ust. 3 ustawy o KAS, – nierzetelne sprawowanie nadzoru nad prowadzeniem przez finansowe organy postępowania przygotowawczego postępowań w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, – przedłużenie przez Dyrektora IAS 14 postępowań przygotowawczych w Łodzi po upływie terminu zakończenia postępowania, co było niezgodne z art. 153 § 1 i 3 kks, – wydanie przez Dyrektora IAS w Łodzi upoważnień do załatwiania spraw należących do kompetencji organu nadzrędnego nad FOPP, bez podstawy prawnej do ich udzielenia (do 7 lipca 2022 r.), skutkiem czego czynności zastrzeżone w przepisach kks do wyłącznej kompetencji organu nadzrędnego nad FOPP były podejmowane przez pracowników IAS działających na podstawie tych upoważnień

			– przeprowadzono kontrole w podległych urzędach w zakresie postępowań karnych skarbowych i weryfikowano wdrożenie zaleceń pokontrolnych, – skargi związane z realizacją przez podległe urzędy skarbowe zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych i występowaniem w postępowaniach przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, rozpatrywane były terminowo i zgodnie z przepisami	– wydanie przez Dyrektora IAS w Szczecinie upoważnień do załatwiania spraw należących do kompetencji organu nadzrędnego nad FOPP, bez podstawy prawnej do ich udzielenia (do 7 lipca 2022 r.)	
6.	Izba Administracji Skarbowej w Szczecinie	w formie opisowej	– zapewniono sprawny przebieg reorganizacji w podległych urzędach skarbowych oraz monitorowano wykonanie poszczególnych zadań zgodnie z założeniami przyjętymi w Rekomendacjach, – w efekcie reorganizacji m.in. zmniejszono liczbę spraw do prowadzenia przez oskarżycieli skarbowych oraz szybciej wszczynano sprawy karne skarbowe, – rzetelnie dokonano wyboru urzędu, w którym miały funkcjonować scentralizowane komórki SKK, – nadzór Dyrektora IAS nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych był prawidłowy i skuteczny	– brak uzyskania wymaganych stanowisk naczelników urzędów skarbowych, co stanowiło naruszenie art. 146 ust. 3 ustawy o KAS, – wydanie przez Dyrektora IAS w Warszawie upoważnień do załatwiania spraw należących do kompetencji organu nadzrędnego nad FOPP, bez podstawy prawnej do ich udzielenia (do 7 lipca 2022 r.), skutkiem czego czynności zastrzeżone w przepisach kks do wyłącznej kompetencji organu nadzrędnego nad FOPP były podejmowane przez pracowników IAS działających na podstawie tych upoważnień, – przedłużenie 10 z 14 zbadanych postępowań przygotowawczych po upływie wcześniej określonego terminu zakończenia postępowania, co było niezgodne z art. 153 § 3 kks, – podjęcie pierwszych czynności we wszystkich pięciu rozpatrywanych przez Dyrektora IAS w Warszawie sporach kompetencyjnych po upływie od 183 do 1092 dni od daty ich wpływu do IAS, co stanowiło działanie nierzetelne, – określenie w instrukcji odstępień od sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych, sporządzania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz ukarania sprawy, jako obligatoryjnej przesłanki odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego (przekazania zawiadomienia do komórki SKK) na podstawie art. 17 §1 pkt 3 kpk (znikoma społeczna szkodliwość czynu), wieku sprawy, co było niezgodne z art. 53 § 7 kks w zw. z art. 17 §1 pkt 3 kpk	
7.	Izba Administracji Skarbowej w Warszawie	w formie opisowej	– zapewniono sprawny przebieg reorganizacji w podległych urzędach skarbowych oraz monitorowano wykonanie poszczególnych zadań zgodnie z założeniami przyjętymi w Rekomendacjach, – wyboru wyznaczonego urzędu dokonano z uwzględnieniem rozpoznanych problemów w zakresie organizacji i realizacji spraw karnych skarbowych wynikających ze specyfiki województwa mazowieckiego i warszawskich urzędów skarbowych, – osiągnięto założone efekty wdrożonej reorganizacji, w tym wskaźniki dotyczące wzrostu liczby zakończonych spraw i nakładanych grzywien w trybie mandatu karnego, czas trwania postępowań przygotowawczych, w porównaniu do lat 2022-2023 uległ skróceniu, zmniejszono dysproporcje w obłożeniu pracą pomiędzy poszczególnymi komórkami SKK, – w większości prawidłowo realizowano uprawnienia organu nadzrędnego nad FOPP w tym m.in. w zakresie wykonywania zadań związanych z zatwierdzaniem postanowień dotyczących odmowy wszczęcia dochodzenia, jego zawieszenia i umorzenia, – w ramach sprawowanego nadzoru dokonano przeglądu wybranych spraw pod kątem prawidłowości ich prowadzenia, a w przypadku dochodzeń zawieszonych na okres powyżej dwóch lat, również ocenę aktualności przesłanek zawieszania. W wyniku identyfikacji ryzyk w kontrolowanym obszarze, przeprowadzono trzy kontrole, a realizacja wydanych w ich wyniku zaleceń była monitorowana		

8.	Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu	w formie opisowej	– IAS przygotowała się i przeprowadziła proces reorganizacji w zakresie utworzenia pionu karnego skarbowego w wyznaczonym US, jednak nie wszystkie działania temu towarzyszące były prawidłowe, – wybór urzędu skarbowego został dokonany celowo i w oparciu o obiektywne kryteria, – osiągnięto zakładane efekty związane z reorganizacją komórek SKK, w tym wartości docelowe mierników oceny efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych, zniwelowano część problemów kadrowych i organizacyjnych występujących w rozdrobnionej strukturze urzędów skarbowych przed reorganizacją komórek SKK, – nadzór Dyrektora IAS we Wrocławiu nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych miał charakter wyłącznie reaktywny, tj. w odpowiedzi na składane przez finansowe organy postępowania przygotowawczego wnioski dotyczące np. przedłużenia terminu postępowania lub zatwierdzenia postanowienia o umorzeniu, – nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie orzekania o wyłączeniu prowadzącego postępowanie FOPP	– brak uzyskania wymaganych stanowisk naczelników urzędów skarbowych, co stanowiło naruszenie art. 146 ust. 3 ustawy o KAS, – nierzetelny nadzór nad procesem reorganizacji komórek SKK, skutkujący niezapewnieniem terminowego ustalenia zakresów obowiązków pracownikom scentralizowanych komórek SKK, – niezapewnienie wyznaczenia w US Wrocław-Krzyki pracownika lub zespołu pracowników ds. podmiotów kluczowych, co było wymagane na gruncie Rekomendacji, – niezapewnienie sprawnego przebiegu działań w zakresie nadawania, zmiany lub cofania uprawnień dostępowych do KCIK dla pracowników scentralizowanych komórek SKK, – nieterminowa realizacja niektórych działań związanych z reorganizacją komórek SKK, – wydanie przez Dyrektora IAS we Wrocławiu upoważnień do załatwiania spraw należących do kompetencji organu nadzrędnego nad FOPP, bez podstawy prawnej do ich udzielenia (do 7 lipca 2022 r.), skutkiem czego czynności zastrzeżone w przepisach kks do wyłącznej kompetencji organu nadzrędnego nad FOPP były podejmowane przez pracowników IAS działających na podstawie tych upoważnień, – 66,0 % objętych badaniem postanowień o przedłużeniu dochodzenia wydano po upływie wcześniej określonego terminu zakończenia postępowania, co było niezgodne z art. 153 § 3 kks, – 38,0 % objętych badaniem zatwierdzonych przez Dyrektora IAS we Wrocławiu postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, o zawieszeniu dochodzenia i o jego umorzeniu, nie zostało zatwierdzonych niezwłocznie po ich wpływie do IAS, lecz po ponad miesiącu od daty wpływu, co było działaniem nierzetelnym, – nierzetelne sprawowanie nadzoru nad prowadzonymi przez FOPP postępowaniami przygotowawczymi oraz w zakresie odstępowań od kierowania wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego do komórki SKK/wyznaczonego US
9.	Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu	w formie opisowej	– w Urzędzie przygotowano i zapewniono sprawny przebieg reorganizacji zgodnie z założeniami przyjętymi w Rekomendacjach, – osoby kierujące Urzędem aktywnie uczestniczyły w działaniach związanych z procesem reorganizacji komórek SKK, informując IAS w Bydgoszczy o potrzebach i ryzykach, a także podejmując działania z własnej inicjatywy, – rzetelnie analizowano zawiadomienia oraz pozostały materiał dowodowy oraz sporządzano postanowienia o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa,	– niezasadne odstąpienie w jednej sprawie od sporządzenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu określonego w kks, – trzy postępowania przygotowawcze wszczęto po upływie od 244 do 393 dni od wpływu zawiadomień o popełnieniu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a w jednej sprawie nie wszczęto postępowania mimo upływu 443 dni od wpływu zawiadomienia, – stwierdzono przypadek niezawiadomienia strony postępowania o zmianie organu prowadzącego postępowanie

