



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA WE WROCŁAWIU

LWR.410.23.1.2024

**Pani
Julitta Grzebyk
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej
we Wrocławiu**

Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu
ul. Powstańców Śląskich 24, 26
53-333 Wrocław

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/24/055 – „Prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych
przez Krajową Administrację Skarbową”

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu, ul. Powstańców Śląskich 24, 26, 53-333 Wrocław ¹
Kierownik jednostki kontrolowanej	Julitta Grzebyk, Dyrektor IAS, od 17 stycznia 2024 r. ² W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: Leszek Syguła, Dyrektor IAS, od 16 kwietnia 2020 r. do 17 stycznia 2023 r.; Krystyna Tudrujek, Dyrektor IAS, od 18 stycznia 2023 r. do 16 stycznia 2024 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 IAS nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych.
Okres objęty kontrolą	Lata 2022-2024 do dnia zakończenia kontroli ³ , z możliwością wykorzystania dowodów wytworzonych przed tym okresem. W przypadku konieczności porównania niektórych danych z danymi za 2021 r. okres kontroli obejmuje również ten rok.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Artykuł 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ⁴ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu
Kontrolerzy	1. Katarzyna Marczyńska, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/136/2024 z 23 września 2024 r. 2. Karolina Pawlun, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/146/2024 z 7 października 2024 r.

(akta kontroli: tom I, str. 1, 2, 8)

¹ Dalej: IAS.

² Dalej: Dyrektor IAS.

³ Czynności kontrolne zostały zakończone 4 grudnia 2024 r.

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

II. Ocena ogólna⁵ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu przygotowała się i przeprowadziła proces reorganizacji w zakresie utworzenia pionu karnego skarbowego w wyznaczonym urzędzie skarbowym, jednak nie wszystkie działania temu towarzyszące były prawidłowe, zaś nadzór Dyrektora IAS nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych nie we wszystkich przypadkach był sprawowany w sposób prawidłowy i skuteczny.

Osiągnięto zakładane efekty związane z centralizacją komórek spraw karnych skarbowych⁶. Wybór urzędu skarbowego został dokonany celowo i w oparciu o obiektywne kryteria. Osiągnięto zakładane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej⁷ wartości mierników oceny efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych. Zniwelowano część problemów kadrowych i organizacyjnych występujących w rozdrobnionej strukturze urzędów skarbowych przed centralizacją komórek SKK. Niemniej jednak, podjęte przez IAS działania związane z przygotowaniem się i przeprowadzeniem procesu reorganizacji nie były w pełni prawidłowe. Zmiana warunków pracy osób objętych procesem centralizacji nie została poprzedzona wymaganym na gruncie art. 146 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁸ stanowiskiem naczelników urzędów skarbowych. Nie zapewniono także: [1] podpisania zakresów obowiązków przez 54 pracowników utworzonego pionu karnego skarbowego z chwilą podjęcia pracy, tj. od 1 stycznia 2023 r. [2] formalnego, tj. w formie pisemnej, wyznaczenia pracowników, którzy po centralizacji komórek SKK w urzędzie wyznaczonym zajmować się mieli sprawami podmiotów kluczowych; [3] sprawnego przebiegu działań w zakresie nadawania, zmiany lub cofania uprawnień dostępowych do KCIK⁹ dla pracowników scentralizowanych komórek SKK.

Nadzór nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych miał charakter wyłącznie reaktywny, tj. w odpowiedzi na składane przez finansowe organy postępowania przygotowawczego¹⁰ wnioski dotyczące np. przedłużenia terminu postępowania lub zatwierdzenia postanowienia o umorzeniu. Dyrektor IAS z własnej inicjatywy nie żądał przedstawienia sobie materiałów spraw, nie monitorował terminów upływających dochodzeń, przedawnienia karalności czynów, a także sprawności prowadzonych postępowań przygotowawczych, do czego był uprawniony na podstawie art. 326 § 1-3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego¹¹ w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy¹². Skutkiem tego były stwierdzone przypadki rażącej beczynności fopp wynoszącej pięć lat, a także fakt, że 80% objętych badaniem postanowień o przedłużeniu dochodzenia zostało wydanych po upływie terminu dochodzenia. Jednocześnie przedłużanie postępowań i zatwierdzanie postanowień było dokonywane przez pracowników upoważnionych przez Dyrektora IAS, którzy do dnia 7 lipca 2022 r., w świetle obowiązujących wówczas przepisów, nie mogli tego czynić, z uwagi na brak stosownej normy kompetencyjnej w tym zakresie. Nie stwierdzono natomiast nieprawidłowości w zakresie orzekania o wyłączeniu prowadzącego postępowanie fopp.

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

⁶ Dalej: SKK.

⁷ Dalej: Szef KAS.

⁸ Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm. Dalej: ustawa o KAS.

⁹ Krajowe Centrum Informacji Kryminalnych.

¹⁰ Dalej: fopp.

¹¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 37, ze zm. Dalej: kpk.

¹² Dz. U. z 2024 r. poz. 628, ze zm. Dalej: kks.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej¹³ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Na mocy 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 działania¹⁴ od 1 stycznia 2023 r. do prowadzenia postępowań przygotowawczych i do występowania przed sądem w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe określone w kks oraz w sprawach o przestępstwa wymienione w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości¹⁵ 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 jest właściwy naczelnik urzędu skarbowego, na terenie województwa dolnośląskiego wyznaczony został Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki we Wrocławiu¹⁶. Przed 1 stycznia 2023 r. zadania w ww. zakresie wykonywali naczelnicy dolnośląskich urzędów skarbowych. W celu przygotowania się do zmian¹⁷, a następnie przeprowadzenia centralizacji komórek SKK w wyznaczonym urzędzie skarbowym, Dyrektor IAS, decyzją Nr 54/2021 z dnia 15 listopada 2021 r., powołał Zespół do spraw wsparcia zarządczego w zakresie centralizacji komórek SKK w urzędach skarbowych¹⁸ w województwie dolnośląskim¹⁹ i określił jego zadania²⁰.

¹³ 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.

¹⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 2281; dalej: rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wyznaczenia organów KAS.

¹⁵ Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.; dalej: uor.

¹⁶ Dalej: urząd wyznaczony lub US Wrocław-Krzyki.

¹⁷ Wynikających z wejścia w życie od 1 stycznia 2023 r. 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 działania (Dz. U. poz. 2281), a także Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie organizacji Krajowej Administracji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. poz. 119).

¹⁸ Dalej także: US.

¹⁹ Dalej: Zespół.

²⁰ Do których należało m.in.: [1] zidentyfikowanie kluczowych obszarów i zaplanowanie szczegółowych działań; [2] opracowanie harmonogramu działań organizacyjno-kadrowych w urzędach skarbowych wyznaczonych do prowadzenia postępowań przygotowawczych i do występowania przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w urzędach pozostałych, uwzględniając sytuację kadrową w poszczególnych rodzajach urzędów i stan prowadzonych spraw karnych skarbowych; [3] opracowanie założeń podziału zadań z zakresu spraw karnych skarbowych pomiędzy urzędy wyznaczone i niewyznaczone oraz podstawowych zasad współpracy pomiędzy nimi; [4] przygotowanie rekomendacji w zakresie działań koordynujących, nadzorczych oraz wspierających w odniesieniu do zadań związanych z sprawami karnymi skarbowymi, realizowanych we właściwych urzędach (wyznaczonych i niewyznaczonych) oraz właściwych komórkach organizacyjnych tych urzędów, a także współpraca w tym zakresie z DZP; [5] opracowanie wzorcowych dokumentów (szablonów) regulujących obieg zawiadomień w obrębie jednostek Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS), dedykowanych dla poszczególnych kategorii urzędów skarbowych, a także określenie zasad kierowania zawiadomień do innych organów ścigania (w trybie art. 304 kpk) wraz z procedurą postępowania w tym zakresie oraz określenie zasad odstępowania od ścigania na podstawie negatywnych przesłanek procesowych; [6] przygotowanie planu szkoleń, niezbędnych dla zapewnienia właściwej realizacji zadań karnych skarbowych po centralizacji komórek SKK, z uwzględnieniem rodzaju urzędu (wyznaczony, niewyznaczony), realizowanych zadań oraz grup realizujących je pracowników; [7] określenie zasad przekazywania spraw (postępowania przygotowawcze, postępowania na etapie postępowania sądowego), z urzędów niewyznaczonych do urzędów wyznaczonych.

W skład Zespołu wchodziło ogółem 14 osób, w tym ośmiu naczelników US z województwa dolnośląskiego oraz siedmiu następujących pracowników IAS: Naczelnik Wydziału Kadr i Administracji Personalnej, Kierownik Pierwszego Działu Kadr i Administracji Personalnej, Kierownik Działu Kancelaryjnego, oskarżyciel skarbowy, starszy ekspert skarbowy w Dziale Spraw Karnych Skarbowych, a także główny specjalista w Wydziale Personalnym. Prace Zespołu ustały z chwilą zakończenia procesu centralizacji komórek SKK. W celu zagwarantowania skuteczności działań Zespołu, naczelników wszystkich US województwa dolnośląskiego oraz Naczelnika Dolnośląskiego Urzędu Celno-Skarbowego we Wrocławiu zobowiązano do współpracy z Zespołem.

Zespół opracował m.in. „Rekomendacje w zakresie podjęcia działań koordynujących, nadzorczych oraz wspierających zadania związane ze sprawami karnymi skarbowymi realizowanymi w urzędzie wyznaczonym i w urzędach niewyznaczonych oraz w zakresie rozpowszechnienia dobrych praktyk”²¹, „Wewnętrzne procedury postępowania w zakresie realizacji spraw karnych skarbowych oraz w zakresie innych naruszeń prawa karnego ujawnionych w Urzędzie Skarbowym Wrocław – Krzyki”, „Wewnętrzną procedurę postępowania w zakresie realizacji spraw karnych skarbowych oraz w zakresie innych naruszeń prawa karnego ujawnionych w Urzędzie Skarbowym”, a także wzory dokumentów kadrowych przydatne dla organizacji pracy w poszczególnych urzędach po centralizacji. Opracowaną dokumentację przekazano do wszystkich US do służbowego wykorzystania, a naczelnicy tych urzędów samodzielnie decydowali o wdrożeniu oraz sposobie wdrożenia wynikających z niej zasad.

W decyzji Dyrektora IAS Nr 54/2021 z dnia 15 listopada 2021 r. nie określono szczegółowego harmonogramu działania Zespołu; wyszczególniono tam zadania Zespołu oraz wskazano, że Zespół ten będzie działał do czasu zakończenia realizacji tych zadań.

O ryzykach związanych z procesem centralizacji komórek SKK oraz o działaniach mających na celu ich ograniczenie lub wyeliminowanie wzmiankowano w Rekomendacjach DIAS. Dyrektor IAS wyjaśniła, że kluczowym ryzykiem w ramach centralizacji komórek SKK był brak możliwości zachowania ciągłości wykonywania zadań. W ramach działań zapobiegających ryzykom wskazano na potrzebę odpowiednio wczesnego przygotowania wniosków o nadanie/odebranie uprawnień do systemów teleinformatycznych, zapewnienie ciągłości prowadzenia spraw przez dotychczasowych oskarżycieli skarbowych i ograniczenie zmian w tym zakresie do uzasadnionych przypadków, zapewnienie szkoleń dla pracowników oraz organizowanie spotkań kierownictwa z pracownikami.

Po centralizacji komórek SKK, w urzędzie wyznaczonym tj. Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki, planowano utworzyć Pion Karny Skarbowy²², a w jego ramach cztery działy spraw karnych skarbowych²³ i jeden referat spraw karnych skarbowych²⁴.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że Pion Karny Skarbowy zorganizowano uwzględniając obowiązujące przepisy prawa, rekomendacje Szefa KAS określone

²¹ Dalej: Rekomendacje DIAS.

