



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Warszawie

LWA.410.17.1.2024

Pan
Dariusz Hys
Dyrektor Izby Administracji
Skarbowej w Warszawie

Izba Administracji Skarbowej w Warszawie
ul. Alojzego Felińskiego 2B,
01-513 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Warszawie ¹ , ul. Alojzego Felińskiego 2B, 01-513 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Dariusz Hys, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie ² , od 5 stycznia 2024 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: – Wojciech Kustra, Dyrektor IAS od 1 grudnia 2022 r. do 4 stycznia 2024 r., – Wojciech Pawlak, Dyrektor IAS od 12 maja 2022 r. do 30 listopada 2022 r., – Bartosz Zbaraszcuk, Dyrektor IAS od 12 maja 2020 r. do 11 maja 2022 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Przygotowanie, realizacja i monitorowanie przebiegu procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych w wyznaczonym urzędzie skarbowym oraz jego efekty. 2. Nadzór Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych.
Okres objęty kontrolą	Lata 2022-2024, 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 o Najwyższej Izbie Kontroli ³
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Warszawie
Kontroler	1. Małgorzata Keller-Boroszek, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWA/99/2024 z 6 sierpnia 2024 r., 2. Wojciech Nędzi, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWA/139/2024 z 23 października 2024 r., 3. Eliza Kurzela, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWA/131/2024 z 30 września 2024 r. 4. Michał Wieloński, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWA/150/2024 z 12 grudnia 2024 r.

(akta kontroli tom I str. 1-4)

¹ Dalej: IAS.

² Dalej: Dyrektor IAS.

³ Dz. U. z 2022 r. poz. 623; dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Dyrektor IAS rzetelnie i prawidłowo przygotował, zrealizował i monitorował proces reorganizacji Krajowej Administracji Skarbowej⁵ polegający na utworzeniu pionów karnych skarbowych w urzędzie skarbowym, którego naczelnik został wyznaczony do realizacji zadań w zakresie prowadzenia postępowań przygotowawczych oraz występowania w postępowaniu przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Wyboru Urzędu Skarbowego Warszawa-Mokotów⁶ dokonano z uwzględnieniem rozpoznanych problemów w zakresie organizacji i realizacji spraw karnych skarbowych wynikających ze specyfiki województwa mazowieckiego i warszawskich urzędów skarbowych, co pozwoliło na spełnienie założeń przeprowadzanej konsolidacji. Działania niezbędne do wykonania, w zakresie wskazanym w *Rekomendowanych działaniach wdrożenia centralizacji komórek spraw karnych skarbowych w urzędach skarbowych*⁷, zostały zaplanowane i zrealizowane rzetelnie poprzez m.in.: powołanie zespołu ds. centralizacji komórek karnych skarbowych i realizację przygotowanego przez ten zespół harmonogramu oraz zmianę regulaminów organizacyjnych dla podległych urzędów skarbowych. Realizowane w ramach reorganizacji działania były objęte właściwym nadzorem, w tym monitoringiem wprowadzanych zmian.

Dyrektor IAS, przed wejściem w życie rozporządzenia zmieniającego, przeprowadził analizę stanu kadrowego w komórkach SKK w podległych US, zorganizował i przeprowadził stosowne szkolenia pracowników. Ponadto dokonał wymaganych zmian w regulaminach organizacyjnych podległych US, a także zapewnił sprawny przebieg działań w zakresie przyznania uprawnień do aplikacji i systemów informatycznych. Zmiany warunków pracy pracowników tworzących komórki SKK w wyznaczonym urzędzie poprzedzone były porozumieniami w tym zakresie i pisemną zgodą pracowników. Jednakże w przypadku zmiany warunków, wynagrodzenia, a także miejsca świadczenia pracy nie uzyskiwano, wymaganego w art. 146 ust. 3 ustawy o KAS, stanowiska odpowiedniego naczelnika US.

Do oceny efektów wdrożonej centralizacji wykorzystano wskaźniki określone w Planach Działalności IAS dotyczące wzrostu liczby zakończonych spraw i nakładanych grzywien w trybie mandatu karnego, które w każdym kwartale po wprowadzonej reorganizacji zostały osiągnięte. Zidentyfikowano krótszy czas trwania postępowań przygotowawczych, w porównaniu do lat 2022-2023, a także zmniejszono dysproporcje w obciążeniu pracą pomiędzy poszczególnymi komórkami SKK.

W IAS w większości prawidłowo realizowano uprawnienia organu nadrzędnego nad FOPP w tym m.in. w zakresie wykonywania zadań związanych z zatwierdzaniem postanowień dotyczących odmowy wszczęcia dochodzenia, jego zawieszenia i umorzenia. Każdorazowo, przed realizacją czynności nadzorczych analizowano prawidłowość działania FOPP, w tym realizację obowiązków ewidencyjnych. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości zwracano akta spraw do poprawy i wskazywano m.in. kierunek prowadzonych dochodzeń. W ramach sprawowanego nadzoru dokonano przeglądu wybranych spraw pod kątem prawidłowości ich prowadzenia, a w przypadku dochodzeń zawieszonych na okres powyżej dwóch lat, również ocenę aktualności przesłanek zawieszenia. W wyniku identyfikacji ryzyk

⁴ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁵ Dalej: KAS.

⁶ Dalej: wyznaczony urząd.

⁷ Wersja 1.2 z 24 sierpnia 2023 r., zatwierdzona przez Szefa KAS Sekretarza Stanu w Ministerstwie p. Bartosza Zbaraszcuka dalej: rekomendacje.

w kontrolowanym obszarze, przeprowadzono trzy kontrole, a realizacja wydanych w ich wyniku zaleceń była monitorowana. Nieprawidłowości stwierdzone w trakcie kontroli dotyczyły: wydawania po upływie wcześniej wyznaczonego terminu postanowień o przedłużeniu postępowania, długotrwałego rozpatrywania sporów kompetencyjnych (do 1092 dni), wykonywania uprawnień organu nadrzędnego nad FOPP do 7 lipca 2022 r. przez osoby nieuprawnione oraz niezgodnego z ustawą z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeksu postępowania karnego⁸ wieku sprawcy jako obligatoryjnej przesłanki odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁹ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 października 2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania¹⁰, od 1 stycznia 2023 r. do prowadzenia postępowań przygotowawczych i do występowania przed sądem w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe (określone w Kodeksie karnym skarbowym¹¹) oraz w sprawach o przestępstwa (wymienione w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹²), w zakresie, w jakim do prowadzenia tych postępowań lub występowania przed sądem w tych sprawach, zgodnie z KKS oraz przepisami wykonawczymi wydanymi na podstawie art. 325d KPK właściwy jest naczelnik wyznaczonego urzędu skarbowego.

Kryteria wyboru urzędu skarbowego, którego naczelnik miał zostać wyznaczony do prowadzenia postępowań przygotowawczych oraz występowania w postępowaniu przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym¹³, zostały ustalone przez Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Ministerstwie Finansów¹⁴. Dyrektorzy izb administracji skarbowej wyznaczając urząd skarbowy mieli uwzględniać m.in. niżej wymienione kryteria:

- obejmowanie przez wyznaczony urząd skarbowy od pięciu do siedmiu konsolidowanych urzędów skarbowych, łącznie z wyznaczonym urzędem,
- położenie geograficzne łączonych komórek SKK (m.in. odległość od sądów, w szczególności sądów rejonowych),
- obciążenie pracą,
- duże doświadczenie merytoryczne, kompetencje organizacyjne i zarządcze pracowników komórek SKK z danego urzędu, przemawiające za wskazaniem tego urzędu jako urzędu wyznaczonego.

⁸ Dz.U. z 2024 r., poz. 37 ze zm., dalej: KPK.

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

¹⁰ Dz. U. z 2022 r., poz. 2281, dalej: rozporządzenie zmieniające.

¹¹ Dz.U. z 2024 r., poz. 628 ze zm., dalej: KKS.

¹² Dz.U. poz. 120 z 2023 r., dalej: ustawa o rachunkowości.

¹³ Dz.U. z 2024 r., poz. 628 ze zm., dalej: KKS.

¹⁴ Pismo z 7 lutego 2022 r. (DZP11.K723.865.2021) do Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej, dalej: DZP MF.

Proponując urząd skarbowy do wskazania jako wyznaczony, IAS wносиła o odstąpienie od przedstawionych przez Ministerstwo Finansów¹⁵ kryteriów¹⁶ i sposobu konsolidacji polegającej na trzech wyspecjalizowanych urzędach skarbowych. Zaproponowano konsolidację w formie jednego organu obejmującego całe województwo mazowieckie, umiejscowionego w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Mokotów. Zdaniem IAS zaproponowana przez MF koncepcja konsolidacji urzędów w województwie mazowieckim nie spełniała założeń konsolidacji¹⁷.

(akta kontroli tom I, str. 61-77, 105-143, tom II, str. 184-188)

Dyrektor IAS wyjaśnił, że kryteria opracowane przez MF nie uwzględniały specyfiki dużego obszaru i liczącego 51 Urzędów Skarbowych województwa mazowieckiego, które jednocześnie posiada najwyższe wpływy podatkowe. Konsolidacja zakładała zniwelowanie różnic w obciążeniu pracą i efektywne wykorzystanie zasobów kadrowych. Gwarancją osiągnięcia celów reformy było wyznaczenie największego urzędu skarbowego spośród urzędów niewyspecjalizowanych, obejmującego podmioty o wysokim potencjale gospodarczym i umiejscowionego w Warszawie. Wskazanie Urzędu Skarbowego Warszawa-Mokotów, jako urzędu wyznaczonego, zdaniem Dyrektora IAS było optymalne i zyskało akceptację MF.

(akta kontroli tom II, str. 195-196)

W IAS powołano zespół ds. centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych województwa mazowieckiego¹⁸. Do pierwszego składu zespołu powołanego w dniu 27 kwietnia 2022 r. weszło 18 osób, z czego:

- 13 przedstawicieli IAS (w tym przewodniczący i Pierwszy Zastępca Przewodniczącego),
- trzech przedstawicieli urzędu wyznaczonego (w tym Drugi Zastępca Przewodniczącego Zespołu),
- jeden przedstawiciel Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie,
- jeden przedstawiciel Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie¹⁹.

Do zadań zespołu należało m.in.:

- przeprowadzenie pogłębionej analizy zasobów kadrowych, ich kompetencji i doświadczenia,
- przedstawienie propozycji organizacji pracy w wyznaczonym na poziomie województwa urzędzie skarbowym,
- opracowanie propozycji podziału zasobów kadrowych na poszczególne komórki,
- opracowanie ujednoliconych projektów aktów prawa wewnętrznego,
- opracowanie ujednoliconych projektów zakresu kompetencji i odpowiedzialności kadry kierowniczej oraz pracowników,
- ustalenie zakresu upoważnień do systemów informatycznych wykorzystywanych przez pracowników komórek SKK,

¹⁵ Dalej: MF.

¹⁶ Pismo Zastępcy Dyrektora IAS w piśmie z dnia 21 lutego 2022 r. (1401-ICS.820.809.2022).

¹⁷ IAS wymienia zalety konsolidacji w formie jednego organu, obejmującego całe województwo mazowieckie, umiejscowionego w wyznaczonym urzędzie, tj. jednoosobowe kierownictwo w postaci osoby, która pełniłaby funkcję menadżera, indywidualna odpowiedzialność, łatwość przejrzystego ustalania zakresów kompetencji i odpowiedzialności, możliwość specjalizacji, elastyczność i szybkość reagowania na nowe problemy, pełne wykorzystanie zasobów (polegające na dostosowaniu do istniejących warunków takiego poziomu zasobów, który zapewnia bezpieczeństwo dla ciągłości zadań), jednolite zasady prowadzenia postępowań, standaryzacja dokumentów, ujednolicone sposoby postępowania, podziału pracy (zadań, obowiązków), rozmieszczenie uprawnień decyzyjnych, ułatwienie w przygotowaniu sprawozdań i raportów.

¹⁸ Dalej „zespół”. Zarządzeniem nr 82/2022 Dyrektora IAS w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2022r. w sprawie powołania Zespołu ds. centralizacji komórek SKK w urzędach skarbowych województwa mazowieckiego (zmienionym zarządzeniami nr 105/2022 z dnia 30 maja 2022 r. i nr 131/2022 z dnia 29 lipca 2022 r. wyłącznie w zakresie składu osobowego zespołu).

¹⁹ Skład osobowy zespołu zmniejszono do 10 osób 20 maja 2022 r. i 29 lipca 2022 r., bez zmiany osoby przewodniczącego i drugiego zastępcy przewodniczącego zespołu, jednak ze zmianą członków zespołu.

- opracowanie harmonogramu przejmowania spraw przez wyznaczonego na poziomie województwa naczelnika urzędu skarbowego,
- opracowanie rozwiązań problemów związanych z centralizacją oraz innych kwestii dotyczących organizacji pracy po wdrożeniu centralizacji komórek karnych skarbowych,
- współpraca z Działem Spraw Karnych Skarbowych w IAS w Warszawie²⁰ w celu zapewnienia sprawnej organizacji i realizacji zadań związanych z centralizacją komórek SKK.

Zespół w ramach prac przygotował szczegółowe działania i procedury, zgodnie z zaleceniami Dyrektora IAS, zbieżne ze wskazanymi w *Rekomendacjach*, a w szczególności nawiązał współpracę z Centrum Informatyki Resortu Finansów²¹, w celu sprawnego i niezwłocznego nadania niezbędnych dostępów do systemów informatycznych, a także uzgodnił proces odbierania i nadawania uprawnień pracownikom komórek karnych skarbowych. Przygotował także harmonogram rekomendowanych działań zmierzających do centralizacji komórek SKK w zakresie czynności, które należało podjąć w Systemie Informatycznym Ewidencji Spraw Karnych Skarbowych 2²² (ESKS).

Ponadto, w ramach prac Zespołu przygotowano m.in.: projekt procedury przejęcia spraw od urzędów niewyznaczonych, instrukcję sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych i wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz prowadzenia postępowań mandatowych przez naczelników urzędów niewyznaczonych, zasady obiegu dokumentów w ramach komórek SKK, a także zasady współpracy z urzędami niewyznaczonymi. Przeprowadzono też analizę stanu kadrowego w komórkach spraw karnych skarbowych oraz opracowano propozycję podziału zasobów kadrowych na poszczególne komórki, opracowano projekt struktury pionu spraw karnych skarbowych²³, przedstawiono propozycje osób na stanowiska Kierowników Działów Spraw Karnych Skarbowych, które były rezultatem rozmów i spotkań ze wszystkimi pracownikami komórek karnych skarbowych, opracowano projekty nowych zakresów obowiązków i upoważnień, jak też projekt nowego Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego Warszawa-Mokotów²⁴, przedstawiono propozycje zmian w Zarządzeniu 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 statutów

W związku z konsolidacją komórek SKK opracowano m.in.: procedurę przejęcia akt postępowań przygotowawczych oraz zawiadomień o możliwości popełnienia czynów zabronionych, w związku z centralizacją komórek SKK, instrukcję sporządzania

²⁰ Dalej: ICS.

²¹ Dalej: CIRF.

²² Działania te polegały na przygotowaniu danych o prowadzonych przez urzędy niewyznaczone postępowaniach (mandatowych, przygotowawczych i sądowych) w celu ich przekazania do urzędów wyznaczonych i polegały na: wyczyszczeniu wszystkich zalegających na poziomie „weryfikuj” pozycji w rejestrach (RKS, RSP, RMW, RPP, EMS, EMW) i uzupełnieniu obligatoryjnych czynności w formacie „Toku sprawy...”. Po zakończeniu tych działań w dniu centralizacji urzędów skarbowych postępowania w poszczególnych rejestrach (RKS, RSP, RMW, RPP, EMW, EMS) o statusie otwartym miały zostać przeniesione do ewidencji urzędu wyznaczonego a sprawy zakończone miały pozostać w urzędach niewyznaczonych. IAS poleciła Naczelnikom US wyznaczenie po dwie osoby w każdym urzędzie odpowiedzialne za zarządzanie informacjami, wprowadzanymi przez pracowników urzędu. Zgodnie z pismem IAS do naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego z dnia 23/11/2022 (1401-ICS.820.2691.2022) naczelnicy mieli zapewnić aby do 30 listopada 2022 r. we wszystkich komórkach SKK urzędów znajdowały się sprawy kwalifikujące się do postępowania mandatowego lub przygotowawczego, tj., żeby komórki merytoryczne urzędów przekazały wewnętrzne zawiadomienia do komórek SKK; do 9 grudnia 2022 r. przekazać wstępne wykazy postępowań, które nie zostaną zakończone do dnia centralizacji komórek SKK oraz liczbę spraw, podlegających przekazaniu do wyznaczonego urzędu.

²³ Dalej: SZNS.