			- rzetelnie i zgodnie z przepisami sporządzano akty oskarżenia, a w wymaganych przypadkach uzyskiwano stosowne zatwierdzenia przez prokuratora, - w żadnej z badanych spraw nie wystąpiły przypadki zwrócenia aktu oskarżenia do uzupełnienia, uniewinnienia sprawcy czy umorzenia przez sąd postępowania - w Urzędzie przygotowano i zapewniono sprawny przebieg reorganizacji zgodnie z założeniami przyjętymi w Rekomendacjach, w efekcie reorganizacji w Urzędzie utworzono pion karny skarbowy, jednak nie wszystkie działania temu towarzyszące zostały prawidłowo wykonane, - w wyniku prowadzonych postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych, w 2023 r. i w III kwartale 2024 r. osiągnięto wartości docelowe wskaźników w zakresie poprawy efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych oraz zwiększenia efektywności i skuteczności w obszarze ujawniania i zabezpieczania mienia w postępowaniu karnym i karnym skarbowym, - monitorowano obciążenie pracą pracowników komórek SKK i podejmowano działania skutkujące zmniejszeniem dysproporcji w liczbie realizowanych przez nich spraw karnych skarbowych, w tym postępowań przygotowawczych, - co do zasady prawidłowo weryfikowano przesłanki umożliwiające odstąpienie od wszczęcia postępowania w komórkach merytorycznych Urzędu, - w sprawach objętych badaniem prawidłowo wykorzystywano zawiadomienia wpływające do komórek SKK, - postępowania wszczynano we właściwej formie oraz nie stwierdzono przypadków, w których nie podjęto działań po wpływie zawiadomienia do komórki SKK, - objęte badaniem dochodzenia w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe były prowadzone, poza nielicznymi przypadkami, prawidłowo		- nierzetelne przygotowanie projektu regulaminu organizacyjnego w zakresie zadań Działu SKK oraz zakresu obowiązków kierownika tego Działu (obowiązujących od 1 stycznia do 30 czerwca 2023 r.), ponieważ nie uwzględniono w nich zadań związanych z nadzorem nad działalnością Referatów SKK oraz koordynacją ich pracy, mimo że Referaty wchodziły w skład Działu SKK, - niektóre postanowienia kolejno obowiązujących wewnętrznych procedur w zakresie polityki odpowiadania od kierowania zawiadomień do komórki SKK oraz odpowiadania od ukarania w komórkach organizacyjnych Urzędu innych niż komórka SKK, w szczególności w zakresie kryterium wieku sprawcy czynu zabronionego, naruszały art. 53 § 7 kks, - 63,0 % zbadanych spraw ocena stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego następowała przy zastosowaniu przesłanek odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego określonych w wewnętrznych procedurach Urzędu, zaś samo odstąpienie od wszczęcia postępowania nastąpiło na podstawie jednego kryterium wykazanego w obowiązującej w danym okresie procedurze, co było niezgodne z dyspozycją art. 53 § 7 kks, - w 89,0 % zbadanych spraw, mimo takiego wymogu, kierownicy komórek organizacyjnych nie zastosowali adnotacji „z up. Naczelnika Urzędu Skarbowego” przy dokonaniu odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego, - nierzetelnie dokumentowano dokonanie oceny stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego oraz spełnienie przesłanek do zastosowania instytucji czynnego żalu oraz prawnie skutecznej korekty, - nierzetelne sporządzenie jednego upoważnienia Naczelnika Urzędu, - nierzetelnie udokumentowanie w systemie informatycznym przyczyn odstąpienia od wszczęcia postępowania z uwagi na art. 17 § 1 pkt 2 i 3 kpk w pięciu sprawach, - stwierdzono przypadki wnioskowania o przedłużenie terminu na prowadzenie dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe do organu nadrzędnego nad FOPP, po terminie na jego prowadzenie określonym w art. 153 § 1 kks oraz
10.	Urząd Skarbowy w Sopocie	w formie opisowej			

				z niedochowaniem terminu określonego w § 200 pkt 2 Metodyki, – nierzetelnie określono czynny zarzucane sprawy w jednym wniosku o DPO skierowanym do sądu, – w jednym wniosku o DPO skierowanym do sądu termin popełnienia czynu określono niezgodnie z art. 145 § 1 kks, – w jednym (z sześciu) postępowań przygotowawczych przejętych do prowadzenia przez wyznaczonego naczelnika urzędu, wbrew § 4 rozporządzenia zmieniającego, przy pierwszej czynności podjętej w stosunku do tej strony nie zawiadomiono strony o zmianie organu prowadzącego tego postępowania – ustanowienie w wewnętrznej Instrukcji kryterium wieku sprawcy czynu zabronionego, jako możliwej przesłanki odstąpienia od prowadzenia postępowania w sprawach o wykroczenie lub przestępstwo skarbowe, a następnie od postępowania mandatowego, co było niezgodne z art. 5 § 1 i art. 53 § 7 kks, – odstąpienie w jednej sprawie (na 15 zbadanych), dotyczącej złożenia po terminie deklaracji podatkowej, od zawiadomienia komórki SKK o popełnieniu wykroczenia skarbowego, pomimo nie zaistnienia negatywnej przesłanki procesowej nie podlegania karze z uwagi na złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji/księgi (art. 16a § 1 kks), – nierzetelne prowadzenie jednego (na 15 zbadanych) postępowania przygotowawczego zakończonego złożeniem aktu oskarżenia, – nierzetelne udokumentowanie w 14 sprawach podstawy prawnej i przesłanek odstąpienia od zawiadomienia komórki SKK o popełnieniu czynu zabronionego lub złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu, – w dwóch spośród 30 zbadanych spraw nie wszczęto dochodzeń w sprawach o wykroczenia skarbowe przed upływem terminu przedawnienia karalności czynu zabronionego, co stanowiło działanie nierzetelne, – w czterech sprawach (100,0 % zbadanych) dotyczących zewnętrznych zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego nieterminowo podejmowano działania, czym naruszono art. 307 § 1 kpk, – w jednym przypadku, na 15 zbadanych spraw, nierzetelnie prowadzono postępowanie przygotowawcze w sprawie o przestępstwo skarbowe, co skutkowało umorzeniem postępowania w wyniku braku ustalenia podejrzanego
11.	Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto	w formie opisowej	– w Urzędzie przygotowano i zapewniono sprawny przebieg reorganizacji zgodnie z założeniami przyjętymi w Rekomendacjach, w efekcie zmiany w strukturze organizacyjnej Urzędu w ramach reorganizacji zostały przeprowadzone w sposób prawidłowy i terminowy, – we właściwy sposób realizowano niezbędne do wykonania działania i identyfikowano potrzeby Urzędu w tym procesie, – w 30 zbadanych przypadkach odstąpienia od zawiadomienia komórki SKK o popełnieniu przez podatków wykroczeń lub przestępstw skarbowych na podstawie art. 16 kks oraz w przypadkach, gdy popełniony czyn był o znikomej społecznej szkodliwości, były one stosowane właściwie, mimo nierzetelnego dokumentowania ustaleń znikomej społecznej szkodliwości czynu	
12.	Urząd Skarbowy Łódź -Widzew	pozytywna	Naczelnik US zapewnił prawidłowe przygotowanie i realizację oraz skuteczne monitorowanie procesu reorganizacji w zakresie	

