



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Bydgoszczy

LBY.410.16.2.2024

Maciej Zgoliński
Naczelnik
Drugiego Urzędu Skarbowego w Toruniu
ul. Mazowiecka 63
87-100 Toruń

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/24/055 - Prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych przez
Krajową Administrację Skarbową

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu ¹ , ul. Mazowiecka 63, 87-100 Toruń
Kierownik jednostki kontrolowanej	Maciej Zgoliński, Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Toruniu ² (akta kontroli str. 5-7)
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Przygotowanie, realizacja i monitorowanie przebiegu procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych oraz jego efekty. 2. Prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych i ich efekty.
Okres objęty kontrolą	Lata 2022-2024 do dnia zakończenia kontroli ³ , z możliwością wykorzystania dowodów wytworzonych przed tym okresem. W przypadku konieczności porównania niektórych danych z danymi za 2021 r. okres kontroli obejmuje również ten rok.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ⁴
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Bydgoszczy
Kontrolerzy	Justyna Wierzbicka, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBY/112/2024 z 28 sierpnia 2024 r. Grzegorz Piotrowski, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LBY/111/2024 z 28 sierpnia 2024 r. (akta kontroli str. 1-4)

¹ Dalej: „Urząd” lub „US”.

² Od 1 lutego 2024 r.; dalej: „Naczelnik” lub „Organ podatkowy”. Poprzednio w całym okresie kontrolowanym, do 31 stycznia 2024 r. Naczelnikiem był Michał Kaczyński.

³ Tj. do dnia 10 grudnia 2024 r.

⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: „ustawa o NIK”.

II. Ocena ogólna⁵ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

NIK pozytywnie ocenia przygotowanie, realizację i monitorowanie przebiegu procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych⁶ oraz jego efekty i wskazuje na jednostkowe nieprawidłowości w obszarze prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych, które jednak nie miały istotnego znaczenia dla oceny badanych zagadnień.

Stwierdzono w szczególności, że osoby kierujące Urzędem aktywnie uczestniczyły w działaniach związanych z procesem centralizacji komórek karnych skarbowych, informując odpowiednie organy jednostki nadrzędnej, tj. Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy⁷ 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.

Przygotowując się i pełniąc rolę urzędu wyznaczonego realizowano także dyspozycje otrzymane z IAS dotyczące niezbędnych działań w procesie centralizacji. W szczególności przygotowano nową strukturę organizacyjną, upoważnienia oraz zakresy obowiązków pracowników. Zgodnie z wytycznymi przejęto zawiadomienia o podejrzeniu przestępstw i wykroczeń, a także prowadzone dochodzenia i śledztwa.

Analiza działań pracowników Urzędu od momentu wpływu zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynów, wskazanych w ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁸, a także prowadzonych w komórce karnej skarbowej postępowań przygotowawczych nie wykazała istotnych nieprawidłowości systemowych. W szczególności, po rzetelnej analizie zawiadomień oraz pozostałego materiału dowodowego sporządzano postanowienia o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa. Rzetelnie i zgodnie z przepisami sporządzano także 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.

Stwierdzono jednak nieprawidłowości w zakresie: jednego przypadku nieuzasadnionego odstąpienia od zawiadomienia komórki karnej skarbowej o czynie karalnym; sześciu przypadków, w których Urząd zawiadomił strony o zmianie organu prowadzącego z opóźnieniem lub nie dokonał tej czynności; czterech przypadków znacznych opóźnień we wszczynaniu postępowań przygotowawczych.

⁵ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁶ Centralizacją komórek karnych skarbowych zwany będzie dalej proces przekazywania do jednego urzędu skarbowego w województwie (i jego naczelnika, dalej: „urzędu wyznaczonego”) kompetencji pozostałych urzędów skarbowych (dalej: „urzędów niewyznaczonych”) w zakresie prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa wymienione w ustawie o rachunkowości oraz do występowania przed sądem w tych sprawach. Został on wdrożony rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 października 2022 r. zmieniającym 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); dalej „rozporządzenie zmieniające”. Zmiana weszła w życie 1 stycznia 2023 r.

⁷ Dalej: „IAS”.

⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 628, ze zm.; dalej: „kks”.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁹ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Przygotowanie, realizacja i monitorowanie przebiegu procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych oraz jego efekty

Opis stanu faktycznego

1.1. Zatrudnienie w komórce karnej skarbowej Urzędu 1 stycznia oraz 30 czerwca 2022 r. obejmowało trzech pracowników – oskarżycieli skarbowych¹⁰, wszystkich z wykształceniem wyższym prawniczym i doświadczeniem powyżej pięciu lat.

Powyżsi pracownicy zajmowali jedno pomieszczenie w siedzibie Urzędu, ponadto dysponowali sprzętem komputerowym analogicznym do pozostałych pracowników, tj. komputerami stacjonarnymi. W tym okresie Urząd dysponował jednym samochodem, służącym wszelkim potrzebom tej jednostki.

(akta kontroli str. 14-16, 246-249)

W latach 2021-2022 do komórki karnej skarbowej wpłynęło odpowiednio 325 oraz 292 zawiadomień¹¹ o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia karnego skarbowego¹², w tym 72 i 74 dotyczące przestępstw.

W ww. latach wydano odpowiednio osiem i dwa postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia, ze względu na przesłanki określone w art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk¹³ (łącznie pięć przypadków w obu latach), w jednym przypadku ze względu na przesłanki określone w art. 17 § 1 ust. 3 kpk, a w czterech przypadkach z innych przyczyn.

W analizowanych latach wszczęto 163 oraz 111 postępowań przygotowawczych, w tym 80 i 32 dotyczące przestępstw¹⁴. Odpowiednio w ww. latach zakończono 187 oraz 122 postępowania przygotowawcze¹⁵, w tym 88 oraz 43 dotyczące przestępstw. Do sądu skierowano odpowiednio 112 oraz 79 aktów oskarżenia (w tym 38 oraz 24 dotyczące przestępstw), a z wnioskiem do sądu o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności¹⁶ (dotyczy wyłącznie przestępstw) skierowano 32 oraz 12 wniosków, wydano postanowienie o umorzeniu postępowań (zatwierdzone przez Dyrektora IAS) w czterech oraz jednym przypadku¹⁷.

Na koniec 2021 r. pozostało 271 niewszczętych spraw, a na koniec 2022 r. niewszczętych pozostało 253 spraw¹⁸. W żadnej z ww. spraw okres przedawnienia

⁹ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹⁰ Nie było wakatów w ww. komórce organizacyjnej.

¹¹ Uwzględniając zatrudnienie trzech pracowników merytorycznych komórki karnej skarbowej w 2022 r. stanowiło to 97,3 zawiadomienia na osobę. Dane w tym przypisie mają charakter orientacyjny, uwzględniają stan zatrudnienia na początek i połowę roku 2022, nie uwzględniają okresowych nieobecności pracowników. Dane te nie określają także obciążenia pracowników innymi zadaniami, w szczególności prowadzeniem spraw o przestępstwa określone w przepisach o rachunkowości, a także prowadzone postępowania mandatowe. Analogiczne zastrzeżenie należy odnosić do odpowiednich danych zamieszczonych w kolejnych przypisach.

¹² Napływające do komórki karno-skarbowej zawiadomienia w sprawie podejrzenia popełnienia przestępstw lub wykroczeń karnych skarbowych dalej zwane będą „zawiadomieniami”. Odmienne napływające do ww. komórek zawiadomienia dotyczące przestępstw pospolitych, zostaną w szczególności opisane jako zawiadomienia o naruszeniu przepisów o rachunkowości.

¹³ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2025 r., poz. 46), dalej „kpk”.

¹⁴ W przeliczeniu na pracownika w 2022 r. wszczynano 37 postępowań przygotowawczych dotyczących przestępstw i wykroczeń na osobę.

¹⁵ Tj. 40,7 postępowania na osobę w 2022 r.

¹⁶ Dalej: „DPO”.

¹⁷ Jedno na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk, pozostałe na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 lub 2 kpk. Ponadto w dwóch przypadkach wystąpiono do sądu o warunkowe umorzenie postępowania (w 2021 r.), a w jednym przypadku prokurator samoistnie umorzył postępowanie przygotowawcze.

¹⁸ W przeliczeniu na trzech pracowników liczba spraw na koniec 2021 r. wynosiła 84.

karalności nie wynosił mniej niż 3 miesiące (w przypadku wykroczeń) lub 6 miesięcy (w przypadku przestępstw).

(akta kontroli str. 460-464)

W latach 2021-2022 w komórkach merytorycznych odstępowano od sporządzania zawiadomień o podejrzeniu popełnienia wykroczenia lub przestępstwa ze względu na przedawnienie karalności czynu, tj. na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk, w odpowiednio w 257 oraz 307 przypadkach, z czego w każdym, przedawnienie dotyczyło wykroczenia skarbowego. Ponadto ww. przesłanka była w jednym przypadku podstawą umorzenia wszczętego dochodzenia w sprawie o wykroczenie skarbowe.

(akta kontroli str. 261)

Spośród postępowań przygotowawczych w sprawie wykroczeń zakończonych w latach 2021-2022, najwięcej trwało od dwóch do sześciu miesięcy¹⁹, tj. odpowiednio – 52,9% oraz 43,4% oraz do dwóch miesięcy²⁰, tj. odpowiednio 32,4% oraz 47% spraw. Powyżej roku trwało natomiast odpowiednio 2% oraz 3,6% spraw²¹. Natomiast spośród zakończonych w ww. latach postępowań przygotowawczych w sprawach przestępstw, najwięcej odpowiednio 45,4% oraz 46,8% trwało do trzech miesięcy²². Powyżej roku trwało zaś 11,4% oraz 23,4% spraw²³.

(akta kontroli str. 256)

Dyrektor IAS²⁴ decyzją z 7 lipca 2022 r.²⁵ powołał Zespół ds. centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych woj. kujawsko-pomorskiego. Do zadań tego zespołu należało m.in. przygotowanie harmonogramu działań, analiz obciążenia pracą, przygotowanie zmian regulaminów organizacyjnych, przygotowanie zagadnień związanych ze zmianą podległości pracowników, a także monitorowanie procesu centralizacji komórek skarbowych. Wśród członków ww. zespołu był Naczelnik.

Naczelnik, oprócz udziału w pracach ww. zespołu, zgłaszał do IAS potrzeby i wskazania dla działań dotyczących w szczególności²⁶: analiz możliwości zwiększenia stopnia wykorzystania dla celów służbowych samochodów prywatnych pracowników komórek karnych skarbowych, potrzeb zabezpieczenia komputerów przenośnych dla pracowników ww. komórek, konieczność przeprowadzenia archiwizacji spraw zakończonych przez urzędy niewyznaczone, zapewnienia pokoi przesłuchań w urzędach niewyznaczonych. IAS wskazano także propozycje określenia standardów dotyczących działań podejmowanych przez urzędy niewyznaczone, przed przekazaniem zawiadomień i spraw²⁷, wraz z tym wskazywano także na potrzebę przeszkolenia pracowników komórek karnych skarbowych, jeszcze przed procesem centralizacji, w zakresie systemu kancelaryjnego SZD. Efekty działań podjętych w związku z ww. zgłoszeniami opisano dalej w pkt 1.2 niniejszego wystąpienia.

¹⁹ W tym okresie zakończono 54 postępowania w 2021 r. i 36 postępowań w 2022 r.

²⁰ W tym okresie zakończono 33 sprawy w 2021 r. i 39 spraw w 2022 r.

²¹ Tj. w ww. okresie zakończono dwie sprawy w 2021 r. i trzy sprawy w 2022 r. Ponadto od sześciu miesięcy do roku trwało odpowiednio 13 i pięć spraw, tj. 12,7% oraz 6%.

²² W tym okresie zakończono 40 spraw w 2021 r. i 22 sprawy w 2022 r.

²³ Tj. w ww. okresie zakończono 10 spraw w 2021 r. i 11 w 2022 r. Ponadto od trzech miesięcy do roku trwało odpowiednio 38 i 14 spraw, tj. 43,2% oraz 29,8%.

²⁴ Dalej: „Dyrektor IAS”.

²⁵ Nr 117/2022 w sprawie powołania Zespołu ds. centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych woj. kujawsko-pomorskiego.

²⁶ Pismem z 19 października 2022 r.

²⁷ Kolejnym pismem z 19 października 2022 r. Wskazania dotyczyły: możliwych działań służących zakończeniu spraw (w tym w dotychczas stosowanym systemie informatycznym), a także weryfikacji stanu poszczególnych spraw (w szczególności zakończonych, bez potwierdzenia prawomocności wyroku; spraw zawieszonych), działań związanych z zapewnieniem kompletności przekazywanych postępowań przygotowawczych i zawiadomień o podejrzeniu czynów zabronionych, sporządzania wstępnych wykazów postępowań i zawiadomień.

(akta kontroli str. 174-176, 184-189)

Jak wyjaśnił Naczelnik, wobec zmian osoby na stanowisku Naczelnika, Urząd nie dysponuje pełnymi danymi o działaniach zespołu powołanego przez Dyrektora IAS, a także o opracowanych w toku jego prac analizach i szacunkach potrzeb. Wyjaśniający wskazał jednak, że przed procesem centralizacji informacje statystyczne dotyczące liczby prowadzonych postępowań karnych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, przestępstwa pospolite, postępowań mandatowych, były co roku udostępniane przez Dyrektora IAS, zatem przybliżona liczba prowadzonych postępowań w poszczególnych jednostkach była znana i była punktem wyjścia do szacunku liczby spraw, które wpłyną po centralizacji oraz wstępnych danych dotyczących obciążenia pracowników urzędu wyznaczonego.