²² Komórki wchodzące w jego skład miały realizować zadania obejmujące m.in.: [1] prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe na podstawie kks i kpk; [2] prowadzenie postępowań mandatowych w sprawach o wykroczenia skarbowe; [3] sporządzanie i wnoszenie aktów oskarżenia do sądu; [4] wykonywanie zadań oskarżyciela publicznego; [5] opracowywanie i wnoszenie zwyczajnych i nadzwyczajnych środków zaskarżenia; [6] występowanie przed sądem w postępowaniu wykonawczym w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe; [7] prowadzenie dochodzeń w sprawach określonych w uor; [8] rejestracja i ewidencja prowadzonych spraw oraz wprowadzanie innych danych w aplikacji Ewidencja Spraw Karnych Skarbowych (dalej: ESKS); [9] orzekanie w toku postępowań przygotowawczych w zakresie kar porządkowych określonych w kpk.

²³ Od SKK-1 do SKK-4.

²⁴ SKK-5.

w dokumencie „Rekomendowane działania do wdrożenia centralizacji komórek SKK w urzędach skarbowych”, Rekomendacje DIAS oraz „Metodykę wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych przez KAS”²⁵. Decydując o liczbie i strukturze komórek pionu SKK wzięto pod uwagę liczbę pracowników świadczących pracę w poszczególnych komórkach organizacyjnych oraz umiejscowienie siedzib sądów okręgowych funkcjonujących w województwie dolnośląskim. We Wrocławiu, z uwagi na znaczną liczbę urzędów przyporządkowanych do siedziby Sądu Okręgowego we Wrocławiu, utworzono dwie komórki SKK. Organizacja pracy urzędu wyznaczonego, w zakresie podziału zadań pomiędzy komórki SKK, należała do kompetencji Naczelnika tego urzędu. Dyrektor IAS sprawował natomiast nadzór nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w komórkach SKK za pośrednictwem Działu Spraw Karnych Skarbowych²⁶.

Dyrektor IAS nie określił kryteriów wyboru urzędu wyznaczonego. Wyjaśnił, że przy wyborze tym kierowano się doświadczeniem i wiedzą Przewodniczącego Zespołu, a także warunkami lokalowymi Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki, jego umiejscowieniem w centrum Wrocławia i dostępnością komunikacyjną. Dokonując wyboru na stanowisko Naczelnika tego urzędu skarbowego brano pod uwagę kompetencje, kwalifikacje oraz doświadczenie zawodowe osoby, która miała je objąć.

Przed centralizacją diagnozowano problemy o charakterze strukturalnym i kadrowym, a ponadto w zakresie obciążenia pracą oraz wymiany informacji i doświadczeń pomiędzy pracownikami.

Nie oszacowano potrzeb IAS i US związanych z planowaną reorganizacją. W ocenie Dyrektora IAS posiadane przez IAS zasoby finansowe i rzeczowe pozwalały prawidłowo zrealizować zadania związane z centralizacją komórek SKK i były wystarczające. Wobec tego nie występowało do Ministerstwa Finansów o zabezpieczenie dodatkowych środków. Korzystano z zasobów własnych. W komórkach SKK dolnośląskiej KAS większość pracowników (34 na 54 osoby) posiadało sprzęt komputerowy nie starszy niż czteroletni. Centrum Informatyki Resortu Finansów dokonało dodatkowo modernizacji 16 komputerów zakupionych w latach 2013-2018. Przewóz akt i wyposażenia zorganizowano z wykorzystaniem środków transportowych Wydziału Logistyki IAS. W związku z koniecznością wymiany pieczętek poniesiono koszty w kwocie 6 200,00 zł, które pokryto ze środków własnych IAS.

(akta kontroli: tom I, str. 10-61; tom II, str. 11-14, 19-140, 218-244, 250-276, 410-451; tom III, str. 3-189; tom IV, str. 1-9)

1.2. Przed 1 stycznia 2023 r. IAS, z wykorzystaniem informacji pozyskanych z podległych US, przekazała do wiadomości Ministerstwa Finansów, żądane informacje o planowanej strukturze organizacyjnej komórek SKK w urzędzie wyznaczonym, w tym informacje o liczbie i miejscu działania planowanych komórek SKK oraz o liczbie planowanych pracowników komórek SKK, z rozbićm na miejsce świadczenia przez nich pracy. W związku z przekazaniem ww. danych nie sformułowano żadnych wniosków.

Według stanu na 1 stycznia 2022 r., przed centralizacją komórek SKK, w komórkach tych US zatrudnionych było ogółem²⁷ 48 osób, w tym: 12 kierowników komórki SKK, 14 oskarżycieli skarbowych, siedmiu starszych ekspertów skarbowych, dwóch ekspertów skarbowych, trzech starszych kontrolerów skarbowych, trzech kontrolerów

²⁵ Dalej: Metodyka.

²⁶ Dalej: ICS.

²⁷ Uwzględniono wyłącznie pracowników zajmujących się prowadzeniem spraw karnych skarbowych i nadzorujących ich prowadzenie, z wyłączeniem stanowisk obsługi administracyjnej, kancelaryjnej itp. Do stanu zatrudnienia nie wliczono osób, które nie otrzymywały za dany okres wynagrodzenia od zakładu pracy, tj. np. osób będących na urlopach bezpłatnych, wychowawczych i macierzyńskich oraz zasiłkach chorobowych.

skarbowych, trzech samodzielnych referentów oraz czterech starszych referentów. Na ten sam dzień, według osiągniętego stażu pracy zatrudnionych było: powyżej pięciu lat – 30 osób, powyżej dwóch lat do pięciu lat – 11 osób, powyżej roku do dwóch lat – jedna osoba, do roku – sześć osób.

Według stanu na 1 stycznia 2023 r., wraz z centralizacją komórek SKK, w komórkach tych urzędu wyznaczonego zatrudnionych było ogółem²⁸ 51 osób, w tym jeden zastępca naczelnika, pięciu kierowników komórek SKK, 25 oskarżycieli skarbowych, pięciu starszych ekspertów skarbowych, trzech ekspertów skarbowych, trzech starszych kontrolerów skarbowych, jeden kontroler skarbowy, dwóch młodszych kontrolerów skarbowych, jeden samodzielny referent, czterech starszych referentów i jeden referent. W okresie tym, według stażu pracy zatrudnionych było: powyżej pięciu lat – 30, powyżej dwóch lat do pięciu lat – 10 osób, powyżej roku do dwóch lat – sześć osób, do roku – pięć osób.

Wakaty, według stanu na 1 stycznia 2022 r. i 1 stycznia 2023 r., dotyczyły odpowiednio: stanowiska oskarżyciela skarbowego i stanowiska starszego kontrolera skarbowego. IAS podejmowała działania mające na celu uzupełnienie wakujących etatów poprzez organizowanie naborów zewnętrznych. Wakat na stanowisku oskarżyciela skarbowego został uzupełniony, a zatrudniony pracownik spełniał niezbędne na tym stanowisku wymagania. Pozostał wakat na stanowisku starszego kontrolera skarbowego, gdyż wyłoniona w naborze osoba nie podjęła zatrudnienia.

Przed 1 stycznia 2023 r. Dyrektor IAS zawarł ze wszystkimi 54 pracownikami²⁹, tworzącymi komórki SKK, porozumienia zmieniające. We wszystkich przypadkach zmieniono komórkę i jednostkę organizacyjną, do której przypisany był dany pracownik. W 11 przypadkach zmiana ta wiązała się z awansem stanowiskowym i finansowym, a w czterech przypadkach – tylko z awansem stanowiskowym. Dziewięciu pracowników utraciło funkcję kierownika, pozostając na wcześniej zajmowanych stanowiskach, bez zmiany wysokości wynagrodzenia. Jeden z pracowników został Zastępcą Naczelnika. W pozostałych 29 przypadkach nie doszło do zmian w zakresie stanowiska, płacy lub sprawowanej funkcji.

Zmiana warunków pracy lub płacy, w tym zmiana miejsca świadczenia pracy, dokonywana w związku z centralizacją komórek SKK, nastąpiła, we wszystkich ww. przypadkach, bez uzyskania przez Dyrektora IAS wymaganych stanowisk od naczelników urzędów skarbowych, o których mowa w art. 146 ust. 3 ustawy o KAS, co szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Spośród 54 pracowników, którzy od 1 stycznia 2023 r. weszli w skład komórek SKK 48 osób otrzymało po tym dniu nowe zakresy obowiązków, natomiast w czterech przypadkach wskazano wsteczne daty ich obowiązywania, co szczegółowo opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Większość pracowników komórek SKK, po centralizacji realizowało zbliżone co do istoty zadania, z wyjątkiem jednej osoby, która objęła funkcję Zastępcy Naczelnika, pięciu osób, które awansowały na stanowiska kierowników komórek organizacyjnych SKK, oraz dziewięciu osób, które utraciły funkcje kierowników.

W latach 2022-2024 (I półrocze) zorganizowano 24 szkolenia dla pracowników, którzy mieli być lub zostali uprawnieni do przeprowadzenia postępowania mandatowego. Szkolenia te dotyczyły m.in. kks, w tym postępowania mandatowego lub obsługi

²⁸ Uwzględniono wyłącznie pracowników zajmujących się prowadzeniem spraw karnych skarbowych i nadzorujących ich prowadzenie, z wyłączeniem stanowisk obsługi administracyjnej, kancelaryjnej itp. Do stanu zatrudnienia nie wliczono osób, które nie otrzymywały za dany okres wynagrodzenia od zakładu pracy, tj. np. osób będących na urlopach bezpłatnych, wychowawczych i macierzyńskich oraz zasiłkach chorobowych.

²⁹ Do stanu zatrudnienia wliczono również osoby, które według stanu na 1 stycznia 2023 r. nie otrzymywały wynagrodzenia od zakładu pracy, tj. np. osób będących na urlopach bezpłatnych, wychowawczych i macierzyńskim oraz zasiłkach chorobowych.

systemu ESKS. W ramach tych szkoleń zaplanowano 365 a wykorzystano 332 miejsca. Przeprowadzili je pracownicy KAS. Dodatkowo, w ramach przygotowania do centralizacji komórek SKK, pracownicy komórek SKK (przed centralizacją) wraz z kierownikiem ICS przygotowali materiały do szkoleń oraz przeprowadzili, w lutym 2022 r., szkolenia wewnętrzne, zarówno w formie on-line (za pośrednictwem platformy MS Teams), jak i w formie stacjonarnej, z zakresu ujawniania czynów zabronionych dla pracowników US.

Żaden z pracowników, którzy od 1 stycznia 2023 r. weszli w skład komórek SKK, nie posiadał na ten dzień upoważnienia naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego dla przedstawicieli tego organu do czynności procesowych tego organu (art. 118 § 3 kks) oraz do prowadzenia postępowań mandatowych (art. 136 § 1 kks). Nadano je odpowiednio: 9 stycznia 2023 r. i 4 stycznia 2023 r., co według wyjaśnień Dyrektora IAS uznano za wystarczające.

Naczelnicy wszystkich 34 urzędów skarbowych objętych procesem centralizacji przedłożyli Dyrektorowi IAS projekty zmienionych regulaminów organizacyjnych, które następnie zostały zaakceptowane przez Dyrektora IAS. Stosownych zmian w regulaminach organizacyjnych dokonano przed 1 stycznia 2023 r., z datą obowiązywania od tego dnia. Zmiany nastąpiły w trybie określonym w § 3 ust. 1 i 2 oraz w § 4 ust. 1 załącznika 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 statutów³⁰. W przypadku urzędu wyznaczonego utworzono dodatkowe stanowisko Zastępcy Naczelnika urzędu skarbowego (w trybie określonym w § 17 ust. 3a zarządzenia w sprawie statutów), utworzono w nim, za zgodą Ministra Finansów, pion karny skarbowy (stosownie do § 18 ust. 5 zarządzenia w sprawie statutów), zaś pięć utworzonych komórek karnych skarbowych spełniało wymogi określone w § 19 ust. 1-3 zarządzenia w sprawie statutów³¹.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że w urzędzie wyznaczonym wskazano jednego pracownika ds. podmiotów kluczowych z komórki SKK-1, zajmującego się wcześniej tego typu podmiotami w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym, a ponadto jednego pracownika ds. podmiotów kluczowych z komórki SKK-1, zatrudnionego wcześniej w Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki. Z wyjaśnień Dyrektora IAS nie wynikało jednak, by wyznaczenie to w jakikolwiek sposób sformalizowano, w tym chociażby w regulaminie organizacyjnym urzędu wyznaczonego, w zakresach obowiązków ww. pracowników lub w ich upoważnieniach do czynności procesowych organu wynikających z art. 118 § 3 kks, co opisano szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Po 1 stycznia 2023 r. nie zaistniała potrzeba przewozu akt prowadzonych postępowań przygotowawczych związana z centralizacją komórek SKK (akta pozostały u dotychczasowych prowadzących). Potrzeba przewozu akt zaistniała jednak w czasie późniejszym w związku z odejściem pracowników na emeryturę, z pracy lub zmianą miejsca jej świadczenia. W 12 takich przypadkach akta przewożono samochodami służbowymi zapewnionymi przez Wydział Logistyki IAS.