²⁴ Wprowadzony zarządzeniem nr 248/2022 Dyrektora IAS z dnia 22 grudnia 2022 (wejście w życie 1 stycznia 2023) oraz zarządzeniem nr 142/2023 Dyrektora IAS z dnia 29 grudnia 2023, które nie dotyczyło organizacji pionu karno-skargowego (wejście w życie 15 stycznia 2024), dalej: regulamin organizacyjny urzędu.

zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych i wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz prowadzenia postępowań mandatowych przez naczelników urzędów skarbowych niewyznaczonych do prowadzenia postępowań przygotowawczych, instrukcję odstąpień od sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych, sporządzania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz ukarania sprawcy. Sporządzono również pisma: do naczelników US woj. mazowieckiego z 3 czerwca 2022 r.²⁵, w którym polecono podjęcie określonych działań w zakresie spraw organizacyjnych, kadrowych i szkoleniowych, opracowano harmonogram zadań w związku z centralizacją komórek SKK, zawierające aktualne daty realizacji poszczególnych działań, do Prezesów Sądów Okręgowych i Prokuratorów Okręgowych (29 grudnia 2022 r.), informujące o konsolidacji komórek SKK; pisma do Kierowników komórek SKK związane z realizacją wniosków o wszczęcie postępowania oraz prowadzenia postępowań przygotowawczych i mandatowych, a także propozycje zmian regulaminu organizacyjnego urzędu, projekty nowych zakresów czynności i upoważnień pracowników (do działania w imieniu Naczelnika), do nakładania mandatów i do występowania przed sądami I i II Instancji, projekt upoważnienia dla naczelników urzędów niewyznaczonych do wykonywania zadań związanych z obsługą kancelaryjną pracowników komórki SKK urzędu wyznaczonego, mających stanowiska pracy poza siedzibą, zasady obiegu dokumentów („Obieg dokumentów w KKS – wytyczne dla kancelarii urzędów niewyznaczonych”), przekazane Naczelnikom Urzędów Skarbowych woj. Mazowieckiego, wytyczne w sprawie udzielania odpowiedzi z zakresu spraw karnych skarbowych (wskazano właściwość urzędu wyznaczonego i urzędu niewyznaczonego), przekazane naczelnikom US 16 stycznia 2023 r. przez Zastępcę Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie; pisemne propozycje zmian statutu urzędu skarbowego wraz z uzasadnieniem przekazane do MF.

(akta kontroli tom I, str. 78-97, tom II, str. 197-198)

W regulaminach organizacyjnych urzędów skarbowych województwa mazowieckiego wprowadzono zmiany, na podstawie i zgodnie z przepisami Zarządzenia Ministra Finansów z 2 grudnia 2022 r. zmieniającego zarządzenia w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izb administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów²⁶.

(akta kontroli tom I, str. 180, 228-312)

W IAS nie przeprowadzano analizy ryzyk związanych z przygotowaniem i przebiegiem reorganizacji na jej terenie. Sformułowano za to ryzyka możliwe do wystąpienia w sytuacji przeprowadzenia konsolidacji w sposób zaproponowany przez MF. Należały do nich:

- konieczność wprowadzenia zmian regulujących właściwość miejscową i rzeczową wraz z kompetencjami poszczególnych naczelników urzędów skarbowych,
- utrata dużej części wykwalifikowanych pracowników spowodowana utrudnionym lub wręcz niemożliwym dojazdem do zmienionego miejsca pracy,
- konieczność utworzenia w wyspecjalizowanych urzędach skarbowych nowych działów SKK, a w związku z tym pojawienie się ryzyka braku możliwości utrzymania ciągłości kadry,
- problemy, które wynikać będą z delegowania pracowników, związane ze specyfiką współpracy komórek SKK z jednostkami prokuratury czy sądami,
- ryzyko wystąpienia problemów we współpracy z Policją, w związku z koniecznością transportowania podejrzanych na znaczne odległości do oddalonych właściwych urzędów skarbowych,

²⁵ Nr 1401-ICS.820.2691.2022.1.

²⁶ Dz. U. MF poz. 119, dalej: zarządzenie zmieniające.

- wzrost kosztów związanych z delegacjami z powodu zwiększonych odległości, a także wzrost kwot związanych ze zwrotami kosztów dojazdu tak pracowników, jak i osób zaangażowanych w postępowania, np. świadków,
- ryzyko wystąpienia problemów w komunikacji z jednostkami prokuratury lub sądami, związane ze zmianą nazewnictwa czy lokalizacji urzędów wyspecjalizowanych,
- utrudnione pozyskiwanie materiału dowodowego znajdującego się w innym urzędzie skarbowym, a także trudności w dostępie do systemów podatkowych na poziomie centralnym,
- problemy związane z oceną i ustalaniem spraw priorytetowych,
- problemy z oceną właściwości i zakresem odpowiedzialności pracowników realizujących zawiadomienia w zakresie innych urzędów,

(akta kontroli tom I, str. 63-72, 73-76, tom II, str. 184-188)

W ramach reorganizacji w obszarze spraw karnych skarbowych założono poprawienie efektywności w wyznaczonym urzędzie poprzez wzrost liczby zakończonych spraw, a w niewyznaczonych urzędach skarbowych zwiększenie liczby nakładanych grzywien w trybie mandatu karnego przez naczelników tych urzędów.

(akta kontroli tom II, str. 188-189)

IAS nie zakładała dodatkowych wydatków finansowych związanych z konsolidacją, ponieważ konsolidacja polegała na wykonywaniu obowiązków przez pracowników urzędu wyznaczonego, jak i urzędów niewyznaczonych z obszaru województwa mazowieckiego, w tym samym miejscu pracy i na tym samym sprzęcie co przed konsolidacją.

Szacowane potrzeby IAS, w związku z konsolidacją, dotyczyły liczby pracowników. W piśmie z 23 sierpnia 2022 r. do MF, Dyrektor IAS przekazał wstępną kalkulację planowanej struktury organizacyjnej komórek SKK w wyznaczonym urzędzie. Poinformował, iż planuje utworzenie 10 komórek SKK w formie działów, w których zaplanowano pracę dla 116 osób. Szacowanie potrzeb kadrowych stale aktualizowano i na 14 listopada 2022 r. zaplanowano w 10 działach miejsce dla 115 aktualnie zatrudnionych pracowników oraz osiem wakatów. W piśmie z 1 grudnia 2022 r. przekazano do MF informacje o stanie kadrowym ustalonym na 30 listopada 2022 r. W załączniku nr 1 przedstawiono wykaz pracowników komórki SKK w wyznaczonym urzędzie skarbowym (10 osób), a w załączniku nr 2 liczbę pracowników wyznaczonych do prowadzenia postępowań mandatowych w US niewyznaczonych i w US wyznaczonym (792 osoby).

(akta kontroli tom I, str. 98-104, tom II, str. 189, 199, tom III, str. 130)

1.2. Dyrektor IAS nadał urzędowi wyznaczonemu regulamin organizacyjny urzędu, na podstawie którego: powołano czwartego zastępcę naczelnika urzędu²⁷, wyodrębniono SZNS w strukturze organizacyjnej urzędu wyznaczonego i w ramach centralizacji utworzono 10 komórek SKK²⁸ liczących około 10 pracowników każda²⁹,

²⁷ Czwarty zastępca Naczelnika nadzorował pion karny skarbowy i podejmował rozstrzygnięcia w sprawach, w których postępowania prowadzą nadzorowane komórki organizacyjne urzędu (§ 5 ust.1 pkt 5, § 27 ust 5 pkt 1-10, § 31 pkt.1-3 regulaminu organizacyjnego urzędu).

²⁸ W skład Pionu Karnego Skarbowego wchodziło 10 Działów Spraw Karnych Skarbowych zarządzanych przez kierowników (§ 5 ust. 2 pkt 5, lit.1-j, § 43 regulaminu organizacyjnego urzędu), których lokalizację na terenie województwa mazowieckiego określał załącznik nr 2 do regulaminu organizacyjnego urzędu.

²⁹ Do wszystkich 10 działów SKK należało w szczególności: prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe na podstawie KKS i KPK, prowadzenie postępowań mandatowych w sprawach o wykroczenia skarbowe, sporządzanie i wnoszenie aktów oskarżenia do sądu, wykonywanie zadań oskarżyciela publicznego, opracowywanie i wnoszenie zwyczajnych i nadzwyczajnych środków zaskarżenia, występowanie przed sądem w postępowaniu wykonawczym w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, prowadzenie dochodzeń w sprawach o przestępstwa określone w ustawie o rachunkowości, rejestracja i ewidencja prowadzonych spraw oraz wprowadzanie innych danych w aplikacji SI ESKS, orzekanie w toku postępowań przygotowawczych w zakresie kar porządkowych określonych w KPK.

zarządzanych przez kierowników działów³⁰. Projekt regulaminu został zaakceptowany przez Ministra Finansów, zgodnie z § 3 ust. 2 pkt 1 statutu urzędu skarbowego, stanowiącego załącznik nr 8 do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów.³¹ W regulaminie organizacyjnym urzędu zostały uregulowane zadania oraz upoważnienia wynikające z art. 118 § 3 KKS³² oraz do prowadzenia postępowań mandatowych (art. 136 § 1 KKS)³³.

(akta kontroli tom I, str. 100-103, 228-270)

Przed wejściem w życie rozporządzenia zmieniającego przeprowadzono w IAS działania określone w rekomendacjach w zakresie spraw organizacyjnych, kadrowych i szkoleniowych.

W aspekcie kadrowym, na polecenie Dyrektora IAS³⁴, przeanalizowano stan kadr w komórkach SKK w podległych US. Sporządzone – w podziale na stanowiska i lokalizacje – zestawienie pracowników komórek SKK, pozwoliło na oszacowanie potencjału poszczególnych Urzędów. Dane te wykorzystano w planowaniu lokalizacji komórek SKK w województwie mazowieckim oraz wyłonieniu potencjalnych kandydatów na kierowników. Planem centralizacji objęto 120 etatów. Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że analiza pracy osób prowadzących postępowania karne skarbowe oraz jej efektów w poszczególnych urzędach, pozwoliła dokonać podziału optymalnego pod względem rozmieszczenia pracowników (warunki lokalowe Urzędów Skarbowych i preferencje pracowników, dotyczące miejsca świadczenia pracy) i pod względem umiejscowienia sądów i prokuratur (logistycznie ze względu na dojazd i liczbę prowadzonych i nadzorowanych przez wskazane instytucje spraw) i przede wszystkim rokujący najwyższą efektywność w realizacji zadań w zakresie spraw karnych skarbowych (wiedza i doświadczenie pracowników w prowadzeniu postępowań).

(akta kontroli tom I, str. 157, tom II, str. 316-318)

Zgodnie z analizą, na dzień 1 stycznia 2022 r., w komórkach SKK urzędów skarbowych podlegających IAS było zatrudnionych 130 osób, w tym:

- 14 kierowników komórek SKK,
- 26 oskarżycieli skarbowych,
- 28 ekspertów skarbowych (czterech głównych ekspertów, 10 starszych ekspertów skarbowych, 14 ekspertów skarbowych),
- 19 kontrolerów skarbowych (pięciu starszych kontrolerów skarbowych, siedmiu kontrolerów skarbowych, siedmiu młodszych kontrolerów skarbowych),
- 43 referentów (15 samodzielnych referentów, 16 starszych referentów, 12 referentów).

Staż pracy powyżej 5 lat posiadało 70 pracowników, od 2 do 5 lat – 43 pracowników, od roku do 2 lat – czterech, a do 1 roku – 13 pracowników. Nie zatrudniano

³⁰ Kierownicy Działów Spraw Karnych Skarbowych m.in. podpisywali pisma, do których zostali pisemnie upoważnieni przez Naczelnika, pisma pozostające poza zakresem upoważnień podległych mu pracowników i niezastrzeżonych do kompetencji Czwartego Zastępcy Naczelnika (§ 43 regulaminu organizacyjnego urzędu).

³¹ Dz. Urz. Min. Fin., Fun. i Pol. Reg. Z 2020 r. poz. 16, z późn. zm. Akceptacja przez MF 22 grudnia 2022 r. i Dyrektora IAS w dniu 23 grudnia 2022 r. Zgodnie z regulaminem organizacyjnym urzędu z dnia 22 grudnia 2022 r., który wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2023 r.

³² Art. 118 § 3 KKS - Czynności procesowe organów, o których mowa w § 1 i § 2, wykonują upoważnieni przedstawiciele tych organów.

³³ Art. 136 § 1 KKS - Postępowanie mandatowe prowadzi finansowy organ postępowania przygotowawczego lub jego upoważniony przedstawiciel, a także niefinansowy organ postępowania przygotowawczego, gdy przepis szczególny tak stanowi; postępowaniu temu nie stoi na przeszkodzie uprzednie wszczęcie postępowania przygotowawczego.

³⁴ Pismo Kierownika do Naczelników US woj. mazowieckiego z 3 czerwca 2022 r.

pracowników bez doświadczenia zawodowego. Na stanowisku referenta, na dzień 1 stycznia 2022 r., były cztery wakaty.

Liczba pracowników komórek SKK ulegała stopniowemu zmniejszeniu, a struktura zatrudnienia zmianie.

Na dzień 30 czerwca 2022 r. w komórkach SKK było zatrudnionych 126 osób, w tym:

- 12 kierowników,
- 24 oskarżycieli skarbowych,
- 25 ekspertów skarbowych (czterech głównych ekspertów, 10 starszych ekspertów skarbowych, 11 ekspertów skarbowych),
- 19 kontrolerów skarbowych (czterech starszych kontrolerów skarbowych, sześciu kontrolerów skarbowych, dziewięciu młodszych kontrolerów skarbowych),
- 46 referentów (15 samodzielnych referentów, 15 starszych referentów, 16 referentów).

Staż pracy powyżej 5 lat, posiadały 62 osoby, od 2 do 5 lat – 38 osób, od roku do 2 lat – siedem, a do 1 roku – 17 osób. Dwóch pracowników nie posiadało doświadczenia zawodowego. Wykazano osiem wakatów – cztery na stanowisku oskarżyciela skarbowego i cztery na stanowisku referenta.

(akta kontroli tom I, str. 325)

W związku z nieobsadzonymi etatami, w całym pionie SKK w badanym okresie Dyrektor IAS przeprowadził 43 nabory (od 3 lutego 2023 r. do 12 grudnia 2024 r.) na wolne stanowiska w wyniku, których zatrudniono 27 nowych pracowników. Ponadto, przeniesiono do komórki SKK jednego pracownika z US w Piasecznie, a sześciu pracownikom komórek SKK zmieniono rodzaj umowy o pracę (z umowy na zastępstwo za nieobecnego pracownika na umowę o pracę na czas określony).

Dyrektor IAS wyjaśnił, że podjęte działania spowodowały, że urząd wyznaczony nie posiada obecnie wolnych etatów w komórkach SKK, a jedyny prowadzony nabór dotyczy umowy na zastępstwo za nieobecnego pracownika.

(akta kontroli str. 196-199b)

Przed wejściem w życie rozporządzenia zmieniającego, zorganizowano i przeprowadzono łącznie 19 szkoleń, z czego 12 dla pracowników uprawnionych do przeprowadzania postępowania mandatowego oraz siedem dla pracowników komórek merytorycznych z niewyznaczonych urzędów skarbowych, ujawniających nieprawidłowości podatkowe penalizowane w KKS. Szkolenia dla pierwszej z opisywanych grup przeprowadzone zostały przez pracowników urzędów skarbowych i IAS, tj. pracowników komórek SKK urzędu skarbowego, IAS, KSS, a zakres szkoleń obejmował m.in. przepisy KKS i system informatyczny ESKS 2.

Łącznie w przeprowadzonych 19 szkoleniach (sześć zorganizowanych przez IAS) w zakresie KKS wzięło udział 1134 pracowników z wyznaczonych 1323 (86%)³⁵.

³⁵ Tematyka przeprowadzonych szkoleń: Prowadzenie postępowań mandatowych dla pracowników urzędu wyznaczonego i urzędów niewyznaczonych; Weryfikacja realizacji obowiązków ewidencjonowania obrotu za pomocą kas rejestrujących oraz nakładanie mandatów karnych poza siedzibą urzędu (teoria i praktyka); Postępowania mandatowe w sprawie o wykroczenia skarbowe dotyczące obowiązków podatkowych; Wykroczenia skarbowe i mandaty; Wymierzanie kary grzywny w drodze mandatu karnego; Stosowanie prawa karnego skarbowego w finansowych organach postępowania przygotowawczego; Zawiadomienie o naruszeniu przepisów podatkowych i wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz prowadzenie postępowań mandatowych przez naczelników urzędów skarbowych niewyznaczonych do prowadzenia postępowań; Zapoznanie pracowników z przepisami dotyczącymi wystawiania mandatów oraz zasadami wystawiania zawiadomień o naruszeniu przepisów; Wysokość nakładanych kar grzywn w trybie postępowania mandatowego w przypadku wykroczenia z art. 106f KKS, sposób prowadzenia przesłuchania, zasady udziału adwokata w czynnościach procesowych, dokumenty procesowe stosowane w postępowaniu karnym skarbowym, omówienie instytucji DPO, tryb postępowania wobec podróżnego, który po odebraniu podatku wycofa się z rejsu, nie dopełniając warunku wywozu towarów w systemie TAX FREE, postępowanie w sprawach naruszeń przepisów KKS przez małoletnich, zasady przekazywanie sprawców czynów zabronionych innym służbom.

W zakresie systemu informatycznego ESKS 2 przeprowadzono łącznie sześć szkoleń, w których wzięło udział 119 pracowników z wyznaczonych 241 (49%)³⁶.

Szkolenia dla pracowników komórek merytorycznych z niewyznaczonych urzędów skarbowych, ujawniających nieprawidłowości podatkowe penalizowane w KKS obejmowały swoim zakresem, w szczególności, zagadnienia kwalifikacji wykroczeń i przestępstw skarbowych oraz przesłanek negatywnych określonych w art. 17 § 1 KPK decydujących o braku podstaw do wszczęcia postępowania przygotowawczego lub mandatowego, dotyczących najczęstszych czynów zabronionych ujawnianych w danym urzędzie skarbowym. Z tego zakresu przeprowadzono w 2022 r. trzy szkolenia, w których udział wzięło 92 pracowników, tj. wszyscy wyznaczeni do przeszkolenia. Szkolenia były prowadzone przez pracowników urzędu skarbowego³⁷.

(akta kontroli tom I, str. 210-215, tom III, str. 153-157)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że nie wszyscy pracownicy zostali przeszkoleni, ze względu na fakt, iż organizatorem części wymienionych była Krajowa Szkoła Skarbowości, a IAS nie miała wpływu na liczbę przyznanych jej miejsc szkoleniowych. Liczba pracowników do przeszkolenia ujęta w Planie szkoleń na dany rok, obrazuje co do zasady liczbę pracowników jaka zostanie w danym roku przeszkolona. Ze względu na stale rosnącą liczbę potrzeb szkoleniowych w różnych obszarach nie jest możliwa ich 100% realizacja.