(akta kontroli str. 174-176)

Pismem z 20 października 2022 r. Dyrektor IAS wskazał na niezbędne działania związane z procesem centralizacji, w tym:

- do przekazania do Urzędu w terminie do 5 grudnia 2022 r. wstępnych wykazów postępowań przygotowawczych pozostających w toku, co do których przewidywano, że nie zostaną zakończone do 1 stycznia 2023 r.;
- przekazanie w ww. terminie danych o liczbie spraw w rejestrach materiałów własnych oraz pomocy prawnej oraz postępowań sądowych;
- bieżące przekazywanie Naczelnikowi wokand na terminy od 1 stycznia 2023 r.;
- weryfikację i zakończenie spraw w systemach informatycznych oraz odpowiednią weryfikację kompletności akt postępowań przygotowawczych;
- przekazanie wszystkich zawiadomień z komórek merytorycznych do komórki karnej skarbowej (do 30 listopada 2022 r.); analizę posiadanych zawiadomień pod kątem sposobu ich dalszego procedowania (wszczęcie/odstąpienie lub postępowanie mandatowe);
- sporządzenie w terminie do 30 grudnia 2022 r. przez komórki karne skarbowe wykazów spraw możliwych do załatwienia w postępowaniu mandatowym i przekazanie ich do komórek merytorycznych;
- zaopatrzenie do 30 grudnia 2022 r. wyznaczonych pracowników komórek merytorycznych w urzędach niewyznaczonych w upoważnienia, legitymacje i inne rozwiązania niezbędne do prowadzenia przez nich postępowań mandatowych;
- przekazanie do 30 grudnia 2022 r. do IAS list osób, którym w związku z centralizacją zostaną cofnięte uprawnienia do systemów informatycznych.

(akta kontroli str. 89-90)

Naczelnik wyjaśnił m.in., że zadania związane z centralizacją realizował zespół powołany przez Dyrektora IAS. W Urzędzie wyznaczono Z-cę Naczelnika odpowiedzialnego za działania z tym związane. Urząd nie dysponuje dokumentacją określającą kluczowe ryzyka związane z procesem centralizacji. Mogły zostać one sporządzone przez ww. zespół. Wyjaśniający wskazał przy tym, że pisma kierowane z Urzędu do IAS, a także podejmowane w Urzędzie działania miały na celu ograniczenie ryzyk związanych z centralizacją. W szczególności inicjatywa Urzędu dotyczyła: zapewnienia sprawnego obiegu dokumentów²⁸, zapewnienia mobilności pracowników, nadania pracownikom stosownych uprawnień, prowadzenia akcji informacyjnej w instytucjach powiązanych, w tym sądach, prokuraturach, jednostkach policji.

²⁸ Działania w zakresie zapewnienia obiegu dokumentów między Urzędem a urzędami niewyznaczonymi, wykorzystania systemu SZD, zapewnienia odpowiednich materiałów i rozwiązań informatycznych (np. pieczęcie, podpisy elektroniczne).

(akta kontroli str. 177)

Na okres po centralizacji cele, zadania i mierniki dla Urzędu określał Dyrektor IAS zarządzeniami nr 10/2023 oraz 35/2024, którymi:

- w 2023 r. wskazano na cel nr 4.4 poprawa efektywności i skuteczności postępowań karnych skarbowych i wskaźnik stopnia realizacji celu (nr 4.4.1) – udział zakończonych postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia w ogólnej liczbie prowadzonych w formie dochodzenia postępowań przygotowawczych w tych sprawach – na poziomie 62% lub wyższym na 31 grudnia 2023 r.;
- w 2024 określono analogiczny cel (pkt. 4.7) i wskaźnik stopnia jego realizacji (4.7.1) – na poziomie 35% lub wyższym do 30 czerwca 2024 r.

Urząd zrealizował ww. założenia, a powyższy miernik na 31 grudnia 2023 r. wynosił 67,7% oraz na 30 czerwca 2024 r. – 48,6%.

(akta kontroli str. 178-179, 219-235)

1.2. Liczba zatrudnionych pracowników w komórkach karnych skarbowych wszystkich urzędów skarbowych w województwie kujawsko-pomorskim wynosiła 1 stycznia 2022 r. 38 – osób, 30 czerwca 2022 r. – 37 osób. Po centralizacji ww. komórek w Urzędzie, 1 stycznia 2023 r. zatrudnienie wyniosło 36 osób. Powstały w wyniku centralizacji jeden wakat na stanowisku Z-cy Naczelnika nadzorującego sprawy karne skarbowe został obsadzony w dniu 1 lutego 2023 r. Szczegóły dotyczące zmian kadrowych związanych z centralizacją opisano w pkt 1.4 niniejszego wystąpienia.

(akta kontroli str. 66, 180, 246, 248, 258)

Nowe zakresy obowiązków pracowników zostały sporządzone pod koniec grudnia 2022 r. Pracownicy potwierdzili ich przyjęcie bezpośrednio po podjęciu pracy po centralizacji.

(akta kontroli str. 35-46, 176)

Dwa wnioski o nadanie nowych regulaminów organizacyjnych zostały sporządzone w Urzędzie 6 grudnia 2022 r. i przekazane Dyrektorowi IAS. Przekazane projekty zawierały elementy wymienione w § 3 ust. 3 załącznika nr 8 do zarządzenia Ministra Finansów z 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 statutów²⁹. Jeden z wniosków przewidywał utworzenie pionu karno-skarbowego, a także stanowisko Z-cy Naczelnika nadzorującego ww. pion. Drugi z wniosków przewidywał włączenie komórek karnych skarbowych do pionu kontroli Urzędu.

(akta kontroli str. 55-65)

Zatwierdzone³⁰ zmiany w strukturze organizacyjnej Urzędu obejmowały utworzenie pionu karnego skarbowego, z czterema komórkami (trzy działy, jeden referat), podlegającego Z-cy Naczelnika. Podział na ww. komórki wynikał z uregulowań § 19 ust. 1 zarządzenia w sprawie statutów. Wszystkim ww. komórkom określono jednolity zakres zadań. Nie wydzielono zespołu lub stanowiska ds. podmiotów kluczowych.

(akta kontroli str. 17)

²⁹ Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61, ze zm.; dalej: „zarządzenie w sprawie statutów”.

³⁰ Zarządzeniem Dyrektora IAS nr 151/2022 z 30 grudnia 2022 r.

Naczelnik wyjaśnił, że utworzenie zespołu lub stanowiska ds. podmiotów kluczowych było rekomendacją Ministra wskazywaną przed centralizacją, nie było to działanie nakazane. Naczelnik podjął decyzję o nieutworzeniu ww. zespołu/stanowiska z uwzględnieniem okoliczności związanych z centralizacją w województwie kujawsko-pomorskim, w tym liczbą oskarżycieli skarbowych objętych centralizacją, zatrudnionych poprzednio w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Skarbowym w Bydgoszczy³¹. Wyjaśniający wskazał ponadto na art. 133 § 1 pkt 2 kks, określający właściwość naczelnika urzędu celno-skarbowego do prowadzenia postępowań karnych skarbowych w sprawach o najcięższe przestępstwa.

(akta kontroli str. 17, 182)

Naczelnik wskazał, że prowadzenie postępowań mandatowych w Urzędzie należy do zadań wszystkich komórek organizacyjnych, z wyjątkiem pionu wsparcia. Postępowania prowadzą m.in. pracownicy komórek merytorycznych, którzy przeszli odpowiednie szkolenia i posiadają stosowne upoważnienia oraz uprawnienia w systemach informatycznych. Ogółem przed procesem centralizacji szkolenia w tym zakresie przeszło 13 pracowników Urzędu³².

(akta kontroli str. 17, 560, 564-583)

Prowadzenie postępowań mandatowych należy także do jednych z zadań pracowników pionu karno-skarbowego. Dane o liczbie tych postępowań przytoczono w pkt 1.4 niniejszego wystąpienia.

(akta kontroli str. 32-64)

Zgodnie z założeniami wskazanymi w pkt 1.1 niniejszego wystąpienia, z komórki karnej skarbowej przekazano 24 stycznia 2023 r. i 8 lutego 2023 r. do innych komórek Urzędu łącznie 206 zawiadomień celem przeprowadzenia postępowań mandatowych. W związku z niemożnością rozpoznania w postępowaniu mandatowym (np. ze względu na niestawiennictwo na wezwania, nieuiszczenie podatku) 109 zawiadomień zostało zwróconych celem wszczęcia postępowania przygotowawczego.

(akta kontroli str. 560)

W okresie 2022-2024 (I połowa) w szczególności IAS organizowała i szkoliła pracowników Urzędu w zakresie m.in. postępowań mandatowych, odstępień od ukarania w sprawach karnych skarbowych, prowadzenia postępowań karnych-skarbowych, systemów informatycznych służących prowadzeniu ww. spraw³³. W 2022 r. i 2023 r. organizowano także szkolenia dla pracowników komórek karnych skarbowych, wnioskowane przez Naczelnika w pismach kierowanych do IAS³⁴.

(akta kontroli str. 176, 257)

Urząd sporządził wnioski o nadanie nowych uprawnień do systemów informatycznych dla pracowników komórek karnych skarbowych 2 stycznia 2023 r. Dotyczyło to ogółem 35 osób.

³¹ Przeszli oni do Trzeciego Działu Spraw Karnych Skarbowych Urzędu, z siedzibą w Bydgoszczy i rozpatrują w szczególności sprawy z zawiadomień kierowanych przez naczelnika wyspecjalizowanego urzędu skarbowego.

³² Analiza zmian w powyższym zakresie na przykładzie dwóch pracowników wykazała, że upoważnienia w zakresie postępowań mandatowych zostały wydane przez Naczelnika jeszcze przed centralizacją, z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2023 r. Zmiany zakresów obowiązków zostały przygotowane i wydane pracownikom na przełomie lat 2022/2023.

³³ Ogółem w 2022 r. pracownicy Urzędu uczestniczyli w 11 szkoleniach w siedmiu tematach, przy czym w każdym z tematów przeszkolonych zostało od 3 do 18 pracowników. W kolejnym roku w 10 szkoleniach w 8 tematach uczestniczyło od dwóch do 33 pracowników. W I połowie 2024 r. w jednym szkoleniu uczestniczyło 12 osób. Szkoleniami objęto zarówno pracowników komórek karnych skarbowych (w tematach związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych, użytkowania systemów ESKS oraz SZD), a także pracowników komórek merytorycznych (w zakresie prowadzenia postępowań mandatowych, użytkowania systemu ESKS).

³⁴ W szczególności dotyczące obsługi system SZD dla pracowników komórek karnych skarbowych, w tym z urzędów niewyznaczonych.

(akta kontroli str. 18, 69-88)

Dyrektor IAS pismem z 20 października 2022 r. zobowiązał naczelników podległych urzędów do przekazania do Urzędu wstępnych wykazów postępowań przygotowawczych pozostających w toku, co do których przewidywano, że nie zostaną zakończone do 1 stycznia 2023 r. Zestawienia miały zostać sporządzone wg stanu na 30 listopada 2022 r. Urząd otrzymywał ww. wykazy od 2 do 8 grudnia 2022 r.

(akta kontroli str. 18, 89-90, 133-156, 176)

Naczelnik wskazał, że przed procesem centralizacji informacje statystyczne dotyczące ilości prowadzonych postępowań karnych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, przestępstwa pospolite i postępowań mandatowych były w dyspozycji IAS. Były one punktem wyjścia do szacunków liczb spraw, które wpłyną po centralizacji oraz wstępnych danych dotyczących obciążenia pracowników urzędu wyznaczonego.

Naczelnik dysponował danymi wynikającymi z wstępnych wykazów postępowań pozostających w toku, co do których przewidywano, że nie zostaną zakończone do 1 stycznia 2023 r.

Kwestię liczby pracowników komórek karnych skarbowych oraz ich kwalifikacji i doświadczenia opisano dalej w pkt 1.4 niniejszego wystąpienia.

(akta kontroli str. 175-176)

Naczelnik wśród innych (niewymienionych powyżej) działań związanych z centralizacją wskazał m.in. na zrealizowanie następujących zamierzeń/planów:

a) w zakresie organizacyjnym:

- 21 grudnia 2022 r. przeprowadzono akcję informacyjną w sądach, jednostkach prokuratury i policji, współpracujących w prowadzeniu spraw karnych skarbowych, informując o zmianie organu prowadzącego m.in. sprawy karne skarbowe w województwie kujawsko-pomorskim;
- przed centralizacją podjęto działania mające na celu zapewnienie obsady stanowisk kierowniczych dla czterech planowanych komórek spraw karnych skarbowych (trzech działów i referatu), obowiązki w tym zakresie powierzono 1 stycznia 2023 r.;
- utworzono punkty kancelaryjne obsługujące pracowników komórek karnych skarbowych świadczących pracę w urzędach niewyznaczonych, w tym m.in. 21-30 grudnia 2022 r. wystawiono stosowne upoważnienia Naczelnika dla wskazanych pracowników innych urzędów;

b) w zakresie odpowiedniego zaopatrzenia pracowników w środki techniczne:

- wyznaczono pracowników Działu Wsparcia do realizowania zapotrzebowań zgłaszanych przez komórki spraw karnych skarbowych, w szczególności w odniesieniu do niezbędnych materiałów biurowych i eksploatacyjnych;
- na wniosek z 17 listopada 2022 r. Urząd uzyskał 2 stycznia 2023 r. dodatkowy samochód służbowy;
- z 17 pracownikami komórek karnych skarbowych w 2023 r. zawarto umowy na wykorzystanie samochodów prywatnych w celach służbowych;
- w dwóch transzach: 25 listopada 2022 r. oraz 2 sierpnia 2023 r. uzyskano odpowiednio 24 oraz 11 mobilnych zestawów komputerowych dla pracowników komórek karnych skarbowych;

- w grudniu 2022 r. zakupiono certyfikaty podpisów kwalifikowanych dla wszystkich pracowników komórki karnej skarbowej.