Dyrektor IAS zapewnił sprawny przebieg działań w zakresie nadawania, zmiany lub cofania uprawnień do niezbędnych aplikacji i systemów informatycznych w postaci

³⁰ Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61 ze zm.; dalej: zarządzenie w sprawie statutów.

³¹ W latach 2023-2024 (I półrocze) wystąpił jeden przypadek mniejszej liczby zatrudnionych pracowników niż wymagane 10 osób w przypadku jednego działu. W okresie od 28 lipca 2023 r. do 31 grudnia 2023 r. w SKK- 4 zatrudnionych było dziewięć osób. Dyrektor IAS wyjaśniła, że sytuacja ta wynikała z rozwiązania 27 lipca 2023 r. umowy o pracę z pracownikiem tej komórki w związku z jego przejściem na emeryturę. Stan etatowy komórki SKK- 4 został uzupełniony 1 stycznia 2024 r. poprzez przeniesienie pracownika z US w Dzierżoniowie.

ESKS oraz PoltaxPlus³². Stosowne działania w zakresie ESKS zrealizowano najpóźniej w I połowie stycznia 2023 r., a w zakresie PoltaxPlus – najpóźniej w II połowie stycznia 2023 r., z wyjątkiem jednego pracownika okresowo długotrwale nieobecnego w pracy³³. W zakresie nadawania, zmiany lub cofania uprawnień do KCIK nie zapewniono jednak dostępu dla pracowników scentralizowanych komórek SKK. Według stanu na dzień 4 grudnia 2022 r. na 53 poddane badaniu przypadki dostępu do KCIK, 15 pracowników nie posiadało ich w ogóle, zaś 27 pracowników dostęp ten otrzymało dopiero w okresie od 10 lutego 2023 r. do 2 kwietnia 2024 r. Do 9 lutego 2023 r., brak było informacji o jakimkolwiek pracowniku scentralizowanych komórek SKK, który posiadałby dostęp do KCIK³⁴, co opisano szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Dyrektor IAS sprawował nadzór nad wprowadzaniem i rzetelnością danych w ESKS. Powołano Koordynatora ds. ESKS. Naczelnikom US przekazywano wytyczne dotyczące funkcjonowania tego systemu oraz prowadzono szkolenia dotyczące jego obsługi. Zwracano uwagę na potrzebę weryfikacji, uzupełniania lub poprawy danych wprowadzonych w tym systemie. Dokonywano też analizy akt spraw przekazywanych do IAS w ramach nadzoru i wówczas organom prowadzącym postępowanie zwracano uwagę na stwierdzone nieprawidłowości.

W IAS nie wyznaczono innych niż wynikające z Rekomendacji Szefa KAS działań niezbędnych do wprowadzenia w związku z centralizacją komórek SKK. Ich koordynacja i monitoring spoczywała na ICS. Dyrektor IAS określił naczelnikom US w pismach z 24 października 2022 r.³⁵ oraz z 28 listopada 2022 r.³⁶ zasady, zakres i częstotliwość przekazywania danych niezbędnych do monitorowania prawidłowości i terminowości przebiegu procesu centralizacji komórek SKK (o przez nich zrealizowanych zadaniach), które na bieżąco analizował ICS. Zebrane w tym zakresie dane zagregowano w formie tabelarycznej, a następnie, pismem z 21 grudnia 2022 r.³⁷, przekazano do Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów³⁸ w żądanym zakresie. Z przesłanej korespondencji nie wynikało, by ICS stwierdził istotne odstępstwa od założonego planu centralizacji komórek SKK lub podejmował w tym zakresie działania naprawcze. Ostatniej oceny stanu realizacji działań związanych z centralizacją komórek SKK w ICS dokonano 30 marca 2023 r., uznając je za zrealizowane.

Zespół opracował Rekomendacje DIAS, a załącznikiem nr 1 do nich był „Harmonogram działań w procesie centralizacji komórek karnych skarbowych”³⁹. Z dokumentu tego wynikało, że poszczególne wymienione tam zadania powinny być zrealizowane we wskazanych tam terminach, tj. odpowiednio „przed ogłoszeniem rozporządzenia” (przed 9 listopada 2022 r.), „po ogłoszeniu rozporządzenia, a przed 1 stycznia 2023 r.” i „niezwłocznie po 1 stycznia 2023 r., przy czym nie później niż w ciągu 2 miesięcy od tej daty”. Część zaplanowanych zadań zrealizowano po terminie, co opisano to w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Dyrektor IAS rzetelnie wywiązał się z obowiązku poinformowania DZP o zakończeniu przyjmowania spraw karnych skarbowych przez Naczelnika urzędu wyznaczonego

³² System służący do rozliczeń PIT, CIT, VAT.

³³ W przypadku pracowników, z którymi rozwiązano stosunek pracy, aplikacja Qasystent, w której rejestrowane były wnioski o nadanie/odebranie uprawnień do systemów informatycznych, nie przewiduje możliwości sprawdzenia historii tych wniosków.

³⁴ W przypadku pracowników, z którymi rozwiązano stosunek pracy, aplikacja Qasystent, w której rejestrowane były wnioski o nadanie/odebranie uprawnień do systemów informatycznych, nie przewiduje możliwości sprawdzenia historii tych wniosków.

³⁵ Pismo nr 0201-ICS.802.131.2022.

³⁶ Pismo nr 0201-ICS.802.140.2022.

³⁷ Pismo nr 0201-ICS.802.144.2022.

³⁸ Dalej: DZP.

³⁹ Dalej: Harmonogram.

od naczelników urzędów niewyznaczonych. Pismo w tym zakresie⁴⁰ sporządzono 27 stycznia 2023 r. i wraz z nim przekazano do DZP protokoły zdawczo-odbiorcze spraw karnych skarbowych. Prawdliwość realizacji tego obowiązku potwierdziło DZP 2 października 2023 r.⁴¹

(akta kontroli: tom I, str. 10-61; tom II, str. 6, 8-12, 15-140, 212-451; tom III, str. 1-45, 218-503; tom IV, str. 1-207)

1.3. Z wyjaśnień Dyrektora IAS wynikało, że w trakcie wdrażania procesu centralizacji komórek SKK nie wystąpiły trudności i problemy z tym związane.

(akta kontroli: tom I, str. 10-18; tom II, str. 19-140, 410-451)

1.4. W utworzonym Pionie Karnym Skarbowym urzędu wyznaczonego funkcjonowały cztery działy spraw karnych skarbowych (od SKK-1 do SKK-4) i jeden referat spraw karnych skarbowych (SKK-5). Utworzono również stanowisko zastępcy naczelnika urzędu wyznaczonego⁴². Według stanu na 1 stycznia 2023 r. w SKK-1 pracę świadczyło 11 osób, w tym: kierownik działu, siedmiu oskarżycieli skarbowych, starszy ekspert skarbowy, ekspert skarbowy i kontroler skarbowy. W analogicznym okresie w komórce SKK-2 pracę świadczyło 11 osób, w tym: kierownik działu, pięciu oskarżycieli skarbowych, starszy ekspert skarbowy, dwóch starszych kontrolerów skarbowych, referent oraz młodszy kontroler. Z kolei w komórce SKK-3 pracę świadczyło 10 osób, w tym: kierownik działu, pięciu oskarżycieli skarbowych, dwóch starszych ekspertów skarbowych, ekspert skarbowy oraz młodszy kontroler. Na ten sam dzień w komórce SKK-4 zatrudnionych było 10 osób, w tym: kierownik działu, sześciu oskarżycieli skarbowych, starszy kontroler skarbowy i dwóch starszych referentów. Natomiast w komórce SKK-5 pracę świadczyło osiem osób, w tym: kierownik działu, trzech oskarżycieli skarbowych, starszy ekspert skarbowy, ekspert skarbowy, starszy kontroler skarbowy oraz starszy referent.

Spośród wszystkich 51⁴³ wskazanych powyżej osób cztery świadczyły pracę w siedzibie Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki, a pozostałe 47 osób w siedzibach urzędów niewyznaczonych.

Z dniem 1 stycznia 2023 r. wszyscy pracownicy dotychczasowych komórek SKK (przed centralizacją) utworzyli obsadę kadrową komórek SKK w wyznaczonym urzędzie skarbowym.

W latach 2023-2024 (I półrocze) 10 pracowników komórek SKK rozwiązało umowę o pracę, z czego sześć osób z powodu nabycia uprawnień i przejścia na emeryturę, trzy w wyniku porozumienia stron, z inicjatywy pracowników, natomiast jeden pracownik złożył wypowiedzenie umowy o pracę.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że rozwiązania umów o pracę nie były związane z centralizacją komórek SKK. W okresie planowanej centralizacji, a także po jej dokonaniu, nie wystąpiły przypadki rezygnacji pracowników z pracy ani zwolnień pracowników przez IAS w związku z centralizacją.

W latach 2023-2024 (do 31 sierpnia) sześciu pracowników komórek SKK zwróciło się z wnioskami do IAS o zmianę komórki organizacyjnej. Dyrektor IAS wyjaśniła, że dokonane w ich wyniku przeniesienia uzasadnione były sprawami osobistymi pracowników i nie miały związku z centralizacją komórek SKK.

⁴⁰ Pismo nr 0201-ICS.822.20.2023.1.

⁴¹ Pismo nr DZP11.0723.479.2023.

⁴² Wraz z centralizacją komórek SKK utworzono w US Wrocław-Krzyki Pion Karny Skarbowy i dodano trzeciego zastępcę naczelnika, który sprawował nadzór nad całym Pionem Karnym Skarbowym.

⁴³ Uwzględniono wyłącznie pracowników zajmujących się prowadzeniem spraw karnych skarbowych i nadzorujących ich prowadzenie, z wyłączeniem stanowisk obsługi administracyjnej, kancelaryjnej itp. Do stanu zatrudnienia nie wliczono osób, które nie otrzymywały za dany okres wynagrodzenia od zakładu pracy, tj. np. osób będących na urlopach bezpłatnych, wychowawczych i macierzyńskich oraz zasiłkach chorobowych.

Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki przejął od naczelników urzędów niewyznaczonych do prowadzenia: [1] 500 wszczętych i niezakończonych postępowań przygotowawczych, w tym 277 spraw o przestępstwa skarbowe i 223 sprawy o wykroczenia skarbowe; [2] 46 zawieszonych postępowań przygotowawczych, w tym 43 sprawy o przestępstwa skarbowe i trzy sprawy o wykroczenia skarbowe; [3] 335 spraw na etapie postępowania sądowego, w tym 170 o przestępstwa skarbowe i 165 o wykroczenia skarbowe; [4] 573 niewszczęte sprawy, w tym 468 o przestępstwa skarbowe i 105 o wykroczenia skarbowe; w żadnej z ww. niewszczętych spraw pozostały okres przedawnienia karalności czynu nie wynosił mniej niż sześć miesięcy – w przypadku przestępstw skarbowych i trzy miesiące – w przypadku wykroczeń skarbowych.