(akta kontroli tom III, str. 156)

Na podstawie przeprowadzonego, w toku kontroli, badania dokumentacji 12 pracowników ustalono, że jeden z wybranych był pracownikiem urzędu wyznaczonego i z tego powodu nie był przenoszony i nie cofano mu dostępów, a drugi z wybranych nie przechodził do urzędu wyznaczonego, a przed 2022 r. był pracownikiem US Warszawa Wawer – i z tego powodu nie odbierano i nie nadawano mu dostępów. W przypadku pozostałych pracowników³⁸ ustalono, że:

- dostępy do systemu PoltaxPlus³⁹ zostały cofnięte 10 osobom,
- dostępy do systemu PoltaxPlus nadano: 7 stycznia 2022 r. – jednej osobie, 24 stycznia 2023 r. – jednej osobie, 27 stycznia 2023 r. – dziewięciu osobom,
- dostępy do systemu ESKS cofnięto: 25 listopada 2022 r. – jednej osobie, 30 grudnia 2022 r. – siedmiu osobom, 2 stycznia 2023 r. – dwóm osobom,
- dostępy do systemu ESKS nadano: 10 stycznia 2022 r. – jednej osobie, 2 stycznia 2023 r. – dziewięciu osobom, 3 stycznia 2023 r. – jednej osobie.

Dostęp do systemu Krajowe Centrum Informacji Kryminalnej⁴⁰ nadawany jest przez DZP MF. Urzędowi wyznaczonemu w/w Departament przydzielił dostępy 30 pracownikom, co pozwalało na rejestrację danych w tym systemie. Odpowiednie wnioski o nadanie uprawnień IAS złożyła do MF 24 stycznia 2023 r. i 21 lutego 2023 r. Pierwszych 20 zestawów niezbędnych do wprowadzania danych w systemie tj. karty mikroprocesorowe i czytniki otrzymano w lutym 2023 r., a kolejne w marcu

³⁶ Tematyka przeprowadzonych szkoleń: Ewidencjonowanie zawiadomień i mandatów karnych w systemie ESKS, postępowania mandatowego i kwalifikacji wykroczeń i przestępstw skarbowych; Wprowadzania mandatów do Ewidencji Spraw Karnych Skarbowych ESKS 2; Ewidencja Spraw Karnych Skarbowych ESKS 2 – wybrane aspekty, ewidencjonowanie spraw, mandaty, wpisy obligatoryjne i nieobligatoryjne.

³⁷ Tematyka szkoleń: Ewidencjonowanie zawiadomień i mandatów karnych w systemie ESKS, postępowania mandatowego i kwalifikacji wykroczeń i przestępstw skarbowych; Kwalifikacje prawne czynów zabronionych wykrywanych przez organy podatkowe w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych postępowań podatkowych; Kwalifikacja wykroczeń skarbowych i przestępstw skarbowych, postępowanie mandatowe, w tym prawidłowa kwalifikacja wykroczeń.

³⁸ Z przekazanej listy 120 pracowników, dokonano losowego wyboru co 10 pracownika komórki SKK w wyznaczonym urzędzie skarbowym (wg danych na dzień 30 listopada 2022 r.) stanowiącej załącznik 1 do Informacji o stanie realizacji zadań w związku z centralizacją komórek SKK w urzędach skarbowych województwa mazowieckiego z dnia 1 grudnia 2022 r., sporządzonego przez Dyrektora IAS w Warszawie.

³⁹ System informatyczny funkcjonujący w urzędach skarbowych, Dane pozyskiwano z CSU, w którym nie ma możliwości uzyskania daty utraty dostępu.

⁴⁰ Dalej: AKU KCIK.

2023 r. Zwrócono się o kolejne zestawy dostępów, jednak jednostka nie była w stanie podać dokładnej daty nadania uprawnień przez DZP MF. Spośród 12 pracowników wybranych do badania, dostęp do tego systemu otrzymali trzy osoby.

(akta kontroli tom II, str. 338)

Działania w zakresie cofania oraz nadawania uprawnień do systemów informatycznych tj. ESKS 2, AKU KCIK, PoltaxPlus były prawidłowe.

Dyrektor IAS, za pośrednictwem Działu Spraw Karnych Skarbowych IAS w Warszawie, sprawował nadzór nad wprowadzaniem i rzetelnością danych Systemu ESKS m.in. poprzez analizę spraw kierowanych przez jednostki podległe celem ich rozpatrzenia, kierowanie wytycznych w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, jak również poprzez dokonywanie kontroli celowej wybranych spraw, a także danych na podstawie raportów generowanych z Systemu ESKS⁴¹.

(akta kontroli tom II, str. 191, 339-374)

Analiza wybranej (opisanej wyżej) próby wybranych akt osobowych 12 pracowników komórek SKK w wyznaczonym urzędzie skarbowym wykazała, że:

- porozumienia w zakresie zmiany warunków zatrudnienia zostały sporządzone pomiędzy 22 grudnia 2022 r. a 2 stycznia 2023 r., tj. po przyjęciu regulaminu urzędu,
- każdy z pracowników wyrażał pisemną zgodę na proponowane porozumienia,
- elementy umów o pracę, które uległy zmianie, dotyczyły zmiany komórki organizacyjnej na jeden z działów SKK w urzędzie wyznaczonym (dziesięć osób), stanowiska – w przypadku awansu (cztery), uposażenia (cztery),
- każdemu z pracowników przedstawiono nowy zakres obowiązków wraz z opisami stanowisk niezwłocznie po zawarciu porozumienia,
- zmiany warunków, wynagrodzenia, a także miejsca świadczenia pracy nie były poprzedzone indywidualnym stanowiskiem naczelnika urzędu skarbowego. O czym szerzej w sekcji stwierdzone nieprawidłowości.

(akta kontroli tom I, str. 357-360, tom III, str. 169-185, 196-198)

Dyrektor IAS koordynował i monitorował realizację działań, w tym działań za wykonanie których odpowiedzialne były urzędy skarbowe, poprzez uzyskiwane z tych urzędów informacje, m.in. o wyznaczeniu pracowników do prowadzenia postępowań mandatowych po konsolidacji i ich przeszkoleniu z zakresu prowadzenia tych postępowań (czerwiec 2022 r.) jak też kierowane do nich pism instrukcyjnych m.in. dotyczących: weryfikacji uprawnień systemu ESKS i ról dla pracowników w komórkach merytorycznych (z 21 marca 2023 r.⁴²), monitorowania zawiadomień przekazanych na sześć miesięcy przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego (z 13 maja 2024 r.⁴³), monitorowania liczby nałożonych mandatów w pierwszym półroczu 2023 r. (z 4 lipca 2023 r.⁴⁴) oraz w sprawie wyjaśnień US Warszawa – Wola dotyczących liczby nałożonych mandatów (z 4 lipca 2023 r.⁴⁵), monitorowania liczby wymierzanych mandatów karnych za wykroczenia skarbowe (z 9 stycznia 2024 r.⁴⁶), a także monitorowania liczby wymierzonych mandatów karnych w urzędach skarbowych (z 22 lipca 2024 r.).

Dyrektor IAS czterokrotnie, w okresie od lipca do grudnia 2022 r., kierował do DZP MF informację o stanie realizacji zadań w związku z centralizacją komórek SKK

⁴¹ Przykładem jest wygenerowany 20 marca 2023 r. raport z Systemu ESKS obejmujący okres od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2022 r. dla wpisów o wszczęciu śledztwa, o wszczęciu dochodzenia i o powierzeniu prowadzenia śledztwa.

⁴² Znak: 1401-ICS.820.283.2023.

⁴³ Znak 1401-ICS.820.1230.2024.

⁴⁴ Znak: 1401-ICS.820.579.2023.9.

⁴⁵ Znak: 1401-ICS.820.579.2023.11.

⁴⁶ Znak: 1401-ICS.820.579.2023.33.

w urzędach skarbowych województwa mazowieckiego⁴⁷, z których wynikało, że centralizacja przebiegała zgodnie z rekomendacjami.

(akta kontroli tom I, str. 151-185, tom II, str. 191, 339-374)

Zgodnie z *Procedurą przejęcia akt postępowań przygotowawczych oraz zawiadomień o możliwości popełnienia czynów zabronionych*, przejęcie materiałów powinno było nastąpić do 20 stycznia 2023 r. Jednak materiały z Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie zostały przejęte przez wyznaczony urząd 25 stycznia 2023 r. Powodem była weryfikacja otrzymywanych dokumentów, podczas której stwierdzono brak niezbędnych wykazów (spisów) akt i materiałów, co uniemożliwiło ustalenie kompletności materiałów źródłowych. Podjęte czynności nadzorcze spowodowały sporządzenie niezbędnych dokumentów, (wykazów i protokołu zdawczo-odbiorczego), co pozwoliło na ostateczne przejęcie materiałów 25 stycznia 2023 r. Przejęcie materiałów w późniejszym terminie nie stanowiło zagrożenia dla realizacji spraw.

Dyrektor IAS w wyznaczonym terminie wywiązał się z obowiązku poinformowania DZP MF o zakończeniu przejmowania spraw przez naczelnika wyznaczonego urzędu, tj. 26 stycznia 2023 r.⁴⁸

(akta kontroli tom I, str. 191-192, tom III, str. 362-363)

Zastępca Dyrektor IAS wyjaśnił, że w Izbie nie była prowadzona szczegółowa ewidencja poniesionych kosztów związanych z centralizacją komórek SKK. Na podstawie przeglądu dowodów źródłowych z okresu poprzedzającego centralizację i pierwszych miesięcy po jej przeprowadzeniu, ustalono, że proces ten nie spowodował powstania żadnych dodatkowych kosztów bezpośrednio lub pośrednio związanych z tym procesem. W IAS w 2023 r. i 2024 r. realizowano program mentoringowy, finansowany z rezerwy celowej przeznaczonej na realizację wydatków w ramach programu wieloletniego „Modernizacja w KAS w latach 2023-2025”. Mentoringiem objęto m.in. obszary z zakresu prawa karnego skarbowego, prowadzenia postępowań przygotowawczych, stosowania przepisów kodeksu postępowania karnego i karno-skarbowego w postępowaniach przygotowawczych oraz postępowania mandatowe. Program polegał na opiece mentora podczas rozwijania kompetencji oraz realizacji ścieżki zawodowej danego pracownika oraz kształtowania kultury dzielenia się wiedzą w organizacji. W 2023 r. w ww. programie mentoringowym udział wzięło udział 17 pracowników urzędów skarbowych, w tym sześciu z niewyznaczonych urzędów skarbowych. W 2024 r. w programie mentoringowym wzięło udział pięciu pracowników, w tym trzech z niewyznaczonych urzędów skarbowych.

Wysokość wypłaconych dodatków zadaniowych dla mentorów w 2023 r. wyniosła 59,6 tys. zł (w tym 22,9 tys. zł w wyznaczonym US), a w I półroczu 2024 r. – 12,2 tys. zł (w tym 5,0 tys. zł w wyznaczonym US).

(akta kontroli tom II, str. 192)

1.3. Dyrektor IAS, zwrócił uwagę, że w trakcie przeprowadzanej reorganizacji pojawiły się problemy w trzech obszarach. W obszarze zatrudnienia (kadry) problemy dotyczyły spełnienia wyznaczonych kryteriów przy przydzielaniu 113 pracowników z 51 urzędów skarbowych województwa mazowieckiego do 10 Działów Karnych urzędu wyznaczonego. Kryteria uwzględniały:

– brak konieczności zmiany miejsca wykonywania pracy, na rzecz dobrowolności takiej decyzji,

⁴⁷ Informacje do DZP MF o stanie realizacji zadań w związku z centralizacją komórek SKK w urzędach skarbowych woj. mazowieckiego z 25.07.2022 r. (znak: 1401-ICS.820.2691.2022), 9), z 5.10.2022 r. (znak: 1401-ICS.820.2691.2022), z 1.12.2022 r. (znak: 1401-ICS.820.2691.2022) z 21.12.2022 r. (znak: 1401-ICS.820.2691.2022).

⁴⁸ Pismo nr 1401-ICS.820.2691.2022.

- odległość od urzędu niewyznaczonego i od kierownika danego działu, w którym świadczy pracę pracownik urzędu wyznaczonego,
- zbliżoną liczbę pracowników w działach,
- możliwości lokalowe danego urzędu,
- umieszczanie pracowników w działach z uwzględnieniem zbliżonego poziomu wynagrodzenia.

W obszarze informatyki wystąpiły problemy związane z:

- przerwą w dostępie do systemu ESKS w dniach 2 i 5 stycznia 2023 r.,
- niejednoznacznym statusem spraw wykazanych w systemie ESKS,
- utworzeniem nowych ról w systemie ESKS dla pracowników merytorycznych urzędów niewyznaczonych, realizujących zadania w zakresie postępowania mandatowego,
- koniecznością podjęcia decyzji o zamknięciu struktury w systemie zarządzania dokumentami⁴⁹ i utworzeniem nowej lub dopisaniu nowego pionu,
- odbieraniem i nadawaniem uprawnień do poszczególnych systemów; wystąpiła konieczność oddelegowania pracowników z CIRF w związku z realizacją wniosków o odebranie i nadawanie uprawnień.

W obszarze obiegu dokumentów zaistniało ryzyko przekroczenia terminów z powodu utraty kontroli nad ich obiegiem.

Dyrektor IAS wyjaśnił, że zaproponowano dwa warianty rozwiązania do analizy, opracowano schemat obiegu korespondencji zewnętrznej z podziałem na: zawiadomienia o możliwości popełnienia czynu zabronionego, niegenerowane przez pracowników urzędów, korespondencję zewnętrzną niezwiązaną z prowadzonym postępowaniem, korespondencję zewnętrzną związaną z prowadzonym postępowaniem przygotowawczym wraz z podziałem na korespondencję pilną elektroniczną i pilną tradycyjną oraz korespondencję mniej pilną. Pismem z 17 maja 2022 r. IAS w Gdańsku przekazała diagramy dla urzędów skarbowych dotyczące przekazywania zawiadomień wewnętrznych w SZD. W grudniu 2022 r. otrzymano Instrukcję ustawień w SZD, które umożliwiały obsługę wysyłki korespondencji wytwarzanej przez pracowników SKK fizycznie wykonujących pracę w urzędach niewyznaczonych.

(akta kontroli tom II, str. 192-193)

1.4. Na dzień 1 stycznia 2023 r. w komórkach SKK było zatrudnionych 111 osób (sześć w siedzibie urzędu wyznaczonego i 105 w urzędach niewyznaczonych), z czego:

- dziewięciu kierowników,
- 31 oskarżycieli skarbowych,
- 24 ekspertów skarbowych (16 głównych ekspertów, czterech starszych ekspertów skarbowych, czterech ekspertów skarbowych),
- 16 kontrolerów skarbowych (dwóch starszych kontrolerów skarbowych, trzech kontrolerów skarbowych, 11 młodszych kontrolerów skarbowych),
- 31 referentów (10 samodzielnych referentów, 13 starszych referentów, ośmiu referentów).

Staż pracy powyżej 5 lat posiadało 55 osób, od 2 do 5 lat – 32, od roku do 2 lat – 11, a do 1 roku – 12 osób. Jeden pracownik nie posiadał doświadczenia zawodowego. Wykazano siedem wakatów – jeden na stanowisku oskarżyciela skarbowego, dwa na stanowisku kontrolera skarbowego, dwa starszego referenta i dwa referenta.

Wykształcenie średnie posiadało 14 pracowników, wyższe prawnicze - 46, wyższe administracyjne – 19, wyższe innego rodzaju – 32.

⁴⁹ Dalej: SZD.

Miejsce świadczenia pracy na wyznaczony lub inny niewyznaczony urząd zmieniło 13 pracowników komórek SKK, którzy wraz z trzema pracownikami innych komórek (tj. Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług w US w Legionowie, Działu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej w US w Piasecznie, a także Działu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej w Drugim Mazowieckim US), z dniem 1 stycznia 2023 r. utworzyli obsadę kadrową komórek SKK w wyznaczonym urzędzie skarbowym.

(akta kontroli tom I, str. 325)

10 pracowników komórek SKK nie stało się pracownikami scentralizowanych komórek SKK wyznaczonego urzędu. Pracowników tych przeniesiono do innych komórek organizacyjnych w macierzystym urzędzie lub do innych urzędów na obszarze działania Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

(akta kontroli tom III, str. 191)

Według danych na 26 stycznia 2023 r.⁵⁰, naczelnik urzędu wyznaczonego do prowadzenia postępowań przygotowawczych przejął od naczelników urzędów niewyznaczonych dokumentację w zakresie:

– przestępstw skarbowych, tj.:

- a) 4049 zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego lub wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego,
- b) 1186 wszczętych postępowań przygotowawczych,
- c) 389 zawieszonych postępowań,
- d) 1098 spraw na etapie postępowania sądowego, w tym: 760 ze skierowanym do sądu aktem oskarżenia, 324 ze skierowanym do sądu wnioskiem o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności⁵¹, a także 14 ze skierowanym do sądu wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania,

– wykroczeń skarbowych, tj.:

- a) 4286 zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego lub wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego,
- b) 317 wszczętych postępowań przygotowawczych,
- c) 13 zawieszonych postępowań,
- d) 394 sprawy na etapie postępowania sądowego, w tym: 364 ze skierowanym do sądu aktem oskarżenia, a 30 ze skierowanym do sądu wnioskiem o DPO,

– 2148 zawiadomień, w których nastąpiło przedawnienie karalności czynu przed 1 stycznia 2023 r.,

– 245 spraw o pomoc prawną.

