



**Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Krakowie**

Kraków,     grudnia 2011 r.

**Pan  
Mariusz Piątkowski  
Dyrektor  
Urzędu Kontroli Skarbowej  
w Krakowie  
ul. Władysława Łokietka 20  
30-016 Kraków**

P/11/024  
LKR-4101-17-01/2011

**Wystąpienie pokontrolne**

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Krakowie przeprowadziła – na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2007 r., Nr 231, poz. 1701 ze zm.) – kontrolę Urzędu Kontroli Skarbowej w Krakowie, zwanego dalej *Urzędem*, w zakresie prowadzenia postępowań w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 30 czerwca 2011 r.

W związku z wynikami tej kontroli, przedstawionymi w protokole podpisanym 5 grudnia 2011 r. i omówionymi na naradzie pokontrolnej 12 grudnia 2011 r., Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Krakowie przekazuje – stosownie do art. 60 ustawy o NIK – niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie – pomimo stwierdzonych uchybień – działania podejmowane w Urzędzie w kontrolowanym zakresie. Pozytywna ocena wynika z ogólnie prawidłowych, rzetelnych, gospodarnych i celowych działań w zakresie prowadzenia postępowań w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe, a zastrzeżenia NIK dotyczą m.in. niewszczywania bezzwłocznie postępowań przygotowawczych, dopuszczenia do przedawnienia karalności czynu w sprawie o sygn. UKS1291/W3M/50/97/10 oraz opieszałości w wystawianiu tytułów wykonawczych obejmujących niezapłacone należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatów karnych.

Uzasadnienie oceny ogólnej stanowią poniższe uwagi i oceny częściowe.

**1.** Na pozytywną ocenę zasługuje sposób wykorzystania informacji o naruszeniu przepisów prawa podatkowego w postępowaniach przygotowawczych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia karne skarbowe, a także – pomimo stwierdzonych uchybień – terminowość wszczynania tych postępowań.

**1.1.** W kontrolowanym okresie do Oddziału Postępowań Przygotowawczych Urzędu (OPP) wpłynęło łącznie 907 informacji wskazujących na uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego (k.k.s.)<sup>1</sup>, z czego 576 w 2010 r. i 331 w I półroczu 2011 r. Inspektorzy kontroli skarbowej wszczęli łącznie 416 dochodzeń lub śledztw (247 w 2010 r. i 169 w I półroczu 2011 r.), w tym 165 w sprawach o wykroczenia skarbowe. W okresie objętym kontrolą zostało zakończonych 421 postępowań, z czego 234 w 2010 r.

Z analizy dokumentacji 50 losowo wybranych postępowań przygotowawczych wynika, że 11 z tych postępowań zostało wszczętych w terminach od 49 do 547 dni od daty zakończenia postępowania kontrolnego (doręczenia decyzji wymiarowej), a 9 nie wszczęto w ogóle. Przyczynami niewszczyniania postępowań przez inspektorów kontroli skarbowej niezwłocznie po otrzymaniu informacji wskazującej na uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego z k.k.s. były: oczekiwanie na rozstrzygnięcie odwołań złożonych przez podatników do Dyrektora Izby Skarbowej albo skarg złożonych do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, chęć skonsolidowania całego kontrolowanego okresu i zamknięcie sprawy jednym postępowaniem oraz obowiązki prowadzenia szeregu innych postępowań.

Termin wszczęcia postępowań przygotowawczych uzależniony był również od terminu przekazania do OPP przez komórki organizacyjne prowadzące kontrole informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego z k.k.s. W 5 przypadkach (10% objętych badaniem) informacja ta została przekazana po upływie 30-dniowego terminu określonego zarządzeniem Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Krakowie nr 4 z 31 marca 2008 r. w sprawie przekazywania do komórek organizacyjnych właściwych w sprawach postępowań przygotowawczych informacji i materiałów mogących stanowić podstawę do prowadzenia postępowania karnego skarbowego lub karnego (§ 1), w tym w 4 przypadkach w terminie od 32 do 54 dni od daty doręczenia kontrolowanemu decyzji wymiarowej, a w 1 przypadku w terminie 119 dni od tej daty. Należy jednak zaznaczyć, że w żadnym z ww. przypadków nie doszło do przedawnienia ani zobowiązania podatkowego ani karalności czynu.