(akta kontroli str. 14-15, 25-27, 177, 180-181, 191-219)

Naczelnik, w odniesieniu do zakończenia spraw oraz weryfikacji ich stanu w systemach informatycznych, wskazał na działania koordynatora z Referatu Spraw Karnych Skarbowych IAS. W tym zakresie m.in. ww. koordynator monitorował realizację działań. Okresowo Dyrektor IAS nakazał wstrzymanie kierowania nowych zawiadomień o czynach zabronionych. Koordynator podejmował także działania monitorujące działania związane z centralizacją, w zakresie odebrania i nadawania uprawnień do systemów informatycznych.

(akta kontroli str. 179-180)

W zakresie lokalowym, Naczelnik wskazał, że analizy prowadziła IAS. Założeniem było świadczenie pracy przez podlegających centralizacji pracowników komórek karnych skarbowych w dotychczasowych miejscach. Centralizacja spowodowała wyłącznie przesunięcia i konieczność zapewnienia dodatkowych pomieszczeń w siedzibach: Drugiego Urzędu Skarbowego w Toruniu, Pierwszego i Trzeciego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy oraz Urzędu Skarbowego we Włocławku. Wynikało to ze skupienia pracowników urzędów z danego miasta w mniejszej liczbie jednostek lub zatrudnienia, już po centralizacji, nowych pracowników na stanowiska w siedzibach ww. urzędów. Niezbędne pomieszczenia zostały wygospodarowane z zasobów pozostałych w dyspozycji Urzędu i niewyznaczonych urzędów w Bydgoszczy i Włocławku.

(akta kontroli str. 15-16, 181-182)

Naczelnik wskazał, że w Urzędzie proces centralizacji komórek karnych skarbowych monitorował Naczelnik oraz Z-ca Naczelnika, przy pomocy Działu Wsparcia. Weryfikowano w szczególności nadesłanie dokumentacji wskazanej w piśmie Dyrektora IAS z 20 października 2022 r., w tym przekazanie wstępnych wykazów postępowań przygotowawczych w toku wg stanu na 30 listopada 2022 r. oraz o liczbie spraw w rejestrze materiałów wewnętrznych i pomocy prawnej oraz postępowań sądowych, a także wokand w sądzie po 1 stycznia 2023 r. Następnie monitorowano także proces przekazywania akt spraw o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

Całościowy harmonogram działań związanych z centralizacją określał Dyrektor IAS poprzez powołany zespół, który otrzymywał także informacje zwrotne o stanie realizacji zadań od wszystkich naczelników, w tym urzędów niewyznaczonych. Naczelnik nie ma zatem pełnych informacji w tym zakresie.

(akta kontroli str. 181)

Wytyczne i zasady obiegu dokumentów związanych z prowadzeniem spraw karnych skarbowych określał w okresie kontrolowanym Dyrektor IAS³⁵. Dotyczyły one wszystkich podległych jednostek. Pierwszą procedurę po centralizacji Dyrektor IAS określił 13 kwietnia 2023 r., a zmienił ją 25 maja 2023 r.³⁶ Powyższe procedury określały w szczególności: zasady dotyczące obowiązku sporządzania zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia karnego skarbowego, w tym m.in. wzór tego zawiadomienia, obieg ww. zawiadomień w ramach jednostki i między urzędami, zasady dokumentowania i weryfikacji odstąpienia od sporządzania ww.

³⁵ Przed centralizacją były to zarządzenia nr 34/2022 z 15 marca 2022 r. oraz 55/2022 r z 10 czerwca 2022 r. w sprawie „Procedury w sprawie sporządzania (...) zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstw, wykroczeń, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz zasad przekazywania tych zawiadomień (...)”. Przed przyjęciem pierwszej z ww. procedur, w Urzędzie obowiązywały uregulowania wewnętrzne, określone przez Dyrektora Urzędu 29 września 2017 r.

³⁶ Zarządzeniami odpowiednio nr 47/2023 i 56/2023. Wszystkie procedury w ww. sprawach będą dalej zwane „procedurami Dyrektora IAS”.

zawiadomień, zasady postępowania z ww. zawiadomieniami w komórce karnej skarbowej, zasady postępowania w przypadku wpływu zawiadomień wskazanych w art. 16 kks lub korekt określonych w art. 16a kks. W zakresie analiz zasadności sporządzania ww. zawiadomień (oraz podstaw do odstępień od ich sporządzania), ww. uregulowania wskazywały na właściwe uregulowania prawne, bez ich dalszego uszczegółowienia.

(akta kontroli str. 264-349)

W związku z procesem centralizacji, Naczelnik miał do rozpatrzenia ogółem 752 zawiadomień w sprawach podejrzenia popełnienia wykroczenia lub przestępstwa karnego skarbowego, w tym 525 zawiadomień przejętych z urzędów niewyznaczonych.

(akta kontroli str. 250)

1.3. Naczelnik wskazał, że reorganizacja komórek karnych skarbowych polegająca na prowadzeniu postępowań w jednym urzędzie w województwie, przy zapewnieniu pracownikom dotychczasowych miejsc świadczenia pracy, rodziła głównie problemy logistyczne i organizacyjne związane z obiegiem dokumentów i koniecznością przekazywania ich do akceptacji z miejsc oddalonych od miejsc urzędowania kierowników komórek organizacyjnych i Naczelnika.

Naczelnik wymienił przy tym podjęte działania, które przyczyniły się do przezwyciężenia tych trudności. Oprócz zagadnień opisanych w pkt 1.2 niniejszego wystąpienia³⁷, w szczególności było to odpowiednie zorganizowanie poczty elektronicznej pracowników komórek karnych skarbowych, zwiększenie wykorzystania aplikacji TEAMS, utworzenie dysków wspólnych, uzgodnienie możliwości transportu dokumentów pojazdami innych jednostek Krajowej Administracji Skarbowej³⁸, wykonywanie obowiązków (w pierwszym roku po centralizacji) przez nadzorującego pion karny skarbowy Z-cę Naczelnika zarówno w Toruniu jak i Bydgoszczy, nadanie w 2024 r. szerszych pełnomocnictw Naczelnika dla kierowników komórek karnych skarbowych oraz wybranych oskarżycieli skarbowych.

(akta kontroli str. 19-20)

1.4. Przyjęty przez Dyrektora IAS 30 grudnia 2022 r. regulamin organizacyjny Urzędu³⁹ przewidywał utworzenie z dniem 1 stycznia 2023 r. trzech działów spraw karnych skarbowych (numerowanych kolejno), a także referatu spraw karnych skarbowych, zorganizowanych łącznie w pion karny skarbowy, znajdujący się pod nadzorem czwartego Z-cy Naczelnika. Jak wskazano w pkt. 1.2 niniejszego wystąpienia, nie wyodrębniono zespołu lub stanowiska ds. kluczowych podmiotów. Wszystkim komórkom organizacyjnym nadano takie same zadania (ogółem 15 punktów), obejmujące w szczególności: prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe⁴⁰, a także postępowań mandatowych w sprawach o wykroczenia skarbowe, uzgadnianie ze sprawcą czynu warunków wystąpienia do sądu z wnioskiem o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, występowanie i wykonywanie zadań przed sądami, prowadzenie dochodzeń w sprawach o przestępstwa wskazane w przepisach o rachunkowości,

³⁷ Tj. zawarcia z pracownikami umów na korzystanie z samochodów prywatnych dla celów służbowych, zorganizowanie szkoleń z systemu SZD, co odpowiednio umożliwiał pracę w terenie oraz transport dokumentów, a także obieg elektroniczny dokumentacji.

³⁸ Dalej: „KAS”. Transport zapewniono m.in. między Toruniem a Bydgoszczą środkami transportu IAS, a między Toruniem a Włocławkiem środkami transportu Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego.

³⁹ Udostępniony na [stronie internetowej](#) (wgląd na 30 listopada 2024 r.).

⁴⁰ Także sporządzanie i wnoszenie aktów oskarżenia, opracowanie i wnoszenie zwyczajnych i nadzwyczajnych środków zaskarżenia, orzekanie w toku postępowań przygotowawczych w zakresie kar porządkowych, rozpatrywanie wniosków o zastosowanie instytucji czynnego żalu.

przekazywanie informacji do Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych, współpraca z innymi organami (w tym ścigania), rejestrowanie i ewidencjonowanie spraw we właściwych systemach informatycznych, terminowa obsługa tych systemów, realizacja obowiązków sprawozdawczych.

Bezpośrednio po centralizacji Urząd dysponował 38 pracownikami komórek karnych skarbowych⁴¹. Podział na komórki organizacyjne 36 pracowników świadczących pracę (na 1 stycznia 2023 r.) był następujący: dział pierwszy dziewięć osób, dział drugi – 12 osób, dział trzeci – dziewięć osób, referat – sześć osób. W każdym dziale znajdowała się osoba pełniąca funkcję kierownika, a liczba oskarżycieli skarbowych w poszczególnych komórkach wynosiła: sześciu, sześciu, czterech i dwóch. Spośród 36 pracowników, 1 stycznia 2023 r. trzy osoby świadczyły pracę w siedzibie Urzędu, pozostałe w innych jednostkach.

W związku z centralizacją, 1 stycznia 2023 r. Urząd przejął 32 pracowników z 20 urzędów niewyznaczonych⁴², ponadto pozostali zatrudnieni trzej dotychczasowi pracownicy Urzędu, a z innych jednostek przeszła do komórki karnej skarbowej jedna osoba. Spośród byłych pracowników komórek karnych skarbowych urzędów niewyznaczonych, do Urzędu nie przeszły dwie osoby. Do Urzędu nie przeszedł też żaden z pracowników urzędów skarbowych w Wąbrzeźnie i Tucholi, gdyż w obu jednostkach, pracownicy odpowiedzialni za sprawy karne skarbowe byli jednocześnie pracownikami lub kierownikami komórek kontroli podatkowych.

(akta kontroli str. 258, 561, 563, 613-616)

Spośród 36 pracowników komórek karnych skarbowych na 1 stycznia 2023 r., jedna osoba nie posiadała doświadczenia w pracy w takiej komórce, trzy osoby posiadały doświadczenie do roku, cztery powyżej roku do dwóch lat, cztery powyżej dwóch lat do pięciu lat, 24 powyżej pięciu lat. W jednym przypadku pracownik posiadał wykształcenie średnie, w pozostałych wyższe, w tym: w 26 przypadkach prawnicze, w trzech przypadkach administracyjne, w sześciu inne wyższe.

(akta kontroli str. 247)

Obciążenie pracowników sprawami wg stanu na dzień przejęcia zadań z urzędów niewyznaczonych wynosiło:

- od zera⁴³ do maksymalnie 32 spraw o wykroczenia skarbowe na pracownika, średnio 12 spraw;
- od zera do maksymalnie 43 spraw o przestępstwa skarbowe na pracownika, średnio 19 spraw.

Pracownicy komórek karnych skarbowych, bezpośrednio po centralizacji, nie byli obciążeni żadnym postępowaniem mandatowym.

(akta kontroli str. 258)

Naczelnik wyjaśnił, że w ocenie kierownictwa Urzędu obsada komórek karnych skarbowych zapewnia sprawną i prawidłową realizację zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych. Większość pracowników stanowią oskarżyciele skarbowi z pożądanym na tym stanowisku wykształceniem prawniczym, którzy zajmowali się prowadzeniem spraw karnych skarbowych w urzędach skarbowych województwa kujawsko-pomorskiego.

Wyjaśniający wskazał, że dużym obciążeniem komórek karnych skarbowych Urzędu są sprawy zlecane do prowadzenia przez prokuratury z obszaru województwa,

⁴¹ Z tego dwoma osobami długotrwale nieświadczącymi pracy. W dalszych analizach osoby te pominięto.

⁴² Ponadto osobę z 21 urzędu skarbowego, która jednak długotrwale nie świadczyła pracy.

⁴³ Liczba zera spraw, wynika z prowadzenia przez niektórych pracowników wyłącznie spraw o przestępstwa pospolite, tj. określone w przepisach o rachunkowości.

w zakresie przestępstw określonych w przepisach o rachunkowości. Takie postępowania są zlecane prawie wyłącznie Urzędowi, szczególnie w wyniku zawiadomień kierowanych przez Wydziały Gospodarcze Krajowego Rejestru Sądowego sądów rejonowych w Bydgoszczy i Toruniu. Dochowanie w nich terminów przewidzianych w kpk wymaga niezwłocznego zaangażowania wielu pracowników komórek karnych skarbowych i powierzania im wyłącznie ww. spraw. Sytuacja ta ma wpływ na fluktuację kadr, w szczególności wśród pracowników z krótszym stażem.

(akta kontroli str. 20-21)

Wraz z przejęciem spraw karnych skarbowych, Urząd na początku stycznia 2023 r. przejął 141 dochodzeń w toku, w sprawach o przestępstwa określone w przepisach o rachunkowości, a także nierozpoznane 362 zawiadomienia dotyczące ww. przestępstw z 2022 r., skierowane do naczelników Urzędów niewyznaczonych.