Spośród przekazanych niewszczętych spraw w 106 zbliżał się okres przedawnienia karalności czynu w przypadku przestępstw skarbowych (6 miesięcy), a także w 75 w przypadku wykroczeń skarbowych (3 miesiące).

(akta kontroli tom I, str. 191, tom II, 335-336)

W związku z centralizacją komórek SKK, Naczelnicy urzędów niewyznaczonych od 1 stycznia 2023 r. upoważnili podległych pracowników tych jednostek do realizacji zadań w zakresie postępowań mandatowych. Liczba pracowników upoważnionych do prowadzenia postępowań mandatowych w 2023 r. wyniosła:

- 1012 (prowadzenie postępowań mandatowych w siedzibie Urzędu, w związku z reorganizacją komórek karnych skarbowych), z tego 106 w urzędzie wyznaczonym;
- 1242 (prowadzenie postępowań mandatowych w postaci nakładania mandatu poza siedzibą Urzędu, w ramach nabyć sprawdzających, akcji paragonowych), z tego 18 w urzędzie wyznaczonym;

a w 2024 r., wyniosła odpowiednio:

- 1025, z tego 113 w urzędzie wyznaczonym;

⁵⁰ Wg stanu na dzień po przejęciu wszystkich spraw i zawiadomień przez naczelnika wyznaczonego urzędu.

⁵¹ Dalej: DPO.

– 1385, z tego 185 w urzędzie wyznaczonym.

(akta kontroli tom II, str. 376-382)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że organizacja zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych oraz występowaniem w postępowaniach przed sądem nie uległa zmianie. Najważniejsze były zmiany organizacyjne dotyczące utworzenia nowego pionu w strukturze urzędu wyznaczonego i nowych komórek organizacyjnych. Nie było zmiany przepisów proceduralnych. Wszyscy pracownicy komórek SKK posiadają uprawnienia do prowadzenia postępowań przygotowawczych. Większość pracowników posiada upoważnienia do występowania przed Sądem, za wyjątkiem 17 pracowników, ze względu na zbyt małe doświadczenie (nowozatrudnieni) bądź rodzaj wykonywanych zadań (realizacja zawiadomień o czyny z ustawy o rachunkowości). Zgodnie z instrukcją określającą tryb realizacji wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego, zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych i prowadzenia postępowań przygotowawczych przez Działy Spraw Karnych Skarbowych Urzędu Skarbowego Warszawa-Mokotów⁵², w zakresie spraw sądowych zasadą jest, że pracownik reprezentuje naczelnika podczas rozpraw sądowych w sprawach, w których prowadził postępowanie przygotowawcze. Kierownik komórki może też wyznaczyć innego pracownika. Ponadto, dopuszcza się możliwość reprezentacji przed sądem przez pracowników innej komórki, niż ta, w której prowadzone było postępowanie przygotowawcze, np. ze względu na odległość od urzędu. Przyjęte rozwiązania pozwalają na wzajemne zastępstwa pracowników z różnych lokalizacji w ramach właściwości naczelnika urzędu wyznaczonego. Pozwala to, w przypadku nieobecności pracowników, realizację czynności procesowych i odpowiednią merytoryczną reprezentację przed sądem, a tym samym możliwość szybszego zakończenia sprawy.

(akta kontroli tom II, str. 132)

1.5. W IAS nie przeprowadzano ewaluacji wdrożonej centralizacji, natomiast oceny jej efektów dokonano według dwóch głównych kryteriów. Dla komórek SKK i dochodzeniowo-śledczych za kryterium przyjęto wskaźnik *udziału zakończonych postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w ogólnej liczbie prowadzonych w formie dochodzenia postępowań przygotowawczych w tych sprawach* dla wyznaczonego w Planach Działalności celu *Poprawa efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych*⁵³. Dla niewyznaczonych urzędów skarbowych za kryterium przyjęto zwiększenie liczby nałożonych grzywien w trybie mandatu karnego przez naczelników tych urzędów.

Wartości miernika do wykonania na 2023 r., ze sposobem jego obliczania, zastępca Dyrektor IAS przesłał do urzędu wyznaczonego pismem z 8 marca 2023 r.⁵⁴, a na kolejny rok – pismem z 23 lutego 2024 r.⁵⁵.

Dla wyznaczonego urzędu, odpowiednio w kolejnych kwartałach 2023 r. i 2024 r., wartość wskaźnika wynosiła: 20%, 30%, 40% i 55%, a zrealizowano:

- I kwartał - 26,03% i 31%;
- II kwartał - 44% i 46%;
- III kwartał - 54,13% i 55%;
- IV kwartał - 63,99% i 61,98%⁵⁶.

Liczba mandatów karnych na koniec 2023 r. wyniosła 14 416 i była wyższa o 18,5% w porównaniu do stanu na koniec 2022 r. (12 166 mandatów). Na koniec trzeciego

⁵² Instrukcja nr 4/2023 z 7 lutego 2023 r.

⁵³ W Planie Działalności Izby Administracji Skarbowej na 2023 r. cel nr 4.4, a na 2024 r. cel nr 4.7.

⁵⁴ Pismo nr 1401-23-067915.

⁵⁵ Pismo nr 1401-24-058698.

⁵⁶ Wg danych na dzień 18 grudnia 2024 r.

kwartału 2024 r., również odnotowano wzrost liczby mandatów (11 334) o 7%, w stosunku do analogicznego okresu 2023 r. (10 304).

(akta kontroli tom I, str. 105-146, 193-209, tom II, str. 188-189, tom III, str. 130 – 131, 180-181, 196-198)

Pozostawienie pracowników prowadzących postępowania przygotowawcze w urzędach skarbowych, w których dotychczas funkcjonowały komórki SKK, nie wpłynęło na wydłużenie obiegu dokumentów.

Zidentyfikowano krótszy czas trwania postępowań przygotowawczych, wg podziału na sposób ich zakończenia, w porównaniu roku 2022 r. do 2023 r. (średni czas trwania postępowania w dniach)⁵⁷:

- akt oskarżenia – skrócenie ze 141 dni do 103 dni;
- DPO – skrócenie ze 120 dni do 76 dni;
- umorzenie – skrócenie z 304 dni do 144 dni;

a wydłużenie, dla postępowań zakończonych mandatem karnym - z 52 do 57 dni.

(akta kontroli tom III, str. 130-131)

Badanie na próbie pięciu oskarżycieli skarbowych scentralizowanych komórek SKK dla okresu przed centralizacją (lata 2021-2022) oraz po centralizacji (od 2023 r. do I połowy 2024 r.) wykazało zmniejszenie się liczby spraw ogółem (zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego/wniosków w sprawie wszczęcia postępowania przygotowawczego) prowadzonych łącznie przez pięciu oskarżycieli z 2446 do 353. Zmniejszeniu uległa także liczba odstępień/odmów wszczęcia dochodzenia z 1608 do 67. Skrócił się maksymalny czas trwania postępowania przygotowawczego z 42 do 22 miesięcy. Zwiększyła się natomiast liczba spraw, w których nastąpiło przedawnienie karalności czynu z jednej do 27.

Po centralizacji oskarżyciele zrealizowali również 794 zawiadomienia dotyczące naruszenia ustawy o rachunkowości spośród 1575 spraw w tym zakresie.

Zmniejszyła się liczba prowadzonych postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa ze 112 do 42, natomiast wzrosła w sprawach o wykroczenia: z 55 do 64. W ww. okresie badani oskarżyciele nie prowadzili śledztw.

Wzrosła liczba postępowań przygotowawczych w sprawach o wykroczenie prowadzonych do 2 miesięcy (z dziewięciu do 73) oraz postępowań przygotowawczych w sprawach o wykroczenia prowadzonych powyżej 2 miesięcy oraz do 6 miesięcy (z 10 do 42). Natomiast zmniejszyła się liczba postępowań przygotowawczych w sprawach o wykroczenia prowadzonych powyżej 6 miesięcy do roku (z 25 do 14) oraz powyżej roku (z 11 do trzech).

Wzrosła liczba postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwo prowadzonych do 3 miesięcy (z trzech do 76); natomiast zmalała liczba postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwo prowadzonych powyżej 6 miesięcy do roku (z 60 do 32) oraz powyżej roku (z 49 do 19).

W latach 2021-2024 (do 30 czerwca) żadne postępowanie przygotowawcze nie zakończyło się skierowaniem do sądu wniosku o warunkowe umorzenie postępowania. Natomiast po centralizacji umorzono o pięć postępowań więcej (11) niż przed centralizacją (6). Skierowano także o 34 więcej aktów oskarżenia do sądu (81 w porównaniu do 47 w okresie 2021-2022). Po centralizacji skierowano mniej o dwa wnioski do sądu o zezwolenia na DPO, tj. 68 w okresie od 1 stycznia 2023 do 30 czerwca 2024 r. w porównaniu do 70 wniosków skierowanych do sądu w okresie 2021-2022.

(akta kontroli tom III, str. 119-122)

⁵⁷ W 2022 r. wzięto pod uwagę średni czas trwania postępowań w dniach zbiorczo – we wszystkich urzędach skarbowych podlegających IAS w Warszawie, a w 2023 r. średni czas trwania postępowań w dniach przez wyznaczony urząd.

W IAS podjęto działania mające na celu ustalenie faktycznego obciążenia pracą, ze względu na znaczące różnice w tej materii w urzędach, od których przejmowano prowadzone sprawy.

Po przejściu wszystkich materiałów od naczelników urzędów niewyznaczonych, przeprowadzono analizę obciążenia pracą, po której podjęto działania w zakresie jej niwelowania. Wnioski z tej analizy sformułowano na podstawie spisów zdawczo-odbiorczych i dokonanych wyliczeń liczby postępowań i zawiadomień na pracownika w komórce SKK. Analiza wykazała różnice w zakresie liczby zawiadomień o czyny zabronione z ustawy o rachunkowości do realizacji w poszczególnych działach. W związku z tym, pierwsze czynności w zakresie wyrównywania tych różnic dotyczyły przekazania zawiadomień (blisko 10 tysięcy) z Działów SKK-1 i SKK-4 (Sąd Rejestrowy KRS znajduje się na terenie działania tych działów) do Działów SKK-3, SKK-5, SKK-7, SKK-8 i SKK-9. Pozwoliło to równomiernie obciążyć pracą większość pracowników SKK. Obecnie, jak wyjaśnił zastępca Dyrektora IAS, wpływające do urzędu wyznaczonego zawiadomienia, są dekretowane przez zastępcę naczelnika bezpośrednio do realizacji na komórkę SKK na podstawie analizy aktualnego obciążenia pracą. W zakresie zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych z KKS niwelowanie różnic w obciążeniu komórek SKK, a także poszczególnych pracowników, polega na przekazywaniu, poprzez dekretację zastępcy naczelnika, wpływających zawiadomień na komórki SKK najmniej obciążone, przy uwzględnieniu liczby pracowników w poszczególnych komórkach SKK i lokalizacji oraz szybkości realizacji spraw. Przy dekretacji zawiadomień uwzględniano położenie komórek SKK i miejsce świadczenia pracy pracowników. Dekretując sprawę, brano pod uwagę miejsce zamieszkania podatników, bez których udziału nie można prowadzić spraw.

Obciążenie poszczególnych pracowników w komórkach SKK było analizowane na bieżąco na podstawie danych z systemu ESKS oraz nadzoru nad pracownikami.

Przeprowadzone analizy wykazały, że różnice w obciążeniu pracą są niwelowane.

Różnica pomiędzy działami najbardziej obciążonymi, a najmniej obciążonymi pracą:

- wg stanu na dzień 1 stycznia 2023 r. wynosiła 2414 zawiadomień, a wg stanu na koniec I kwartału 2023 r. - 2373 (spadek o 1,74%),
- wg stanu na koniec II kwartału 2023 r. różnica wynosiła 1558 zawiadomień, a na koniec III kwartału 2023 r. – 1116 (28,3%),
- wg stanu na koniec IV kwartału 2023 r., różnica wynosiła 663 zawiadomienia, a na koniec I kwartału 2024 r. – 420 (spadek o 36,6%).

(akta kontroli tom II s.180)

Zastępca Dyrektor IAS wyjaśnił, że w wyniku konsolidacji tylko jeden naczelnik skarbowy na obszarze województwa mazowieckiego prowadzi postępowania przygotowawcze z zawiadomień wszystkich naczelników województwa mazowieckiego, z uwzględnieniem właściwości Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie. Postępowania mandatowe prowadzone są przez niewyznaczonych pozostałych naczelników urzędów skarbowych, nie dochodzi do sporów o właściwość miejscową, ponieważ czyny zabronione ujawnione przez każdego z Naczelników US WM mogą być prowadzone przez każdego z pracowników urzędu wyznaczonego, nastąpiło ujednolicenie procedur, zmniejszono dysproporcję w obciążeniu poszczególnych pracowników prowadzących postępowania karne i karne skarbowe, zwiększono uprawnienia decyzyjne, a także ułatwione zostało przygotowywanie sprawozdań i raportów. Natomiast organizacja zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych oraz występowaniem w postępowaniach przed sądem nie uległa zmianie. Zastępca Dyrektora IAS zwrócił uwagę, że analiza i ocena przebiegu reorganizacji po upływie 1,5 roku od jej obowiązywania, nie byłaby miarodajna, biorąc pod uwagę, szereg i zakres wprowadzonych zmian, a oczekiwana ocena wprowadzonej reorganizacji powinna

być dokonana na przestrzeni następujących po sobie okresów rozliczeniowych liczonych w kilku latach.

(akta kontroli tom III s.130-132)

1.6. W 2023 r., po wprowadzeniu centralizacji komórek SKK, w IAS odnotowano problemy w zakresie postępowania mandatowego prowadzonego przez naczelników urzędów skarbowych niewyznaczonych oraz rejestracji spraw w bazie ESKS. W celu rozwiązania powyższych problemów przeprowadzono szkolenia:

– 30 marca 2023 r., 5 kwietnia 2023 r., 12 kwietnia 2023r. w Urzędzie Skarbowym w Piasecznie, szkolenia stacjonarne w zakresie postępowań mandatowych dla 90 pracowników,

– 4 lipca 2023 r. - szkolenie przeprowadzone przez IAS za pośrednictwem aplikacji Microsoft Teams dla pracowników urzędów skarbowych niewyznaczonych w zakresie wprowadzania danych do bazy ESKES.

Prezentacje multimedialne, przedstawiane podczas powyższych szkoleń, rozesłano do urzędów niewyznaczonych, do dalszego wykorzystania dydaktycznego.

Po wprowadzonej konsolidacji, do IAS docierały zapytania z konkretnymi problemami i przypadkami z prośbą o wskazanie prawidłowego postępowania, które dotyczyły m.in. systemu ESKS (uprawnień), zagadnienia czynnego żalu, przekazywania przez dział rachunkowości zawiadomień naruszenia przepisu art. 77 § 3 KKS, tj. sytuacji gdy kwota niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. nieterminowego złożenia informacji PIT-11, postępowania w przypadku złożenia korekty deklaracji po czynnościach sprawdzających, upoważnień pracowników na podstawie art. 11a ustawy o KAS, przychodów z przestępstwa, obliczania biegu terminów przedawnienia spraw toczonych w czasie pandemii COVID-19, spraw zagrożonych przedawnieniem. Odpowiedzi przekazywano innym US do wykorzystania.

Dyrektor IAS pismem z 12 kwietnia 2024 r.⁵⁸, po przeprowadzeniu przeglądu zaleceń kierowanych w nadzorowanych dochodzeniach, w ślad za przesłanymi w latach poprzedzających wytycznymi, wskazał na nieprawidłowości, które wystąpiły w toku dochodzeń w 2023 r. Dotyczyły zbyt małej inicjatywy dowodowej, późnego podjęcia decyzji odnośnie rozpatrzenia zawiadomienia, zbyt małej intensyfikacji czynności procesowych w toku dochodzenia, długich okresów bezczynności, naruszenia terminów, błędów w zakresie opisu czynu objętego dochodzeniem, błędów formalnych zawartych w postanowieniach, braku weryfikacji organu właściwego do rozpatrzenia sprawy, niewystarczającego rozpoznania sprawy przed skierowaniem wniosku o rozstrzygnięcie sporu o właściwość, braku prawidłowej weryfikacji i kontroli zawieszonych postępowań przygotowawczych, nieprawidłowości w zakresie rejestracji danych w systemie ESKS, zagadnień utrudniających rozpoznanie sprawy i innych nieprawidłowości w toku postępowania przygotowawczego.

Pracownik Działu Spraw Karnych Skarbowych Izby Administracji Skarbowej (pełnomocnik ds. ESKES) został wyznaczony do udzielania pomocy wszystkim pracownikom US województwa mazowieckiego w zakresie wprowadzania danych do bazy ESKES, w każdej indywidualnej sprawie.

(akta kontroli tom I, str. 316-321, tom II, str. 183-184)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na niewyrażeniu stanowiska przez naczelników urzędów skarbowych przy zmianie warunków pracy, wynagrodzenia, a także miejsca jej świadczenia przez pracowników, których te zmiany dotyczyły w wyniku przeprowadzanej konsolidacji. Było to niezgodne z art. 146 ust. 3 ustawy o KAS, który stanowi, że w przypadku, zmiany warunków pracy albo służby oraz wynagrodzenia

⁵⁸ Pismo nr 1401-ICS.820.1580.2024.

albo uposażenia w sprawach z zakresu pracy i służby jest wymagane uzyskanie stanowiska odpowiedniego naczelnika urzędu skarbowego.

(akta kontroli tom I, str. 357-368)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że naczelnicy US nie zajmowali indywidualnych stanowisk, zgodnie z art. 146 ust. 3 ustawy o KAS, a IAS nie występowała o takie stanowiska. Przeniesienie pracowników było związane wprost z rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie wyznaczenia organów KAS. Jednocześnie Zastępca Dyrektor IAS wyjaśnił, że nie odnotowano wpływu informacji dotyczącej zgłaszania przez naczelników potencjalnego ryzyka w realizacji innych zadań w związku z przeniesieniem pracowników do komórek SKK w wyznaczonym urzędzie.