---

<sup>1</sup> Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.).

Najwyższa Izba Kontroli uznaje za zasadne wszczynanie przez inspektorów kontroli skarbowej w pierwszej kolejności postępowań w tych sprawach, w których mogłoby dojść do przedawnienia karalności, zwraca jednak uwagę, że postępowania przygotowawcze powinny być wszczynane bez zbędnej zwłoki, w możliwie najkrótszym terminie.

**1.2.** W badanym okresie inspektorzy kontroli skarbowej umorzyli 2 postępowania przygotowawcze w związku z przedawnieniem karalności czynu. W jednym przypadku przedawnienie karalności czynu związane było z wydaleniem z Polski podejrzanego (obywatela Korei Północnej), w drugim zaś – z rażącym zaniedbaniem polegającym na zagubieniu akt i niepodjęciu w latach 2002-2010 (do stycznia) czynności zmierzających do ich odtworzenia i zakończenia prowadzonego postępowania przygotowawczego (sprawa o sygn. UKS1291/W3M/50/97/10). Należy zauważyć, że druga z ww. spraw prowadzona była przeciwko osobie podejrzaney o niedopełnienie obowiązku przekazywania Narodowemu Bankowi Polskiemu kwartalnych sprawozdań ze stanów zobowiązań w imporcie i eksporcie towarów i usług, a więc o czyn, którym podejrzany nie naraził na uszczuplenie należności publicznoprawnych, oraz że wobec inspektora kontroli skarbowej kierującego ówczesnie OPP, odpowiedzialnemu za dopuszczenie do przedawnienia karalności czynu, został skierowany wniosek o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego.

**2.** Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie – pomimo stwierdzonych uchybień – sposób stosowania przepisów prawa i procedur wewnętrznych w prowadzonych postępowaniach przygotowawczych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia karne skarbowe.

**2.1.** W okresie poddanym kontroli inspektorzy kontroli skarbowej skierowali do sądu łącznie 94 akty oskarżenia (66 w 2010 r. i 28 w I półroczu 2011 r.) oraz wydali, na podstawie art. 155 k.k.s., łącznie 45 postanowień o umorzeniu dochodzenia lub śledztwa i 59 postanowień o zawieszeniu dochodzenia lub śledztwa.

Kontrolą objęto dokumentację 23 postępowań zakończonych umorzeniem i 5 postępowań zawieszonych. Postępowania umarzane były w związku ze stwierdzeniem, że: brak jest podstaw do wniesienia aktu oskarżenia, brak jest znamion czynu zabronionego, nastąpiło przedawnienie karalności czynu, sprawca nie podlega karze, postępowanie karne co do tego samego czynu i tej samej osoby zostało prawomocnie zakończone albo toczy się, czynu nie popełniono albo brak jest danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia. Z kolei postanowienia o zawieszeniu dochodzenia wydawane były w związku ze złożeniem przez podejrzanego odwołania do Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie albo z przekazaniem sprawy do rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie. Wszystkie zbadane postanowienia o umorzeniu bądź zawieszeniu postępowania

przygotowawczego zostały zatwierdzone przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (GIKS) lub Prokuratora.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że 13 z 20 objętych badaniem postępowań przygotowawczych, w których inspektorzy kontroli skarbowej wniosli akty oskarżenia nie zostało zakończonych w terminie określonym w art. 153 k.k.s. W przypadku sprawy o sygn. UKS1291/W3M/50/138/10 Marek Kuś, inspektor kontroli skarbowej, wyjaśnił, że postępowanie nie było przedłużane, gdyż wszelkie czynności procesowe zostały zakończone w ciągu 3 miesięcy. Z ustaleń kontroli NIK wynika jednak, że postępowanie to wszczęto 16 listopada 2010 r., a zakończono 8 marca 2011 r., tj. po upływie 112 dni od daty wszczęcia, tak więc nie dochowano terminu określonego w art. 153 § 1 k.k.s. W pozostałych przypadkach inspektorzy kontroli skarbowej oświadczyli, że postępowania były przedłużane przez GIKS lub Prokuratora.

Akty oskarżenia w sprawach, które podlegały rozpoznaniu w postępowaniu uproszczonym zostały wniesione do właściwych sądów rejonowych w terminie określonym w art. 155 k.k.s., a w sprawach o przestępstwa skarbowe podlegające rozpoznaniu w postępowaniu zwyczajnym – przesłane wraz z aktami Prokuratorowi.