(akta kontroli str. 258)

W 2023 r. oraz w I połowie 2024 r. do komórki karnej skarbowej wpłynęło odpowiednio 1 010 oraz 635 zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia karnego skarbowego⁴⁴, w tym 323 i 178 dotyczących przestępstw.

W analogicznych okresach wydano odpowiednio 34 i 53 postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia podlegające zatwierdzeniu przez Dyrektora IAS (w 10 oraz 22 przypadkach dotyczące przestępstw)⁴⁵. Postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego zatwierdzane przez prokuratora wydano w dwóch przypadkach w 2023 r., w sprawach dotyczących przestępstw, na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 lub 2 kpk.

W analizowanych okresach wszczęto odpowiednio 888 oraz 466 postępowań przygotowawczych, w tym 364 i 188 dotyczących przestępstw⁴⁶.

W 2023 r. oraz w I połowie 2024 r. zakończono 718 oraz 465 postępowań przygotowawczych⁴⁷, w tym 303 oraz 190 dotyczące przestępstw. Z tych liczb do sądu skierowano odpowiednio 267 oraz 174 aktów oskarżenia (w tym 84 oraz 54 dotyczące przestępstw), a z wnioskiem do sądu o DPO skierowano 168 oraz 89 wniosków, wydano postanowienia o umorzeniu postępowań (zatwierdzone przez Dyrektora IAS) w 76 oraz 87 przypadkach⁴⁸.

Na koniec 2023 r. oraz czerwca 2024 r. pozostało niewszczętych odpowiednio 100 oraz 151 spraw. W żadnym z ww. przypadków okres przedawnienia karalności nie wynosił mniej niż 6 miesięcy.

(akta kontroli str. 460-464)

Spośród postępowań przygotowawczych w sprawie wykroczeń zakończonych w 2023 r. oraz I połowie 2024 r., najwięcej (odpowiednio 48,7% oraz 27,6%)

⁴⁴ Uwzględniając zatrudnienie 32 pracowników merytorycznych (z pominięciem kierowników) komórek karnych skarbowych stanowiło to 31,6 zawiadomienia na osobę w 2023 r. Dane w tym przypisie mają charakter orientacyjny, uwzględniają stan zatrudnienia na początek roku 2023, nie uwzględniają okresowych nieobecności pracowników. Analogiczne zastrzeżenie należy odnosić do odpowiednich danych zamieszczonych w kolejnych przypisach.

⁴⁵ W tym w 2023 najczęstszą podstawą wydania postanowień o odmowie wszczęcia postępowań był art. 17 § 1 pkt 3 kpk (32,4%), art. 17 § 1 pkt 1 lub 2 kpk (29,4%), art. 17 § 1 pkt 6 kpk (11,8%), a inne przyczyny - 26,5%. W I połowie 2024 r. odpowiednio najczęstszymi przyczynami były: art. 17 § 1 pkt 6 kpk (41,5%), art. 17 § 1 pkt 3 kpk (30,2%), art. 17 § 1 pkt 1 lub 2 kpk (17,0%), a inne przyczyny - 11,3%. Wśród odmów wszczęcia postępowań, na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk tylko jeden przypadek dotyczył zawiadomienia w sprawie przestępstwa (z I połowy 2024 r.).

⁴⁶ W przeliczeniu na pracownika w 2023 r. wszczynano 27,8 postępowań przygotowawczych dotyczących przestępstw i wykroczeń na osobę.

⁴⁷ Tj. 22,4 postępowania na osobę w 2023 r.

⁴⁸ Pozostałe sposoby zakończenia dotyczyły maksymalnie trzech spraw w każdym z analizowanych okresów. Wśród nich umorzenia dotyczyły: dwóch przypadków w 2023 r., w których wystąpiono do sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania; postanowień o umorzeniu postępowania przygotowawczego zatwierdzonych przez prokuratora - w 2023 r. dwa przypadki a w I połowie 2024 r. trzy postępowania; samoistnych umorzeń postępowań przez prokuratora - dwóch przypadków z 2023 r.

prowadzono przez okres do dwóch miesięcy⁴⁹ oraz (odpowiednio 39% oraz 52,6%) przez okres od dwóch do sześciu miesięcy⁵⁰. Powyżej roku trwało odpowiednio 1,9% oraz 2,8% spraw⁵¹. Najwięcej postępowań przygotowawczych w sprawie przestępstw zakończono w ww. okresach od trzech miesięcy do roku⁵² (odpowiednio 45,5% oraz 57,4%). Powyżej roku trwało odpowiednio 14,6% oraz 17% postępowań w sprawie przestępstw⁵³.

(akta kontroli str. 256)

Komórki karne skarbowe Urzędu w 2023 r. zakończyły 27, a w I połowie 2024 r. siedem postępowań mandatowych związanych z wykroczeniami skarbowymi, prowadzonych przed wszczęciem postępowań przygotowawczych. Ponadto w analogicznych okresach 170 oraz 101 postępowań przygotowawczych zakończono przez nałożenie grzywny w trybie mandatowym.

(akta kontroli str. 562)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

NIK pozytywnie ocenia przygotowanie, realizację i monitorowanie przebiegu procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych oraz jego efekty.

Osoby kierujące Urzędem aktywnie uczestniczyły w działaniach związanych z centralizacją komórek karnych skarbowych, informując odpowiednie organy IAS o potrzebach i ryzykach, a także podejmując własne inicjatywy, skupione w szczególności na: zwiększeniu mobilności pracowników, zapewnieniu odpowiedniego obiegu dokumentów, zorganizowaniu szkoleń jeszcze przed dokonaniem zmian i przeprowadzeniu działań informacyjnych.

Urząd realizował także dyspozycje otrzymane z IAS dotyczące niezbędnych działań w procesie centralizacji. W szczególności przygotowano nową strukturę organizacyjną, upoważnienia oraz zakresy obowiązków pracowników. Zgodnie z wytycznymi przejęto zawiadomienia o podejrzeniu naruszenia przestępstw i wykroczeń, a także prowadzone dochodzenia i śledztwa.

OBSZAR **2. Prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych i ich efekty**

Opis stanu
faktycznego

2.1 Według stanu na 1 stycznia 2023 r. w Urzędzie:

- zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego/wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego było ogółem 752, w tym za przestępstwa skarbowe 453;
- spośród zawiadomień: jedno dotyczące przestępstwa miało okres przedawnienia czynu krótszy niż sześć miesięcy, a pięć dotyczących wykroczeń miało okres przedawnienia krótszy niż trzy miesiące;
- liczba wszczętych (niezakończonych) postępowań przygotowawczych wynosiła łącznie 259, w tym 160 za przestępstwa;
- zawieszonych było 32 postępowania przygotowawcze, w tym 30 za przestępstwa skarbowe;

⁴⁹ W ww. okresie zakończono 201 spraw w 2023 r. i 78 w I połowie 2024 r.

⁵⁰ W ww. okresie zakończono 161 spraw w 2023 r. i 149 w I połowie 2024 r.

⁵¹ Zarówno w 2023 r., jak i w I połowie 2024 r. było to po osiem spraw. Ponadto od sześciu miesięcy do roku trwało odpowiednio 43 i 48 spraw, tj. 10,4% oraz 17%.

⁵² W ww. okresie zakończono 137 spraw w 2023 r. i 108 spraw w I połowie 2024 r.

⁵³ Tj. odpowiednio 44 sprawy w 2023 r. i 32 sprawy w I połowie 2024 r. Ponadto odpowiednio 120 i 48 spraw (39,9% oraz 25,6%) trwało przez okres od trzech miesięcy do roku.

- spraw na etapie postępowania sądowego było 310 (w tym 220 o przestępstwo), z tego 211 sprawy skierowane do sądu z aktem oskarżenia (123 w sprawie przestępstw), 96 z wnioskiem o DPO oraz trzy z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania.

(akta kontroli str. 259)

Dane dotyczące czasu prowadzenia postępowań przygotowawczych podano w obszarze I niniejszego wystąpienia, odpowiednio w pkt 1.1. w odniesieniu do spraw zakończonych w latach 2021-2022, a w pkt. 1.4, zakończonych w 2023 r. oraz w I połowie 2024 r.

W odniesieniu do postępowań prowadzonych i przejętych na dzień centralizacji, tj. na 1 stycznia 2023 r.:

- w przypadku spraw dotyczących wykroczeń, w okresie do dwóch miesięcy zakończono 15,2% spraw⁵⁴, najwięcej w okresie od dwóch do sześciu miesięcy⁵⁵, tj. 64,6%; od sześciu miesięcy do roku trwało 15,2% spraw, a powyżej roku 5,0% spraw⁵⁶;
- w przypadku przestępstw 29,4% spraw zakończono w okresie do trzech miesięcy, 38,1% zakończono od trzech miesięcy do roku, a powyżej roku 32,5%⁵⁷.

(akta kontroli str. 256)

2.2 W okresie objętym kontrolą w Urzędzie, wg prowadzonej ewidencji, odstępowano od kierowania zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego do komórki karnej skarbowej⁵⁸ w odniesieniu do następującej liczby przestępstw skarbowych: 13 w 2021 r., pięciu w 2022 r., siedmiu w 2023 r., ośmiu w I połowie 2024 r. Najczęstszą przyczyną powyższych odstępów była prawnie skuteczna korekta⁵⁹ oraz czynny żal⁶⁰, a najmniej przypadków przedawnienia karalności⁶¹.

Zgodnie z ewidencją prowadzoną w Urzędzie, w przypadku wykroczeń skarbowych odstępowano od sporządzania zawiadomień w następującej liczbie przypadków: w 2021 – 11,6 tys., w 2022 r. – 9,7 tys., w 2023 r. – 10,0 tys., w I połowie 2024 r. – 9,4 tys. Wśród najczęstszych przesłanek dla odstąpienia były:

- znikoma szkodliwość społeczna czynu⁶² od 4,4 tys. do 4,8 tys. przypadków w każdym z analizowanych okresów;
- prawnie skuteczna korekta w odpowiednio od 3,3 tys. do 5,0 tys. przypadków;
- złożenie czynnego żalu w odpowiednio od 0,7 tys. do 2,0 tys. przypadków;
- przedawnienie karalności czynu w odpowiednio od 0,3 tys. do 0,5 tys. przypadków⁶³.

W latach 2021-2024 (I połowa) nie odstępowano od sporządzania zawiadomień ze względu na omyłki powstałe z winy organu podatkowego lub płatnika⁶⁴.

(akta kontroli str. 261)

⁵⁴ Tj. 15 postępowań.

⁵⁵ Tj. 64 postępowania.

⁵⁶ Tj. odpowiednio 15 i pięć postępowań.

⁵⁷ Tj. odpowiednio w ww. okresach kończono: 47, 61 oraz 52 postępowania.

⁵⁸ Dalej: „odstąpienia” lub „odstąpienia od sporządzania zawiadomień”.

⁵⁹ Tj. zastosowanie art. 16a kks. W 2021 r. sześć przypadków, w 2022 r. pięć przypadków, w 2023 r. sześć przypadków, w I połowie 2024 r. osiem przypadków.

⁶⁰ Tj. art. 16 kks. Wyłącznie w 2021 r. siedem przypadków.

⁶¹ Tj. art. 17 § 1 pkt 6 kpk, w zw. z art. 113 §1 kks. Jeden przypadek w 2023 r.

⁶² Tj. przesłanka z art. 2 ust. 1 kks oraz art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 113 §1 kks.

⁶³ Ponadto odstępowano w przypadkach, w których czynu nie popełniono lub czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego lub czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa w od czterech do ośmiu przypadków w każdym z analizowanych okresów.

⁶⁴ Tj. przesłankę wynikającą z art. 16b kks.

Badaniu poddano ogółem wybranych 69 przypadków odstępień od skierowania zawiadomień do komórek karnych skarbowych⁶⁵, z czego w podziale na poszczególne przesłanki: 24 odstępienia w związku ze znikomą szkodliwością społeczną czynu; 15 odstępień w związku z zastosowaniem instytucji czynnego żalu; 20 odstępień w związku ze złożeniem prawnie skutecznej korekty, sześć odstępień w związku z przedawnieniem karalności czynu; cztery odstępienia z innych przewidzianych przepisami powodów⁶⁶.

(akta kontroli str. 466-470)

2.2.1. W przypadku 24 badanych odstępień związanych ze znikomą szkodliwością społeczną czynu⁶⁷, naruszenia w 14 przypadkach dotyczyły wyłącznie terminów złożenia deklaracji lub zeznań, w trzech przypadkach naruszenie związane było wyłącznie z uszczupleniem, a w siedmiu przypadkach nieprawidłowości dotyczyły zarówno terminów, jak i skutkowały uszczupleniem.

Spośród dziesięciu przypadków, w których naruszenia związane były z uszczupleniem, sześć dotyczyło kwot poniżej przyjmowanych powszechnie w Urzędzie progów znikomej szkodliwości czynu⁶⁸, a w czterech przypadkach były wyższe od ww. progów i wynosiły od [...] ⁶⁹.

Stwierdzono, że w każdym przypadku analizy dotyczące odstępowania od sporządzania zawiadomień zawarto w formie adnotacji zbiorczych sporządzanych na raportach generowanych z systemów informatycznych lub w odrębnych dokumentach. Jakkolwiek procedury nie określały wytycznych w zakresie zasad oceny znikomej szkodliwości społecznej czynu, to z treści analiz wynika przyjmowanie progów wartościowych naruszeń, poniżej których uznawano każdy przypadek za mający znikomą szkodliwość, przy czym komórki analizujące podatki dochodowe i od towarów i usług przyjmowały progi odnoszące się do minimalnego wynagrodzenia, a komórka analizująca podatki majątkowe, próg kwotowy o niższej wartości.