			utworzenia pionu karnego skarbowego oraz zapewnił prawidłowe prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych		
13.	Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie	w formie opisowej	– w Urzędzie przygotowano i zapewniono sprawny przebieg reorganizacji zgodnie z założeniami przyjętymi w Rekomendacjach oraz zaleceniami IAS, – co do zasady prawidłowo, na podstawie przesłanek wynikających z kpk i kks, odstępowano od zawiadomienia komórki SKK o popełnieniu czynu zabronionego, – prawidłowo wykorzystywano także zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego, – w większości przypadków prawidłowo prowadzono postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	– w czterech z 15 badanych spraw, w których odstąpiono od zawiadomienia komórki SKK o popełnieniu czynu zabronionego z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu (art. 17 § 1 pkt 3 kpk), nie udokumentowano okoliczności sprawy, które wzięto pod uwagę przy ocenie czynu, – w trzech z 15 badanych spraw, w których odstąpiono od zawiadomienia komórki SKK o popełnieniu czynu zabronionego z uwagi na fakt, iż sprawca nie podlegał karze w związku z zastosowaniem instytucji czynnego żalu, sprawy nie zostały załatwione w terminie określonym w uregulowaniach wewnętrznych Urzędu, – w czterech z siedmiu badanych spraw, w których odstąpiono od zawiadomienia komórki SKK o popełnieniu czynu zabronionego z uwagi na fakt, iż sprawca nie podlegał karze w związku ze złożeniem prawnie skutecznej korekty, sprawy załatwiono z opóźnieniem wynoszącym od 14 do 99 dni, tj. niezgodnie z § 7 ust. 9 Wytycznych, – w jednym przypadku wszczęto postępowanie przygotowawcze po upływie 62 dni od daty wpływu sprawy do komórki SKK, co było działaniem nierzetelnym, – akta dwóch postępowań przygotowawczych, nie zostały przedłożone do kontroli Dyrektorowi IAS w Szczecinie w terminie określonym w § 36 ust. 2 Wytycznych, – w czterech przypadkach wnioski o przedłużenie okresu trwania dochodzenia zostały skierowane do Dyrektora IAS w Szczecinie z naruszeniem terminu określonego w § 12 Wytycznych, – w jednym postępowaniu nie zawiadomiono strony o zmianie organu prowadzącego to postępowanie, mimo takiego obowiązku wynikającego z § 4 rozporządzenia zmieniającego, w dwóch przypadkach nie wniesiono niezwłocznie do sądu wniosków o udzielenie zezwolenia na DPO w związku z wystąpieniem przez sprawców z wnioskiem o takie zezwolenie na podstawie art. 145 § 1 kks i wykonaniem przez nich obowiązków, o których mowa w art. 143 § 1–3 kks	– w obowiązujących w 2022 r. w Urzędzie procedurach nie doprecyzowano zasad dokumentowania przypadków odstąpienia od przekazania zawiadomienia do komórki karnej skarbowej, w związku z wystąpieniem negatywnych przesłanek procesowych wskazanych w art. 17 kpk, co było działaniem nierzetelnym i spowodowało rozbieżności w sposobie dokumentowania okoliczności stanowiących podstawę
14.	Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów	w formie opisowej	– w Urzędzie przygotowano i zapewniono sprawny przebieg reorganizacji zgodnie z założeniami przyjętymi w Rekomendacjach, – osiągnięto oczekiwany efekt w postaci równomiernego obciążenia pracą poszczególnych stanowisk pracy, co skutkowało poprawą terminowości prowadzonych postępowań oraz osiągnięciem lepszych efektów w zakresie liczby wszczętych i zakończonych spraw,		

		– rzetelnie analizowano przesłanki do odstąpienia od zawiadomienia komórki SKK o popełnieniu czynów zabronionych oraz co do zasady prawidłowo prowadzono postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych	do newszczynania postępowania. Dotyczyło to (stwierdzono pięć kontrolowanych spraw z 2022 r., w których wystąpienie przesłanek negatywnych dokumentowano w różny sposób) – stwierdzono, że w pięciu sprawach doszło do przedawnienia karalności czynu, natomiast jako przyczynę odstąpienia od sporządzenia zawiadomienia do komórki SKK – wskazano znikomą szkodliwość społeczną czynu, – w sześciu sprawach, w których odstąpiono od zawiadomienia komórki SKK o popełnieniu czynu zabronionego z uwagi na zastosowanie instytucji czynnego żalu (art. 16 kks), adnotacja o zaistnieniu negatywnej przesłanki procesowej z art. 17 § 1 pkt 4 kpk została podpisana tylko przez kierownika referatu, co naruszało § 15 pkt 2 Instrukcji, – przedawnienie karalności czynów niedozwolonych w 2544 sprawach, w tym w 8,0 % spraw, stanowiły zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego, sporządzone przez komórki merytoryczne Urzędu, na podstawie których nie wszczęto postępowań przygotowawczych, – w jednej z 15 objętym badaniem spraw, w których na podstawie art. 155 kks wniesiono do sądu akty oskarżenia, Urząd nie przedłużył postępowania pomimo, że nie zachował terminu do jego zakończenia, określonego w art. 153 § 3 kks, – w dwóch przypadkach nie zachowano wskazanego w Metodocy terminu o wystąpienie do organu nadziedzego nad FOPP z wnioskiem o przedłużenie terminu zakończenia postępowania
15.	Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki	negatywna	– nierzetelnie realizowano zadania związane z przygotowaniem i wdrożeniem reorganizacji komórek SKK w urzędzie, co dotyczyło m.in.: niewyznaczenia zespołu lub pracownika ds. kluczowych podmiotów do czego zobowiązywały Rekomendacje, braku przeszkolenia 46 pracowników urzędu, wyznaczonych do prowadzenia postępowań mandatowych, z zakresu postępowania mandatowego oraz wprowadzania danych do SI ESKS2, do czego zobowiązywały Rekomendacje, zadań związanych ze zmianą lub nadaniem uprawnień do poszczególnych systemów informatycznych dla 53 pracowników pionu SKK, – nierzetelne sporządzenie zbiorczych zestawień odstąpień od skierowania do komórki SKK wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu (art. 17 § 1 pkt 3 kpk), – samodzielne akceptowanie przez kierownika SPM w przypadku trzech na 15 poddanych badaniu spraw, w których podatnicy złożyli czynny żal – sporządzonych przez siebie zestawień