Według stanu na 1 stycznia 2023 r. upoważnionych do prowadzenia postępowań mandatowych było 210 pracowników z 33 urzędów skarbowych (niewyznaczonych) objętych procesem centralizacji; pracownicy ci wykonywali zadania w komórkach merytorycznych lub w komórkach kontroli.

(akta kontroli: tom I, str. 10-61; tom II, str. 19-140, 410-451; tom III, str. 250-276; tom IV str. 418)

1.5. W latach 2022-2024 (I półrocze) IAS realizowała wyznaczone w planach działalności przez jej Dyrektora cele oraz związane z nimi wskaźniki, korelujące z określonymi w zarządzeniach Szefa KAS kierunkami działań i rozwoju KAS⁴⁴.

Cele obejmowały poprawę efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych (lata 2022-2024). Mierzono je następującymi wskaźnikami (miernikami): [1] udział postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie śledztwa w sprawach o przestępstwa i przestępstwa skarbowe, zakończonych skierowaniem sprawy do sądu w ogólnej liczbie postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie śledztwa zakończonych merytorycznie (2022 r.)⁴⁵; [2] udział zakończonych postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w ogólnej liczbie prowadzonych w formie dochodzenia postępowań przygotowawczych w tych sprawach (lata 2022-2024)⁴⁶; [3] wzrost wartości zabezpieczonego mienia w postępowaniu karnym i karnym skarbowym (lata 2023 i 2024)⁴⁷.

Dyrektor IAS określił wielkości tych mierników do osiągnięcia na poziomie: [1] co najmniej 68% w 2022 r. w przypadku pierwszego miernika; [2] co najmniej 50,1%, 58% i 30% w latach 2022-2024 (I półrocze) w przypadku drugiego miernika; [3] co najmniej 28 673 362,00 zł na koniec 2023 r.; co najmniej 34 632 013,00 zł w I półroczu 2024 r.

W sprawozdaniach IAS pt. „Monitorowanie wykonania celów/zadań/mierników”, sporządzonych za okresy od 1 stycznia do 31 grudnia roku 2022 i 2023 oraz od 1 stycznia do 30 czerwca 2024 r., poziomy mierników odnoszące się do poprawy efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych miały odpowiednio następujące wartości: [1] 79,17% w 2022 r.; [2] 76,87% w 2022 r., 72,32% w 2023 r. oraz 59,22% w I półroczu 2024 r. i w całym kontrolowanym okresie zostały osiągnięte powyżej zaplanowanego poziomu; [3] 57 202 982,61 zł na koniec 2023 r. oraz 12 011 453,00 zł w I półroczu 2024 r.

⁴⁴ Zarządzenie nr 67 Szefa KAS z dnia 29 grudnia 2021 r. na rok 2022, ze zm.; zarządzenie nr 83 Szefa KAS z dnia 29 grudnia 2022 r. na rok 2023, ze zm.; zarządzenie nr 81 Szefa KAS z dnia 6 grudnia 2023 r. na rok 2024.

⁴⁵ Mierzony jako liczba postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie śledztwa w sprawach o przestępstwa i przestępstwa skarbowe, zakończonych skierowaniem sprawy do sądu w stosunku do ogólnej liczby postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie śledztwa zakończonych merytorycznie.

⁴⁶ Mierzony jako liczba zakończonych postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w stosunku do ogólnej liczby postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia.

⁴⁷ Mierzony jako łączna kwota zabezpieczonego mienia w postępowaniu karnym i karnym skarbowym.

Dyrektor IAS wskazała, że do pomiaru sprawności i efektywności realizacji scentralizowanych zadań wykorzystywano również miernik regionalny, wprowadzony od stycznia 2021 r. na podstawie ustnego polecenia ówczesnego Dyrektora IAS, który odnosił się do liczby wszczętych postępowań karnych skarbowych na 12 miesięcy przed okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego i nie zakładał wartości docelowych. Pozwalał on jednak na monitorowanie podległych jednostek i podejmowanie działań prowadzących do minimalizacji wszczynania postępowań przygotowawczych na krótko przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Podległe jednostki IAS, przekazywały raz w miesiącu do IAS informacje wraz z danymi pozwalającymi na identyfikację takich spraw.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że wprowadzona centralizacja komórek SKK wpłynęła na sprawność i efektywność prowadzonych postępowań przygotowawczych, co potwierdzają: [1] osiągnięte założone przez Szefa KAS mierniki efektywności wykonywania zadań; [2] zniwelowane problemy zastępstw; [3] przyczynienie się do bardziej równomiernego obciążenia pracowników pracą; [4] umożliwienie pracownikom dzielenia się wiedzą i wymianą doświadczeń zawodowych. Zwróciła jednak uwagę, że jej zdaniem pełna ocena zmian organizacyjnych, które nastąpiły z dniem 1 stycznia 2023 r., jest obecnie przedwczesna. Efekty centralizacji uwidocznią się bowiem dopiero wraz z załatwieniem zaległych spraw, niezałatwionych jeszcze do czasu centralizacji komórek SKK, których zakończenie, przy ograniczonych zasobach kadrowych na stanowiskach SKK, nie było dotychczas możliwe. Dotyczy to przykładowo około 13 tys. spraw z ustawy o rachunkowości, które urząd wyznaczony przejął od urzędów niewyznaczonych wraz z centralizacją komórek SKK, a których udało się dotychczas załatwić około 8 tys. Niezależnie od powyższego wskazała, że powstał wspólny dysk, na którym umieszczone zostały wzory pism i porady dotyczące wykonywania zadań w zakresie spraw karnych skarbowych.

W latach 2021-2024 (I półrocze) Dyrektor IAS zatwierdził 24 postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe⁴⁸ oraz 70 w sprawach o wykroczenia skarbowe⁴⁹. Postanowienia zostały wydane m.in. na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk (16 w przypadku przestępstw skarbowych i 23 dotyczące wykroczeń skarbowych), art. 17 § 1 pkt 3 kpk (11 w przypadku wykroczeń skarbowych), art. 17 § 1 pkt 6 kpk (dwa w przypadku przestępstw skarbowych i 22 dotyczące wykroczeń skarbowych). Z kolei prokurator zatwierdził jedno postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe (w 2021 r.) na podstawie art. 17 § 1 pkt 11 kpk oraz dwa w sprawach o wykroczenia skarbowe (w 2022 r. i w 2023 r.) na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk oraz na podstawie art. 17 § 1 pkt 11 kpk.

Liczba wszczętych i zawieszonych postępowań przygotowawczych w ww. okresie kształtowała się następująco:

- w sprawach o przestępstwa skarbowe wszczęto 1 419 dochodzeń, w tym: 449 w 2021 r., 347 w 2022 r., 415 w 2023 r. i 208 w 2024 r. (I połowa) oraz 11 śledztw, z tego pięć w 2021 r., dwa w 2022 r., trzy w 2023 r. i jedno w 2024 r. (I połowa), a zawieszono łącznie 48 postępowań (23 w 2021 r., 10 w 2022 r., dziewięć w 2023 r. i sześć w I połowie 2024 r.);
- w sprawach o wykroczenia skarbowe wszczęto 2 261 dochodzeń w tym: 847 w 2021 r., 800 w 2022 r., 406 w 2023 r. i 208 w 2024 r. (I połowa), a zawieszono dwa postępowania (w 2022 r. i w 2023 r.).

⁴⁸ W tym osiem w 2021 r., siedem w 2022 r., sześć w 2023 r. i trzy w I połowie 2024 r.

⁴⁹ W tym 23 w 2021 r., 17 w 2022 r., 14 w 2023 r. i 16 w I połowie 2024 r.

We wskazanym okresie zakończono łącznie 1 459 postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i 2 292 postępowań o wykroczenia skarbowe⁵⁰, z tego:

- skierowano do sądu odpowiednio 607 i 1 273⁵¹ aktów oskarżenia oraz 704 i 142⁵² wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności⁵³, a pięć spraw o przestępstwa skarbowe przekazano innemu organowi według właściwości;
- Dyrektor IAS zatwierdził 87 postanowień o umorzeniu postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe⁵⁴ oraz 92 w sprawach o wykroczenia skarbowe⁵⁵. Postanowienia zostały wydane m.in. na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk (44 w przypadku przestępstw skarbowych i 29 dotyczących wykroczeń skarbowych), art. 17 § 1 pkt 3 kpk (cztery w przypadku wykroczeń skarbowych), art. 17 § 1 pkt 6 kpk (33 w przypadku przestępstw skarbowych i 45 dotyczących wykroczeń skarbowych). Z kolei prokurator zatwierdził dziewięć postanowień o umorzeniu postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe (jedno w 2021 r., dwa w 2022 r. i po trzy w 2023 r. i w I połowie 2024 r.) oraz siedem w sprawach o wykroczenia skarbowe (w 2023 r.). Postanowienia zostały wydane na podstawie m.in. art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk (osiem w przypadku przestępstw skarbowych) oraz art. 17 § 1 pkt 6 kpk (po jednym w przypadku przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego);
- 852⁵⁶ sprawy o wykroczenia skarbowe zakończono mandatem karnym.

Sądy I instancji rozpoznały 1 393 (444 w 2021 r., 441 w 2022 r., 334 w 2023 r. i 174 w I połowie 2024 r.) sprawy o przestępstwa skarbowe i 1 477 (508 w 2021 r., 561 w 2022 r., 267 w 2023 r. i 141 w I połowie 2024 r.) spraw o wykroczenia skarbowe. W sprawach tych nie orzeczono środków karnych oraz przepadku przedmiotów tytułem środka zabezpieczającego.

W ww. okresie w sprawach o przestępstwa skarbowe/wykroczenia skarbowe liczba osób: [1] podejrzanych wyniosła odpowiednio: 411/806, 353/813, 396/393, 193/196 osób; [2] oskarżonych wyniosła odpowiednio: 250/450, 218/502, 140/209, 87/138 osób; [3] skazanych wyniosła odpowiednio: 259/431, 223/540, 172/262, 76/134 osób; [4] uniewinnionych wyniosła odpowiednio: sześć/dwie, dziewięć/trzy, pięć/cztery, jedna/zero⁵⁷ osób.

Z kolei liczba osób, co do których sąd umorzył postępowanie w przypadku przestępstw skarbowych wyniosła po jednej w 2021 r. i w 2023 r. ze względu na znikomą społeczną szkodliwość czynu, a z uwagi na przedawnienie karalności czynu – po dwie osoby w 2021 r. i w 2023 r. W przypadku wykroczeń skarbowych liczba ta przedstawiała się następująco: jedna osoba w 2022 r. (znikoma społeczna szkodliwość czynu) i jedna osoba w I połowie 2024 r. (przedawnienie karalności czynu). Ponadto sąd w stosunku do trzech osób w 2022 r. i dwóch osób w 2023 r. warunkowo umorzył postępowanie⁵⁸. Natomiast liczba osób, co do których sąd orzekł DPO w przypadku przestępstw skarbowych/wykroczeń skarbowych wyniosła odpowiednio: 2021 r. – 185/55, 2022 r. – 220/62, 2023 r. – 174/18, I połowa 2024 r. – 90/siedem.

W sprawach o przestępstwa skarbowe sąd orzekł następujące kary: karę grzywny w stosunku do 409 (w 2021 r.), 410 (w 2022 r.), 342 (w 2023 r.) i 174 (w I połowie

⁵⁰ W przypadku przestępstw skarbowych: 471 w 2021 r., 422 w 2022 r., 373 w 2023 r. i 193 w 2024 r. (I połowa). W przypadku wykroczeń skarbowych: 821 w 2021 r., 916 w 2022 r., 352 w 2023 r. i 203 w 2024 r. (I połowa).

⁵¹ W tym 216/443 w 2021 r., 185/487 w 2022 r., 129/209 w 2023 r. i 77/134 w I połowie 2024 r.

⁵² W tym 200/65 w 2021 r., 205/48 w 2022 r., 205/13 w 2023 r. i 94/16 w I połowie 2024 r.

⁵³ Dalej: DPO.

⁵⁴ W tym 18 w 2021 r., 34 w 2022 r., 20 w 2023 r. i 15 w I połowie 2024 r.