(akta kontroli str. 351-370, 374-382)

Naczelnik wskazał m.in., że przyjęte przez Dyrektora IAS procedury nie określiły progów kwotowych rozpatrywania spraw. W Urzędzie, kierując się wielkością jednostki i potencjałem kadrowym, przyjęto próg odnoszący się do krotności minimalnego wynagrodzenia, którego przekroczenie wymaga indywidualnej analizy zasadności sporządzania analizy. Co do zasady, naruszenia poniżej tego progu, ze względu na powszechność, powtarzalność i kwoty zobowiązań, stanowią podstawę do odstępień. Naczelnik wskazał, że przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych odpowiedni próg określono od połowy 2022 r. w odniesieniu do minimalnej kwoty grzywny w formie mandatu karnego. Wynikało to zarówno ze specyfiki samego podatku, jak i z liczby spraw i możliwości ich analizy. Naczelnik wskazał ponadto, że nieanalizowanie w komórkach merytorycznych spraw poniżej progu, nie oznacza, że zapłata wierzytelności nie podlega nadzorowi. Każda należność podlega monitorowaniu we właściwej komórce w zakresie jej zapłaty i prowadzenia postępowania egzekucyjnego.

(akta kontroli str. 432-433)

⁶⁵ Doboru dokonano z dokumentów sporządzanych ogółem w sześciu komórkach organizacyjnych, w tym kontroli podatkowej, jednej komórki odpowiedzialnej m.in. za prowadzenie postępowań podatkowych, czterech komórek odpowiedzialnych m.in. za prowadzenie czynności analitycznych (w tym w podatku dochodowym, od towarów i usług oraz podatków majątkowych).

⁶⁶ Tj. 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.

⁶⁷ Na 69 spraw badanych ogółem, populacja badana dotyczy wszystkich badań wymienionych w pkt 2.2.1-2.2.5.

⁶⁸ Określanych jako krotność minimalnego wynagrodzenia.

⁶⁹ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddp i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie kwot uszczupień; Wyłączenia dokonano w interesie podatników.

Z analizowanych dokumentów wynikało, że w przypadku przekroczenia tych progów, w pierwszej kolejności analizowano uiszczenie należności podatkowej powstałej wskutek naruszenia, a także częstotliwość naruszeń u danego podatnika.

Odstąpienia przy najwyższych kwotowo uszczupleniach dotyczyły w trzech przypadkach naruszenia art. 44 ust. 1 pkt.1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷⁰, tj. zaliczek na podatek dochodowy. W tych sprawach zobowiązania zostały uiszczone przez podatników przed końcem roku podatkowego. W jednym przypadku uszczuplenie było następstwem wykazania błędnych danych stanowiących podstawę opodatkowania w podatku o towarów i usług, odpowiednio skorygowanych i w większości skompensowanych z nadpłatami z kolejnych miesięcy.

(akta kontroli str. 351-370, 374-382)

2.2.2. W przypadku 15 badanych odstępień wskutek zastosowania instytucji czynnego żalu, 10 dotyczyło nieterminowego złożenia deklaracji, zeznania lub schematu podatkowego, bez uszczuplenia podatku. W pięciu badanych przypadkach dotyczyło to nieterminowego złożenia zeznania lub deklaracji i związanego z tym uszczuplenia podatku. Z tego, w dwóch przypadkach kwoty uszczuplenia były niższe niż przyjmowany powszechnie próg, a w trzech wyższe – do maksymalnie 15,3 tys. zł. Najwyższe kwoty dotyczyły naruszenia art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych⁷¹, a podatnik jakkolwiek z opóźnieniem, z własnej inicjatywy złożył deklarację wraz z czynnym żalem i jednocześnie opłacił zaległy podatek. Badane przypadki zastosowania instytucji czynnego żalu, były zgodne z art. 16 kks.

(akta kontroli str. 355-376)

2.2.3. Przypadki analizowanych 20 odstępień od sporządzenia zawiadomień w związku ze złożeniem prawnie skutecznej korekty, dotyczyły korekt danych w zeznaniach i deklaracjach dotyczących: podatku od osób prawnych (dwa przypadki na kwoty uszczupień 42,0 tys. zł oraz 619,6 tys. zł); podatku dochodowego od osób fizycznych (ogółem jedenaście przypadków dotyczących uszczuplenia od 0,3 tys. zł do 136,1 tys. zł⁷²), sześciu przypadków nieprawidłowości dotyczących rozliczeń w podatku od towarów i usług na kwoty uszczuplenia od 0,4 tys. zł do 152,0 tys. zł. Badane przypadki odstępień w związku z prawnie skuteczną korektą, były zgodne z art. 16a kks.

(akta kontroli str. 351-362, 371-382)

2.2.4. Trzy badane przypadki dotyczyły odstępiania od ukarania w związku z tym, że czynu nie popełniono albo brak było danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia. Dotyczyło to pozycji z raportów, generowanych z systemu, w których po weryfikacji dokumentacji szczegółowej, stwierdzono, że nieprawidłowości faktycznie nie miały miejsca, a także przypadków złożenia pisma w sprawie czynnego żalu, w sytuacji w której podatnik nie naruszył podawanych w tym piśmie przepisów. Jeden przypadek dotyczył (potwierdzonego dokumentami) nieumyślnego czynu podatnika, w sytuacji w której czyn podlegał ukaraniu wyłącznie w przypadku umyślnego działania. Powyższe przypadki odstępień od kierowania zawiadomień, były zgodne z art. 17 § 1 pkt 1 lub 2 kpk.

⁷⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.; dalej „ustawa o PIT”.

⁷¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 295; dalej „upcc”.

⁷² Z czego dziewięciu przypadków dotyczących określenia nieprawidłowej kwoty dochodu w podatku dochodowym od osób fizycznych w latach poprzednich, w związku odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat od ich nabycia lub wybudowania, z wartością uszczuplenia od [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie kwot uszczupień; Wyłączenia dokonano w interesie podatników].

(akta kontroli str. 364, 372, 374, 381-382)

2.2.5. Spośród sześciu badanych odstępień wskutek przedawnienia karalności czynu, cztery dotyczyły opóźnienia w złożeniu deklaracji i wpłaty zobowiązań określonych przepisami upcc, na kwoty uszczupień od 0,5 tys. zł do 16,0 tys. zł. Pozostałe dwa analizowane przedawnienia dotyczyły uszczupień w podatku dochodowym od osób prawnych lub od towaru i usług z lat poprzednich, z wartościami uszczupień 8,5 tys. zł oraz 26,7 tys. zł. Przy czym w obu przypadkach odstąpienia w komórkach merytorycznych nastąpiły już po sporządzeniu zawiadomień przez komórkę wierzycielską Urzędu, w związku z uporczywym niewpłacaniem podatku.

W jednym z badanych przypadków, dotyczących upcc, błędnie uznano karalność czynu za przedawnioną, co opisano dalej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 363-368, 376)

Spośród ogółem 69 badanych odstępień, stwierdzono przypadki, gdy między czynem skutkującym odpowiedzialnością z kks, a zakończeniem analizy w zakresie podstaw odstąpienia, upływał znaczny (powyżej trzech miesięcy) okres czasu⁷³.

(akta kontroli str. 356, 364-366, 368, 377-379, 381)

Naczelnik wskazał m.in., że analizy podstaw odstępień od sporządzania zawiadomień są prowadzone w komórkach Urzędu cyklicznie. Zestawienia te zawierają znaczną liczbę pozycji, w badanych przypadkach np. lista korekt deklaracji CIT-8 zawierała 50 pozycji, a korekt deklaracji VAT, która zawierała 182 pozycje. Badana próba dotyczy zaledwie częściowej skali działań prowadzonych w komórkach Urzędu. Analiza każdej konkretnej sprawy wymaga uwzględnienia wielu okoliczności, w tym: charakteru nieprawidłowości, jej skali (w tym wysokości uszczuplenia), powtarzalności.

(akta kontroli str. 425-426, 430-431)

Dokumentując działania w zakresie sporządzania ww. analiz postępowano w sposób określony w szczególności w procedurach Dyrektora IAS, tj. sporządzając notatki indywidualne albo zbiorcze lub adnotacje na dokumentach określających przyczyny odstąpienia od sporządzania zawiadomień, w odniesieniu do nieprawidłowości wykazanych na raportach generowanych z systemów informatycznych⁷⁴; lub na adnotacjach indywidualnych o przyczynach odstąpienia. Powyższa dokumentacja była zatwierdzana przez kierowników komórek organizacyjnych, w których dokonywano analiz i akceptowana przez Naczelnika lub nadzorującego Z-cę Naczelnika. Dochowano także wymogów proceduralnych określonych przez Dyrektora IAS dla spraw szczególnych, tj. odstępień na podstawie art. 16 kks oraz art. 16a kks (opisanych wyżej w pkt 2.2.2 i 2.2.3). W części przypadków nie określano jednak wprost zastosowanej przesłanki określonej w art. 17 § 1 kp lub w kks⁷⁵.

⁷³ W przypadku: trzech indywidualnych analizach dotyczących deklaracji w zakresie zaliczek w podatku dochodowym z działań specjalnych produkcji rolnej (złożonych po terminie w styczniu 2022 r.; analizy zatwierdzono 24 sierpnia 2022 r.); łącznie czterech deklaracji dotyczących czynności cywilnoprawnych (z raportów dokumentów złożonych po terminie w maju 2023 r. oraz w grudniu 2022 r.; analizy zatwierdzono odpowiednio 18 sierpnia 2023 r. oraz 17 kwietnia 2023 r.); czterech badanych przypadków z rejestru korekt deklaracji CIT-8 za 2021-2022 (złożonych w okresie od 20 lutego 2023 r. do 31 grudnia 2023 r.; analiza zatwierdzona 24 maja 2024 r.); dwóch badanych przypadków spośród korekt deklaracji VAT za okres lat 2016-2022 (złożonych w okresie od 1 września 2022 r. do 28 grudnia 2022 r.; analiza zatwierdzona 24 maja 2023 r.).

⁷⁴ Taki sposób dokumentowania odstępień był stosowany najczęściej w komórkach prowadzących czynności sprawdzające, a także komórce prowadzącej sprawę w zakresie podatków majątkowych.

⁷⁵ Dotyczyło to w szczególności: zatwierdzonych adnotacji zbiorczych dotyczących złożonych czynnych żali (dot. listy czynnych żali za czerwiec 2024 r., poz. 11; zestawienia czynnych żali za I połowę 2024 r., pozycje 2, 5 i 7 z ww. listy), które zatwierdzano zbiorczo, podczas gdy z analiz indywidualnych lub dokumentów wynikało, że w konkretnych przypadkach art. 16 kks nie mógł zostać zastosowany, a właściwe było tu odstąpienie od ukarania ze względu na znikomą szkodliwość czynu; przypadku adnotacji zbiorczej (z 24 maja 2023 r., na której znajdował się badany przypadek w poz. 54), w której wskazano na odstąpienie ze względu na art. 17 § 1 pkt 2 i 3 kp, podczas gdy z treści dokumentu wynikało, że analizowano także czyny w odniesieniu do składanych korekt (tj. odstąpienie ze względu na art. 16a kks).

(akta kontroli str. 8-11, 264-327, 351-382, 391)

Naczelnik wskazał min., że na każdym z zestawień wyznaczeni pracownicy bądź kierownicy dokonywali pisemnych adnotacji wskazujących na charakter popełnionych czynów. Wyszczególniane w tych dokumentach okoliczności⁷⁶ są istotne dla przełożonego dla oceny karalności czynu i dają podstawę do odstąpienia od sporządzenia zawiadomienia – w oparciu o treść art. 17 § 1 kpk. Biorąc pod uwagę liczebność sporządzanych zestawień jak również ilości wyselekcjonowanych w nich pozycji (kilkadziesiąt/kilkaset), nie ma możliwości sporządzenia indywidualnych dokumentów do każdej z pozycji. Ze względu na stopień obciążenia pracą pracowników poszczególnych komórek czynności analitycznych oraz ekonomię postępowania, odstąpienia zatwierdza się jednym zapisem na dokumencie zbiorczym. Najczęściej stosowaną przesłanką jest znikoma szkodliwość społeczna czynów, stąd ten zapis jest wskazywany najpowszechniej, a wystąpienie innej przesłanki nie zmienia decyzji o odstąpieniu od sporządzenia zawiadomienia. Ponadto nie każde pismo złożone na druku czynnego żalu ma faktycznie taki charakter, jednak są one ewidencjonowane w systemie i podlegają indywidualnej ocenie. Stąd listy czynnych żali to wynik segregacji takich pism, a wykazane na nich pozycje mogą dotyczyć faktycznie odstępień z powodu znikomej szkodliwości społecznej czynu. Naczelnik wskazał, że powyższe dokumenty mają charakter wewnętrzny. Podlegają weryfikacji wyłącznie dla celów służbowych, a hasłowe oznaczenia mają charakter zwyczajowo przyjęty w danym urzędzie. Pomimo różnych przesłanek odstąpienia od zawiadomień wszystkie analizowane sprawy miały podstawy prawne do odstąpienia.