(akta kontroli tom III, str. 169-185)

OCENA CZĄSTKOWA

W IAS w sposób rzetelny przygotowano, przeprowadzono i monitorowano proces reorganizacji w zakresie utworzenia pionu karno-skarbowego w urzędzie wyznaczonym. Wyboru urzędu skarbowego, którego naczelnik został wyznaczony do realizacji zadań w zakresie prowadzenia postępowań przygotowawczych oraz występowania w postępowaniu przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, dokonano z uwzględnieniem specyfiki województwa mazowieckiego i urzędów skarbowych funkcjonujących na terenie Warszawy. Wskazanie US Warszawa-Mokotów jako urzędu wyznaczonego, nastąpiło po odstąpieniu od części przyjętych przez Ministra Finansów kryteriów, jednak z uwzględnieniem rozpoznanych problemów w zakresie organizacji i realizacji spraw karnych skarbowych, co pozwoliło spełnić założenia przeprowadzanej konsolidacji. Dyrektor IAS, przed wejściem w życie rozporządzenia zmieniającego, przeprowadził analizę stanu kadrowego w komórkach SKK w podległych US, zorganizował i przeprowadził stosowne szkolenia pracowników uprawnionych do przeprowadzania postępowania mandatowego, jak i dla pracowników komórek merytorycznych z niewyznaczonych US, dokonał wymaganych zmian w regulaminach organizacyjnych podległych US, a także zapewnił sprawny przebieg działań w zakresie przyznania uprawnień do aplikacji i systemów informatycznych. Dokonywane zmiany warunków pracy pracowników tworzących komórki SKK w wyznaczonym urzędzie poprzedzone były porozumieniami w tym zakresie i pisemną zgodą pracowników. Jednakże w przypadku zmiany warunków, wynagrodzenia, a także miejsca świadczenia pracy nie uzyskiwano, wymaganego w art. 146 ust. 3 ustawy o KAS, stanowiska odpowiedniego naczelnika US.

Działania niezbędne do wykonania w zakresie wskazanym w rekomendacjach, zostały zaplanowane i zrealizowane rzetelnie, poprzez powołanie zespołu ds. centralizacji komórek SKK i realizację przygotowanego przez ten zespół harmonogramu. Do oceny poprawy sprawności i efektywności postępowań karnych i karnych skarbowych przyjęto dwa wskaźniki: dla wyznaczonego urzędu – wzrost liczby zakończonych spraw, a w urzędach niewyznaczonych wzrost liczby nakładanych grzywien w trybie mandatu karnego. Założone wysokości wskaźników zostały osiągnięte w każdym kwartale objętym kontrolą po przeprowadzonej konsolidacji. W IAS podejmowano odpowiednie działania w związku ze zdiagnozowanymi, w trakcie przeprowadzonej reorganizacji, problemami w obszarach kadrowym, informatycznym i obiegu dokumentów.

OBSZAR

2. Nadzór dyrektora IAS nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych

Opis stanu faktycznego

2.1. W latach 2021-2024 (I połowa) Dyrektor IAS wykonywał uprawnienia organu nadzrędnego nad naczelnikami urzędów skarbowych, działających jako finansowe organy postępowania przygotowawczego w 7387 sprawach.

Dyrektor IAS, w latach 2021-2024 (I połowa) nadzorował łącznie 6569 postępowań przygotowawczych w tym: 4198 dochodzenia w sprawach o przestępstwa skarbowe⁵⁹ i 2371 w sprawach o wykroczenia skarbowe⁶⁰. W analogicznym okresie prokurator nadzorował 811 dochodzeń w sprawie o przestępstwa skarbowe⁶¹ i jedno w sprawie o wykroczenie skarbowe w 2022 r.

(akta kontroli tom III, str. 610-611)

W ww. okresie wpłynęło łącznie 7945 wniosków FOPP w sprawie przedłużenia dochodzeń, w tym 5084⁶² w sprawach o przestępstwa skarbowe i 2861⁶³ w sprawach o wykroczenia skarbowe. Dyrektor IAS wydał 7811 postanowień o przedłużeniu dochodzenia, w tym 5004⁶⁴ postanowień o przedłużeniu dochodzenia w sprawach o przestępstwa skarbowe i 2807⁶⁵ w sprawach o wykroczenia skarbowe. W 134 przypadkach nie przedłużono dochodzenia, w tym w 80⁶⁶ dochodzeniach w sprawach o przestępstwa i w 54 o wykroczenia skarbowe⁶⁷.

W latach 2022-2024 (I połowa) Dyrektor IAS przedłużał okres trwania dochodzenia na czas oznaczony nie dłuższy niż trzy miesiące, a w przypadku niezakończenia postępowania w tym terminie – na kolejne trzy miesiące przy czym, nadzorowane w ww. okresie dochodzenia, przedłużono wielokrotnie.

Przyczynami odstąpienia od wydania postanowienia o przedłużeniu dochodzenia mogło być: zakończenie dochodzenia spowodowane nałożeniem mandatu, skierowaniem aktu oskarżenia, objęciem dochodzenia nadzorem prokuratora.

(akta kontroli tom II, str. 319-326, 333-334, tom III, str. 16-38, 105-107, 610-611)

W latach 2021-2024 (I połowa) do zatwierdzenia przez Dyrektora IAS wpłynęło 301 postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia⁶⁸, 434 postanowienia o zawieszeniu dochodzenia⁶⁹ oraz 881 postanowień o umorzeniu dochodzenia⁷⁰. Dyrektor zatwierdził odpowiednio: 142, 182 i 710 z nich, w pozostałych przypadkach odmówił zatwierdzenia.

W latach 2021-2024 (I połowa) wniesiono 18 zażaleń na zatwierdzone przez Dyrektora IAS postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia (trzy) i zawieszeniu dochodzenia (dwa). W żadnym przypadku Dyrektor IAS nie przychylił się do zażalenia i przekazał je zgodnie z art. 153a KKS⁷¹ do sądu.

Ww. okresie wpłynęło 10 zażaleń na postanowienie odmawiające wniesienia wniosku o udzielenie zezwolenia na DPO w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Dyrektor IAS nie przychylił się do ww. zażaleń w ośmiu przypadkach.

(akta kontroli tom II, str. 319-326, 333-334, tom III, str. 610-611)

⁵⁹ W tym: 1294 w 2021 r., 1120 w 2022 r., 1011 w 2023 r., 773 w 2024 r. (I połowa).

⁶⁰ W tym: 761 w 2021 r., 521 w 2022 r., 672 w 2023 r., 417 w 2024 r. (I połowa).

⁶¹ W tym: 248 w 2021 r., 209 w 2022 r., 187 w 2023 r., 169 w 2024 r. (I połowa).

⁶² W tym: 1620 w 2021 r., 2047 w 2022 r., 1023 w 2023 r., 394 w 2024 r. (I połowie).

⁶³ W tym: 923 w 2021 r., 775 w 2022 r., 853 w 2023 r., 310 w 2024 r. (I połowie).

⁶⁴ W tym: 1591 w 2021 r., 2027 w 2022 r., 1005 w 2023 r., 381 w 2024 r. (I połowie). Sprawy przedłużane wielokrotnie mogły zostać uwzględnione w raportach w dwóch lub trzech następujących po sobie latach.

⁶⁵ W tym: 914 w 2021 r., 756 w 2022 r., 836 w 2023 r., 301 w 2024 r. (I połowie).

⁶⁶ W tym: 29 w 2021 r., 20 w 2022 r., 18 w 2023 r., 13 w 2024 r. (I połowie).

⁶⁷ W tym: 9 w 2021 r., 19 w 2022 r., 17 w 2023 r., 9 w 2024 r. (I połowie).

⁶⁸ W tym: 128 w sprawach o przestępstwa skarbowe: 33 w 2021 r., 36 w 2022 r.; 45 w 2023 r.; 14 w 2024 r. (I połowa); 173 w sprawach o wykroczenie: 96 w 2021 r., 24 w 2022 r., 33 w 2023 r.; 20 w 2024 r. (I połowa).

⁶⁹ W tym: 392 w sprawach o przestępstwa skarbowe: 151 w 2021 r., 99 w 2022 r.; 100 w 2023 r.; 42 w 2024 r. (I połowa); 42 w sprawach o wykroczenie: 26 w 2021 r., 4 w 2022 r., 3 w 2023 r.; 9 w 2024 r. (I połowa).

⁷⁰ W tym 619 w sprawach o przestępstwa skarbowe: 229 w 2022 r.; 215 w 2023 r.; 175 w 2024 r. (I połowa); 262 w sprawach o wykroczenie: 99 w 2022 r., 116 w 2023 r.; 47 w 2024 r. (I połowa).

⁷¹ Art. 153 a KKS - Postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia, o jego zawieszeniu oraz o jego umorzeniu, gdy nie podlegało ono nadzorowi prokuratora, zatwierdza organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego. Zażalenie na postanowienie wnosi się do organu, który zatwierdził zaskarżone orzeczenie. Jeżeli organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego nie przychylił się do zażalenia, kieruje je do sądu.

Dyrektor IAS w latach 2022-2024 korzystał też z innych uprawnień nadzorczych przewidzianych w ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego i ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, tj.:

- jednokrotnie rozstrzygał, na podstawie art. 48 § 1 KPK w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 KKS⁷², w sprawie o wyłączenie finansowego organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze w związku ze złożonym wnioskiem,
- wskazywał kierunki postępowania na podstawie art. 326 § 3 pkt 1 KPK w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 KKS⁷³, łącznie w 1124 postępowaniach⁷⁴,
- z art. 122 KKS

Dyrektor IAS w latach objętych kontrolą nie korzystał z pozostałych uprawnień wynikających z art. 326 KPK oraz 327 KPK w zw. z art. 122 § 1 KKS.

Nie było przypadków wznowienia przez Szefa KAS prawomocnie umorzonych postępowań przygotowawczych przeciwko osobie, która występowała w charakterze podejrzanego. Dyrektor IAS nie dokonywał (i nie zlecał dokonania) czynności dowodowych w celu sprawdzenia okoliczności uzasadniających wydanie takiego postanowienia (art. 327 § 2 KPK).

(akta kontroli tom II, str. 319-326, 333-334, tom III, str. 105-107, 110-112, 610-611)

Kierownik Działu Spraw Karnych Skarbowych⁷⁵, wyjaśnił, że w art. 326 KPK wskazane są uprawnienia organu nadrzędnego. Brak korzystania z nich może wynikać z braku takiej potrzeby, natomiast wskazał na wykorzystywanie w IAS w Warszawie możliwości wskazywania kierunków postępowania na podstawie art. 326 § 3 pkt 1.

(akta kontroli tom II, str. 319-326, 333-334, tom III, str. 105-107, 110-112, 610-611)

2.2. W IAS w Warszawie nie obowiązywały wewnętrzne uregulowania określające tryb i sposób sprawowania przez Dyrektora IAS w Warszawie nadzoru nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych.

(akta kontroli tom II, str. 54)

Dyrektor IAS wyjaśnił, że nie było konieczności wprowadzenia wewnętrznych uregulowań i procedur określających tryb i sposób sprawowania przez Dyrektora nadzoru nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych, ponieważ 15 grudnia 2020 r. wprowadzono do powszechnego stosowania w Krajowej Administracji Skarbowej *Metodykę wykonywania przez funkcjonariuszy i pracowników Krajowej Administracji Skarbowej czynności dochodzeniowo-śledczych*, która zastąpiła *Metodykę wykonywania przez Służbę Celną czynności dochodzeniowo-śledczych w sprawach o przestępstwa skarbowe, wykroczenia skarbowe, przestępstwa, czynności wyjaśniających w sprawach o wykroczenia oraz czynności oskarżyciela* (z 2016 r.). Metodyka jest narzędziem pomocniczym przy prowadzeniu postępowań na podstawie obowiązujących przepisów prawa. Dokument ten w sposób kompleksowy ujmuje problematykę prowadzenia przez KAS postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa, czynności wyjaśniających w sprawach o wykroczenia, jak również przedstawia organizację, zadania, formy i metody sprawowania przez przełożonych i Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej nadzoru służbowego w postępowaniu, jak również podział kompetencji poszczególnych komórek. Metodyka kształtuje także

⁷² O wyłączeniu prowadzącego lub nadzorującego postępowanie przygotowawcze oraz oskarżyciela publicznego orzeka organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego nadzorujący postępowanie lub bezpośrednio przełożony.

⁷³ Z tytułu sprawowanego nadzoru organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego może w szczególności: zaznajamiać się z zamierzeniami prowadzącego postępowanie, wskazywać kierunki postępowania oraz wydawać co do tego zarządzenia.

⁷⁴ W tym w 2022 r. - 547 postępowań, w 2023 r. - 367 postępowań, w 2024 r. 2024 r. (I połowa) - 210 postępowań.

⁷⁵ Dalej: Kierownik.

standardy zachowań w trakcie wykonywania czynności procesowych, wskazując właściwy tryb postępowania, przy uwzględnieniu specyfiki każdej z prowadzonych spraw. Według Dyrektora IAS wydawanie wewnętrznych regulacji byłoby tylko powtórzeniem form i metod sprawowania nadzoru wskazanych w Metodycy. W celu zapewnienia sprawnego i efektywnego realizowania czynności każdy referent po otrzymaniu sprawy ma obowiązek dokonać analizy zebranego materiału, m.in. ustalić czy sprawa spełnia wymogi formalne, czy zachowane są terminy, a także ciągłość czynności w toku sprawy, czy akta są ponumerowane i opisane (w szczególności na końcowym etapie postępowania przygotowawczego), czy w aktach sprawy jest zebrany pełny materiał dowodowy, czy w prawidłowy sposób skonstruowano postanowienia (wszczęcie, zarzut) i dokładnie określono podejrzanego (zarzut, postanowienie kończące sprawę). Zwracana jest uwaga na inicjatywę dowodową, na to jakie czynności procesowe podjęto oraz na to, czy w aktach głównych są zamieszczone dokumenty „nieformalne”, tj. m.in. maile, pisma przewodnie, pisma z ewentualnymi uwagami, wnioski o przedłużenie. W przypadku stwierdzenia w sprawie błędów/nieprawidłowości kierowane są pisemne wystąpienia do organu. W przypadku niezatwierdzenia postanowienia o zawieszeniu postępowania przygotowawczego, jego umorzeniu, bądź odmowie wszczęcia, w zależności od materiału dowodowego oraz etapu sprawy, niejednokrotnie wskazywany jest dalszy kierunek odpowiednio postępowania przygotowawczego, bądź czynności sprawdzających. Do działań nadzorczych można zaliczyć również, wymianę doświadczeń pomiędzy pracownikami Działu Spraw Karnych Skarbowych, na których omawiane są powtarzające się nieprawidłowości, ustala się kierunki działań np. w przypadku powtarzających się nieprawidłowości, opracowywane jest wystąpienie do nadzorowanych organów, w których wskazywane są nieprawidłowości i zalecenia podjęcia działań w celu ich eliminacji. W ramach nadzoru m.in. skierowano do FOPP pismo z wytycznymi mającymi na celu zwrócenie uwagi na powtarzające się, a stwierdzone w IAS, nieprawidłowości w prowadzonych postępowaniach. W celu usprawnienia wydawania postanowień o przedłużeniu dochodzenia opracowano wzór wniosku, który umożliwia szybką kontrolę stanu sprawy, dzięki przekazywanym informacjom o podjętych czynnościach w okresie od poprzedniego przedłużenia, przyczyn niezakończenia sprawy i planu dalszego działania. W ICS analizowane było orzecznictwo sądów powszechnych w sprawach karnych skarbowych. W przypadku wątpliwości w zakresie stosowania przepisów, których nie zdołano wyjaśnić na poziomie Izby, kierowane są wystąpienia do Ministerstwa Finansów np. w kwestii liczenia terminów przedawnienia w związku z COVID-19. Ustalono, również m.in. że akta będą przysyłane obligatoryjnie do siedziby Urzędu wyznaczonego (Zastępcy Naczelnika) do kontroli, w sytuacji wydania polecenia przez ICS, objęcia przez kierownika osobistym nadzorem pracownika, nad konkretną sprawą i fakultatywnie do Zastępcy Naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego w sytuacji zażądania planu czynności dochodzenia od referenta sprawy oraz w sprawach, gdy ICS uzna to za zasadne.

(akta kontroli tom II str. 58-62)

2.3. W latach 2022-2024 (I połowa) Dyrektor IAS wydał 5306 postanowień o przedłużeniu dochodzenia w sprawach o przestępstwa (3413) i wykroczenia skarbowe (1893).

Badanie prawidłowości rozpatrywania składanych przez FOPP wniosków o przedłużenie nadzorowanych dochodzeń⁷⁶ wykazało, że postępowania

⁷⁶ Szczegółowym badaniem prawidłowości dokonywania przedłużeń dochodzenia objęto 20 spraw prowadzonych w latach 2022-2024 (16 w sprawach o przestępstwa skarbowe wszczęte: jedno w 2013 r., trzy w 2014 r., po jednym w 2015 r., 2019 r., i 2020 r., cztery w 2021 r., dwa w 2022 r., trzy w 2023 r. i 4 w sprawach o wykroczenia skarbowe wszczęte: jedno w 2023 r., jedno w 2023 r i dwa w 2024 r.): 10 spraw, w których wystąpiło najwięcej przedłużeń,

przedłużane były na czas określony – do trzech miesięcy (najczęściej na trzy miesiące), przy czym wyznaczany termin liczono od daty wydania postanowienia o przedłużeniu dochodzenia.