			wniošków o odstąpieniu od sporządzania wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego, – w przypadku czterech z 15 badanych spraw, w których odstąpiono od złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na fakt, że sprawca nie podlegał karze w związku z zastosowaniem instytucji czynnego żalu, nie odnotowywano niewystępowania przesłanek uniemożliwiających ww. odstąpienie wskazanych w art. 16 § 5 kks, – nierzetelne wykazywanie w różnych systemach informatycznych spraw w zakresie stosowania instytucji czynnego żalu – art. 16 kks, – mimo stwierdzenia uszczuplenia wpłaconego podatku przez podatnika po złożeniu przez niego korekty deklaracji/zeznania, w Urzędzie nie prowadzono i nie dokumentowano spraw, w których odstąpiono od złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na fakt, że sprawca nie podlegał karze na podstawie art. 16a kks, – w pięciu na 11 przypadków, niezgodnie z art. 143a kks, nie wezwano podatników do uzupełnienia braków wniosku o DPO, mimo nieprzedstawienia (wraz z wnioskiem) dowodów uiszczenia przez nich wymaganej należności publicznoprawnej, grzywny oraz zryczałtowanych kosztów postępowania, – mimo złożenia przez sprawcę przestępstwa skarbowego kompletnego wniosku o DPO, FOPP nie przekazał bezzwłocznie jednego z 11 wniošków do sądu, co naruszało art. 145 § 1 kks, – nierzetelne prowadzenie jednego dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe, zakończonych umorzeniem wobec braku znamion czynu zabronionego (art. 17 §1 pkt 2 kpk), – wnioskowanie o umorzenie dwóch postępowań przygotowawczych przez FOPP, w sytuacji gdy ww. postępowania były wciąż zawieszone, – podjęcie w jednej sprawie pierwszych czynności mających na celu weryfikację przyczyn zawieszenia po ponad 2,5 letniej bezczynności Urzędu, co stanowiło naruszenie § 214 Regulaminu wewnętrznego spraw karnych skarbowych, – w dwóch sprawach FOPP umorzył prowadzone postępowania przygotowawcze, z uwagi na przedawnienie karalności czynu, bez uprzedniego wnioskowania o przedłużenie postępowania, – pominięcie w dwóch sprawach niektórych czynów wskazanych w zawiadomieniach, – w czterech sprawach nie zawiadomiono obrońcy, a jednej – także podejrzanej o zmianie organu prowadzącego postępowanie, co było niezgodne z § 4 rozporządzenia zmieniającego, a ponadto art. 140 kpk, w zakresie niezawiadomienia obrońcy.
--	--	--	---

			– niezasadnie odstąpiono w jednej sprawie od wszczęcia postępowania z uwagi na brak znamion czynu zabronionego, – stwierdzono 22 przypadki wszczynania postępowań ze zwłoką wynoszącą od 35 do 1 606 dni od powzięcia informacji o popełnieniu czynu zabronionego oraz w 12 innych sprawach nie postępowań wszczęto w ogóle, stanowiło naruszenie art. 2 § 1 pkt 4, art. 9 § 1, art. 10 § 1 oraz art. 303 kpk. Ponadto, – w zakresie zewnętrznych zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego – art. 305 § 1 kpk bądź, gdy prowadzono postępowanie sprawdzające, art. 307 § 1 kpk, – w czterech sprawach postępowanie wszczęto i prowadzono w wadliwej formie (dochodzenie zamiast śledztwa), co stanowiło naruszenie art. 151a § 2 pkt 1 kks w zw. z art. 37 § 1 pkt 3 kks, – w czterech sprawach wniosek o przedłużenie postępowania złożono ze zwłoką wynoszącą od jednego do 91 dni od upływu czasu trwania postępowania, – niezgodnie z art. 153 § 1 kks, w dwóch sprawach wniosek o przedłużenie postępowania niezasadnie skierowano do prokuratora zamiast do organu nadzrędnego, sprawującego nadzór nad postępowaniem w chwili kierowania wniosku, – w trzech sprawach niezasadnie składano wnioski o przedłużenie postępowania zamiast postępowanie zawiesić, co naruszało art. 153 § 1 kks. oraz art. 114a kks, – w trzech sprawach postępowanie zawieszono ze zwłoką wynoszącą od ośmiu do 61 dni od upływu czasu trwania postępowania, co stanowiło naruszenie art. 153 § 1 lub 3 kks (w zależności od sprawy), – niezgodnie z art. 114a kks, w jednej sprawie postępowanie zawieszono pomimo braku podstaw prawnych, zaś w dwóch sprawach zawieszone postępowanie podjęto ze zwłoką wynoszącą od 106 do 111 dni od uzyskania informacji o zaistnieniu podstaw do podjęcia zawieszonego postępowania, – w jednej sprawie błędnie zastosowano art. 6 § 2 kks, – w jednej sprawie błędnie zastosowano przy formułowaniu kwalifikacji prawnej czynu art. 7 § 1 kks, – w dwóch sprawach przyjęto błędną formę postanowienia o zmianie/upełnieniu zarzutów, – w dwóch sprawach w wezwaniach podejrzanego błędnie zacytowano treść zarzutów, niezgodnie z art. 129 § 1 kpk przy uwzgl. art. 313 § 1 kpk i art. 314 kpk, – w jednej sprawie niezasadnie próbowano umorzyć postępowanie wobec braku danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie popełnienia czynu,

			– w pięciu sprawach akt oskarżenia sporządzono ze zwołką wynoszącą od jednego do 19 dni od upływu czasu trwania postępowania albo od upływu 14 dni od zamknięcia postępowania, jeżeli do zamknięcia postępowania doszło, co naruszało art. 153 § 1 lub 3 kks albo art. 155 § 1 lub 4 kks (w zależności od indywidualnego układu procesowego danej sprawy), – niezgodnie z art. 155 § 5 kks, w jednej sprawie nie zawiadomiono prokuratora o sporządzeniu i wniesieniu do sądu aktu oskarżenia poprzez przesłanie mu odpisu tego aktu oskarżenia, – w jednej sprawie błędnie przekazano sporządzony przez FOPP akt oskarżenia prokuratorowi do zatwierdzenia i wniesienia do sądu, zamiast tak sporządzony akt oskarżenia wnieść samodzielnie do sądu i poprzestać jedynie na zawiadomieniu o tym prokuratora poprzez przesłanie mu odpisu tego aktu oskarżenia, w trybie art. 155 § 4 i 5 kks, – nierzetelne dokumentowanie w aktach czynności podejmowanych w sprawie przez organ prowadzący postępowanie lub przez inne organy bądź czynionych przez organ prowadzący postępowanie ustaleń faktycznych w sprawie (w pięciu sprawach), – w dwóch sprawach próbowano wdrożyć postępowanie w stosunku do nieobecnych pomimo braku podstaw prawnych, co naruszało art. 173 § 1 kks, – w dwóch sprawach stwierdzono okresy beczynności powyżej miesiąca oraz brak koncentracji czynności procesowych, nie uzasadnione okolicznościami tych spraw
--	--	--	--

^{*)} pozytywna / w formie opisowej / negatywna

6.2. ANALIZA STANU PRAWNEGO I UWARUNKOWAŃ ORGANIZACYJNO- -EKONOMICZNYCH

Krajowa Administracja Skarbowa

Zagadnienia związane z zadaniami, organami i organizacją KAS, a także formy realizacji niektórych zadań i szczególne uprawnienia organów KAS uregulowane zostały w ustawie o KAS.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy o KAS, KAS stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych. Zadania KAS zostały określone w art. 2 ust. 1 ustawy o KAS.

Organami KAS są: minister właściwy do spraw finansów publicznych, Szef KAS, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej, naczelnik urzędu skarbowego oraz naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 11 ust. 1 ustawy o KAS).