**2.2.** W związku z wyrokiem Sądu Najwyższego z 2009 r.<sup>2</sup> Dyrektor Urzędu w 2010 r. podjął decyzję o odstąpieniu od wszczynania postępowań przygotowawczych w sprawach, w których zostały wydane decyzje Dyrektora Urzędu ustalające wysokość zobowiązania podatkowego od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach w podatku dochodowym od osób fizycznych. W okresie objętym kontrolą sądy wydały – na podstawie przesłanych przez inspektorów kontroli skarbowej aktów oskarżenia – 11 wyroków uniewinniających sprawców, w tym 4 dotyczące wniesionych aktów oskarżenia w związku z nieujawnieniem przez oskarżonego właściwemu organowi źródła przychodów i dochodu z tego źródła. W uzasadnieniach do tych wyroków podkreślano, że zgromadzony w sprawie materiał nie zezwala na uznanie, że oskarżeni popełnili zarzucane im aktem oskarżenia czyny, gdyż koniecznym warunkiem przypisania oskarżonym zarzucanych czynów było wskazanie przez oskarżyciela publicznego, że nieujawnione i nieprzedstawione do opodatkowania przychody powstały w latach, do których odnosiły się zarzuty.

Należy przy tym zwrócić uwagę na sprzeczność orzeczeń Sądu Najwyższego i Trybunału Konstytucyjnego w zakresie interpretacji art. 54 k.k.s. Sąd Najwyższy orzekł, że przepis art. 54 k.k.s. dotyczy jedynie nieujawnienia przez podatnika właściwemu organowi

---

<sup>2</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z 10 czerwca 2009 r., sygn. II KK 20/09 (OSNKW 2009/11/95).

przedmiotu lub podstawy opodatkowania w zakresie podatku, co do którego istniał już w danym okresie obowiązek podatkowy obejmujący tego podatnika, w związku z czym nie penalizuje on nieuregulowania przez podatnika zryczałtowanego podatku w wysokości 75% od dochodów z nieujawnionych źródeł w okresie, za który ustalono później ten podatek, jako że w okresie tym obowiązek podatkowy co do tego podatku jeszcze nie istniał i powstał dopiero w wyniku wydania i doręczenia podatnikowi decyzji organu podatkowego o zastosowaniu wobec niego wskazanego podatku zryczałtowanego. Z kolei Trybunał Konstytucyjny orzekł<sup>3</sup>, że art. 54 k.k.s. jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe podatnika będącego osobą fizyczną, któremu za ten sam czyn polegający na uchyleniu się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji – z narażeniem przez to podatku na uszczuplenie – wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 75% dochodu (na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych).

**2.3.** Najwyższa Izba Kontroli nie wnosi zastrzeżeń do sposobu prowadzenia postępowań, w których sprawcy wniesli o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (77 wniosków w 2010 r. i 108 wniosków w I półroczu 2011 r.). We wszystkich objętych badaniem sprawach (20 przypadków) inspektorzy kontroli skarbowej złożyli do właściwych sądów wnioski o udzielenie zezwoleń na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (d.p.o.) wraz z aktami postępowania i załącznikami potwierdzającymi spełnienie warunków określonych w art. 143 k.k.s. Kwota uiszczonej kary grzywny każdorazowo była wyższa od minimalnej kwoty kary grzywny określonej w art. 23 § 1 i § 3 k.k.s. (dla przestępstwa skarbowego) lub w art. 48 § 1 k.k.s. (dla wykroczenia skarbowego). Kwota uiszczonych zryczałtowanych kosztów postępowania została ustalona z zachowaniem wymogów określonych w § 1 i § 3 rms<sup>4</sup> (dla przestępstwa skarbowego) oraz w § 2 i § 3 rms (dla wykroczenia skarbowego). Wszystkie zbadane wnioski o udzielenie zezwolenia na d.p.o. zawierały elementy określone w art. 145 § 2 k.k.s., a inspektorzy kontroli skarbowej każdorazowo zawiadamiali sprawcę o wniesieniu do sądu wniosku o udzielenie zezwolenia na d.p.o.

---

<sup>3</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08 (Dz.U. z 2011 r. Nr 87, poz. 492).