Poza dwoma przypadkami badane dochodzenia były przedłużane do trzech miesięcy⁷⁷, w okresie objętym kontrolą złożono od jednego do 12 wniosków o przedłużenie⁷⁸, a poza trzema przypadkami wskazano w nich wnioskowany termin przedłużenia. W dziewięciu przypadkach⁷⁹ organ nadzoru przedłużył postępowanie na okres wskazany we wniosku, natomiast w pięciu na inny okres.

Badanie rozpatrywania przez IAS 20 wniosków o przedłużenie postępowania, wykazało, że rozpatrywano je od 5 do 91 dni, w tym w 14 sprawach zakończonych wydaniem postanowienia od 5 do 91 dni, a zwróconych bez wydania postanowienia od 8 do 64 dni.

W przypadku 10 z 14 spraw zakończonych wydaniem postanowień o przedłużeniu postępowania, wydano je po upływie od dwóch do 91⁸⁰ dni od wcześniej określonego terminu zakończenia postępowania przy czym w dwóch przypadkach wnioski przekazano do IAS po upływie odpowiednio dwóch i 25 dni od wcześniej określonego terminu zakończenia⁸¹. Pozostałe wnioski przekazano od 1 do 5 dni przed upływem określonego terminu⁸². Co szczegółowo opisano w sekcji *stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom III str. 16-38, 50-53)

Kierownik wyjaśnił, że termin do którego wydłużone jest dochodzenie zależy od nadzorującego postępowanie w Dziale SKS, po weryfikacji dokumentacji. Co do zasady dochodzenia były przedłużane do trzech miesięcy. Jeżeli weryfikacja dokumentacji załączonej do wniosku o przedłużenie wskazywała, że wskazany przez wnioskodawcę termin krótszy niż trzy miesiące jest wystarczający dla przeprowadzenia czynności dochodzenia przedłużane było zgodnie z wnioskiem. W obowiązującym, co najmniej od 8 sierpnia 2022 r., wzorze o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia wprowadzono pozycję dotyczącą wnioskowanego terminu, a przypadki braku wskazania ww. daty mogły wynikać z przeoczenia. Tożsame wyjaśnienia złożył Dyrektor IAS.

(akta kontroli tom III str. 105-107)

We wszystkich badanych sprawach wnioski o przedłużenie kierowane do Dyrektora IAS zawierały uzasadnienia, co m.in. umożliwiało ich rzetelne rozpoznanie. Głównymi przyczynami przedłużania postępowań były: brak możliwości przeprowadzenia czynności procesowych ze względu na niestawiennictwo podejrzanych, konieczność przesłuchania dodatkowych świadków czy wnioskowanie do prokuratora o powołanie biegłych lekarzy psychiatrów.

cztery losowo wybrane sprawy, gdzie wystąpiło więcej niż jedno przedłużenie oraz sześć spraw w których organ odmówił przedłużenia postępowania.

⁷⁷ Wszędzie 12 z badanych dochodzeń nadzorowanych przez Dyrektora IAS w latach 2022-2024 nastąpiło przed ww. okresem objętym kontrolą. Przedłużano je, poza jednym przypadkiem, od jednego do 20 razy.

⁷⁸ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

⁷⁹ Z 14 badanych wniosków o przedłużenie dochodzenia, w których Dyrektor IAS wydał postanowienie o przedłużeniu.

⁸⁰ Wylczenie opóźnienia 91 dni dokonano po uwzględnieniu 25 dni opóźnienia w złożeniu wniosku.

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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

⁸² Trzy wnioski przekazano zgodnie z Metodologią wykonywania przez Służbę Celną czynności dochodzeniowo-sledczych w sprawach o przestępstwa skarbowe, wykroczenia skarbowe, przestępstwa, czynności wyjaśniających w sprawach o wykroczenia oraz czynności oskarżyciela (z 2016 r.). tj. pięć dni przed upływem terminu zakończenia postępowania.

W toku analizy przesłanej wraz z wnioskiem dokumentacji pracownicy ICS dokumentowali przeprowadzaną analizę sprawy i aktualności wpisów w ESKS⁸³. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, wraz ze zwrotem akt kierowano do FOPP wskazówki dotyczące dalszego postępowania w sprawie oraz zalecenia dotyczące uzupełnienia ww. ESKS.

W sześciu badanych przypadkach, w których organ pozostawił wniosek o przedłużenie bez rozpoznania, przyczyną było ustalenie właściwości prokuratora w dochodzeniu (4), przedawnienie karalności (1), zakończenie sprawy mandatem karnym (1).

Wszystkie postanowienia wydane zostały przez osoby upoważnione przez Dyrektora IAS na podstawie Regulaminu Organizacyjnego, tj. Kierownika Działu lub pracowników, którym sprawa była przydzielona, co było niezgodne z art. 53 § 39 pkt 1 KKS⁸⁴, co zostało opisane w sekcji *stwierdzone nieprawidłowości*.

Zgodnie z § 200 pkt 2 Metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych wnioski o przedłużenie terminu dochodzenia powinny być kierowane przez FOPP na pięć dni przed upływem terminu na prowadzenie dochodzenia, w pięciu z 20 badanych dochodzeń wnioski o ich przedłużenie złożono z naruszeniem ww. terminu. Ww. przypadkach nie podejmowano, poza przypomnieniem o terminowym składaniu wniosków, innych działań mobilizujących do terminowego działania.

(akta kontroli tom III str. 16-38, 50-52, 105-107)

Kierownik wyjaśnił, że organ nadzoru przyjął, że wnioski o przedłużenie terminu dochodzenia powinny być kierowane na pięć dni przed upływem terminu na prowadzenie dochodzenia, co wynika z obowiązującej Metodyki wykonywania przez funkcjonariuszy i pracowników Krajowej Administracji Skarbowej czynności dochodzeniowo-śledczych. Organ nadzoru przypominał wnioskodawcom o terminowym składaniu wniosków. Nie podejmowano innych działań w związku z tym, że jest to uchybienie formalne, nie mające wpływu na przebieg postępowania. Dodatkowo podkreślił, że pracownicy po kierowanych w konkretnych sprawach przypomnieniach weryfikowali termin złożenia wniosku przy kolejnych sprawach. Głównym założeniem jest zapewnienie sprawnego i efektywnego realizowania czynności nadzorczych, przede wszystkim doprowadzenie do wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa (art. 114 § 1 KKS), doprowadzenie do sprawiedliwego ukarania sprawcy.

(akta kontroli tom III, str. 105-107)

2.4. W okresie objętym kontrolą Dyrektor IAS zatwierdził 142 postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia, 182 o zawieszeniu dochodzenia i 710 o umorzeniu dochodzenia, w stosunku do których wniesiono łącznie pięć zażaleń, w tym trzy na zatwierdzone postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia⁸⁵ (rozpatrywane od 62 do 143 dni) i dwa w sprawie umorzenia dochodzenia⁸⁶ (rozpatrywane od 30 do 391 dni). Dyrektor IAS nie przychylił się do żadnego z ww. zażaleń⁸⁷ i przekazał je, zgodnie z art. 153a KKS, do właściwego sądu celem

⁸³ W karcie ewidencyjnej/wydruki z systemu ESKS.

⁸⁴ Organem nadrzędnym nad finansowym organem postępowania przygotowawczego jest: miejscowo właściwy dyrektor izby administracji skarbowej - w sprawach należących do właściwości naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego.

⁸⁵ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

⁸⁶ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

⁸⁷ Objętych szczegółowym badaniem.

rozpatrzenia. Poza jednym przypadkiem⁸⁸ w ww. sprawach zapadły orzeczenia, utrzymujące w mocy zaskarżone postanowienia. We wszystkich ww. przypadkach, pracownicy prowadzący sprawę udokumentowali przeprowadzenie postępowania sprawdzającego, w tym m.in. potwierdzili kompletność zebranego materiału, spójność uzasadnienia zaskarżonego postanowienia pod kątem zasadności zażalenia jak i weryfikację dochowania terminu na jego wniesienie i posiadanych przez wnoszącego uprawnień. Ww. zażalenia były rozpatrywane przez Dyrektora IAS w terminie powyżej 30 dni, poza jednym przypadkiem⁸⁹.

(akta kontroli tom II, str. 319-326, 333-334, tom III, str. 6-13, 610-611)

W dwóch zbadanych przypadkach rozpatrzenia przez Dyrektora IAS zażaleń⁹⁰ na postanowienia FOPP z 2022 r. o podjęciu zawieszonego dochodzenia⁹¹ pracownicy ICS prawidłowo przeprowadzili analizę zgromadzonej w toku dochodzenia dokumentacji w tym m.in. ocenę podstawy podjęcia zawieszonego dochodzenia, w wyniku czego sprawy te zostały przekazane do właściwego Sądu. W obydwu ww. przypadkach Sąd utrzymał w mocy zaskarżone postanowienia.

(akta kontroli tom III, str. 8-9)

W dokumentacji ww. spraw realizowanych przez poszczególnych pracowników ICS oraz w ESKS znajdowały się informacje dotyczące dokonanych przez sąd rozstrzygnięć dotyczących przekazanych, zgodnie z art. 153a KKS, zażaleń⁹².

W okresie objętym kontrolą nie składano zażaleń na postanowienia o zawieszeniu dochodzenia.

(akta kontroli tom III, str. 6-13)

W okresie objętym kontrolą wniesiono 10 zażaleń na postanowienia odmawiające wniesienia wniosku o udzielenie zezwolenia na DPO z czego, poza dwoma przypadkami, Dyrektor IAS nie przychylił się do zażalenia.

(akta kontroli tom II, str. 319-326, 333-334 tom III, str. 12-13, 610-611)

W latach 2022-2024 (I połowa) Dyrektor IAS otrzymał do zatwierdzenia 95 postanowień FOPP o odmowie wszczęcia dochodzenia w sprawach o przestępstwa skarbowe i 77 w sprawach o wykroczenia skarbowe, z czego zatwierdził odpowiednio 76 i 66. W pozostałych przypadkach odmówił zatwierdzenia.

W badanych siedmiu przypadkach zatwierdzonych przez Dyrektora IAS postanowień FOPP o odmowie wszczęcia dochodzenia⁹³, przed ich zatwierdzeniem, przeprowadzono analizę sprawy pod kątem kompletności materiału dowodowego, zasadności podjętej decyzji i przyjętej podstawy prawnej dla odmowy wszczęcia dochodzenia, uznając rozstrzygnięcie za prawidłowe. Przyczynami wydanych przez

⁸⁸ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

⁸⁹ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

⁹⁰ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

⁹¹ Nie podlegające zatwierdzeniu przez Dyrektora IAS.

⁹² W części spraw w aktach gromadzonych w Dziale ICS znajdowały się kopie orzeczeń w związku z przekazaniem akt do IAS przez sąd a w części spraw w związku z informacjami zawartymi w ESKS.

⁹³ Szczegółowym badaniem w zakresie prawidłowości wykonywania zadań związanych z zatwierdzaniem postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia objęto 7 postanowień.

FOPP postanowień było: niepopelnianie czynu⁹⁴, brak znamion czynu zabronionego⁹⁵, niepodleganie karze⁹⁶, przedawnienie karalności czynu⁹⁷.

W jednej z ww. spraw⁹⁸ Dyrektor IAS wcześniej nie zatwierdził postanowienia, wskazując m.in. na błędy przy powołaniu podstaw prawnych oraz konieczność weryfikacji materiału dowodowego pod kątem podmiotów, które składają dokumenty.

Badane przypadki zatwierdzenia przez Dyrektora IAS postanowień FOPP o odmowie wszczęcia dochodzenia rozpatrywano od 29 do 87 dni. W każdym przypadku niezwłocznie podejmowano czynności mające na celu weryfikację sprawy.

(akta kontroli tom II, str. 319-326, 333-334, tom III, str. 40-43, 50-51, 610-611)

W latach 2022-2024 (I połowa) Dyrektor IAS otrzymał do zatwierdzenia 241 postanowień FOPP o zawieszeniu dochodzenia w sprawach o przestępstwa skarbowe i 16 w sprawach o wykroczenia skarbowe, z czego zatwierdził odpowiednio 167 i 15. W pozostałych przypadkach odmówił zatwierdzenia.

W badanych ośmiu przypadkach zatwierdzonych przez Dyrektora IAS postanowień FOPP o zawieszeniu dochodzenia⁹⁹, przed ich zatwierdzeniem, przeprowadzono analizę kompletności materiału dowodowego danej sprawy, zasadności podjętej decyzji i przyjętej podstawy prawnej uznając rozstrzygnięcia za prawidłowe. Poza jednym przypadkiem, w którym przyczyną zawieszenia był wniosek podejrzanego o zmianę terminu przesłuchania z uwagi na przebywanie poza granicami kraju, przesłanką zawieszenia była konieczność zakończenia postępowania podatkowego (m.in. po złożonych skargach na decyzje podatkowe do sądu). W czterech przypadkach, Dyrektor IAS przy zwrocie akt przypominał FOPP o konieczności monitorowania, co najmniej raz na trzy miesiące (a w jednym przypadku na sześć), aktualności przesłanek zawieszenia dochodzenia, zgodnie z zaleceniami. W jednej z badanych spraw¹⁰⁰, uprzednio zwróconej bez zatwierdzenia postanowienia w związku z przesłaniem przez FOPP akt innej sprawy, zalecając jednocześnie w oparciu o zapisy w ESKS przesłuchanie wskazanego świadka, celem zapewnienia prawidłowego toku dochodzenia¹⁰¹, co zrealizowano przed ponownym przekazaniem postanowienia o zawieszeniu dochodzenia. Kontrola potwierdziła, że w badanych sprawach pracownicy FOPP odnotowywali w ESKS monitoring aktualności przesłanek zawieszenia. W siedmiu z badanych spraw podstawą

⁹⁴ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

⁹⁵ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

⁹⁶ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

⁹⁷ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

⁹⁸ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

⁹⁹ Szczegółowym badaniem w zakresie prawidłowości wykonywania zadań związanych z zatwierdzaniem postanowień o zawieszeniu dochodzenia objęto osiem zatwierdzonych postanowień.

¹⁰⁰ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

¹⁰¹ Wydano z urzędu postanowienie o przedłużeniu dochodzenia.

zawieszenia dochodzenia był art. 114 a KKS, w pozostałym jednym przypadku art. 22 KPK.

Badane przypadki zatwierdzenia przez Dyrektora IAS postanowień zawieszeniu dochodzenia rozpatrywano od 6 do 113 dni. W każdym przypadku niezwłocznie podejmowano czynności mające na celu weryfikację sprawy.

(akta kontroli tom II, str. 319-326, 333-334, tom III, str. 44-51, 610-611)

W latach 2022-2024 (I połowa) Dyrektor IAS otrzymał do zatwierdzenia 619 postanowień FOPP o umorzeniu dochodzenia w sprawach o przestępstwa skarbowe i 262 w sprawach o wykroczenia skarbowe, z czego zatwierdził odpowiednio 489 i 221. W pozostałych przypadkach odmówił zatwierdzenia.

W badanych ośmiu zatwierdzonych przez Dyrektora IAS postanowieniach FOPP o umorzeniu dochodzenia przed ich zatwierdzeniem przeprowadzono analizę kompletności materiału dowodowego danej sprawy, zasadności podjętej decyzji i przyjętej podstawy prawnej uznając rozstrzygnięcie za prawidłowe.

Przyczynami umorzenia badanych dochodzeń było: stwierdzenie braku ustawowych znamion czynu zabronionego¹⁰², niepopelnienie czynu przez podejrzanego¹⁰³, brak dostatecznych podstaw do wniesienia aktu oskarżenia¹⁰⁴, przedawnienie karalności¹⁰⁵. W jednym z umorzonych dochodzeń, ustalono innego podejrzanego, który w związku z przyznaniem się do winy został ukarany mandatem. W badanych dochodzeniach umorzonych w związku z przedawnieniem karalności, przyczyną m.in. była zmiana kwalifikacji czynu z przestępstwa na wykroczenie skarbowe w wyniku wydania po orzeczeniu NSA decyzji określającej inną, niż pierwotnie, wysokość zobowiązania podatkowego oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2023 r.¹⁰⁶, w którym orzeczono o niezgodności z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej art. 15zzr¹ ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych¹⁰⁷.

W dwóch z ww. spraw, w wyniku analizy dokumentacji prowadzonego dochodzenia, organ nadzoru odsyłając zatwierdzone postanowienie zwracał uwagę na nieprawidłowości m.in. uchybienie terminów wynikających z art. 153 § 3 i art. 155 § 4 KKS oraz nieprzeprowadzenie wystarczających czynności dowodowych.

Badane przypadki zatwierdzenia przez Dyrektora IAS postanowień o umorzeniu dochodzenia rozpatrywano od siedmiu do 73 dni. W każdym przypadku niezwłocznie podejmowano czynności mające na celu weryfikację sprawy.

(akta kontroli tom II, str. 319-326, 333-334, tom III, str. 50-51, 56-61, 610-611)

¹⁰² (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

¹⁰³ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

¹⁰⁴ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

¹⁰⁵ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

¹⁰⁶ Sygn. P12/22.

¹⁰⁷ Tj. Dz.U. z 2023 r. poz 1327 ze zm.

W latach 2022-2024 (I połowa) Dyrektor IAS nie zatwierdził 223 postanowień FOPP o odmowie wszczęcia dochodzenia, jego zawieszeniu i umorzeniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i 119 w sprawach o wykroczenia skarbowe.

W badanych 10 przypadkach nie zatwierdzonych postanowień FOPP w tym: trzech o odmowie wszczęcia dochodzenia¹⁰⁸, trzech o jego zawieszeniu¹⁰⁹ i czterech o jego umorzeniu wykazało, że w każdym przypadku przeprowadzono analizę dokumentacji przekazanych spraw obejmującą obowiązkowe wpisy w ESKS.