(akta kontroli str. 425-426, 430-432)

2.3 Po centralizacji, na początku stycznia 2023 r. w Urzędzie do rozpatrzenia pozostawało 752 zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstw lub wykroczeń skarbowych z lat poprzednich, w tym 525 przejętych z urzędów niewyznaczonych⁷⁷. W 2023 r. napłynęło 1010 ww. zawiadomień, a w I połowie 2024 r. 635 takich dokumentów. W 2023 r. wydanych zostało 34, a w I połowie 2024 r. 53 postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego⁷⁸. Z tej liczby przedawnienie było przyczyną wydania czterech postanowień o odmowie wszczęcia postępowania w 2023 r. oraz 22 odpowiednich postanowień w I połowie 2024 r. Ponadto Urząd, w przypadku zawiadomień wewnętrznych (tj. wewnętrznych Urzędu i otrzymanych z urzędów niewyznaczonych) odstąpił⁷⁹ od wszczęcia 64 postępowań w 2023 r. oraz 34 w 2024 r. Liczba wszczynanych postępowań przygotowawczych wyniosła 888 w 2023 r. oraz 466 w I połowie 2024 r.

(akta kontroli str. 250, 562, 617-618)

Naczelnik w zakresie odstępień wskutek przedawnienia karalności czynu, wskazał m.in., że od naczelników urzędów skarbowych niewyznaczonych zależy rodzaj i termin przesyłania zawiadomień. Występują nawet przypadki zgłaszania czynów, w których termin przedawnienia minął przed sporządzeniem zawiadomienia. Wyjaśniający wskazał także na znaczne obciążenie zadaniami komórek karnych

⁷⁶ Zawierające opis nieprawidłowości, ich skala i powtarzalność oraz uszczuploną należność publicznoprawną (np. wskazanie czy dokument faktycznie nie jest korektą, odniesienie do terminu złożonych korekt, czy wynika z niej należność publicznoprawna do zapłaty).

⁷⁷ Powyższe dane przedstawiają sumę zawiadomień z komórek Urzędu, przejęte i przekazane przez urzędy niewyznaczone wraz z zawiadomieniami napływającymi innych jednostek i organów. Zawiadomienia z innych jednostek i organów stanowiły marginalną grupę – 0,6% spraw z lat poprzednich oraz 4,9% wszystkich, które napłynęły po centralizacji.

⁷⁸ Z czego przedawnienie czynu było podstawą wydania czterech postanowień z 2023 r. oraz jednego postanowienia z I połowy 2024 r.

⁷⁹ W szczególności w przypadkach wskazanych w art. 17 § 1 kpk.

skarbowych, w tym obowiązkami nałożonymi w procedurach przyjętych przez organ nadrzędny.

(akta kontroli str. 569)

Badanie losowo wybranych 30 zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia karnego skarbowego, w zakresie terminowości wszczynania postępowań przygotowawczych, wykazało, że:

- wśród 15 zawiadomień przejętych w styczniu 2023 r. z urzędów niewyznaczonych decyzję w sprawie wszczęcia postępowania lub odstąpienia od jego wszczęcia podejmowano⁸⁰ w jednym przypadku w terminie do 30 dni włącznie; w dwóch przypadkach do 60 dni włącznie⁸¹; w pięciu przypadkach do 180 dni włącznie⁸², działania w okresie do roku podjęto w dwóch sprawach⁸³, powyżej roku – w pięciu sprawach (do maksymalnie 569 dni)⁸⁴;
- wśród 15 zawiadomień napływających w latach 2023-2024 (I połowa) do Urzędu: w dwóch przypadkach nie podjęto żadnych działań, pomimo upływu 258 i 443 dni⁸⁵ do dnia badania⁸⁶, a w trzynastu sprawach, pierwsze działania⁸⁷ podejmowano: w dwóch przypadkach w terminie do 30 dni włącznie; w czterech przypadkach do 60 dni włącznie⁸⁸; w czterech przypadkach do 180 dni włącznie⁸⁹, działania w okresie do roku podjęto w dwóch sprawach⁹⁰, a powyżej roku – w jednej sprawie (393 dni)⁹¹.

Cztery przypadki opóźnień, z badanej próby 15 zawiadomień napływających w latach 2023-2024 (I połowa), tj. jedną sprawę, w której nie wszczęto postępowania przygotowawczego⁹² pomimo upływu 443 dni od wpływu zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego oraz trzy, w których postępowania wszczęto po 393, 260, 244 dniach od wpływu zawiadomień

⁸⁰ Tj. wydawano postanowienie w sprawie wszczęcia postępowania przygotowawczego lub sporządzano notatkę/adnotację o przyczynach niezasadności wszczęcia ww. postępowania.

⁸¹ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2022 r. poz. 902; dalej: „uodip”) i art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111; dalej O.p.), NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników].

⁸² [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uodip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników]. Żadnej z ww. spraw nie wszczynano między 61 a 90 dniem.

⁸³ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uodip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników].

⁸⁴ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uodip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników].

⁸⁵ Dotyczyło to spraw: [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uodip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowania karnego skarbowego i daty dotyczącej postępowania; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika] w której zawiadomienie dotyczące przestępstwa skarbowego przekazano wewnętrznie [...] oraz [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uodip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowania karnego skarbowego i daty dotyczącej postępowania; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika] dot. przestępstwa skarbowego z zawiadomieniem [...].

⁸⁶ Tj. 7 listopada 2024 r.

⁸⁷ Tj. wydawano postanowienie w sprawie wszczęcia postępowania przygotowawczego, podjęto pierwsze działania w postępowaniu mandatowym (lub sporządzano notatkę/adnotację o przyczynach niezasadności wszczęcia ww. postępowania.

⁸⁸ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uodip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowania karnego skarbowego; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika].

⁸⁹ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uodip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników], przy czym żadnej sprawy nie kończono między 61 a 90 dniem.

⁹⁰ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uodip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników].

⁹¹ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uodip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowania karnego skarbowego; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika].

⁹² Nie przeprowadzono także analizy wskazującej na niezasadność wszczęcia tego postępowania. Sprawa nr [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uodip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowania karnego skarbowego; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika].

o podejrzeniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego⁹³, opisano dalej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Ustalono ponadto, że spośród 15 spraw przejętych w styczniu 2023 r., przed ich otrzymaniem przez Urząd, zawiadomienia pozostawały nierozpatrzone w urzędach niewyznaczonych: w pięciu przypadkach przez mniej niż kwartał; w jednym przypadku od kwartału do pół roku; w pięciu przypadkach od pół roku do dziewięciu miesięcy; w jednym przypadku od dziewięciu miesięcy do roku; w dwóch przypadkach od roku do 1,5 roku; w jednym przypadku od 1,5 roku do dwóch lat.

(akta kontroli str. 402-423, 470-471)

Naczelnik, odnosząc się do terminów wszczynania spraw z zawiadomień przejętych z urzędów niewyznaczonych, wskazał m.in., że miały charakter wewnętrzny, do których procedury określone przez Dyrektora IAS nie obligowały do wydania postanowień dotyczących wszczęcia/odmowy dochodzenia w terminie 30 dni od ich wpływu. Naczelnik przedstawił interpretację prawną, że terminy wszczynania postępowań przygotowawczych mają charakter instrukcyjny. Wskazał m.in. na użycie w art. 305 kpk terminu „niezwłocznie”, co oznacza obowiązek wykonania czynności procesowych bez zbędnej zwłoki, tj. w realnym terminie, uwzględniającym okoliczności miejsca i czasu. Wyjaśniający wskazał także na znaczną liczbę przejętych spraw, w tym że wraz z zawiadomieniami w sprawach karnych skarbowych, otrzymano także postępowania w toku. Ponadto przejmowano z poszczególnych urzędów zawiadomienia dotyczące naruszenia przepisów o rachunkowości, w niektórych przypadkach w liczbie większej niż pozostałych spraw⁹⁴. Przejęte zawiadomienia dotyczące spraw karnych skarbowych były na różnym poziomie udokumentowania, dotyczyły czasami spraw jeszcze nierozstrzygniętych (np. na etapie kwestionowania przez podatników naruszeń podatkowych przed sądami), co czasem wymagało uzupełnienia materiału przed dokonaniem analizy. Także przejęte zawiadomienia dotyczące ustawy o rachunkowości wymagały przeprowadzenia postępowania sprawdzającego.

Po centralizacji, pracownicy kontynuowali prowadzone już sprawy, jednak przydzielano im nowe, w tym sprawy z innych urzędów skarbowych, także z jednostek, w których przed centralizacją stanowiska karne skarbowe pozostawały nieobsadzone. Jak wskazano w toku kontroli, każdemu pracownikowi średnio przydzielono 19 spraw o przestępstwa i 12 o wykroczenia, przy czym część pracowników realizowała wyłącznie działania w zakresie zawiadomień dotyczących naruszeń przepisów o rachunkowości (nierozpoznanych przez naczelników urzędów niewyznaczonych w terminach określonych w kpk)⁹⁵.

Naczelnik wskazał, że znaczne obciążenie zadaniami, skutkowało przyjęciem priorytetu, w ramach którego pierwszeństwo ma wszczynanie spraw zagrożonych przedawnieniem karalności czynów zabronionych oraz przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Wynikało to z ustaleń i poleceń poprzedniego Z-cy Naczelnika Urzędu nadzorującego pion karny skarbowy. Od tego czasu dokonano zmian kadrowych, a także przesunięto część spraw z najbardziej obciążonej komórki (prowadzącej ok. 536 spraw) do pozostałych.

⁹³ Odpowiednio [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników].

⁹⁴ Wśród przykładów przytaczanych przez Naczelnika, największą liczbę zawiadomień dotyczących naruszeń przepisów o rachunkowości przejęto z Drugiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy – 110, względem 38 zawiadomień w sprawach karnych skarbowych i 21 spraw karnych skarbowych w toku.

⁹⁵ Na 30 czerwca 2023 r. i 1 stycznia 2024 r. wyłącznie rozpatrywaniem zawiadomień w sprawie czynów określonych w przepisach o rachunkowości zajmowało się dwóch pracowników komórek karnych skarbowych, a na 30 czerwca 2024 r. – trzy osoby. Nie miało to charakteru formalnego, zadania w tym zakresie przydzielano mniej doświadczonym, nowym pracownikom, którzy pod nadzorem kierowników podejmowali czynności weryfikujące nadesłane zawiadomienia.

Naczelnik podał ponadto, że procedura Dyrektora IAS przyjęta 25 maja 2023 r. wskazywała, że zawiadomienia nadsyłane z urzędów niewyznaczonych, stały się dokumentami zewnętrznymi, co w przypadku stwierdzenia przesłanek określonych w art. 17 kpk, wymaga wydania postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, podlegających zatwierdzeniu przez Dyrektora IAS i poinformowania naczelnika Urzędu wyznaczonego. Absorbują to czas pracowników i uniemożliwiają likwidację przejętych zaległości z lat poprzednich. Obecnie podejmowane są działania mające na celu zmianę ww. procedury, w tym Urząd przekazał 30 października 2024 r. projekt odpowiednich zmian.

(akta kontroli str. 438-442)

Wśród badanych 30 zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia karnego skarbowego, w dwóch przypadkach w toku analizy prowadzonej w komórce karnej skarbowej, stwierdzono przesłanki określone w art. 17 § 1 kpk. W obu dotyczyło to spraw przejętych w styczniu 2023 r. z urzędów niewyznaczonych. W jednym przypadku stwierdzono przedawnienie karalności czynu (art. 17 § 1 pkt 6 kpk), już przed przejęciem zawiadomienia przez Urząd⁹⁶, w kolejnym wyniki analizy wskazywały, że czynu nie popełniono (art. 17 § 1 pkt 1 kpk)⁹⁷. Nie stwierdzono odmów wszczęcia postępowania z uwagi na przesłanki określone w art. 151 § 1 i § 2 kks. Powyższe dwa przypadki⁹⁸, w których nie wszczęto postępowań przygotowawczych, były analizowane w wyniku zawiadomień sporządzonych przez urzędy niewyznaczone i przejętych przez Urząd w styczniu 2023 r. W każdym przypadku, dokumenty sporządzone w jednostce KAS, traktowane były jako zawiadomienia wewnętrzne, w których niewymagane było wydanie postanowień w sprawie odmowy wszczęcia postępowania. Stwierdzenie przesłanek z art. 17 §1 kpk, dokumentowano w formie notatek lub adnotacji na dokumentach.

(akta kontroli str. 402-423)

Powyższe odmowy udokumentowano w notatkach lub adnotacjach z [...] ⁹⁹ tj. po wejściu w życie procedury Dyrektora IAS zatwierdzonej 25 maja 2023 r. Zgodnie z § 2 pkt 21 ww. procedury, zawiadomienia z urzędów niewyznaczonych stanowiły zawiadomienia zewnętrzne. Zastosowanie miał zatem także § 7 ust. 4 ww. procedury, który wymagał wydania postanowienia w sprawie odmowy wszczęcia postępowania, podlegającego zatwierdzeniu przez Dyrektora IAS.

(akta kontroli str. 313-329, 404-405, 410-411)

Naczelnik wskazał, m.in. że ww. procedury mają zastosowanie do zawiadomień, które napłynęły z urzędów niewyznaczonych po tej dacie. Zawiadomienia przejęte i nadesłane przez urzędy niewyznaczone przed tą datą, podlegają weryfikacji na podstawie poprzednich procedur, zgodnie z którymi były to dokumenty wewnętrzne, niewymagające wydawania postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia¹⁰⁰.

⁹⁶ W tym przypadku, w urzędzie niewyznaczonym uznawano czyn za przestępstwo skarbowe, które nie było przedawnione w chwili przekazania. Analiza przeprowadzona w Urzędzie, prawidłowo uznała czyn za wykroczenie, przedawnione już w chwili przejęcia.