⁵⁵ W tym 24 w 2021 r., 28 w 2022 r., 27 w 2023 r. i 13 w I połowie 2024 r.

⁵⁶ W tym 288 w 2021 r., 421 w 2022 r., 102 w 2023 r. i 41 w I połowie 2024 r.

⁵⁷ W przypadku wykroczeń skarbowych w 2024 r. nie uniewinniono żadnej osoby.

⁵⁸ Dotyczy tylko przestępstw skarbowych.

2024 r.) osób, karę pozbawienia wolności w zawieszeniu w stosunku do pięciu osób (po dwie w 2021 r. i w 2022 r. i jedna w 2023 r.), a w stosunku do dwóch osób w 2022 r. odstąpił od wymierzenia kary. Natomiast w sprawach o wykroczenia skarbowe sąd orzekł karę grzywny w stosunku do 491 (w 2021 r.), 594 (w 2022 r.), 291 (w 2023 r.) i 140 (w I połowie 2024 r.) osób, a w odniesieniu do dziewięciu osób (trzy w 2021 r., cztery w 2022 r. i po jednej w 2023 r. i w I połowie 2024 r.) odstąpił od wymierzenia kary. W ww. okresie sąd nie orzekł środków karnych.

Wysokość narażonych lub uszczuplonych należności publicznoprawnych w latach 2021-2024 (I półrocze) w sprawach o przestępstwa skarbowe wyniosła odpowiednio: 43 632 586,00 zł, 60 224 668,00 zł, 28 493 036,00 zł i 17 219 323,00 zł, zaś w sprawach o wykroczenia skarbowe – 43 293 150,00 zł, 34 482 191,00 zł, 43 188 808,00 zł i 10 789 999,00 zł.

Liczba wszystkich nałożonych mandatów skarbowych za wykroczenia skarbowe w ww. okresie wyniosła odpowiednio: 2 211 w 2021 r., 2 937 w 2022 r., 3 118 w 2023 r. i 1 237 w I połowie 2024 r. Wartość kar grzywien nałożonych tymi mandatami wyniosła odpowiednio: 1 433 000,00 zł, 2 349 471,00 zł, 2 685 817,00 zł i 1 107 895,20 zł.

Liczba niewszczętych spraw według stanu na koniec lat 2021-2023 oraz na dzień 30 czerwca 2024 r. wyniosła: w przypadku spraw o przestępstwa skarbowe – 402, 461, 241 i cztery; w przypadku spraw o wykroczenia skarbowe – 1719, 1623, 458 i 123.

Liczba spraw, w których odstąpiono od powiadomienia komórki SKK o popełnieniu czynu zabronionego z uwagi na przedawnienie karalności, w latach 2021-2024 (I półrocze) wyniosła odpowiednio: 1 136, 1 008, 1 323, 558⁵⁹.

Czas trwania dochodzeń w sprawach o wykroczenia skarbowe w latach 2021-2024 (I półrocze) prezentował się następująco: [1] do dwóch miesięcy – 444, 631, 203 i 114; [2] powyżej dwóch miesięcy do sześciu miesięcy – 331, 317, 131 i 89; [3] powyżej sześciu miesięcy do roku – 75, 98, 34 i 28; [4] powyżej roku – 45, 30, 18 i cztery. Natomiast w sprawach o przestępstwa skarbowe czas trwania postępowań wyglądał następująco: [1] do trzech miesięcy – 201, 250, 226 i 80; [2] powyżej trzech miesięcy do roku – 232, 149, 121 i 103; [3] powyżej roku – 64, 90, 51 i 29.

Badania obciążenia pracą komórek SKK oraz komórek dochodzeniowo-śledczych Dolnośląskiego Urzędu Celno-Skarbowego we Wrocławiu⁶⁰ w latach 2023-2024 (I półrocze) dokonał ICS. Badanie przeprowadzono na podstawie danych wprowadzonych do ESKS przez podległe jednostki tj. Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki oraz Naczelnika DUCS za okres I półrocze 2023 r., styczeń-wrzesień 2023 r., styczeń-listopad 2023 r., styczeń-grudzień 2023 r. oraz I kwartał 2024 r. Analiza obejmowała następujące dane: wskaźniki nadzorowane w zakresie spraw karnych skarbowych (udział zakończonych postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w ogólnej liczbie prowadzonych w formie dochodzenia postępowań przygotowawczych w tych sprawach oraz wzrost wartości zabezpieczonego mienia w postępowaniu karnym i karnym skarbowym); liczba i kwota nałożonych mandatów; zestawienie spraw na etapie postępowania przygotowawczego oraz w RMW; wszczęcia postępowań karnych skarbowych na 12 miesięcy przed okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego; liczba wszczętych i zakończonych postępowań przygotowawczych w poszczególnych rejestrach w podziale na jednostki i komórki organizacyjne. Ponadto na spotkaniu roboczym z kierownikami komórek SKK, które odbyło się 23

⁵⁹ Ustalono na podstawie danych uzyskanych w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f od Naczelników Urzędów Skarbowych w Jeleniej Górze, Złotoryi, Głogowie, Świdnicy i Legnicy.

⁶⁰ Dalej: DUCS.

października 2023 r. dokonano pogłębionej analizy przyjmując do prezentacji danych m.in. poszczególnych pracowników i kwalifikacje prawne przy liczbie wszczętych i zakończonych postępowań przygotowawczych.

W ramach przeprowadzonego badania szczegółowego pięciu oskarżycieli skarbowych scentralizowanych komórek SKK (dwóch świadczących pracę w siedzibie wyznaczonego urzędu oraz trzech świadczących pracę w siedzibach urzędów niewyznaczonych⁶¹) ustalono, że w poszczególnych latach (okres 2021-2023 i I półrocze 2024 r.):

- liczba spraw do prowadzenia zadekretowanych na danego pracownika wynosiła:
 - 1) oskarżyciel pierwszy – 204, 184, sześć, osiem;
 - 2) oskarżyciel drugi⁶² – jedna, 12, 16, zero;
 - 3) oskarżyciel trzeci – 44, 108, 38, 15;
 - 4) oskarżyciel czwarty – 104, 57, 20, 13;
 - 5) oskarżyciel piąty – 22, 24, 17, 16;
- liczba dni od otrzymania spraw do realizacji do wszczęcia postępowania przygotowawczego – biorąc pod uwagę sprawy, w których nastąpiło to najwcześniej wynosiła:
 - 1) oskarżyciel pierwszy – jeden, osiem, osiem, zero;
 - 2) oskarżyciel drugi – 592 (w 2022 r.), w pozostałych latach brak wyniku⁶³;
 - 3) oskarżyciel trzeci – 197, trzy, jeden, 50;
 - 4) oskarżyciel czwarty – zero, 54, zero, zero;
 - 5) oskarżyciel piąty – zero, 13, 22, 156;
- liczba dni od otrzymania spraw do realizacji do wszczęcia postępowania przygotowawczego – biorąc pod uwagę sprawy, w których nastąpiło to najpóźniej wynosiła:
 - 1) oskarżyciel pierwszy – 1 266, 914, 467, 20;
 - 2) oskarżyciel drugi – 925, 865, w pozostałych latach brak wyniku;
 - 3) oskarżyciel trzeci – 596, 188, 538, 50;
 - 4) oskarżyciel czwarty – 84, 351, 538, 195;
 - 5) oskarżyciel piąty – 432, 61, 347, 167;
- w latach 2021-2022 odmówiono wszczęcia postępowania przygotowawczego w łącznie czterech sprawach (prowadzonych przez dwóch oskarżycieli), w latach 2023-2024 (do 30 czerwca) – w trzech prowadzonych przez jednego oskarżyciela. W żadnej ze spraw prowadzonych przez pozostałych oskarżycieli nie odmówiono wszczęcia postępowania przygotowawczego;
- liczba spraw w referatach oskarżycieli, w których doszło do przedawnienia karalności czynów wynosiła:
 - 1) oskarżyciel pierwszy i drugi – trzy, jedna, trzy, sześć⁶⁴;
 - 2) oskarżyciel trzeci – zero w 2021 r. i w 2022 r., dwie, osiem;
 - 3) oskarżyciel czwarty – dwie w 2021 r.;
 - 4) oskarżyciel piąty – w żadnej sprawie nie doszło do przedawnienia karalności;

⁶¹ Tj. w Głogowie, Jeleniej Górze i Lwówku Śląskim.

⁶² Pracownik przebywający na długotrwałych zwolnieniach lekarskich.

⁶³ Oznacza brak przekształcenia zawiadomień z Rejestru Materiałów Własnych (dalej: RMW) na Rejestr (spraw) Karnych Skarbowych (dalej: RKS). Ponadto w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2024 r. zadekretowano na oskarżyciela skarbowego 215 zawiadomień z ustawy o rachunkowości.

⁶⁴ Dane przedstawiono dla całego referatu.

- liczba spraw prowadzonych w formie dochodzenia/śledztwa wynosiła:
 - 1) oskarżyciel pierwszy – 75/jedna, 46/jedna, 39/brak, 39/jedna;
 - 2) oskarżyciel drugi – brak dochodzeń i śledztw w latach 2021-2023, siedem dochodzeń/brak śledztw w 2024 r. (I połowa);
 - 3) oskarżyciel trzeci – 58/cztery, 48/dwie, 32/dwie, 23/jedna;
 - 4) oskarżyciel czwarty – 76/trzy, 64/dwie, 34/dwie, 23/brak śledztw;
 - 5) oskarżyciel piąty – 22, 18, 12, 12 dochodzeń, brak śledztw;
- liczba spraw prowadzonych w sprawach o przestępstwa skarbowe/wykroczenia skarbowe wynosiła:
 - 1) oskarżyciel pierwszy – 32/44, 24/23, 35/4, 35/5;
 - 2) oskarżyciel drugi – brak spraw o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w latach 2021-2023; siedem spraw o przestępstwa skarbowe/brak spraw o wykroczenia skarbowe w 2024 r. (I połowa);
 - 3) oskarżyciel trzeci – 35/27, 27/23, 23/11, 16/osiem;
 - 4) oskarżyciel czwarty – 28/51, 23/43, 26/10, 17/sześć;
 - 5) oskarżyciel piąty – dziewięć/13, pięć/13, 10/dwie, osiem/cztery;
- liczba postępowań, w których czas trwania dochodzeń w sprawach o wykroczenia skarbowe wynosił:
 - do dwóch miesięcy: oskarżyciel pierwszy – trzy, 12, jedno, dwa; oskarżyciel drugi – brak; oskarżyciel trzeci – siedem, 14, siedem, trzy; oskarżyciel czwarty – 26, 24, trzy, dwa; oskarżyciel piąty – dwa, cztery i po jednym w 2023 r. i 2024 r. (I połowa);
 - powyżej dwóch miesięcy do sześciu miesięcy: oskarżyciel pierwszy – sześć, siedem, jedno, brak; oskarżyciel drugi – brak; oskarżyciel trzeci – 11, siedem, jedno, dwa; oskarżyciel czwarty – 13, 11, cztery, dwa; oskarżyciel piąty – 11, siedem, brak, dwa;
 - powyżej sześciu miesięcy do roku: oskarżyciel pierwszy – po dwa w 2021 r. i 2022 r., w pozostałych latach brak; oskarżyciel drugi – brak; oskarżyciel trzeci – dwa, jedno, w pozostałych latach brak; oskarżyciel czwarty – po jednym w 2021 r. i 2022 r., dwa w 2023 r., brak w 2024 r. (I połowa); oskarżyciel piąty – dwa, trzy, w pozostałych latach brak;
 - powyżej roku: oskarżyciel pierwszy – dwa, jedno, w pozostałych latach brak; oskarżyciel drugi – brak; oskarżyciel trzeci – brak; oskarżyciel czwarty – jedno w 2022 r., w pozostałych latach brak; [5] oskarżyciel piąty – brak;
- liczba postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe, w których czas trwania wynosił:
 - do trzech miesięcy: oskarżyciel pierwszy – trzy, dwa, dziewięć, cztery; oskarżyciel drugi – jedno w 2024 r. (I połowa), w pozostałych latach brak; oskarżyciel trzeci – 13, 10, 12, sześć; oskarżyciel czwarty – cztery, siedem w 2022 r. i 2024 r. (I połowa), 10 w 2023 r.; oskarżyciel piąty – jedno w 2022 r., dwa w 2024 r. (I połowa), w pozostałych latach brak;
 - powyżej trzech miesięcy do roku: oskarżyciel pierwszy – 13, siedem, dziewięć, 10; oskarżyciel drugi – jedno w 2024 r. (I połowa), w pozostałych latach brak; oskarżyciel trzeci – po 10 w 2021 r. i 2022 r., dwa w 2023 r. i cztery w 2024 r. (I połowa); oskarżyciel czwarty – siedem, trzy, dwa, jedno; oskarżyciel piąty – dwa, jedno, trzy, brak;
 - powyżej roku: oskarżyciel pierwszy – trzy, sześć, jedno, dwa; oskarżyciel drugi – brak; oskarżyciel trzeci – dwa, po jednym w 2022 r. i 2024 r. (I połowa), trzy

w 2023 r.; oskarżyciel czwarty – po dwa w 2021 r. i 2022 r., sześć, jedno; oskarżyciel piąty – dwa, siedem, po jednym w 2023 r. i 2024 r. (I połowa);