Przyczynami niezatwierdzenia ww. postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia było:

- wątpliwości dotyczące poprawności zakresu czynu oraz terminu przedawnienia;
- wymagający uzupełnienia materiał dowodowy oraz brak w sentencji opisu czynu, jego znamion i kwalifikacji prawnej;
- brak w zgromadzonym materiale dowodowym argumentów dostatecznie uzasadniających podejrzenie popełnienia przestępstwa.

Przyczynami niezatwierdzenia ww. postanowień o zawieszeniu dochodzenia było:

- konieczność przeprowadzenia dalszych czynności w toku sprawy w dwóch przypadkach;
- informacja FOPP o ustaniu przesłanki zawieszenia w związku z wydaniem decyzji podatkowej.

Przyczynami niezatwierdzenia ww. postanowień o umorzeniu dochodzenia było:

- toczące się postępowanie wobec tej samej osoby i tego samego czynu wcześniej wszczęte;
- stwierdzone braki w materiale dowodowym w dwóch przypadkach;
- niepodjęcie zawieszonego postępowania przed wydaniem postanowienia i błędne określenie terminu przedawnienia karalności czynu.

We wszystkich przypadkach stwierdzenia braków w materiale dowodowym czy błędów w przesłanym zawiadomieniu, przy zwrocie akt spraw do FOPP wskazywano zalecenia (np. przesłuchanie świadka, pozyskanie informacji z innych podmiotów).

Badane przypadki nie zatwierdzenia postanowień FOPP rozpatrywano od 10 do 102 dni, w tym cztery powyżej 60 dni. W każdym przypadku niezwłocznie podejmowano czynności mające na celu weryfikację sprawy.

(akta kontroli tom II, str. 319-326, 333-334, tom III, str. 50-51, 56-61, 610-611)

2.5. Zgodnie z Regulaminem Organizacyjnym Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, wykonywanie uprawnień organu nadrzędnego nad naczelnikami urzędów skarbowych, działającymi jako finansowe organy postępowania przygotowawczego, należy do zadań ICS.

W okresie objętym kontrolą Dyrektor IAS orzekał (w 2022 r.) w jednej sprawie o wyłączenie prowadzącego postępowanie FOPP (wpływ do IAS w 2021 r.) na podstawie wniosku osoby fizycznej nie będącej stroną postępowania. Przesłankami wyłączenia był zarzut braku bezstronności FOPP w rozpatrywaniu sprawy. Wnioskodawca zarzucił naczelnikowi US osobiste zaangażowanie się w sprawę. Wniosek uznano za bezskuteczny ze względu na wniesienie go przez osobę nieuprawnioną – zgodnie z art. 42 § 1 KPK w zw. z art. 47 § 1 KPK – prawo do wniesienia takiego wniosku przysługuje oskarżycielowi publicznemu,

¹⁰⁸ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

¹⁰⁹ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

oskarżonemu/podejrzanemu lub działającemu z jego umocowania obrońcy, podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej i interwenientowi. Wezwano wnioskującego do przedstawienia pełnomocnictwa do obrony. W odpowiedzi przedstawiono dokumentację z wcześniejszych spraw prowadzonych na wniosek tego samego wnioskodawcy, w tej samej sprawie karnej skarbowej. Uznanie wniosku za bezskuteczny po przeprowadzonym postępowaniu wyjaśniającym (102 dni, działania podjęte bez zbędnej zwłoki), w związku z wniesieniem go przez osobę nieuprawnioną, 27 stycznia 2022 r. zatwierdziła z-ca Dyrektora IAS w Warszawie, na podstawie upoważnienia określonego w regulaminie organizacyjnym.

(akta kontroli tom III str. 50-51,75-76)

2.6. Badanie 15 postępowań nadzorowanych przez Dyrektora IAS¹¹⁰ wykazało, że we wszystkich przypadkach w związku z wpływającymi wnioskami wykonywał on swoje uprawnienia dotyczące przedłużania postępowań lub zatwierdzania wydanych przez FOPP postanowień, przy czym w latach 2022-2024 w czterech przypadkach, do 7 lipca 2022 r., rozstrzygnięć dokonali pracownicy IAS na podstawie upoważnień wynikających z regulaminu organizacyjnego.

Każdorazowo pracownicy prowadzący sprawę dokonywali analizy dokumentacji dochodzenia dokumentując ustalenia m.in. poprzez e-maile czy karty ewidencyjne, notatki sporządzane w sprawach uzupełniane przy dokonywaniu następnych czynności. W aktach badanych spraw znajdowały się m.in. potwierdzenia weryfikacji obowiązków ewidencyjnych prowadzonych przez FOPP dochodzeń, dokonywane poprzez wydruk wpisów z systemu ESKS lub sporządzenie adnotacji. W przypadku stwierdzenia, w toku analizy przesłanej dokumentacji braków, zalecano każdorazowo m.in. przeprowadzanie wskazanych czynności procesowych, zmianę kwalifikacji czynu, uzupełnienie wpisów w ESKS. Przy identyfikowaniu ewentualnych błędów w sentencji bądź uzasadnieniach przekazywanych pism procesowych zalecano ich zmianę wskazując kierunek. Przy stwierdzeniu niedotrzymania pięciodniowego terminu złożenia wniosku o przedłużenie dochodzeń, przed upływem terminu, przypominano o konieczności jego dochowywania. Realizację wskazywanych zaleceń pracownicy IAS weryfikowali przy dokonywaniu późniejszych czynności nadzorczych, a w przypadku stwierdzenia braku ich realizacji powtórnie polecali realizację zaleceń. Dwukrotnie, w czasie kontroli NIK w związku ze stwierdzanymi nieprawidłowościami, przekazano nadzorującym pracownikom urzędu wyznaczonego, Kierownikowi Działu, a następnie zastępcy Naczelnika nadzorującemu obszar spraw karnych-skarbowych, polecenia objęcia dochodzenia nadzorem¹¹¹.

W aktach badanych dochodzeń znajdowała się dokumentacja potwierdzająca przeprowadzenie, w okresie objętym kontrolą, czynności nadzorczych również wobec postępowań, co do których w dacie wezwania o przekazanie dokumentacji nadzorowanych dochodzeń FOPP nie wnosili o dokonywanie w nich czynności, tj. wezwanie o przekazanie w trybie nadzoru akt dochodzenia, w związku z kontrolą spraw prowadzonych powyżej dwóch lat (cztery dochodzenia)¹¹², zapytania przekazywane e-mailem dotyczące stanu sprawy w związku z brakiem wniosku

¹¹⁰ Z rejestrów spraw nadzorowanych w latach 2022-2024, z możliwością wstępu przed okresem objętym kontrolą.

¹¹¹ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

¹¹² (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

o przedłużenie postępowania pomimo upływu dotychczasowego terminu (dwa dochodzenia)¹¹³. W wyniku ww. czynności m.in. stwierdzono uchybienia terminu między powzięciem informacji o prawomocnym zakończeniu postępowania podatkowego a podjęciem zawieszonego dochodzenia, brak monitoringu zawieszonego dochodzenia, w jednym przypadku nie stwierdzono nieuzasadnionej beczynności. W jednym przypadku w wyniku zapytania o stan dochodzenia poinformowano IAS, że skierowano do sądu wnioski o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, w pozostałych przypadkach przesłano wnioski o przedłużenia.

(akta kontroli tom III str. 77-98)

W latach 2022-2024 Dyrektor IAS przekazywał do FOPP zalecenia dotyczące prowadzenia nadzorowanych dochodzeń m.in. w wyniku prowadzonych analiz i kontroli/działań nadzorczych w ramach których stwierdzono m.in.:

- we wrześniu 2022 r. po kontroli 123 dochodzeń prowadzonych powyżej dwóch lat¹¹⁴: przypadki okresów beczynności; kierowanie wniosków o przedłużenie okresu trwania dochodzenia z naruszeniem terminów wskazanych w art. 153§ 1 i 3 KKS, bądź sporządzania decyzji merytorycznych z naruszeniem terminów z art. 155 § 4 KKS; odstępianie od kierowania wniosków do Dyrektora IAS o przedłużenie dochodzenia w przypadku przekazywania akt sprawy do innego organu z zapytaniem o ewentualne połączenia dochodzenia z innym postępowaniem przygotowawczym; odstępianie od kierowania wniosków do Dyrektora IAS o przedłużenie dochodzenia, w przypadku kierowania do właściwej miejscowo jednostki prokuratury wniosku o powołanie biegłych lekarzy psychiatrów na podstawie art. 202 § 1 KPK w zw. z art. 122 § 2 KKS, i nie weryfikowanie stanu sprawy; po skierowaniu wniosku o przeprowadzenie czynności procesowych w ramach pomocy prawnej do czasu otrzymania odpowiedzi nie podejmowano innych działań, ani weryfikacji na jakim etapie znajdują się powierzone czynności; wysyłanie wielokrotnie wezwań przez pocztę do osób podejrzanych lub świadków, które nie były odbierane, a przed ich wysłaniem nie dokonano sprawdzenia w dostępnych bazach danych oraz odstąpiono od wnioskowania o pomoc do innych organów, czy adres jest aktualny.
- w 2023 r. i 2024 r. identyfikowano w prowadzonych dochodzeniach nieprawidłowości tj. późne podjęcie decyzji odnośnie rozpatrzenia zawiadomienia, zbyt małą intensyfikację czynności procesowych w toku dochodzenia, długie okresy beczynności, naruszenie terminów, błędy w zakresie opisu czynu objętego dochodzeniem, błędy formalne zawarte w postanowieniach, brak weryfikacji organu właściwego do rozpoznania sprawy, niewystarczające rozpoznanie sprawy przed skierowaniem wniosku o rozstrzygnięcie sporu o właściwość; brak prawidłowej weryfikacji i kontroli zawieszonych postępowań przygotowawczych; nieprawidłowości w zakresie rejestracji danych w systemie ESKS.

(akta kontroli tom I, str. 316-321, tom III, str.77-98, 378-395)

Zasady dokonywania odstąpienia od ścigania i od sporządzania informacji o skierowaniu sprawy do postępowania mandatowego lub wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego uregulowano w *Instrukcji odstąpienia od sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych, sporządzania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz ukarania sprawcy*¹¹⁵. W §11 pkt. 3 ppkt 8 ww. instrukcji wskazano, że nie przeprowadza się czynności

¹¹³ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

¹¹⁴ Co stanowiło 30% z wytypowanych 410 dochodzeń pozostających pod nadzorem Dyrektora IAS.

¹¹⁵ Wprowadzonej od 1 stycznia 2023 r. Zarządzeniem Dyrektora IAS nr 247/2022 z 22 grudnia 2022 r.

zmierzających do ukarania sprawcy bądź odstępuje się od dalszych czynności w przypadku stwierdzenia, że czyn zabroniony został popełniony w warunkach znikomej szkodliwości społecznej czynu. Odstąpienie z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu zachodzi w szczególności, gdy: wiek osoby popełniającej wykroczenie skarbowe przekracza 70 lat w dniu jego popełnienia (nie dotyczy osób prowadzących działalność gospodarczą jeśli czyn pozostaje w związku z tą działalnością).

Przyczyny odstąpienia od wszczęcia postępowania w ww. sprawach były tożsame z przesłankami określonymi w art. 17 § pkt 3 KPK, poza jednym przypadkiem, tj. w przypadku odstąpienia z uwagi na wiek sprawcy, co było niezgodne z wyżej przywołanym art. 17 § pkt 3 KPK, co szczegółowo opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W latach 2022-2024 (I połowa) w podległych IAS urzędach skarbowych odstąpiono od przekazania do komórki spraw karnych skarbowych zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego/wniosku o wszczęcie postępowania karnego skarbowego w: 2013 w 2022 r., 2598 w 2023 r., 1191 w 2024 r. (I połowa) w przypadkach przestępstw skarbowych oraz w 174 070 w 2022 r., 209 821 w 2023 r., 108 319 w 2024 (I połowa) w przypadkach wykroczenia skarbowego.

(akta kontroli tom I str. 338, tom II str. 162-164, 319-326)

Dyrektor IAS wyjaśnił, że nie analizował i nie monitorował prawidłowości odstępowania od składania zawiadomień do komórek spraw karnych skarbowych wyznaczonego urzędu skarbowego w latach 2021-2024. Od 1 stycznia 2023 r. Naczelników Urzędów Skarbowych województwa mazowieckiego obowiązywało zarządzenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie nr 247/2022 z 22 grudnia 2022 r. w sprawie Instrukcji odstąpień od sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych, sporządzania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz ukarania sprawcy. Zgodnie z treścią § 5 nadzór nad realizacją Instrukcji w Urzędach Skarbowych należy do Naczelników tych Urzędów. Ponadto w myśl § 9 do zadań Naczelników Urzędów Skarbowych należy zgłaszanie do Działu Spraw Karnych Skarbowych IAS konieczności aktualizacji Instrukcji. Natomiast zgodnie z treścią § 15 pkt 1 nie rejestruje się w ESKS2 w rejestrze RMW materiałów dotyczących naruszeń, w przypadku których zachodzą przesłanki do odstąpienia od przeprowadzenia postępowania mandatowego oraz skierowania zawiadomienia o naruszeniu przepisów podatkowych bądź wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego. Jednocześnie takie przypadki odstąpienia powinny być ewidencjonowane w sposób umożliwiający ich policzenie z podziałem na przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz z podziałem na podstawy odstąpienia (złożenie prawnie skutecznej korekty, czynny żal, przedawnienie, znikomy stopień szkodliwości społecznej czynu). Ponadto zgodnie z podręcznikiem użytkownika systemu ESKS nie są rejestrowane w nim przypadki odstąpienia przez organ podatkowy od skierowania zawiadomienia do komórek karnych skarbowych.

Wyjaśniający podkreślił, że ICS, który reprezentuje organ nadrzędny nad FOPP nie ma dostępu systemowego do rejestrów prowadzonych przez Naczelników Urzędów Skarbowych, nie wpływa zatem na decyzję o przekazaniu, bądź odstąpieniu od przekazania konkretnego zawiadomienia, która należy do kierownika jednostki. Podejmuje natomiast działania mające na celu zapewnienie prawidłowego obiegu dokumentów, ich kompletności i terminowości przekazywania. Zalecenia w tym zakresie przekazywano m.in. pismami z kwietnia 2022 r.¹¹⁶, z kwietnia 2023 r.¹¹⁷

¹¹⁶ Nr 1401-ICS.820.1332.2022 z 21.04.2022 r.

¹¹⁷ Nr 1401-ICS.820.474.2023.51 z 17.04.2023 r.

i czerwca 2024 r.¹¹⁸ Ponadto w październiku i grudniu 2023 r., w maju, październiku, listopadzie i grudniu 2024 r. Dyrektor IAS, zorganizował spotkania podczas których, pracownicy Działów IAS, w tym ICS, omawiali zagadnienia dot. przekazywania i obiegu zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych, a także materiałów, jakie powinny być załączone do nich. Wyjaśniający podkreślił, że mimo zwiększonej liczby odstępień od sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych zwiększyła się liczba nakładanych grzywn w postępowaniu mandatowym w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. i w 2023 r. w porównaniu do 2024 r. odpowiednio o 18,49% i 8%.

(akta kontroli tom II, str. 162-164)

2.7. W okresie objętym kontrolą przed Dyrektorem IAS toczyło się 17 sporów kompetencyjnych. Badanie realizacji przez Dyrektora IAS¹¹⁹ zadań związanych z rozstrzygnięciem sporów kompetencyjnych, wszystkich pomiędzy FOPP a Naczelnikiem Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie wykazało, że wszystkie rozstrzygnięto, w tym w dwóch przypadkach sprawę przekazano do dalszego prowadzenia przez FOPP, w pozostałych Naczelnikowi Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego. We wszystkich przypadkach spór dotyczył kwalifikacji prawnej czynu, co decydowało o właściwości organu właściwego dla prowadzenia sprawy. Badane spory prowadzone były w IAS od 183 do 1092 dni, co szczegółowo opisano w sekcji *stwierdzone nieprawidłowości*. We wszystkich przypadkach podpisującym rozstrzygnięcie był Kierownik ICS upoważniony na podstawie Regulaminu organizacyjnego. Wszystkie sprawy zostały rozstrzygnięte po 7 lipca 2022 r.

(akta kontroli tom III str. 100-104, 610-611)

2.8. W okresie objętym kontrolą Dyrektor IAS skutecznie koordynował prowadzone przez naczelników urzędów karnych skarbowych postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, co zostało szczegółowo opisane w pkt. 2.4-2.6 niniejszego wystąpienia.

2.9. Dyrektor IAS nie współpracował z innymi organami w ramach nadzoru nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych.

(akta kontroli tom II, str. 165-167)

2.10. W strukturze IAS, w ramach Wydziału Kontroli Wewnętrznej (IWW) wyodrębniono komórkę Dział Petycji, Skarg, Wniosków i Informacji Publicznej (IWW2), do której obowiązków należało m.in. proponowanie usprawnień, kierowanie informacją i wniosków, wystąpień pokontrolnych oraz zaleceń i wytycznych, stanowiących wynik przeprowadzonych analiz informacji zewnętrznych i wewnętrznych oraz postępowań wyjaśniających i kontrolnych, a także rozpatrywanie i koordynowanie rozpatrywania przez komórki organizacyjne petycji oraz skarg i wniosków. W Izbie nie wprowadzono odrębnej procedury rozpatrywania skarg, a oprócz ich rejestrowania w Systemie Zarządzania Dokumentacją (SZD), nie prowadzono odrębnego rejestru dla spraw dotyczących funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej.

(akta kontroli str. regulamin organizacyjny, mejl z 18.11)

W okresie objętym kontrolą do IAS wpłynęło 18 skarg i wniosków (siedem w 2022r., osiem w 2023 r. oraz trzy w I poł. 2024 r.).