⁹⁷ Między sporządzeniem zawiadomienia w urzędzie niewyznaczonym a dniem analizy w Urzędzie miały miejsce przeksięgowania należności na zobowiązanie podatkowe, wskutek tego wskazywany w zawiadomieniu czyn określony w art. 57 kks, faktycznie nie został popełniony.

⁹⁸ Przejęta US Chelmno nr [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowania karnego skarbowego; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika] oraz z Pierwszego Urzędu Skarbowego w Toruniu nr [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowania karnego skarbowego; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika].

⁹⁹ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie dat czynności w postępowaniu karnym skarbowym; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika.

¹⁰⁰ Naczelnik wskazał, przy tym, że procedura wprowadzona Zarządzeniem nr 56/2023 Dyrektora IAS nie zawierała przepisów przejściowych. Ww. interpretację przedstawił kierownikom komórek poprzedni Z-ca Naczelnika, nadzorujący pion karny skarbowy. Naczelnik wskazał przy tym m.in., że ww. stanowisko jest uzasadnione prawnie i służyło sprawnemu rozpoznawaniu dużej liczby przejętych, zaległych zawiadomień z urzędów niewyznaczonych.

Tymczasem z informacji uzyskanej z IAS wynikało, że procedura przyjęta 25 maja 2023 r. obowiązywała do wszystkich czynności podejmowanych po tej dacie, niezależnie od tego czy zawiadomienie wpłynęło przed, czy po niej. Zawiadomienia wpływające do Urzędu zostały uznane za zewnętrzne, wobec których zastosowanie miał § 7 ust. 4 ww. procedury, obligujący do wydania i zatwierdzenia postanowień o odmowie wszczęcia. Z informacji wynikało jednak, że Dyrektor IAS miał świadomość znacznego obciążenia pracą komórki karnej skarbowej, wskutek czego, co do zasady - pracownicy analizując przesłanki wszczęcia postępowania karnego: do 25 maja 2023 r. otrzymywane zawiadomienia traktowali jako materiały własne, od tej daty – jako zawiadomienia wewnętrzne. Dyrektor IAS wskazał przy tym, że praktyka dowiodła, że każdorazowe podejmowanie formalnych czynności w sprawach błahych, utrudniało dochowanie terminów procesowych w innych sprawach. Trwają zatem prace, już na etapie projektów, w celu dokonania zmiany procedury składania zawiadomień.

(akta kontroli str. 437-438, 442-443, 601-605, 608-611)

Badanie 30 zawiadomień wykazało ponadto, że spośród 14 przypadków, w których zawiadomienia były przekazywane między jednostkami Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2023-2024 I połowa¹⁰¹, 10 zawiadomień zostało sporządzonych niezgodnie z wzorem określonym w obowiązujących w tym okresie Zarządzeniach Dyrektora IAS, jednak zawierały analogiczne informacje (w innym układzie).

(akta kontroli str. 402-423)

Na 26 badanych przypadków¹⁰², w jednym przeprowadzono postępowanie mandatowe, w 23 wszczęto dochodzenie¹⁰³, a w dwóch śledztwo. Działania w powyższym zakresie podejmowano zgodnie z przepisami kks i kpk. W przypadku dwóch ww. śledztw, odpis postanowienia o jego wszczęciu niezwłocznie (do 5 dni) przesłano prokuratorowi. W badanych sprawach, w okresie po otrzymaniu zawiadomień przez Urząd, nie dochodziło do przedawnienia wskazywanych w zawiadomieniach przestępstw lub wykroczeń¹⁰⁴.

(akta kontroli str. 402-423)

2.4 Liczbę wszczętych i zakończonych postępowań przygotowawczych opisano w pkt 1.1 (za lata 2021-2022) oraz 1.4 (za okresy 2023 roku i I połowy 2024 r.). Przedawnienia karalności czynu (tj. przesłanka z art. 17 § 1 pkt 6 kpk) były powodem umorzenia jednego postępowania przygotowawczego w 2021 r., 27 postępowań w 2023 r., 57 postępowań w I połowie 2024 r. Z tego: pięć w 2023 r. oraz 16 w I połowie 2024 r. dotyczyło umorzenia postępowań dotyczących przestępstw skarbowych.

Naczelnik wśród przyczyn ww. umorzeń wskazał na fakt, że przedawnienia karalności wykroczeń przejętych z urzędów niewyznaczonych (tj. za czyny z 2022 r.), o ile skutecznie nie przekształcono postępowania w fazę przeciw osobie, upływała z końcem 2023 r. W takich przypadkach postępowania o umorzeniu wydawano w I połowie 2024 r. Dotyczyło to przypadków, gdy podejrzani nie odbierali korespondencji lub nie stawiali się na wezwanie, pomimo działań Urzędu mających na celu ustalenie ich miejsca pobytu, doręczenie i doprowadzenie (także z udziałem Policji). Na przedawnienia czynów miało też wpływ znaczne obciążenie pracowników

¹⁰¹ W jednym przypadku w badanej grupie, zawiadomienie wpłynęło ze źródła zewnętrznego, od kontrahenta podatnika.

¹⁰² Spośród 30 spraw, z wyłączeniem dwóch, w których stwierdzono przesłanki z art. 17 § 1 kpk, a także dwóch, w których do dnia badania nie podjęto żadnych działań.

¹⁰³ Z tych dochodzeń, jedno umorzono (w związku z stwierdzeniem, że czynu nie popełniono), a dwa zakończono postępowaniem mandatowym (wykroczenia, w których w szczególności podatek zapłacił zobowiązania podatkowe).

¹⁰⁴ W jednym przypadku, w którym zawiadamiano o popełnieniu przestępstwa wskazanego w art. 56 § 2 kks, a także 61 kks, wskazano także na nieuiszczenie podatku, z przywołaniem wykroczenia z art. 57 kks. Przedawnieniu uległ ostatni z wskazywanych czynów, co nie miało wpływu na wysokość ewentualnej sankcji karnej.

komórek karnych skarbowych rozpatrywaniem zawiadomień o naruszaniu przepisów o rachunkowości. Na przedawnienia postępowań w sprawie przestępstw skarbowych miały także wpływ przepisy wprowadzone w okresie pandemii COVID-19. Wskazano w nich m.in., że nie biegnie przedawnienie karalności czynu oraz przedawnienie wykonania kary w sprawach o przestępstwa i przestępstwa skarbowe do 6 miesięcy, po odwołaniu stanu epidemicznego. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 2023 r. uznał ww. przepis za niekonstytucyjny¹⁰⁵. W rezultacie otrzymane w okresie centralizacji sprawy, które do wydania ww. wyroku miały długi okres przedawnienia, trzeba było umorzyć w 2024 r.

(akta kontroli str. 461-464, 556-559)

Postępowania przygotowawcze prowadzono w związku z narażeniem lub uszczupleniem należności publicznoprawnych na kwoty: 13 518,1 tys. zł w 2021 r.; 10 707,5 tys. zł w 2022 r.; 56 717,4 tys. zł w 2023 r.; 96 706,2 tys. zł w I połowie 2024 r. Z tego odpowiednio: 5 084,3 tys. zł; 8 597,0 tys. zł; 27 097,8 tys. zł; 76 474,3 tys. zł w odniesieniu do postępowań w sprawie przestępstw. Urząd nie dysponował danymi, w jakiej części ww. należności zostały uiszczone, a w jakiej pozostają jeszcze należne. Jak wskazał Naczelnik, system informatyczny do prowadzenia spraw karnych skarbowych nie gromadzi danych w tym zakresie¹⁰⁶.

(akta kontroli str. 252-255, 556)

Efektom prowadzonych postępowań było skazanie 112 osób w 2021 r., 128 osób w 2022 r., 324 osób w 2023 r. oraz 150 osób w I połowie 2024 r., w tym odpowiednio 34, 58, 121 i 50 osób za przestępstwa skarbowe. Ponadto we wskazanych wyżej okresach sąd orzekł DPO względem odpowiednio 23, 10, 185 oraz 66 osób. W odpowiednich okresach sąd orzekł kary grzywny w odniesieniu do 135, 114, 509 i 227 osób¹⁰⁷. Orzeczone grzywny, w tym w ramach DPO, wynosiły: 369,1 tys. zł w 2021 r., 392,6 tys. zł w 2022 r., 1 692,4 tys. zł w 2023 r. oraz 809,9 tys. zł w I połowie 2024 r.

(akta kontroli str. 252-255, 461-464)

Badanie 10 zawieszonych postępowań przygotowawczych¹⁰⁸ wykazało, że zawieszenie następowało od 71 do 1 180 dni od wszczęcia postępowania. Sprawy dotyczyły zarówno przestępstw skarbowych (w tym z art. 54 § 2 kks, 56 § 2 kks, 77 § 2 kks, 82 § 1 kks), jak i wykroczeń skarbowych (art. 57 § 1 kks). Przesłankami zawieszenia postępowań były m.in. toczące się postępowanie przed organami podatkowymi, prowadzona kontrola celno-skarbowa, postępowanie przed sądem administracyjnym czy długotrwała przeszkoda w wykonywaniu czynności procesowych z udziałem podejrzanego ze względu na jego chorobę, czyli uzasadniające zawieszenie według art. 114a kks. Kwota uszczuplonej należności cywilnoprawnej w badanych postępowaniach wynosiła 1 060,2 tys. zł. Wszystkie postanowienia o zawieszeniu były przedkładane do zatwierdzenia organowi nadzrędnemu i zatwierdzane przez Dyrektora IAS, stosownie do treści art. 153a kks. Na dzień 15 listopada 2024 r. cztery sprawy nadal pozostawały zawieszone, a w sześciu Urząd wydał postanowienia o podjęciu z uwagi na ustąpienie przyczyn uzasadniających zawieszenie postępowania.

¹⁰⁵ Nr P/12/22.

¹⁰⁶ Powiązanie danych o sprawach karnych skarbowych z danymi dotyczącymi spłat zobowiązań publicznoprawnych, wymagałoby zaangażowania wielu pracowników na znaczny okres czasu.

¹⁰⁷ Spośród innych orzeczonych kar: w 2021 r. w jednej sprawie orzeczono karę pozbawienia wolności w zawieszeniu; w 2022 r. dwie kary ograniczenia wolności; w 2023 r. jedną karę pozbawienia wolności w zawieszeniu i cztery kary ograniczenia wolności; w I połowie 2024 r. jedną karę ograniczenia wolności.

¹⁰⁸ Tj.: [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uodp i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników].

Na próbie 15 postępowań przygotowawczych¹⁰⁹, w których wyznaczony naczelnik Urzędu umorzył postępowanie przygotowawcze ustalono, że wydanie postanowienia o umorzeniu następowało od 58 do 2 403 dni od daty wszczęcia postępowania¹¹⁰. Umorzone postępowania dotyczyły m.in. czynów z art.: 54 § 2 kks, 55 § 2 kks, 56 § 2 kks, 61 § 1 kks, 77 § 2 kks, 82 § 1 kks oraz 57 § 1 kks. Przesłankami stanowiącymi podstawę umorzenia były w siedmiu przypadkach stwierdzenia, że czyn nie zawierał znamion czynu zabronionego¹¹¹ (46,6%), w trzech - niepopelnienie czynu zabronionego¹¹² (20%), w czterech nastąpiło przedawnienie karalności¹¹³ (26,6%), a w jednym przypadku postępowanie umorzono wobec śmierci sprawcy¹¹⁴ (6,8%). Postanowienia o umorzeniu były zasadne i każdorazowo przekazywane do zatwierdzenia Dyrektora IAS (dziewięć postępowań) oraz prokuratorowi (jedno postępowanie). W badanych postępowaniach kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej wynosiła 1 761,7 tys. zł.

Analiza 10 wniosków skierowanych do sądu o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności¹¹⁵ wykazała, że dotyczyły one przestępstw skarbowych z art. 77 § 2 kks (siedem wniosków), art. 54 § 2 kks (dwa wnioski) oraz art. 56 § 2 kks (jeden wniosek). Od sprawców egzekwowano spełnienie obowiązków określonych w art. 143 kks, tj. uiszczenia uszczuplonej należności, uiszczenia kary grzywny¹¹⁶ oraz co najmniej zryczałtowanej równowartości kosztów postępowania. Realizacja powyższych warunków była udokumentowana w aktach spraw poprzez dołączone potwierdzenia dokonania przelewów, wydruki raportów list zaległości i kart kontowych czy informacje z Działu/Referatu Rachunkowości. Urząd nie uzależniał wniesienia wniosku od dodatkowych warunków, wskazanych w art. 146 § 2 kks. Wnioski wniesione do sądu zawierały wszystkie elementy określone w art. 145 § 2 kks a Urząd niezwłocznie po ich skierowaniu zawiadamiał stronę postępowania o dokonanej czynności.

Ponadto badaniem objęto 15¹¹⁷ wniesionych do sądu aktów oskarżenia dotyczących przestępstw skarbowych m.in. z art. 54 § 2 kks, 56 § 2 kks, 77 § 2 kks oraz wykroczeń skarbowych z art. 57 § 1 kks czy 61 § 2 kks. Postępowania przygotowawcze w przedmiotowych sprawach trwały od 30 do 509 dni¹¹⁸. W sześciu przypadkach okres trwania dochodzenia był przedłużany przez Dyrektora IAS¹¹⁹. W trakcie przedmiotowych postępowań Urząd nie wydawał postanowień o ich zawieszeniu. Akty oskarżenia sporządzano prawidłowo i wnoszono do sądu w terminie zgodnym z dyspozycją art. 155 kks. W żadnej z badanych spraw nie wystąpiły przypadki zwrócenia aktu oskarżenia do uzupełnienia, uniewinnienia sprawcy czy umorzenia przez sąd postępowania. Według stanu na 15 listopada 2024 r. wszystkie postępowania zakończone były wyrokami nakazowymi.