Terytorialny zasięg działania m.in. dyrektorów izb administracji skarbowej oraz naczelników urzędów skarbowych został określony w rozporządzeniu w sprawie terytorialnego zasięgu organów KAS. Wskazane w ustawie o KAS przesłanki, obejmujące odpowiednio: potrzebę właściwej organizacji wykonywania zadań (art. 11 ust. 5a), gospodarcze lub społeczne potrzeby podatników i płatników obsługiwanych przez KAS (art. 11 ust. 6) oraz sprawność i efektywność wykonywania zadań KAS (art. 11 ust. 7), mogą stanowić dla ministra do spraw finansów publicznych podstawę do określenia lub wyznaczenia w drodze rozporządzenia:

- niektórych zadań KAS, które mogą być wykonywane na obszarze całego kraju lub jego części przez odpowiednio dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, niezależnie od terytorialnego zasięgu ich działania, o którym mowa w art. 11 ust. 5 (art. 11 ust. 5a),
- kategorii podatników i płatników, o których mowa w art. 11 ust. 4, warunków zaliczania podatników i płatników, o których mowa w art. 11 ust. 4, do odpowiedniej kategorii, naczelników urzędów skarbowych właściwych dla podatników i płatników, o których mowa w art. 11 ust. 4, terytorialnego zasięgu ich działania i siedzibę, trybu zawiadamiania o zmianie właściwości naczelnika urzędu skarbowego (art. 11 ust. 6),
- organu KAS do wykonywania niektórych zadań KAS oraz określenia terytorialnego zasięgu jego działania (art. 11 ust. 7).

**Wyznaczenie
16 naczelników US
do prowadzenia
postępowań
przygotowawczych
w sprawach karnych
skarbowych**

Do zadań KAS określonych ustawą o KAS należy m.in. rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców (art. 2 ust. 1 pkt 13). Zadania w tym zakresie wykonują Szef KAS (art. 14 ust. 1 pkt 5 ustawy o KAS), naczelnik urzędu skarbowego (art. 28 ust. 1 pkt 10 ustawy o KAS) oraz naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 pkt 8 ustawy o KAS).

Realizując delegację ustawową z art. 11 ust. 7 ustawy o KAS, Minister Rozwoju i Finansów w rozporządzeniu w sprawie wyznaczenia organów KAS, wyznaczył organy KAS do wykonywania niektórych zadań KAS oraz określił terytorialny zasięg ich działania. Wymienione rozporządzenie podlegało z dniem 1 stycznia 2023 r. zmianie wprowadzonej rozporządzeniem zmieniającym. Do rozporządzenia w sprawie wyznaczenia organów KAS został dodany § 1a, w którym wyznaczono 16 naczelników urzędów skarbowych oraz określono ich terytorialny zasięg działania, do prowadzenia postępowań przygotowawczych i występowania w postępowaniach przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w kks oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie o rachunkowości w zakresie, w jakim do prowadzenia tych postępowań lub występowania przed sądem w tych sprawach zgodnie z przepisami kks oraz przepisami wykonawczymi wydanymi na podstawie art. 325d kpk jest właściwy naczelnik urzędu skarbowego. Omawiana regulacja dotyczy wykonywania zadań wynikających z art. 28 ust. 1 pkt 10 i 11 ustawy o KAS, a jej celem była poprawa sprawności i efektywności ich realizacji przez naczelników urzędów skarbowych. Zmianą objęto wyłącznie urzędy skarbowe, przy czym nie wyznaczono naczelników urzędów w zakresie prowadzenia postępowania mandatowego. W zakresie postępowania mandatowego zakres kompetencji naczelnika urzędu skarbowego określa przepis art. 136 kks.

W myśl § 2 rozporządzenia zmieniającego, postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w kks oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie o rachunkowości wszczęte i niezakończone do dnia wejścia w życie tego rozporządzenia, miały być prowadzone według nowych przepisów, tj. przez naczelnika urzędu skarbowego właściwego na poziomie danego województwa. Wyznaczony naczelnik US z dniem 1 stycznia 2023 r. wstąpił w prawa i obowiązki naczelnika urzędu skarbowego właściwego do występowania przed sądem w tych sprawach do dnia wejścia w życie rozporządzenia zmieniającego (§ 3 tego rozporządzenia). W związku z przejęciem przez wyznaczonego na poziomie danego województwa naczelnika US, do prowadzenia postępowania przygotowawczego w ww. sprawach, został on zobowiązany do zawiadomienia stron takich postępowań o zmianie organu prowadzącego to postępowanie przy

**Organizacja US
wyznaczonego
do prowadzenia
postępowań
przygotowawczych**

pierwszej czynności podjętej w stosunku do danej strony, jednak nie później niż w terminie dwóch miesięcy od dnia wejścia w życie rozporządzenia zmieniającego (§ 4).

Zgodnie z § 1 ust. 1c statutu urzędu skarbowego, w urzędach skarbowych wyznaczonych do prowadzenia postępowań przygotowawczych tworzy się komórki SKK. W przypadku utworzenia w tych urzędach skarbowych pionu karnego skarbowego, w jego skład wchodzi komórki SKK. Do ich zadań należy m.in. prowadzenie postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe na podstawie kks i kpk (§ 2 ust. 12 pkt 4 lit. a statutu urzędu skarbowego).

Strukturę organizacyjną urzędu skarbowego oraz zakres zadań komórek organizacyjnych określa regulamin organizacyjny urzędu. Wniosek o nadanie regulaminu organizacyjnego urzędu wraz z projektem tego regulaminu przedstawia dyrektorowi izby naczelnik urzędu skarbowego. W przypadkach urzędów wyznaczonych do prowadzenia postępowań przygotowawczych, projekt regulaminu wymaga przedłożenia go przez dyrektora izby do akceptacji MF (§ 3 ust. 1, ust. 2 pkt 1, ust. 3 pkt 12 statutu urzędu skarbowego).

Regulamin organizacyjny urzędu skarbowego nadaje dyrektor izby w drodze zarządzenia. Zmiany regulaminu organizacyjnego następują w trybie właściwym dla jego nadania (§ 4 statutu urzędu skarbowego).

Nadzór dyrektora IAS

Do zadań dyrektora izby, zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 1, 10 i 11 ustawy o KAS, należy m.in.:

- nadzór nad działalnością naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych,
- realizacja polityki kadrowej i szkoleniowej w izbie;
- prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka.

Dyrektor IAS wykonuje zadania przy pomocy zastępców dyrektora, głównego księgowego, naczelników wydziałów, kierowników działów, kierowników referatów, kierujących wieloosobowymi stanowiskami, pracowników zatrudnionych na jednoosobowych stanowiskach (§ 10 ust. 1 ww. zarządzenia w sprawie statutów). Zadania dyrektora IAS mogą wykonywać upoważnieni pracownicy izby, zgodnie bowiem z art. 11a ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS, organ KAS może upoważnić do wykonywania zadań w jego imieniu osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS obsługujące ten organ lub funkcjonariuszy obsługujących ten organ – w przypadku upoważnień udzielanych przez organy KAS inne niż określone w pkt 1. Wskazany przepis art. 11a ustawy o KAS wszedł w życie z dniem 7 lipca 2022 r. Do tego czasu nie istniała w przepisach powszechnie obowiązujących regulacja pozwalająca

upoważniać dyrektorowi IAS pracowników IAS do wykonywania czynności zastrzeżonych do wyłącznej kompetencji tegoż dyrektora działającego jako organ nadrzędny w postępowaniu przygotowawczym w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Zgodnie z § 2 ust. 10 pkt 7 lit. a statutu izby, wykonywanie uprawnień organu nadrzędnego nad naczelnikami urzędów, działającymi jako finansowe organy postępowania przygotowawczego, należy do zadań komórki organizacyjnej spraw karnych skarbowych w izbie. Zadania tej komórki organizacyjnej określono w § 2 ust. 10 pkt 7 lit. b-i statutu izby.