- liczba spraw o wykroczenia skarbowe, które w poszczególnych latach, zakończono umorzeniem postępowania, skierowaniem do sądu aktu oskarżenia, skierowaniem do sądu wniosku o warunkowe umorzenie postępowania, skierowaniem do sądu wniosku o DPO wynosiła:
 - umorzenie postępowania: oskarżyciel pierwszy – po jednej w 2021 r. i 2022 r., w pozostałych latach brak; oskarżyciel drugi – brak; oskarżyciel trzeci – dwie w 2022 r., jedna w 2023 r., w pozostałych latach brak; oskarżyciel czwarty – po jednej w 2021 r. i 2024 r. (I połowa); oskarżyciel piąty – brak;
 - skierowanie aktu oskarżenia: oskarżyciel pierwszy – 27, 18, po dwie w 2023 r. i 2024 r. (I połowa); oskarżyciel drugi – brak; oskarżyciel trzeci – 13, 15, siedem, cztery; oskarżyciel czwarty – 14, 16, osiem, trzy; oskarżyciel piąty – trzy, dziewięć, po jednej w 2023 r. i 2024 r. (I połowa);
 - skierowanie wniosku o warunkowe umorzenie postępowania: oskarżyciel pierwszy – brak; oskarżyciel drugi – brak; oskarżyciel trzeci – brak; oskarżyciel czwarty – brak; oskarżyciel piąty – brak;
 - skierowanie wniosku o DPO: oskarżyciel pierwszy – dziewięć, trzy, w pozostałych latach brak; oskarżyciel drugi – brak; oskarżyciel trzeci – dwie, jedna, w pozostałych latach brak; oskarżyciel czwarty – brak; oskarżyciel piąty – dwie w 2024 r. (I połowa), w pozostałych latach brak;
- liczba spraw o przestępstwa skarbowe zakończonych odpowiednio umorzeniem postępowania, skierowaniem do sądu aktu oskarżenia, skierowaniem do sądu wniosku o warunkowe umorzenie postępowania, skierowaniem do sądu wniosku o DPO wynosiła:
 - umorzenie postępowania: oskarżyciel pierwszy – trzy, jedna, jedna, dwie; oskarżyciel drugi – brak; oskarżyciel trzeci – jedna, zero, jedna, dwie; oskarżyciel czwarty – brak; oskarżyciel piąty – jedna, zero, jedna, zero;
 - skierowanie aktu oskarżenia: oskarżyciel pierwszy – siedem, osiem, dziewięć, osiem.; oskarżyciel drugi – jedna w 2024 r. (I połowa), w pozostałych latach brak; oskarżyciel trzeci – siedem, siedem, cztery, dwie; oskarżyciel czwarty – trzy, osiem, dziewięć, trzy; oskarżyciel piąty – dwie, trzy, dwie, dwie;
 - skierowanie wniosku o warunkowe umorzenie postępowania – w latach 2021-2024 (I połowa) żaden z oskarżycieli nie skierował przedmiotowego wniosku;
 - skierowanie wniosku o DPO: [1] oskarżyciel pierwszy – sześć, siedem, osiem, cztery; [2] oskarżyciel drugi – jeden w 2024 r. (I połowa), w pozostałych latach brak; [3] oskarżyciel trzeci – 16, 14, 11, siedem; [4] oskarżyciel czwarty – trzy, trzy, sześć, sześć; [5] oskarżyciel piąty – jeden, dwa, jeden, jeden.

Jedynie w przypadku jednego oskarżyciela wystąpiły okresy nieobecności⁶⁵ (274 dni w 2021 r., 184 dni w 2022 r., 33 dni w 2023 r. oraz 78 dni w I połowie 2024 r.), które jak wyjaśniła Dyrektor IAS, negatywnie wpływały na realizację zadań komórki. Na wniosek naczelnika urzędu skarbowego, Dyrektor IAS w 2021 r. wyraził zgodę na zatrudnienie osoby na zastępstwo. W przypadku pozostałych oskarżycieli byli oni w czasie nieobecności zastępowani przez inne osoby lub nie było potrzeby organizowania takich zastępstw.

(akta kontroli: tom I, str. 10-61; tom II, str. 19-211, 410-451; tom IV, str. 224-394, 416-418, 421-436)

⁶⁵ Uwzględniono zwolnienia lekarskie i inne przyczyny, z wyjątkiem urlopów wypoczynkowych.

1.6. W okresie od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2024 r. do IAS nie wpłynęły pisma sygnalizujące problemy merytoryczne lub proceduralne w realizacji zadań w nowej strukturze. Po przeprowadzonej reorganizacji, w ramach nadzoru nad prowadzonymi postępowaniami przygotowawczymi, dział ICS formułował jednak wskazania dotyczące identyfikowanych nieprawidłowości w prowadzeniu tych postępowań. Nieprawidłowości dotyczyły m.in. bezczynności, nieterminowości i przyjmowania błędnych kwalifikacji prawnych czynów oraz nieterminowości i niekompletności wprowadzania danych do ESKS.

(akta kontroli: tom II, str.19-211, 410-451)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Zmiana warunków pracy lub płacy, w tym zmiana miejsca świadczenia pracy, dokonywana w związku z centralizacją komórek SKK, we wszystkich 54 skontrolowanych przypadkach nastąpiła bez uzyskania w IAS stanowisk od naczelników urzędów skarbowych, o których mowa w art. 146 ust. 3 ustawy o KAS.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że nie uzyskano ww. stanowisk od naczelników urzędów skarbowych, ponieważ uznano, że proces centralizacji komórek SKK tego nie wymagał. Dodała, że naczelnicy urzędów skarbowych, w czasie spotkań z Dyrektorem IAS, wyrażali swoje stanowiska w przedmiocie centralizacji komórek SKK, co uznano za wystarczające. Istotne było przeprowadzenie wszelkich zmian w krótkim okresie, mając na uwadze realizację reformy komórek SKK bez szkody w wykonywaniu bieżących zadań i zgodnie z Harmonogramem opracowywanym przez Zespół.

NIK wskazuje, że prowadzenie spotkań kierownictwa organów skarbowych, w tym wymiana opinii w czasie ich trwania, nie może być uznane za spełniające wymogi z art. 146 ust. 3 ustawy o KAS. Dyrektor IAS obowiązany był uzyskać stanowiska naczelników urzędów skarbowych w formie pisemnej, a co najważniejsze, zindywidualizowane w stosunku do poszczególnych pracowników i ich konkretnej sytuacji osobistej oraz relatywizowane do potrzeb i możliwości konkretnych urzędów skarbowych, nie zaś ogólne.

(akta kontroli: tom II, str. 6, 8-12, 15-140, 212-451; tom III, str. 1-45, 218-503; tom IV, str. 1-207)

2. W IAS nie zapewniono, by pracownicy, którzy od 1 stycznia 2023 r. weszli w skład komórek SKK, otrzymali nowe zakresy obowiązków przed tym dniem. Dopuszczenie do takiej sytuacji świadczy o nie w pełni rzetelnie sprawowanym nadzorze nad procesem centralizacji komórek SKK.

We wszystkich 54 przypadkach do podpisania zakresów obowiązków doszło w okresie od 18 do 60 dni, liczonych od 1 stycznia 2023 r. A zatem, pracownikom nie wyznaczono formalnie zadań od początku pracy w utworzonym pionie karnym skarbowym.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że pracownicy scentralizowanych komórek SKK po 1 stycznia 2023 r. realizowali tożsame lub zbliżone zadania do zadań jakie posiadali wcześniej. Z nowymi zadaniami, jakie będą realizować po procesie centralizacji komórek SKK, pracowników tych zapoznano w czasie narad służbowych oraz poprzez udostępnienie im do zapoznania się dokumentacji związanej z centralizacją komórek SKK, zwłaszcza Rekomendacji. Opóźnienia związane z podpisaniem zakresów obowiązków przez poszczególnych pracowników związane były także z problemami o charakterze technicznym – podpisanie zakresów obowiązków przez pracownika było możliwe dopiero po nadaniu mu dostępu w aplikacji Qasystent.

NIK wskazuje, że centralizacja komórek SKK miała nastąpić 1 stycznia 2023 r., o czym Dyrektor IAS wiedział wcześniej i do czego powinien się przygotować. Skoro pracownicy mieli wykonywać nowe zadania w zmienionej strukturze od 1 stycznia 2023 r. to proces związany ze zmianą zakresów obowiązków należało przygotować i rozpocząć przed 1 stycznia 2023 r. a nie dopiero po tej dacie. Zakresy obowiązków należało podpisać odpowiednio wcześniej przewidując w nich datę obowiązywania od 1 stycznia 2023 r. Rozpoczęcie wykonywania zadań przed otrzymaniem formalnego ich powierzenia nie korespondowało także ze standardem kontroli zarządczej⁶⁶ A.3. Środowisko wewnętrzne – Delegowanie uprawnień.

(akta kontroli: tom II, str. 6, 8-12, 15-140, 212-451; tom III, str. 1-45, 218-503; tom IV, str. 1-207)

3. W IAS nie zapewniono wyznaczenia w US Wrocław-Krzyki pracownika lub zespołu pracowników ds. podmiotów kluczowych, co było wymagane na gruncie Rekomendacji Szefa KAS.

Dopuszczenie do takiej sytuacji świadczy o nie w pełni rzetelnie sprawowanym nadzorze nad procesem centralizacji komórek SKK.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że w urzędzie wyznaczonym wskazano jednego pracownika ds. podmiotów kluczowych z komórki SKK-1, zajmującego się wcześniej tego typu podmiotami w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym – dla potrzeb tego typu spraw prowadzonych w tym urzędzie, a ponadto jednego pracownika ds. podmiotów kluczowych z komórki SKK-1, zatrudnionego wcześniej w Urzędzie Skarbowym Wrocław-Krzyki – dla potrzeb pozostałych tego typu spraw. Nie dokonano tego jednak w sposób sformalizowany, w tym np. w regulaminie organizacyjnym urzędu wyznaczonego, w zakresach obowiązków ww. pracowników lub w ich upoważnieniach do czynności procesowych organu z art. 118 § 3 kks.

Działanie takie było nierzetelne, albowiem szczególne zadania pracowników powinny zostać formalnie, tj. w formie pisemnej, wyznaczone, zaś wyodrębnienie tego typu zadań i przypisanie ich tylko konkretnym osobom powinno być precyzyjnie sformułowane i jasno określone dla wszystkich osób funkcjonujących w danej strukturze organizacyjnej. Dopuszczenie do takiej sytuacji przez IAS stanowiło o nierzetelnie sprawowanym nadzorze.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że nie było konieczności formalnego wskazania w urzędzie wyznaczonym pracownika ds. podmiotów kluczowych. Procedura karna skarbową nie przewidywała różnicowania sposobu prowadzenia postępowań karnych skarbowych co do określonych podmiotów.