<sup>4</sup> Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 8 grudnia 2005 r. w sprawie wysokości zryczałtowanych kosztów postępowania związanych ze zgłoszeniem wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (Dz.U. Nr 244, poz. 2074).

Najwyższa Izba Kontroli zwraca jednak uwagę, że w 4 przypadkach inspektorzy kontroli skarbowej wnieśli przedmiotowe wnioski do sądu dopiero po upływie 30 dni od złożenia przez sprawcę wniosku o zezwolenie na d.p.o. oraz spełnienia warunków określonych w art. 143 k.k.s. pomimo tego, że w związku z czynem sprawcy nie nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej (57,1% analizowanych takich spraw) i można było złożyć te wnioski wcześniej, tym bardziej, że zgodnie z dyspozycją art. 145 § 1 k.k.s. powinno się je wnosić niezwłocznie.

**3.** Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie sposób prowadzenia postępowań w trybie mandatowym.

**3.1.** W kontrolowanym okresie inspektorzy kontroli skarbowej nałożyli 6 990 mandatów karnych łącznie na 1,5 mln zł ( 4 559 w 2010 r. łącznie na 1 mln zł oraz 2 431 w I półroczu 2011 r. łącznie na 0,5 mln zł).

Z badania dokumentacji dot. 30 postępowań mandatowych (20 z 2010 r. i 10 z I półrocza 2011 r.) wynika, że inspektorzy kontroli skarbowej sporządzali notatki służbowe, zgodnie ze wzorem stanowiącym załącznik do instrukcji wprowadzonej zarządzeniem Dyrektora Urzędu, w których zamieszczali informacje dotyczące: inspektora wymierzającego mandat, osoby ukaranej i podmiotu z którego działalnością związane było popełnione wykroczenie, rodzaju mandatu, daty jego wymierzenia, kwoty grzywny, miejsca popełnienia wykroczenia skarbowego oraz kwalifikacji prawnej tego wykroczenia. Wszystkie mandaty zostały sporządzone na formularzu zgodnym z załącznikiem nr 2 rozporządzenia Rady Ministrów z 31 stycznia 2006 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe (Dz.U. Nr 25, poz. 184). W każdym przypadku osoba sprawcy i okoliczności popełnienia wykroczenia skarbowego nie budziły wątpliwości oraz nie zachodziła potrzeba wymierzenia kary surowszej niż określona w art. 48 § 2 k.k.s. Nie było przypadku wystąpienia negatywnych przesłanek zastosowania trybu mandatowego określonych w art. 137 § 2 k.k.s. W każdym przypadku sprawcę pouczone o warunkach dopuszczalności postępowania mandatowego oraz o skutkach prawnych braku zgody. Wszystkie mandaty zostały przyjęte przez sprawców, co każdorazowo poświadczane było ich własnoręcznym podpisem na mandacie.

**3.2.** W badanym okresie kary grzywny w drodze mandatu karnego nakładane były w granicach określonych w art. 48 k.k.s., przy czym w Urzędzie nie obowiązywały pisemne zasady regulujące sposób ustalania przez inspektorów kontroli skarbowej wysokości grzywny nakładanej w drodze mandatu karnego. Należy zauważyć, że średnia wysokość grzywien nałożonych w związku ze sprzedażą z pominięciem kasy fiskalnej (art. 62 § 5 w zw. z § 4

k.k.s.) wynosiła w 2010 r. 223 zł, a w przypadku poszczególnych inspektorów kontroli skarbowej – wahała się od 156 zł do 319 zł. Z ustaleń kontroli wynika także, że Lilianna Gworek-Piwowarczyk, inspektor kontroli skarbowej, wymierzyła w okresie objętym kontrolą łącznie 74 mandaty karne, przy czym wszystkie zostały wymierzone w tej samej kwocie (200 zł).

4. W okresie poddanym kontroli Urząd wystawił łącznie 1 060 tytułów wykonawczych obejmujących niezapłacone należności z tytułu kar grzywny nałożonych w drodze mandatów karnych, w tym 782 w 2010 r. i 278 w I półroczu 2011 r.