**Minister Finansów
i Szef KAS**

MF koordynuje i współdziała w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS oraz prowadzi działalność analityczną, prognostyczną i badawczą dotyczącą zjawisk występujących w obszarze podatków stanowiących dochód budżetu państwa i ceł. MF, w celu zapewnienia sprawnego i efektywnego wykonywania zadań KAS, koordynuje ich realizację oraz sprawuje nadzór nad jednostkami organizacyjnymi KAS, w szczególności może:

- żądać informacji i materiałów, wyjaśnień i dokumentów z realizacji zadań przez jednostki organizacyjne KAS,
- zlecić przeprowadzenie analiz w określonym zakresie (art. 12, art. 12a i art. 12c ust. 1 ustawy o KAS).

Do zadań Szefa KAS należy m.in.:

- nadzór nad działalnością dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości oraz dyrektorów właściwych w sprawach KAS komórek organizacyjnych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych;
- kształtowanie polityki kadrowej i szkoleniowej w jednostkach organizacyjnych KAS;
- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców w zakresie określonym w kks (art. 14 ust. 1 pkt 1 i 2, pkt 5 ustawy o KAS).

Obsługę MF w zakresie działu administracji rządowej finanse publiczne, zgodnie z § 1 i § 3 statutu Ministerstwa Finansów¹¹⁸, zapewnia m.in. Departament DZP.

¹¹⁸ Stanowiący załącznik do Zarządzenia Nr 44 Prezesa Rady Ministrów w sprawie nadania statutu Ministerstwu Finansów (M.P. z 2024 r. poz. 329).

**Organy postępowania
przygotowawczego
w sprawach
o przestępstwa
skarbowe
i wykroczenia
skarbowe**

Zasady prowadzenia postępowań karnych skarbowych określone zostały w kks.

Zasadniczy ciężar prowadzenia dochodzeń w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe spoczywa na FOPP. Zgodnie z art. 53 § 37 kks, FOPP są: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego oraz Szef KAS. Zgodnie z art. 118 § 1 kks organami postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe są m.in. naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego i Szef KAS.

Czynności procesowe wskazanych organów wykonują upoważnieni przedstawiciele tych organów (art. 118 § 3 kks). W związku z reorganizacją, w zakresie postępowań karnych skarbowych są nimi upoważnieni przez wyznaczonego naczelnika US pracownicy wydzielonych organizacyjnie komórek SKK.

Organem nadrzędnym nad FOPP jest miejscowo właściwy dyrektor izby – w sprawach należących do właściwości naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego, Szef KAS – jeżeli postanowienie lub zarządzenie wydał dyrektor izby oraz minister właściwy do spraw finansów publicznych – w sprawach należących do właściwości Szefa KAS (art. 53 § 39 kks). Nadzór prokuratora nad FOPP jest ograniczony. W sprawach, w których FOPP jest uprawniony do prowadzenia takiego postępowania, a następnie do wniesienia i popierania aktu oskarżenia przed sądem, jego status procesowy został częściowo zrównany z prokuratorem (art. 122 § 1 kks).

Właściwość rzeczowa FOPP określona została w art. 133 kks. Zgodnie z art. 133 § 1 pkt 1 kks zakres właściwości naczelnika urzędu celno-skarbowego zbudowany został w oparciu o dwa kryteria: podmiotowe, obejmujące przestępstwa i wykroczenia skarbowe, które zostały ujawnione przez ten organ w zakresie swojego działania¹¹⁹ oraz przedmiotowe, obejmujące przestępstwa i wykroczenia skarbowe, których ściganie objęte zostało wyłączną właściwością naczelnika urzędu celno-skarbowego¹²⁰.

W sprawach o pozostałe przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe postępowanie przygotowawcze zgodnie z art. 133 § 1 pkt 2 kks prowadzi naczelnik urzędu skarbowego. Ponadto, naczelnik urzędu skarbowego prowadzi postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa

¹¹⁹ Tj. czyny określone w art. 54 § 2 i 3, art. 55 § 2 i 3, art. 56 § 2–4, art. 56a, art. 56b, art. 57 § 1, art. 60–62, art. 69 § 2, art. 71, art. 72, art. 75, art. 76 § 2 i 3, art. 77 § 2 i 3, art. 78 § 2 i 3, art. 80, art. 80a, art. 81–83, art. 84 § 1, art. 106i i art. 106k kks.

¹²⁰ Tj. czynów określonych w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 63–68, art. 69 § 1, 3 i 4, art. 69a–70, art. 73–73a, art. 75a–75c, art. 76 § 1, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 85–95, art. 96 § 1, art. 97–106k, art. 107–110b i art. 111 § 1 kks.

określone w art. 77–79 ustawy o rachunkowości w związku z § 2a pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 września 2015 r. w sprawie organów uprawnionych obok Policji do prowadzenia dochodzeń oraz organów uprawnionych do wnoszenia i popierania oskarżenia przed sądem pierwszej instancji w sprawach, w których prowadzono dochodzenie, jak również zakresu spraw zleconych tym organom¹²¹.

Zgodnie z brzmieniem art. 133 § 1 pkt 3 kks – Szef KAS uprawniony jest do prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ujawnione w zakresie swojego działania, jeżeli nie przekaze ich naczelnikowi urzędu celno-skarbowego lub naczelnikowi urzędu skarbowego.

Organy, o których mowa w art. 133 § 1 kks, mogą wszcząć postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe nienależące do ich właściwości. W takiej sytuacji po zabezpieczeniu dowodów przekazują sprawę do dalszego prowadzenia właściwemu organowi (art. 133 § 2 kks).

Spór o właściwość między finansowymi i niefinansowymi organami postępowania przygotowawczego rozstrzyga prokurator właściwy ze względu na siedzibę organu niefinansowego (art. 135 § 3 kks). Natomiast spór o właściwość między FOPP rozstrzyga organ nadrzędny nad tymi organami. W przypadku, gdy spór toczy się między FOPP niemającymi wspólnego organu nadrzędnego, rozstrzyga go Szef KAS (art. 135 § 4 kks). W czasie trwania sporu o właściwość każdy z organów postępowania przygotowawczego dokonuje czynności niecierpiących zwłoki (art. 135 § 5 kks).

**Zawiadomienia
o naruszeniach
przepisów
podatkowych i celnych**

Dla FOPP podstawowym źródłem informacji o naruszeniach przepisów podatkowych i celnych, stanowiących przestępstwa i wykroczenia skarbowe, są ustalenia kontroli podatkowych i celnych, a także wyniki własnych analiz, m.in. stwierdzenia, że podatnik pomimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył zeznania lub nie zapłacił daniny.

**Postępowanie
przygotowawcze
w sprawach karnych
skarbowych**

Jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, wydaje się z urzędu lub na skutek zawiadomienia postanowienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego – w formie śledztwa lub dochodzenia – w którym określa się czyn będący przedmiotem postępowania oraz jego kwalifikację prawną (art. 303 kpk w zw. z art. 325a § 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks i art. 151a § 1 kks). Postanowienie takie wydaje organ powołany

¹²¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 522.

do prowadzenia postępowania przygotowawczego (art. 305 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks).

Nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza, gdy czynu nie popełniono albo brak jest danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia, czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa, społeczna szkodliwość czynu jest znikoma, ustawa stanowi, że sprawca nie podlega karze, oskarżony zmarł, nastąpiło przedawnienie karalności, postępowanie karne co do tego samego czynu tej samej osoby zostało prawomocnie zakończone albo wcześniej wszczęte toczy się, sprawca nie podlega orzecznictwu polskich sądów karnych, brak jest skargi uprawnionego oskarżyciela, brak wymaganego zezwolenia na ściganie lub wniosku o ściganie pochodzącego od osoby uprawnionej, chyba że ustawa stanowi inaczej, zachodzi inna okoliczność wyłączająca ściganie (art. 17 § 1 kpk).