NIK wskazuje, że potrzeba wyznaczenia, tj. formalnego wskazania w urzędzie wyznaczonym pracownika ds. podmiotów kluczowych wynikała z Rekomendacji Szefa KAS. Twierdzenia Dyrektora IAS nie znajdują zatem odzwierciedlenia w stanie faktycznym.

(akta kontroli: tom I, str. 18-61; tom II, str. 6, 8-12, 15-140, 212-451; tom III, str. 1-45, 218-503; tom IV, str. 1-207)

4. W IAS nie zapewniono sprawnego przebiegu działań w zakresie nadawania, zmiany lub cofania uprawnień dostępowych do KCIK dla pracowników scentralizowanych komórek SKK. Przeprowadzona w toku kontroli weryfikacja wykazała, że 15 pracowników spośród 53 zbadanych przypadków nie posiadało

⁶⁶ Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84); dalej: standardy kontroli zarządczej.

dostępu do KCIK, zaś 27 pozostałych dostęp ten otrzymało dopiero w okresie od 10 lutego 2023 r. do 2 kwietnia 2024 r. Po centralizacji komórek SKK, do 9 lutego 2023 r., brak było informacji o jakimkolwiek pracowniku scentralizowanych komórek SKK, który posiadałby dostęp do KCIK⁶⁷.

Działanie takie było nierzetelne, albowiem obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze było bieżące rejestrowanie danych w KCIK, zatem Dyrektor IAS powinien zapewnić swoim pracownikom stosowne uprawnienia dostępu do tego systemu. Brak stosownych uprawnień dostępowych do 9 lutego 2023 r. uniemożliwiał organowi realizację jego prawnych obowiązków, a po tej dacie realizacja tych obowiązków była ograniczona. O dacie centralizacji Dyrektor IAS miał wiedzę wcześniej powinien zatem podjąć stosowne czynności przygotowawcze w takim czasie i w takim zakresie, by umożliwić wdrożenie centralizacji z dniem 1 stycznia 2023 r.

Dyrektor IAS potwierdziła daty nadawania uprawnień dostępowych do KCIK dla poszczególnych pracowników. Wyjaśniła, że uprawnienia te nadawane były sukcesywnie, a przed centralizacją komórek SKK nie wszyscy pracownicy je posiadali.

(akta kontroli: tom I, str. 18-61; tom II, str. 6, 8-12, 15-140, 212-451; tom III, str. 1-45, 218-503; tom IV, str. 1-207)

5. Zespół opracował Rekomendacje DIAS, do których załącznikiem nr 1 był Harmonogram. Z dokumentu tego wynikało, że poszczególne wymienione tam zadania powinny być zrealizowane we wskazanych terminach, tj. odpowiednio „przed ogłoszeniem rozporządzenia” (przed 9 listopada 2022 r.), „po ogłoszeniu rozporządzenia, a przed 1 stycznia 2023 r.” i „niezwłocznie po 1 stycznia 2023 r., przy czym nie później niż w ciągu 2 miesięcy od tej daty”. Część zaplanowanych zadań zrealizowano po terminie, dotyczyło to:

[1] spotkania z naczelnikami urzędów skarbowych i pracownikami komórek karnych skarbowych – planowany termin realizacji: przed 9 listopada 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: 22 listopada 2022 r.;

[2] ustalenia składu przyszłych komórek SKK w urzędzie wyznaczonym – planowany termin realizacji: przed 9 listopada 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: 20 grudnia 2022 r.;

[3] wyznaczenia komórek US/osób odpowiedzialnych za prowadzenie postępowań mandatowych w poszczególnych urzędach skarbowych – planowany termin realizacji: przed 9 listopada 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: 29 listopada 2022 r.;

[4] przygotowania legitymacji służbowych w komórkach SKK – planowany termin realizacji: przed 9 listopada 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: styczeń 2023 r.;

[5] przygotowania legitymacji służbowych w komórkach mandatowych – planowany termin realizacji: przed 9 listopada 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: styczeń 2023 r.;

[6] przygotowania nowych zakresów czynności pracowników komórek SKK oraz pracowników prowadzących postępowanie mandatowe – planowany termin realizacji: do 31 grudnia 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: styczeń 2023 r.;

⁶⁷ W przypadku pracowników, z którymi rozwiązano stosunek pracy, aplikacja Qasystent, w której rejestrowane były wnioski o nadanie/odebranie uprawnień do systemów informatycznych, nie przewiduje możliwości sprawdzenia historii tych wniosków.

[7] przygotowania nowych upoważnień do działania w imieniu Naczelnika urzędu wyznaczonego – planowany termin realizacji: do 31 grudnia 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: 9 stycznia 2023 r.;

[8] przygotowanie nowych pieczętek imiennych – planowany termin realizacji: do 31 grudnia 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: styczeń 2023 r.;

[9] nadania uprawnień w systemach informatycznych – planowany termin realizacji: do 31 grudnia 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: styczeń 2023 r.;

[10] wydania bloczków mandatowych – planowany termin realizacji: do 31 grudnia 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: luty 2023 r.;

[11] weryfikacji i uzupełnienia danych dot. spraw w ESKS oraz uzupełnienia obligatoryjnych wpisów w toku sprawy, a także wprowadzenia do RMW wszystkich zawiadomień, a do RKS, Rejestru Spraw o Przestępstwa⁶⁸ i Rejestru (wykonywanej) Pomocy Prawnej – wszystkich informacji o toczących się postępowaniach przygotowawczych – planowany termin realizacji: przed 9 listopada 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: 31 grudnia 2022 r.;

[12] opracowania wytycznych na bazie dokumentacji wypracowanej przez Zespół, tj. Rekomendacji DIAS oraz zasad przejmowania spraw – planowany termin realizacji: przed 9 listopada 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: 16 listopada 2022 r.;

[13] opracowanie wewnętrznych procedur oraz wzorów dokumentów – planowany termin realizacji: przed 9 listopada 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: 16 listopada 2022 r.;

[14] uzgodnienia zasad archiwizacji dokumentów – planowany termin realizacji: przed 9 listopada 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: 16 listopada 2022 r.;

[15] uzgodnienia zasad obiegu dokumentów – planowany termin realizacji: przed 9 listopada 2022 r.; deklarowany przez IAS termin realizacji: 16 listopada 2022 r.;

Niezrealizowanie zaplanowanych działań w założonych terminach było działaniem nierzetelnym. Planowany termin centralizacji komórek SKK był znany wcześniej. Możliwym było więc takie zaplanowanie i rozłożenie czynności w czasie, by zrealizować je we właściwych terminach. Zwraca uwagę okoliczność, iż zaplanowane terminy przewidziano na końcowy okres bezpośrednio poprzedzający centralizację komórek SKK, a i tych terminów nie udało się dotrzymać. Świadczy to o braku odpowiedniego przygotowania do planowanej reorganizacji.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że w jej ocenie terminy przewidziane w Harmonogramie miały wyłącznie charakter porządkowy i nie były wiążące. Przekroczenie terminów nie powodowało istotnych skutków dla procesu centralizacji komórek SKK i wykonywanych zadań. Drugi z terminów, który NIK określił jako kończący się 31 grudnia 2022 r., zdaniem Dyrektora IAS, w rzeczywistości nie miał daty końcowej, zaś sam proces centralizacji komórek SKK mógł być realizowany później i aż do skutku.

NIK wskazuje, że przyjęcie założenia, że IAS ustalił terminy związane z procesem centralizacji komórek SKK, od których mógł dowolnie odstąpić, zaprzecza istocie planowania i samo w sobie świadczy o nierzetelnym podejściu przez IAS do przygotowania i przeprowadzenia procesu centralizacji komórek SKK. Założenie, że drugi z terminów, kończący się 31 grudnia 2022 r., w rzeczywistości nie miał daty końcowej, również wypacza istotę planowaną,

⁶⁸ Dalej: RSP.

dla którego charakterystycznym jest przyjmowanie przedziałów czasowych, w których powinny być realizowane zadania. Przyjęcie przy tym założenia, że czynności charakterystyczne dla etapu przygotowania procesu centralizacji komórek SKK (zaplanowane w Harmonogramie przed 1 stycznia 2023 r.), miałyby być realizowane po tej dacie, budzi wątpliwości, mając na uwadze to, że od 1 stycznia 2023 r. centralizacja komórek SKK miała być już dokonana, a nie dopiero przygotowywana. Gdyby IAS zaplanowała tego typu czynności na czas po 1 stycznia 2023 r., to sam proces planowania należałoby uznać za nierzetelny, jako z góry zakładający, że zadanie w postaci centralizacji komórek SKK zostanie zrealizowane po terminie.

(akta kontroli: tom I, str. 18-61; tom II, str. 6, 8-12, 15-140, 212-451; tom III, str. 1-45, 218-503; tom IV, str. 1-207)

OCENA CZĄSTKOWA

IAS przeprowadziła centralizację komórek SKK w urzędach skarbowych województwa dolnośląskiego, osiągając zakładane w tym zakresie efekty. Wybór urzędu skarbowego, w którym miały funkcjonować scentralizowane komórki SKK nastąpił w oparciu o obiektywne kryteria i był celowy. Osiągnięto zakładane przez Szefa KAS wartości mierników oceny efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych. Zniwelowano część problemów kadrowych i organizacyjnych występujących w rozdrobnionej strukturze urzędów skarbowych przed centralizacją komórek SKK. Niemniej jednak, podjęte przez IAS działania związane z przygotowaniem się i przeprowadzeniem procesu reorganizacji nie były w pełni prawidłowe. Zmiana warunków pracy osób objętych procesem centralizacji nie została poprzedzona wymaganiem na gruncie art. 146 ust. 3 ustawy o KAS stanowiskiem naczelników urzędów skarbowych. Nie zapewniono także: [1] podpisania zakresów obowiązków przez 54 pracowników utworzonego pionu karnego skarbowego z chwilą podjęcia pracy, tj. od 1 stycznia 2023 r. [2] formalnego, tj. w formie pisemnej, wyznaczenia pracowników, którzy po centralizacji komórek SKK w urzędzie wyznaczonym zajmować się mieli sprawami podmiotów kluczowych; [3] sprawnego przebiegu działań w zakresie nadawania, zmiany lub cofania uprawnień dostępowych do KCIK dla pracowników scentralizowanych komórek SKK.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1. W latach 2021-2024 (I półrocze) Dyrektor IAS nadzorował 642 postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe, z tego 256 w 2021 r., 151 w 2022 r., 159 w 2023 r. i 76 w I połowie 2024 r., oraz 799 postępowań w sprawach o wykroczenia skarbowe, w tym 324 w 2021 r., 234 w 2022 r., 154 w 2023 r. i 87 w I połowie 2024 r. Z kolei liczba nadzorowanych przez prokuratora postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe w ww. okresie wynosiła 13, z czego pięć w 2021 r., cztery w 2022 r. i po dwa w 2023 r. i w I połowie 2024 r.⁶⁹

W zakresie przedłużenia postępowań przygotowawczych prowadzonych w sprawach⁷⁰:

- o przestępstwa skarbowe, naczelnicy urzędów skarbowych złożyli łącznie 926 wniosków, w tym odpowiednio: 380 w 2021 r., 242 w 2022 r., 192 w 2023 r. i 112 w I połowie 2024 r. W 965 przypadkach Dyrektor IAS przedłużył postępowanie (451 w 2021 r., 264 w 2022 r., 150 w 2023 r. i 100 w I połowie 2024 r.), zaś w 12

⁶⁹ W latach 2021-2024 prokurator nie nadzorował postępowań przygotowawczych w sprawach o wykroczenia skarbowe.