Zastrzeżenia NIK budzi zwlekanie z wystawieniem 15 zbadanych tytułów wykonawczych dot. najwyższych grzywien (10 wystawionych w 2010 r. i 5 wystawionych w I półroczu 2011 r.). Kontrola wykazała bowiem, że sporządzono je po upływie od 42 do 114 dni od daty upływu 7-dniowego terminu płatności określonego na mandacie. Najwyższa Izba Kontroli nie wnosi uwag do terminowości przekazywania tytułów wykonawczych do organu egzekucyjnego. Wszystkie tytuły wykonawcze objęte badaniem zostały przesłane do właściwych naczelników urzędów skarbowych w dniu ich wystawienia lub od 1 do 3 dni po tym dniu.

W okresie objętym kontrolą Dyrektor Urzędu wydał łącznie 21 decyzji umarzających należności w łącznej wysokości 51 111 zł, w tym 18 decyzji umarzających należności z tytułu 273 mandatów karnych w związku z przedawnieniem wykonania kary grzywny (łącznie na 49 856 zł). Inspektorzy kontroli skarbowej nie wszczęli postępowania przygotowawczego łącznie w 20 sprawach, w których nastąpiło przedawnienie karalności, przy czym we wszystkich tych sprawach przedawnienie karalności nastąpiło przed przekazaniem do OPP z komórek organizacyjnych Urzędu prowadzących postępowania kontrolne informacji wskazujących na uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego z k.k.s. Należy zauważyć, że w jednym przypadku (dot. sprawy o sygn. UKS1291/W3M/55/6/10), w którym podatnik naraził na uszczuplenie podatek dochodowy od osób prawnych za 2007 r. w wysokości 1 248 zł przedawnienie karalności czynu nastąpiło 8 dni po zakończeniu postępowania kontrolnego, a informację wskazującą na uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego z k.k.s. przekazano do OPP 12 dni później. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że mimo zachowania przez komórkę kontrolną 30-dniowego terminu na przekazanie ww. informacji do OPP doszło do przedawnienia karalności czynu już po zakończeniu postępowania kontrolnego.

5. Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie sposób rozpatrywania przez Urząd spraw, w których podatnik złożył korektę deklaracji podatkowej. W przypadkach, w których

podatnicy nie uiszcili w całości należności publicznoprawnej lub uchybili złożenia prawnie skutecznej korekty<sup>5</sup>, inspektorzy kontroli skarbowej wszczęli dochodzenia.

6. Z ustaleń kontroli NIK wynika, że Ministerstwo Finansów określiło dla wszystkich zadań i podzadań cele i mierniki pozwalające ocenić stopień ich realizacji. Stosownie do zasad alokacji środków z budżetu tradycyjnego do budżetu zadaniowego określonych przez Ministerstwo Finansów mierniki te miały być wyliczane zbiorczo na poziomie Ministerstwa Finansów, a jednostkom podległym wykaz mierników przypisanych do poszczególnych zadań i podzadań został przekazany do wiadomości.

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi, Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Krakowie wnosi o podjęcie stosownych działań w celu:

1. Usprawnienia mechanizmów kontroli w obszarach, w których wystąpiły uchybienia.
2. Maksymalnego skrócenia okresów niezbędnych do: wszczęcia postępowań przygotowawczych, kierowania wniosków o zezwolenie na d.p.o. do sądu oraz wystawienia tytułów wykonawczych.

Stosownie do art. 61 ust. 1 ustawy o NIK, przysługuje Panu Dyrektorowi prawo zgłoszenia pisemnych umotywowanych zastrzeżeń do dyrektora Delegatury NIK w Krakowie w sprawie zawartych w niniejszym wystąpieniu ocen, uwag i wniosku – w terminie 7 dni od daty jego otrzymania.

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Krakowie – na podstawie art. 62 ust. 1 ustawy o NIK – oczekuje przedstawienia przez Pana Dyrektora, w terminie 14 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia, informacji o sposobie wykorzystania uwag i realizacji wniosku oraz o podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia.

W razie zgłoszenia zastrzeżeń termin nadesłania informacji, o której wyżej mowa, liczy się od dnia otrzymania ostatecznej uchwały w sprawie ich rozstrzygnięcia, zgodnie z art. 62 ust. 1 ustawy o NIK.

Otrzymują:

1. Adresat.
2. Departament Budżetu i Finansów.
3. Akta kontroli.

---

<sup>5</sup> Podatnicy złożyli deklarację pierwotną.