Ponadto, zgodnie z art. 151 § 1 kks, można odmówić wszczęcia postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe, a wszczęte umorzyć także wtedy, gdy w sprawie o ten sam czyn zabroniony wyczerpujący zarazem znamiona wykroczenia skarbowego i przestępstwa, postępowanie karne w sprawie o przestępstwo zostało już prawomocnie zakończone orzeczeniem skazującym. Podstawa do fakultatywnej odmowy wszczęcia postępowania, czy też umorzenia już wszczętego zachodzi, w myśl § 2, gdy o ten sam czyn zabroniony wyczerpujący zarazem znamiona wykroczenia skarbowego i przestępstwa toczy się postępowanie karne w sprawie o przestępstwo ścigane z urzędu.

Wydane przez FOPP postanowienie o odmowie wszczęcia śledztwa lub dochodzenia (w przypadku gdy podlegało nadzorowi prokuratora) podlega zatwierdzeniu przez prokuratora, a w przypadku, gdy dochodzenie nie podlegało nadzorowi prokuratora, postanowienie takie zatwierdza organ nadrzędny nad FOPP (art. 305 § 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, art. 325e § 2 zdanie 1 kpk w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 kks oraz art. 153a kks).

Postępowanie przygotowawcze prowadzi się w formie śledztwa lub dochodzenia (art. 151a § 1 zdanie pierwsze kks). Przypadki, w których prowadzi się śledztwo w sprawach o przestępstwa skarbowe określono w art. 151a § 2 kks. W pozostałych sprawach o przestępstwa skarbowe prowadzi się dochodzenie (art. 151a § 1 kks w zw. z art. 151a § 2 pkt 2 kks *a contrario*).

Wydając postanowienie o wszczęciu śledztwa, organ niezwłocznie przesyła jego odpis prokuratorowi (art. 151b § 1 kks) – w przypadku dochodzenia nie jest wymagane powiadomienie prokuratora o wszczęciu postępowania. Prokurator w przypadku wszczęcia śledztwa może

na zasadzie art. 151b § 2 zdanie pierwsze kks powierzyć jego prowadzenie w całości lub w określonym zakresie innemu organowi, z zastrzeżeniem art. 151b § 2 zdanie drugie kks. Dokonując ww. powierzenia, prokurator może zastrzec do wykonania osobistego jakąkolwiek czynność śledztwa, w szczególności czynności wymagające postanowienia, związane z przedstawieniem zarzutów, pociągnięciem do odpowiedzialności posiłkowej oraz innymi zdarzeniami (art. 151b § 3 kks).

Śledztwo prowadzone przez FOPP nadzoruje prokurator. Sprawuje on także nadzór nad dochodzeniem w sprawie o przestępstwo skarbowe prowadzonym przez FOPP, gdy zachodzą okoliczności określone w art. 79 § 1 kpk oraz w wypadku, o którym mowa w art. 122 § 2 zdanie drugie kks, a także gdy obejmuje on je swym nadzorem z uwagi na wagę lub złożoność sprawy. W sprawach o wykroczenia skarbowe sprawuje on taki nadzór jedynie w razie objęcia go nim w wypadku określonym w art. 122 § 2 zdanie trzecie kks (art. 151c § 1-2 kks).

W pozostałych wypadkach nadzór nad dochodzeniem prowadzonym przez FOPP sprawuje organ nadrzędny nad tym organem (art. 151c § 3 kks).

Zgodnie z art. 153 § 1 kks postępowanie przygotowawcze w sprawie o przestępstwo skarbowe powinno być zakończone w ciągu 3 miesięcy. W razie niezakończenia postępowania w tym terminie organ nadrzędny nad FOPP, a gdy postępowanie prowadzi lub nadzoruje prokurator – prokurator bezpośrednio przełożony może przedłużyć okres postępowania do 1 roku. W szczególnie uzasadnionych wypadkach organ nadrzędny nad FOPP, a gdy postępowanie prowadzi lub nadzoruje prokurator – prokurator bezpośrednio przełożony, może przedłużyć okres postępowania na dalszy czas oznaczony. W przypadku, gdy postępowanie przygotowawcze jest prowadzone w formie śledztwa, przedłużenia na okres przekraczający rok dokonuje prokurator nadrzędny nad prokuratorem nadzorującym lub prowadzącym postępowanie. Dochodzenie w sprawie o przestępstwo skarbowe po jego przedłużeniu toczy się nadal jako dochodzenie (§ 2). W kks nie określano maksymalnego terminu przedłużenia postępowania ani liczby przedłużeń.

Dochodzenie w sprawie o wykroczenie skarbowe prowadzone przez organ postępowania przygotowawczego winno być zakończone w ciągu 2 miesięcy. W sytuacji niezakończenia postępowania w tym terminie organ nadrzędny nad organem prowadzącym dochodzenie może je przedłużyć na czas oznaczony (art. 153 § 3 kks).

Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może zostać zakończone przez:

- umorzenie postępowania na podstawie art. 17 § 1 kpk (art. 322 kpk w zw. Z art. 325a § 2 kpk w zw. art. 113 § 1 kks;

- skierowanie do sądu aktu oskarżenia (art. 155 § 1 i 4 kks oraz art. 331 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks);
- skierowanie do sądu wniosku o umorzenie postępowania i zastosowanie środków zabezpieczających (art. 324 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks i art. 122 § 1 pkt 1 kks i art. 155 § 1–3 kks);
- skierowanie do sądu wniosku o warunkowe umorzenie postępowania (art. 336 § 1 kpk w zw. z art. 113 § kks, art. 122 § 1 pkt 1 kks w zw. z art. 41 § 1 kks i art. 155 § 1–3 kks);
- skierowanie do sądu wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 145 § 1 kks).

Zgodnie z art. 155 § 1 kks w sprawie, w której FOPP prowadził śledztwo oraz w sprawie o przestępstwo skarbowe, w której prowadził on dochodzenie objęte nadzorem prokuratora organ ten, w ciągu 14 dni od daty zamknięcia dochodzenia lub śledztwa sporządza akt oskarżenia i przesyła go wraz z aktami prokuratorowi, ze wskazaniem, jaki materiał dowodowy przedstawiono stronom podczas czynności, o której mowa w art. 154a kks, jako przekazywany do sądu wraz z aktem oskarżenia, przekazując jednocześnie prokuratorowi także ewentualne wnioski, o których mowa w § 7 kks, oraz dowody rzeczowe. Akt oskarżenia zatwierdza i wnosi do sądu prokurator (§ 2).

W pozostałych sprawach, zgodnie z art. 155 § 4 kks, w których FOPP prowadził dochodzenie, sporządza on w ciągu 14 dni od jego zakończenia akt oskarżenia albo wniosek o warunkowe umorzenie postępowania i wnosi do właściwego sądu oraz popiera go przed tym sądem albo wydaje postanowienie o umorzeniu, o zawieszeniu postępowania przygotowawczego albo o uzupełnieniu dochodzenia. O wniesieniu aktu oskarżenia w sprawie o przestępstwo skarbowe FOPP zawiadamia niezwłocznie prokuratora przez doręczenie odpisu tego aktu. W sprawie o wykroczenie skarbowe obowiązek ten dotyczy jedynie sytuacji, gdy prokurator uprzednio objął nadzorem dochodzeniem w tej sprawie (art. 155 § 5 kks).

6.3. WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH DOTYCZĄCYCH KONTROLOWANEJ DZIAŁALNOŚCI

1. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1131).
2. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2025 r. poz. 633).
3. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2025 r. poz. 46 ze zm.).
4. Ustawa z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623).
5. Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2024 r. poz. 1370 ze zm.).
6. Ustawa z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2025 r. poz. 677).
7. Ustawa z dnia 6 lipca 2001 r. o przetwarzaniu informacji kryminalnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 376, ze zm.).
8. Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 2024 r. poz. 409).
9. Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 224).
10. Ustawa z dnia z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 572).
11. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.).
12. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 lutego 2017 r. w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania (Dz. U. z 2019 r. poz. 2055, ze zm.).
13. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 października 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania (Dz. U. poz. 2281).
14. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 361).
15. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 października 2020 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej (Dz. U. poz. 1719) – obowiązywało do 26 października 2021 r.

16. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 27 października 2021 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 1947) – obowiązywało do 28 kwietnia 2022 r.
17. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2023 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 2710).
18. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 2016 r. w sprawie określenia stanowisk urzędniczych, wymaganych kwalifikacji zawodowych, stopni służbowych urzędników służby cywilnej, mnożników do ustalania wynagrodzenia oraz szczegółowych zasad ustalania i wypłacania innych świadczeń przysługujących członkom korpusu służby cywilnej (Dz. U. z 2025 r. poz. 670).
19. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 września 2015 r. w sprawie organów uprawnionych obok Policji do prowadzenia dochodzeń oraz organów uprawnionych do wnoszenia i popierania oskarżenia przed sądem pierwszej instancji w sprawach, w których prowadzono dochodzenie, jak również zakresu spraw zleconych tym organom (Dz. U. z 2018 poz. 522).
20. Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz. U. poz. 2456).
21. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie organizacji przyjmowania i rozpatrywania skarg i wniosków (Dz. U. nr 5, poz. 46).
22. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowej, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61, ze zm.).
23. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. zmieniające zarządzenie w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowej, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF poz. 119).
24. Zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 lutego 2017 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji kancelaryjnej izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwum zakładowego izb administracji skarbowej (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin poz. 43, ze zm.).

25. Zarządzenia Nr 44 Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 kwietnia 2024 r. w sprawie nadania statutu Ministerstwu Finansów (M.P. z 2024 r. poz. 329).
26. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2022 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 78, ze zm.).
27. Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 października 2017 r. w sprawie postępowania ze skargami, wnioskami i petycjami w Ministerstwie Finansów (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. poz. 207).
28. Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin Pracy Rady Ministrów (M. P. z 2024 r. poz. 806 ze zm.).
29. Zarządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024 (Dz. Urz. Min. FFiPR poz. 34, ze zm.).
30. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 31 października 2023 r. zmieniające zarządzenie w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024 (Dz. Urz. MF poz. 103).

6.4. WYKAZ PODMIOTÓW, KTÓRYM PRZEKAZANO INFORMACJĘ O WYNIKACH KONTROLI

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Przewodniczący Komisji do Spraw Kontroli Państwowej Sejmu RP
8. Przewodniczący Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP
9. Przewodniczący Komisji Budżetu i Finansów Publicznych Senatu RP
10. Minister Finansów i Gospodarki



Minister Finansów i Gospodarki

Warszawa, 4 listopada 2025 roku

Sprawa: Stanowisko do Informacji o wynikach kontroli P/24/055
Znak sprawy: DZP1.K0910.5.2025
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Mariusz Haładyj
Prezes Najwyższej Izby Kontroli

Szanowny Panie Prezesie,

odnosząc się do przekazanej Informacji o wynikach kontroli P/24/055 – *Prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych przez Krajową Administrację Skarbową*, przedstawiam następujące stanowisko, w zakresie zawartych w tej informacji wniosków skierowanych do Ministra Finansów i Gospodarki.

Wniosek de lege ferenda: Uregulowanie w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 lutego 2017 r. w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania przekazywania z niewyznaczonych do wyznaczonych urzędów skarbowych materiałów w celu prowadzenia postępowania przygotowawczego

Odnosząc się do ww. wniosku chciałbym poinformować, że w niniejszej sprawie podjęte zostaną stosowne działania. Należy jednocześnie podkreślić, że regulacja statusu materiałów własnych Krajowej Administracji Skarbowej, w aspekcie postępowań karnych skarbowych i karnych, zostanie poprzedzona dokonaniem oceny legislacyjnej, m.in. pod kątem unormowania tej kwestii we właściwym zakresowo akcie prawnym.

Wniosek: Monitorowanie oraz analizowania efektów i skutków reorganizacji w kolejnych latach należy również zapewnić o wykonaniu powyższych działań.

Odnosząc się do ww. wniosku chciałbym zapewnić, że wnioskowane działania prowadzone są systematycznie od momentu wprowadzenia nowego scentralizowanego modelu organizacyjnego komórek spraw karnych skarbowych w urzędach skarbowych i będą kontynuowane w celu oceny funkcjonowania tych komórek.

Dodatkowo, odnosząc się do pozostałych wniosków NIK zawartych w przedmiotowej Informacji o wynikach kontroli, skierowanych do dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników wyznaczonych urzędów skarbowych, chciałbym poinformować, że Ministerstwo Finansów otrzymało informacje z jednostek kontrolowanych o sposobie wykonania tych wniosków, sformułowanych w wystąpieniach pokontrolnych.

Po dokonaniu analizy wniosków pokontrolnych NIK, sporządzonych dla poszczególnych jednostek organizacyjnych KAS, pismem z 5 czerwca 2025 r. nr DZP11.0723.394.2025, skierowanym do wszystkich dyrektorów izb administracji skarbowej, przedstawiono najczęściej stwierdzone przez NIK nieprawidłowości, celem analizy, z zaleceniem podjęcia działań w przedstawionym w ww. piśmie zakresie.

Z kolei w piśmie z 12 marca 2025 r. nr DZP11.0723.241.2025 r. przekazano zalecenia dla dyrektorów izb administracji skarbowej do stosowania w obszarze nadzoru nad postępowaniami przygotowawczymi. Zwrócono uwagę na kwestię terminowości załatwianych spraw. Zalecono aby postępowania przygotowawcze prowadzone były w sposób terminowy z zapewnieniem właściwej dynamiki podejmowanych w ich toku czynności. Wskazano także na kwestię wyeliminowania ewentualnych przypadków zwłoki w zatwierdzaniu postanowień, czy wydawaniu postanowień o przedłużeniu dochodzeń przez dyrektora izby administracji skarbowej, działającego jako organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego.

Należy jednocześnie podkreślić, że kwestie podniesione w przedmiotowej Informacji o wynikach kontroli będą nadal pozostawały w zainteresowaniu Krajowej Administracji Skarbowej.

Dodatkowo chciałbym zwrócić uwagę na podjęte działania związane z funkcjonowaniem systemu informatycznego przeznaczonego do rejestracji spraw karnych skarbowych i karnych prowadzonych przez Krajową Administrację Skarbową (ESKS). W systemie tym wprowadzono w 2025 r. nową funkcjonalność pozwalającą na monitorowanie na podstawie danych w systemie czasu załatwienia sprawy przez organ nadzoru.

Ponadto w celu wyeliminowania nieterminowości podejmowanych działań przez finansowe organy postępowania przygotowawczego, w systemie ESKS wprowadzono dodatkowe pole monitorujące czas trwania danej czynności procesowej. Pozycje z zagregowanym polem „daty” wskazują terminy zawite i inne terminy ważne z punktu prowadzonego postępowania i niezbędne do monitorowania czynności dokonanych w postępowaniu, trwania postępowania i analizowania postępowania, co ułatwia kontrolowanie terminowości prowadzonych spraw.

Końcowo, pragnę wyrazić przekonanie, że uwagi i wnioski wynikające z niniejszej kontroli wraz z kontynuacją dalszych działań, które będą podejmowane przez Krajową Administrację Skarbową, pozytywnie wpłyną na prawidłowość i efektywność realizowanych przez administrację skarbową zadań w obszarze postępowań karnych skarbowych.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów i Gospodarki

Zbigniew Stawicki

Podsekretarz Stanu Zastępca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej

w Ministerstwie Finansów