¹⁰⁹ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników].

¹¹⁰ W przypadku czterech spraw przekazanych z innych urzędów skarbowych tj. [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników]. okresach odpowiednio: [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie dat czynności w postępowaniach podatkowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników]. postępowania w trakcie trwania były zawieszone.

¹¹¹ Art. 17 § 1 pkt 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks.

¹¹² Art. 17 § 1 pkt 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks.

¹¹³ Art. 17 § 1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks.

¹¹⁴ Art. 17 § 1 pkt 5 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks.

¹¹⁵ Dotyczy spraw: [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników].

¹¹⁶ Kwota odpowiadająca co najmniej jednej trzeciej minimalnego wynagrodzenia, a za wykroczenie skarbowe - kwota odpowiadająca co najmniej jednej dziesiątej tego wynagrodzenia.

¹¹⁷ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników].

¹¹⁸ Licząc od dnia wszczęcia postępowania do dnia skierowania do sądu aktu oskarżenia.

¹¹⁹ Na podstawie art. 326 § 3 pkt 4 kpk w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 kks i art. 153 § 1 kks.

Strony postępowania, w sprawach przejętych do prowadzenia przez naczelnika Urzędu, były informowane o zmianie organu prowadzącego postępowanie, za wyjątkiem dwóch postępowań w fazie in rem¹²⁰. Ponadto w pięciu sprawach przedmiotowe zawiadomienie nastąpiło nieterminowo, a w jednej Urząd w ogóle nie dokonał tej czynności, co opisano szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 504-511)

2.5 Zagadnienia związane z centralizacją komórek karnych skarbowych nie były objęte kontrolą lub audytem zewnętrznym, w szczególności IAS.

(akta kontroli str. 350)

Naczelnik wskazał m.in., że realizacja zadań w zakresie prowadzenia spraw karnych skarbowych objęta była po centralizacji wewnętrzną kontrolą funkcjonalną. Prowadził ją nadzorujący Z-ca Naczelnika oraz kierownicy poszczególnych komórek SKK. Obejmowała ona m.in. weryfikację: dokumentowania spraw karnych skarbowych i karnych, zasadności wszczynania dochodzenia, postanowień o przedstawieniu zarzutów, rozstrzygnięć merytorycznych podjętych w sprawach, anonimizacji danych, stosowania przepisów o ochronie danych osobowych, czynności podejmowane w systemach elektronicznych, standardy prowadzenia rozmów telefonicznych, osiągania mierników określonych dla komórek karnych skarbowych. Ujawnione uchybienia, pomyłki czy braki były na bieżąco omawiane z prowadzącymi postępowania i/ lub kierownikami w celu ich wyeliminowania w przyszłości, następnie poprawiane czy uzupełniane. Kontrolami objęto także zasadność dalszego zawieszenia postępowań przygotowawczych oraz spraw o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Nie stwierdzono nieprawidłowości w badanym zakresie.

(akta kontroli str. 560-561)

Badanie dokumentów z ww. nadzoru wykazało, że miał on charakter bieżący, podejmowany przez kierowników komórek organizacyjnych, jak nadzorującego Z-cę Naczelnika, w toku podejmowanych przez nich czynności. Zmieniał się zakres zagadnień objętych szczegółową weryfikacją, zarówno między komórkami organizacyjnymi, jak i w czasie. W przekazanych dokumentach wskazano także na dwa przypadki prowadzenia kontroli ex-post, w okresie od lipca 2024 r. W szczególności działaniami w tym zakresie obejmowano postępowania długotrwałe lub postępowania zawieszone.

(akta kontroli str. 583-600)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W jednej analizowanej sprawie¹²¹ niezasadnie odstępiono od sporządzenia zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu określonego w kks, gdyż nieprawidłowo uznano, że stanowił on wykroczenie¹²², a przez to jego karalność uległa przedawnieniu. Tymczasem wartość uszczuplenia (wynosząca [...] ¹²³ tys. zł)

¹²⁰ Tj. postępowanie w sprawie a nie przeciwko osobie („in personam”).

¹²¹ Sprawie z listy deklaracji dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych złożonych po terminie w styczniu 2024 r., podatnika o końcu numeru [Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie fragmentu numeru NIP; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika.]. Była to jedna sprawa spośród sześciu badanych odstępień od sporządzenia zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego w związku z zaistnieniem przesłanki wskazanej w art. 17 § 1 pkt 6 kpk, tj. wskutek przedawnienia karalności czynu.

¹²² Wobec czego nieprawidłowo zastosowano art. 57 kks w zw. z art. 54 § 3 kks, w zw. z art. 53 § 3 kks.

¹²³ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie kwoty uszczuplenia; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika.

oraz data popełnienia czynu ([...] ¹²⁴), wskazywały, że stanowił on przestępstwo ¹²⁵, objęte pięcioletnim okresem przedawnienia (zgodnie z art. 44 § 1 ust. 1 pkt 1 kks), który w dacie prowadzenia analizy jeszcze nie upłynął.

(akta kontroli str. 367-368)

Kierownik działu, w którym dokonano ww. analizy wyjaśniła, że powyższe było następstwem pomyłki wynikającej z przyjęcia w analizie przedawnienia kwoty minimalnego wynagrodzenia z nieprawidłowego okresu. W dniu 11 października 2024 r. naprawiono ww. błąd kierując zawiadomienie do komórki karnej skarbowej. Okres przedawnienia ww. czynu upływa z końcem 2025 r.

(akta kontroli str. 383-388)

2. W przypadku jednego zawiadomienia o podejrzeniu przestępstwa do dnia badania ¹²⁶ nie wszczęto postępowania przygotowawczego ¹²⁷ pomimo upływu 443 dni od jego wpływu, a w przypadku trzech postępowań wszczęto je po 393, 260, 244 dniach od wpływu zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstw lub wykroczeń skarbowych ¹²⁸, co zdaniem NIK było działaniem nierzetelnym. Powyższe cztery sprawy dotyczyły podejrzeń: przestępstw karnych skarbowych w odniesieniu do czynów, które miały miejsce w latach 2019-2021 lub wykroczenia które miało miejsce w 2022 r. Brak wszczęcia lub opóźnione terminy rozpoczęcia spraw, skracają czas na podejmowanie czynności, a przez to zwiększają ryzyko przedawnienia ¹²⁹, w szczególności gdyby wystąpiły obiektywne trudności w prowadzeniu postępowań przygotowawczych.

(akta kontroli str. 413-414, 418-419)

Naczelnik, oprócz wyjaśnień przytoczonych w pkt. 2.3 dotyczących m.in. braku zobligowania przez Dyrektora IAS wydania postanowień dotyczących wszczęcia/odmowy dochodzenia w określonym terminie, interpretacji określenia niezwłocznie (jako realnym terminie, uwzględniającym okoliczności miejsca i czasu), obłożenia pracowników znaczną liczbą zadań, w tym wynikających z procedur Dyrektora IAS oraz realizacją zadań związanych z naruszaniem przepisów o rachunkowości, słabym udokumentowaniem czynów opisanych w zawiadomieniach – wskazał także na podejmowane działania mające na celu wszczęcie najstarszych spraw, dokonywane przeglądy i przesunięcia spraw między komórkami.

(akta kontroli str. 427, 438-442)

NIK zauważyła, że niezależnie od przedstawionych przez Naczelnika okoliczności niepodjęcie czynności albo ich podjęcie ze zwłoką ograniczają czas przeprowadzenia postępowań przygotowawczych.

3. Naczelnik w pięciu sprawach ¹³⁰: zawiadomił stronę postępowania o zmianie organu prowadzącego postępowanie w terminie od trzech do 20 miesięcy po terminie wskazanym w § 4 rozporządzenia zmieniającego, zaś w jednej sprawie ¹³¹ nie dokonał

¹²⁴ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie daty popełnienia czynu [...]; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika.

¹²⁵ W 2020 r., w którym podatnik winien złożyć deklarację PCC-3, minimalne wynagrodzenie za pracę wynosiło 2 600 zł, tj. ustawowy próg do uznania czynu za wykroczenie wynosił 13 000 zł.

¹²⁶ Tj. 7 listopada 2024 r.

¹²⁷ Nie przeprowadzono także analizy wskazującej na niezasadność wszczęcia tego postępowania. Sprawa nr [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników..

¹²⁸ Odpowiednio [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników..

¹²⁹ W badanych sprawach karalność czynu jeszcze nie uległa przedawnieniu.

¹³⁰ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników..

¹³¹ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowania karnego skarbowego; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika..

w ogóle tej czynności. Zgodnie z ww. przepisem, wyznaczony naczelnik urzędu skarbowego zawiadamia stronę postępowania o zmianie organu prowadzącego to postępowanie przy pierwszej czynności podjętej w stosunku do tej strony, jednak nie później niż w terminie dwóch miesięcy od dnia wejścia w życie rozporządzenia, tj. do 28 lutego 2023 r. Skutkiem powyższego był brak wiedzy sprawcy o nowym organie prowadzącym wobec niego postępowanie, a więc i brak możliwości czynnego udziału w sprawie na każdym jej etapie.

(akta kontroli str. 504-506, 512-513)

Naczelnik wyjaśnił, że wszystkie ww. sprawy w okresie, w którym należało dopełnić powyższego obowiązku informacyjnego wobec strony były zawieszone na podstawie art. 22 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks albo na podstawie art. 114a kks. Spośród badanych spraw jedna była zawieszona z uwagi na chorobę podejrzanego ([...] ¹³²), który nie został przesłuchany w tym charakterze (przesłuchanie miało miejsce dopiero 21 maja 2024 r.), zatem do czasu centralizacji nie doszło do przekształcenia postępowania z fazy *in rem* w fazę *ad personam*. W pozostałych sprawach podejrzani zostali przesłuchani i doręczono im postanowienia o zawieszeniu postępowania karnego ([...] ¹³³), zatem mieli wiedzę o skutecznym zawieszeniu prowadzonych wobec nich czynności procesowych finansowego organu postępowania przygotowawczego aż do czasu ustania przyczyn zawieszenia.

Poinformowanie stron postępowania w tych sprawach w momencie podjęcia dochodzenia lub po jego podjęciu o zmianie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze (za wyjątkiem sprawy [...] ¹³⁴, gdzie zawieszenie jest nadal zasadne) czyniło zadość wskazanemu obowiązkowi informacyjnemu po centralizacji komórek spraw karnych skarbowych i celom jego nałożenia na naczelników urzędów skarbowych wyznaczonych w przejmowanych przez nich postępowaniach przygotowawczych prowadzonych dotychczas przez naczelników urzędów skarbowych niewyznaczonych, było uzasadnione względami racjonalnego prawodawcy, zaś strona w okresie zawieszenia jako bierna nie poniosła z tego tytułu żadnej szkody.

(akta kontroli str. 556-562)

NIK zauważyła, że przepis § 4 rozporządzenia zmieniającego obligował do zawiadomienia o zmianie organu prowadzącego postępowanie w sytuacji podjętych pierwszych czynności, jednak nie później niż w terminie dwóch miesięcy od wejścia w życie ww. rozporządzenia. Ponadto wbrew twierdzeniu, że wykonanie obowiązku nie nastąpiło z uwagi na zawieszenie trwania postępowań nie znajduje to potwierdzenia w przeprowadzonym badaniu tych spraw, bowiem w dwóch przypadkach ¹³⁵ strona - pomimo zawieszenia - o zmianie organu została poinformowana ¹³⁶.

OCENA CZĄSTKOWA

Badanie sporządzania i analizowania zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych, a także prowadzonych w komórce karnej skarbowej postępowań przygotowawczych nie wykazała istotnych nieprawidłowości systemowych.

¹³² Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowania karnego skarbowego; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika.

¹³³ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników.

¹³⁴ Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowania karnego skarbowego; Wyłączenia dokonano w interesie podatnika.

¹³⁵ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie oznaczeń postępowań karnych skarbowych; Wyłączenia dokonano w interesie podatników.

¹³⁶ [...], na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z uoddip i art. 293 O.p., NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie dat czynności w postępowaniu karnym skarbowym; Wyłączenia dokonano w interesie podatników.

W szczególności, po rzetelnej analizie zawiadomień oraz pozostałego materiału dowodowego sporządzano badane postanowienia o wszczęciu dochodzeń i śledztw. Rzetelnie i zgodnie z przepisami sporządzano także 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.

Stwierdzono jednak nieprawidłowości w zakresie: jednego przypadku nieuzasadnionego odstąpienia od zawiadomienia komórki karnej skarbowej o czynie karalnym; sześciu przypadków, w których Urząd zawiadomił strony o zmianie organu prowadzącego z opóźnieniem lub nie dokonał tej czynności; czterech przypadków znacznych opóźnień we wszczynaniu postępowań przygotowawczych.

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące uwagi i wnioski:

Uwagi	Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.
Wniosek	Zwiększenie nadzoru nad terminowością wszczynania postępowań przygotowawczych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Bydgoszczy. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o wykonaniu wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań. W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Bydgoszcz, 16 stycznia 2025 r.

Kontrolerzy
(-) Justyna Wierzbicka
inspektor kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Bydgoszczy
p.o. Dyrektor
(-) Tomasz Sobecki

(-) Grzegorz Piotrowski
doradca ekonomiczny