Szczegółowym badaniem objęto pięć spraw wybranych wg osądu kontrolera¹²⁰. Wszystkie analizowane postępowania przeprowadzono zgodnie z rozporządzeniem

¹¹⁸ Nr 1401-ICS.820.1230.2024 z 06.06.2024 r.

¹¹⁹ Szczegółowym badaniem objęto pięć sporów, w których rozstrzygnięcie należało do Dyrektora IAS.

¹²⁰ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz.

Rady Ministrów w sprawie organizacji przyjmowania i rozpatrywania skarg i wniosków¹²¹, a także przepisami obowiązującymi w Dziale VIII KPA, w tym w terminie określonym w art. 237 KPA. Badane skargi dotyczyły działania pracowników urzędu w związku z zawieszeniem prowadzonego postępowania, przewlekłości postępowania, uchybień w działaniach naczelnika w ramach prowadzonego postępowania, a także zachowania pracowników podczas prowadzonej tzw. akcji mandatowej. Z pięciu badanych spraw skargowych, dwie zakończyły się uznaniem skargi za zasadną przypadku jednej pouczone skarżącą o zasadach składania skarg i możliwości uchylenia mandatu, dwie przekazano do Urzędów Skarbowych zgodnie z ich właściwością. Każdorazowo zwracano się do Urzędów Skarbowych z żądaniem przekazania informacji o sposobie załatwienia sprawy, m.in. celem wykorzystania w ramach sprawowanego audytu.

(akta kontroli tom III, str. 99)

2.11. Zagadnienia związane z prowadzeniem postępowań przygotowawczych i występowaniem przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia były przez Dyrektora IAS kontrolowane w ramach zadań pn. *Wystawianie i realizacja mandatów karnych*¹²², *Prawidłowość prowadzonego nadzoru nad urzędami skarbowymi*¹²³ (w 2022 r.) i *Ujawnianie naruszeń prawa podatkowego i przekazywanie zawiadomień do organów właściwych do wszczęcia postępowania przygotowawczego*¹²⁴ (w 2024 r.), w efekcie których działalność kontrolowanych jednostek oceniono w dwóch przypadkach pozytywnie z nieprawidłowościami, a w jednym negatywnie.

W trakcie kontroli przeprowadzonej w FOPP w 2022 stwierdzono m.in.: nieprawidłowości dotyczące: wydania upoważnienia z nieprawidłową podstawą prawną; braku aktualizacji regulacji wewnętrznych; nieprawidłowe nakładanie kary grzywny; wystawienie mandatów nieprawidłowo i po terminie przedawnienia karalności czynów; nieprawidłowe określanie daty popełnienia czynu; przekazywanie zawiadomień do komórki karnej skarbowej w formie zbiorczej, bez materiału dowodowego; wystawienie mandatów przy braku wystarczających dowodów lub braku znamion czynu zabronionego; zarejestrowanie w systemie ESKS danych błędnych, niepełnych lub z przekroczeniem terminu 30 dni; sporządzenie wezwań do stawienia się w charakterze sprawcy wykroczenia z przekroczeniem terminu wynikającego z regulacji wewnętrznych.

W realizacji nadzoru nad FOPP przez ICS w IAS w Warszawie stwierdzono nieprawidłowości dotyczące m.in.: przekraczania terminu 30 dni na załatwienie spraw, w tym w odnotowywaniu wybranych czynności w systemie ESKS; błędne odnotowywanie w systemie ESKS dat dekretacji sprawy i decyzji podjętych przez Dyrektora IAS i nieodnotowywanie istotnych dokumentów; niesporządzenie w ramach sprawowanego nadzoru, zaleceń do organu, który dopuścił do przedawnienia dochodzenia.

Na negatywną ocenę, po kontroli przeprowadzonej w 2024 r., wpłynęło przede wszystkim zaniechanie sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa podatkowego w związku z brakiem wpłaty lub wpłatą po terminie należnych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (płatnik), podatku od towarów i usług, co wynikało z niedostatecznego nadzoru nad tym zagadnieniem oraz z nieprawidłowej organizacji pracy w tym zakresie w Urzędzie. Stwierdzono m.in.: nieprzeprowadzenie systematycznej analizy kart kontowych płatników podatku dochodowego od osób

111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

¹²¹ Dz.U. z 2002 r., nr 5, poz. 46.

¹²² Przeprowadzona w II Urzędzie Skarbowym Warszawa Śródmieście.

¹²³ Dział Spraw Karnych Skarbowych w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie.

¹²⁴ Przeprowadzona w Urzędzie Skarbowym w Otwocku.

fizycznych, w zakresie braku wpłat lub nieterminowych wpłat należnych zaliczek na ten podatek; nieprowadzenie analizy pod kątem braku wpłat lub nieterminowych wpłat podatku wynikających ze złożonego pliku JPK_VAT z deklaracją, niesporządzanie i nieprzekazywanie do urzędu wyznaczonego wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego, w związku z brakiem wpłaty lub wpłatą po terminie należnych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w kwocie przekraczającej pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia; niewzywanie sprawców czynu zabronionego do osobistego stawienia w ramach postępowania mandatowego, pomimo wystawienia zawiadomienia o naruszeniu przepisów prawa podatkowego i przekazaniu zawiadomienia do dalszych czynności pracownikowi wyznaczonemu; przekazanie z opóźnieniem wynoszącym 68 dni, licząc od dnia otrzymania z Działu Rachunkowości, zawiadomienia o naruszeniu przepisów podatkowych do urzędu wyznaczonego; niezasadne odstępianie od wszczęcia postępowań mandatowych za: nieterminowe złożenie zeznania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, plików JPK_VAT z deklaracjami; nieterminową wpłatę należności lub jej brak wynikający z zeznania podatkowego czy też zeznania złożonego po wezwaniu Urzędu; sporządzanie opisu czynu zabronionego w zawiadomieniach o naruszeniu przepisów podatkowych niezgodnie z Instrukcją. Po każdej z ww. kontroli wydano zalecenia. W dwóch przypadkach potwierdzono realizację wniosków pokontrolnych. W jednym przypadku nie minął termin dziewięciu miesięcy wyznaczony na realizację zaleceń.

(akta kontroli tom I str. 395-470, tom II, str. 319-326)

2.12. Dyrektor IAS i z-ca Dyrektora IAS poinformowali w toku kontroli o dostrzeganych problemach w ramach prowadzenia i nadzorowania spraw karnych skarbowych m.in. wynikających z rzetelności przekazywanych danych. Wskazali, że mogą one występować w sytuacji zbierania danych w zakresie realizacji mierników (kwartalnie), raportów dotyczących wyłudzeń podatku VAT, „karuzel vatowskich” i zabezpieczeń w tzw. sprawach karuzelowych (miesięczne), raportowania w przypadku zastosowania instytucji z art. 48 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (miesięczne), sprawozdania kwartalnego dot. spraw przekazanych na 12 miesięcy przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego. W przypadku wątpliwości dane były weryfikowane przez pracowników prowadzących zestawienia na podstawie bazy ESKS i ewentualnie wyjaśniane za pośrednictwem poczty elektronicznej lub telefonicznie z osobami odpowiedzialnymi za sporządzenie tych zestawień w urzędach skarbowych.

(akta kontroli tom II, str. 192-193, 319-326)

2.13. Dyrektor IAS kierował do podległych urzędów skarbowych zalecenia, wytyczne i instrukcje określające zasady prowadzenia spraw karnych skarbowych, w tym m.in. wprowadził *Instrukcję sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych i wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz prowadzenia postępowań mandatowych przez naczelników urzędów skarbowych niewyznaczonych do prowadzenia postępowań przygotowawczych*¹²⁵ oraz *Instrukcję odstąpienia od sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych, sporządzania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz ukarania sprawcy*¹²⁶. Zalecenia dotyczące postępowania w badanym obszarze kierowano również po kontroli zarówno do pracowników ICS jak i Działu Kontroli, co opisano w pkt 2.11 niniejszego wystąpienia.

Przyjęto, że ww. Instrukcje obowiązują pracowników komórek organizacyjnych Urzędów Skarbowych, którzy przy realizacji zadań służbowych ujawniają lub wchodzi w posiadanie danych świadczących o popełnieniu czynu zabronionego, pracowników

¹²⁵ Zarządzenie nr 246/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 22 grudnia 2022 r.

¹²⁶ Zarządzenie nr 247/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 22 grudnia 2022 r.

Stwierdzone
nieprawidłowości

upoważnionych i pracowników komórek ds. karnych skarbowych, którzy realizują zawiadomienia o naruszeniu przepisów podatkowych bądź wnioski o wszczęcie postępowania przygotowawczego. W pięciu badanych FOPP ustalono, że Instrukcja została przyjęta do stosowania.

(akta kontroli tom II str. 319-326, tom III 404-408, 409-608, 613-767)

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

1. Udzielenie przez Dyrektora IAS w Regulaminie Organizacyjnym do 7 lipca 2022 r. upoważnień pracownikom IAS realizującym zadania dotyczące spraw karnych skarbowych bez podstawy prawnej do ich udzielania, skutkiem czego pracownicy realizowali czynności zastrzeżone w KKS dla organu nadzoru, takie jak: postanowienia o przedłużeniu postępowań, zatwierdzenie postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, jego zawieszeniu i umorzeniu. Czynności te były do 7 lipca 2022 r. podpisywane przez osoby upoważnione do wykonania tych czynności przez Dyrektora IAS, na podstawie Regulaminu Organizacyjnego, tj. przez z-cę Dyrektora IAS, Kierownika lub pracowników którym sprawa była przydzielona, co było niezgodne z art. 53 § 39 pkt 1 KKS, który stanowi, że w sprawach należących do właściwości naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego, organem nadrzędnym nad finansowym organem postępowania przygotowawczego jest miejscowo właściwy dyrektor izby administracji skarbowej.

Do 7 lipca 2022 r. w przepisy powszechnie obowiązujące nie zawierały regulacji umożliwiających Dyrektorowi IAS upoważnienie pracowników IAS do wykonywania czynności zastrzeżonych do jego wyłącznej kompetencji, jako organu nadrzędnego w postępowaniu przygotowawczym w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

(akta kontroli str. tom II str. 213-318, 381-510, III str. 6-13, 16-38, 40-76)

Zastępca Dyrektora IAS wyjaśnił, że podpisywanie ww. postanowień następowało na podstawie Regulaminu Organizacyjnego IAS w Warszawie, zatwierdzonego przez Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej 3 marca 2021 r. Mając na uwadze powyższe uznać należy, iż Z-ca Dyrektora IAS w Warszawie, jak i Kierownik działali w ramach swoich upoważnień i prerogatyw udzielonych im przez Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej Tadeusza Kościńskiego w zatwierdzonym przez niego Regulaminie Organizacyjnym Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

(akta kontroli tom III, str. 174-175)

NIK zwraca uwagę, że podstawą upoważnienia pracowników do wykonywania zadań Dyrektora IAS jest wprowadzony 7 lipca 2022 r. art. 11a ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej¹²⁷, pozwalający dyrektorowi udzielać upoważnień osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS obsługujących ten organ lub funkcjonariuszy obsługujących ten organ do wykonywania zadań w imieniu organu.

2. Przedłużenie 10¹²⁸ z 14¹²⁹ zbadanych postępowań przygotowawczych w związku ze złożonymi wnioskami po upływie od dwóch do 91 dni wcześniej określonego terminu zakończenia postępowania, co było niezgodne z art. 153 § 3 KKS.

(akta kontroli tom III str. 16-38)

Kierownik ICS wyjaśnił, że nie ma ustawowego terminu na wydanie postanowienia o przedłużeniu dochodzenia. Czynności procesowe podjęte w okresie: od daty

¹²⁷ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.).

¹²⁸ (...) 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

¹²⁹ Uwzględniono sprawy, w których wydano postanowienia o przedłużeniu postępowania w wyniku złożonych wniosków.

wcześniej określonego przedłużonego terminu dochodzenia do daty wydania postanowienia o przedłużeniu są czynnościami ważnymi. Dodatkowo przyjęto, że wnioski o przedłużenie terminu dochodzenia będą wpływały do IAS na pięć dni przed upływem terminu na prowadzenie dochodzenia, co wynika z obowiązującej Metodyki wykonywania przez funkcjonariuszy i pracowników KAS czynności dochodzeniowo-śledczych.

(akta kontroli tom III str. 106, 174-175)

3. Podjęcie pierwszych czynności we wszystkich pięciu rozpatrywanych przez Dyrektora IAS sporach kompetencyjnych po upływie od 183 do 1092 dni od daty ich wpływu do IAS, co stanowiło działanie nierzetelne.

(akta kontroli tom III str. 100-104)

Z-ca Dyrektora IAS oświadczył m.in., że długotrwałe rozpatrywanie sporów kompetencyjnych spowodowane było m.in. dużą ilością spraw rozpatrywaną w ICS. Dodatkowo w czerwcu 2022 r. jeden z pracowników Działu zrezygnował z pracy, a zatrudniony na jego miejsce nowy pracownik, nie był wdrożony do pracy w nadzór, a kolejni pracownicy ICS, zostali zatrudnieni w kwietniu i lipcu 2023 r. Przy tym charakter spraw był skomplikowany i wymagał wnikliwej analizy często wielotomowych akt danej sprawy. Sprawa (...) ¹³⁰ została „ujawniona” po objęciu stanowiska przez nowego kierownika ICS. Wcześniej sprawa nie była przez kierownika nigdzie opisana, ani nie została przydzielona pracownikowi do realizacji. Po ujawnieniu sprawa została niezwłocznie zrealizowana – 21 lutego 2023 r. została przekazana referentowi, który 24 lutego 2023 r. sporządził postanowienie w przedmiocie rozstrzygnięcia sporu o właściwość. Postanowienie to zostało podpisane 27 lutego 2023 r. W sprawie (...) ¹³¹ z referentem prowadzącym, 20 lipca 2023 r. przeprowadzono rozmowę dyscyplinującą. Obecnie spory kompetencyjne objęte są ścisłym nadzorem i sytuacje bezczynności nie mają miejsca.

(akta kontroli tom III str. 183-184)

4. Wprowadzenie zarządzeniem Dyrektora IAS nr 247/2022 z 22 grudnia 2022 r. od 1 stycznia 2023 r. Instrukcji odstąpienia od sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych, sporządzania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz ukarania sprawcy, w której jako obligatoryjną przesłankę odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego (przekazania zawiadomienia do komórki SKK) na podstawie art. 17 §1 pkt 3 KPK (znikoma społeczna szkodliwość czynu), w kryteriach wskazano wiek sprawcy było niezgodne z powyżej przywołanym art. 17 §1 pkt 3 KPK.

(akta kontroli tom III str. 293-303)

Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że przyjęto politykę niekarania w postępowaniu mandatowym osób powyżej 70 lat, z wyłączeniem prowadzących działalność gospodarczą. Wskazał dodatkowo, że na podstawie art. 53 § 7 KKS przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego bierze się pod uwagę rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia. Uznano, że w przypadku osób starszych otrzymujących dochód z emerytury, ich sposób działania, postać zamiaru, motywacja

¹³⁰ 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

¹³¹ 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) oraz art. 293 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025r. poz. 111) NIK wyłączyła jawność informacji objętej tajemnicą skarbową. Wyłączenia tego dokonano w interesie podatnika.

oraz rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia będzie kwalifikowane co do zasady jako niska społeczna szkodliwość.

(akta kontroli tom III str. 175)

OCENA CZĄSTKOWA

W IAS w większości prawidłowo realizowano uprawnienia organu nadrzędnego nad FOPP w tym m.in. w zakresie wykonywania zadań związanych z zatwierdzaniem postanowień dotyczących odmowy wszczęcia dochodzenia, jego zawieszenia i umorzenia. Każdorazowo przed realizacją czynności nadzorczych analizowano prawidłowość działania FOPP, w tym realizację obowiązków ewidencyjnych. W przypadku stwierdzanych nieprawidłowości zwracano akta spraw do poprawy i wskazywano m.in. kierunek prowadzonych dochodzeń. W ramach sprawowanego nadzoru przeprowadzono przegląd wybranych spraw pod kątem prawidłowości ich prowadzenia, a w przypadku dochodzeń zawieszonych na okres powyżej dwóch lat również ocenę aktualności przesłanek zawieszania. Identyfikując ryzyka w kontrolowanym obszarze, zaplanowano trzy kontrole, które zostały przeprowadzone, a realizacja po nich zaleceń monitorowana.

Nieprawidłowości stwierdzone w trakcie kontroli dotyczyły: wydawania po upływie wcześniej wyznaczonego terminu postanowień o przedłużeniu postępowania, długotrwałego rozpatrywania sporów kompetencyjnych (do 1092 dni), wykonywania uprawnień organu nadrzędnego nad FOPP do 7 lipca 2022 r. przez osoby nieuprawnione oraz niezgodnego z ustawą uznania wieku sprawcy jako obligatoryjnej przesłanki odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

IV. Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, wnioskuje o:

Wnioski

1. Podjęcie działań prowadzących do wydawania postanowień o przedłużeniu postępowań przygotowawczych, przed upływem uprzednio wyznaczonego terminu.
2. Podejmowanie czynności w celu rozpatrzenia sporów kompetencyjnych niezwłocznie po otrzymaniu wniosku.
3. Dostosowanie regulacji dotyczących odstąpienia od sporządzenia zawiadomień o naruszeniu przepisów podatkowych do obowiązujących przepisów.

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 Warszawie. 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.

Obowiązek poinformowania NIK o sposobie wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego

Warszawa, 20 styczeń 2025 r.

Kontrolerzy

Małgorzata Keller-Boroszko
główny specjalista kontroli
państwowej

/-/

Dyrektor

Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Warszawie
z up. Wiesława Bronisz
p.o. Wicedyrektor

/-/

Wojciech Nędzi
specjalista kontroli państwowej

/-/