⁷⁰ Różnica pomiędzy liczbą złożonych a rozpatrzonych wniosków wynikała z ich wpływu/rozpatrzenia na przełomie danego roku.

odmówił jego przedłużenia (po cztery przypadki w 2021 r. i 2022 r. oraz po dwa przypadki w 2023 r. i w I połowie 2024 r.);

- o wykroczenia skarbowe, naczelnicy urzędów skarbowych złożyli łącznie 972 wnioski, w tym odpowiednio: 471 w 2021 r., 257 w 2022 r., 159 w 2023 r. i 85 w I połowie 2024 r. W 938 przypadkach Dyrektor IAS przedłużył postępowanie (377 w 2021 r., 250 w 2022 r., 183 w 2023 r. i 128 w I połowie 2024 r.), zaś w sześciu odmówił jego przedłużenia (po jednym przypadku w 2021 r. i 2023 r. oraz cztery przypadki w I połowie 2024 r.).

Dyrektor IAS wyjaśniła, że w ESKS nie jest możliwe wygenerowanie raportu dotyczącego informacji o przedłużeniu postępowania w podziale na okres do jednego roku oraz na dalszy czas oznaczony. Jednocześnie wyjaśniła, że w latach 2021-2024 (I półrocze) przedłużano postępowania na czas oznaczony – dwa, trzy miesiące, bądź inny wskazany we wniosku okres. Wskazała ponadto, że w ICS nie odnotowano postanowienia o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia powyżej 12 miesięcy. Odnotowano natomiast sprawy prowadzone przez fopp powyżej 12 miesięcy, w odniesieniu do których: w 2021 r.⁷¹ przedłużono postępowania w 110 sprawach na podstawie 191 wniosków; w 2022 r.⁷² przedłużono postępowania w 91 sprawach na podstawie 125 wniosków; w 2023 r.⁷³ przedłużono postępowania w 29 sprawach na podstawie 48 wniosków; w 2024 r.⁷⁴ przedłużono postępowania w trzech sprawach na podstawie czterech wniosków.

Do zatwierdzenia przez Dyrektora IAS wpłynęło⁷⁵:

- w sprawach o przestępstwa skarbowe:
 - 36 postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, w tym: 10 w 2021 r., 11 w 2022 r., dziewięć w 2023 r. i sześć w I połowie 2024 r., z czego 30 zostało zatwierdzonych⁷⁶, a w stosunku do czterech Dyrektor IAS odmówił ich zatwierdzenia⁷⁷;
 - 49 postanowień o zawieszeniu dochodzenia, w tym: 19 w 2021 r., 11 w 2022 r., 13 w 2023 r. i sześć w I połowie 2024 r., z czego 38 zostało zatwierdzonych⁷⁸, a w stosunku do dziewięciu Dyrektor IAS odmówił ich zatwierdzenia⁷⁹;
 - 132 postanowienia o umorzeniu dochodzenia, w tym: 25 w 2021 r., 46 w 2022 r., 33 w 2023 r. i 28 w I połowie 2024 r., z czego 100 zostało zatwierdzonych⁸⁰, a w stosunku do 31 Dyrektor IAS odmówił ich zatwierdzenia⁸¹;
- w sprawach o wykroczenia skarbowe:
 - 95 postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, w tym: po 26 w 2021 r., 2022 r. i 2023 r. oraz 17 w I połowie 2024 r., z czego 83 zostało zatwierdzonych⁸², a w stosunku do 11 Dyrektor IAS odmówił ich zatwierdzenia⁸³;

⁷¹ Przy założeniu, że w zestawieniu ujęto wszystkie wnioski o przedłużenie okresu trwania dochodzenia, które wpłynęły w 2021 r. oraz te, w których data wszczęcia postępowania przygotowawczego najstarsza jest z 2020 r.

⁷² Przy założeniu, że w zestawieniu ujęto wszystkie wnioski o przedłużenie okresu trwania dochodzenia, które wpłynęły w 2022 r. oraz te, w których data wszczęcia postępowania przygotowawczego najstarsza jest z 2021 r.

⁷³ Przy założeniu, że w zestawieniu ujęto wszystkie wnioski o przedłużenie okresu trwania dochodzenia, które wpłynęły w 2023 r. oraz te, w których data wszczęcia postępowania przygotowawczego najstarsza jest z 2022 r.

⁷⁴ Przy założeniu, że w zestawieniu ujęto wszystkie wnioski o przedłużenie okresu trwania dochodzenia, które wpłynęły w 2024 r. oraz te, w których data wszczęcia postępowania przygotowawczego najstarsza jest z 2023 r.

⁷⁵ Różnica pomiędzy liczbą postanowień, które wpłynęły do zatwierdzenia przez Dyrektora IAS a liczbą ich zatwierdzenia/odmowy zatwierdzenia była wynikiem ich wpływu/rozpatrzenia na przełomie danego roku.

⁷⁶ W tym osiem w 2021 r., po dziewięć w 2022 r. i 2023 r. oraz cztery w 2024 r. (I półrocze).

⁷⁷ W tym dwa w 2022 r. i po jednym w 2023 r. i 2024 r. (I półrocze).

⁷⁸ W tym 17 w 2021 r., osiem w 2022 r., dziewięć w 2023 r. i cztery w 2024 r. (I półrocze).

⁷⁹ W tym po trzy w 2021 r. i 2023 r., jedno w 2022 r. oraz dwa w 2024 r. (I półrocze).

⁸⁰ W tym 18 w 2021 r., 36 w 2022 r., 27 w 2023 r. oraz 19 w 2024 r. (I półrocze).

⁸¹ W tym jedno w 2021 r., osiem w 2022 r., siedem w 2023 r. oraz 15 w 2024 r. (I półrocze).

⁸² W tym 24 w 2021 r., po 21 w 2022 r. i 2023 r. oraz 17 w 2024 r. (I półrocze).

⁸³ W tym dwa w 2021 r., jedno w 2022 r. i po cztery w 2023 r. i 2024 r. (I półrocze).

- 16 postanowień o zawieszeniu dochodzenia, w tym: dwa w 2021 r., po cztery w 2022 r. i w I połowie 2024 r. oraz sześć w 2023 r., z czego cztery zostały zatwierdzone⁸⁴, a w stosunku do jednego (2023 r.) Dyrektor IAS odmówił jego zatwierdzenia;
- 127 postanowień o umorzeniu dochodzenia, w tym: 23 w 2021 r., 48 w 2022 r., 25 w 2023 r. i 31 w I połowie 2024 r., z czego 109 zostało zatwierdzonych⁸⁵, a w stosunku do 14 Dyrektor IAS odmówił ich zatwierdzenia⁸⁶.

W odniesieniu do ww. postanowień wpłynęło łącznie osiem zażaleń, w tym cztery (po dwa w 2021 r. i w 2023 r.) dotyczące odmowy wszczęcia dochodzenia⁸⁷, jedno (I połowa 2024 r.) dotyczące zawieszenia dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe oraz trzy (dwa w 2021 r. i jedno w 2023 r.) dotyczące umorzenia dochodzenia⁸⁸. We wszystkich przypadkach postanowienia te Dyrektor IAS skierował do rozpoznania przez sąd. W okresie objętym kontrolą wpłynęły również dwa zażalenia (po jednym w 2023 r. i w I połowie 2024 r.) na postanowienia odmawiające wniesienia wniosku o udzielenie zezwolenia na DPO w sprawach o przestępstwa skarbowe. Dyrektor IAS przychylił się do wniesionych zażaleń.

W 2022 r. do Dyrektora IAS wpłynął jeden wniosek w sprawie wyłączenia fopp w sprawie o przestępstwo skarbowe, co opisano szerzej w pkt 2.5. niniejszego wystąpienia pokontrolnego. Dyrektor IAS w latach 2021-2024 (I półrocze) nie podejmował rozstrzygnięć z urzędu w powyższym zakresie.

W odniesieniu do nadzoru nad czynnościami wykonywanymi w trybie art. 307 kpk Dyrektor IAS wyjaśniła, że postępowanie sprawdzające ma na celu zebranie danych, jeszcze przed uruchomieniem postępowania przygotowawczego, pozwalających na ustalenie czy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia wykroczenia/przestępstwa skarbowego stanowiące przesłankę wszczęcia postępowania. Mając na uwadze, że przepisy postępowania nie nakładają na fopp obowiązku informowania organu nadrzędnego o dokonywaniu czynności sprawdzających, informację o ich przeprowadzeniu organ nadrzędny uzyskuje najwcześniej z chwilą przedłożenia przez fopp do zatwierdzenia postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia. Wskazała przy tym, że nadzór na czynnościami sprawdzającymi jest uprawnieniem fakultatywnym, jednak powołane wyżej okoliczności wskazują na iluzoryczność tego uprawnienia, co jest podnoszone w komentarzach i piśmiennictwie. Wyjaśniła ponadto, że w dotychczasowej praktyce Dyrektor IAS nie spotkał się z okolicznościami uzasadniającymi sięgnięcie po to uprawnienie organu nadrzędnego, ani też z przypadkiem jawnego braku zaufania do fopp ze strony zawiadamiającego, przejawiającego się zgłoszeniem wniosku o objęcie nadzorem czynności sprawdzających.

Z tytułu sprawowanego w trybie art. 326 § 3 pkt 1-2 kpk nadzoru nad postępowaniami przygotowawczymi, obejmującego: zaznajamianie się z zamierzeniami prowadzącego postępowanie, wskazywanie kierunków postępowania i wydawanie co do tego zarządzenia, żądanie przedstawienia sobie materiałów zbieranych w toku postępowania, ustalono, że organ nadzoru wydał jedno zarządzenie w sprawie o wykroczenie skarbowe (2021 r.). Dyrektor IAS wyjaśniła, że na bieżąco zaznajamiał się z zamierzeniami we wszystkich prowadzonych postępowaniach przez fopp. Wskazała, że liczba spraw do załatwienia ogółem w ICS o przestępstwa/wykroczenia wynosiła: 3064 w 2021 r., 2227 w 2022 r., 1634 w 2023 r. oraz 775 w I połowie 2024 r. Wyjaśniła przy tym, że przyjętą praktyką w IAS było przekazywanie całych akt

⁸⁴ W tym trzy w 2022 r. i jedno w 2023 r.

⁸⁵ W tym 26 w 2021 r. i 2023 r., 35 w 2022 r. oraz 22 w 2024 r. (I półrocze).

⁸⁶ W tym 10 w 2022 r. i po dwa w 2023 r. i 2024 r. (I półrocze).

⁸⁷ Z czego jedno dotyczyło przestępstwa skarbowego a trzy wykroczeń skarbowych.

⁸⁸ Z czego jedno dotyczyło przestępstwa skarbowego a dwa wykroczeń skarbowych.

postępowania przez fopp wraz z wnioskiem o przedłużenie okresu trwania dochodzenia, obejmującym planowane czynności do wykonania oraz plan dochodzenia. Taki tryb postępowania wynikał z Metodyki. Dostrzeżone braki w zgromadzonym materiale dowodowym były rekomendowane do uzupełnienia w postanowieniach o przedłużeniu dochodzenia, a ewentualne korekty kierunków postępowania organ nadrzędny wskazywał w pismach przewodnich załączonych do zwracanych akt postępowania.

Ustalono ponadto, że Dyrektor IAS nie skorzystał z uprawnienia, o którym mowa w art. 326 § 3 pkt 3 kpk, tj. nie uczestniczył w czynnościach dokonywanych przez prowadzącego postępowanie, nie przeprowadzał ich osobiście, jak również nie przejął sprawy do swego prowadzenia. Wyjaśniając przyczyny tego stanu Dyrektor IAS wskazała, że wyprowadzenie z powyższej regulacji w związku z art. 122 § 1 pkt 2 kks kompetencji dyrektora izby administracji skarbowej jako organu nadrzędnego nad fopp do podejmowania powyższych działań, stoi w sprzeczności z przepisami art. 118 kks i art. 133 § 1 kks wskazującymi organy postępowania przygotowawczego oraz ich właściwość rzeczową. Kodeks karny skarbowy, jak wyjaśniła, nie przewiduje uprawnień do prowadzenia postępowania przygotowawczego dla dyrektora izby administracji skarbowej, tak jak ma to miejsce w przypadku prokuratora, gdzie w art. 134a § 1 kks wskazano, że prokurator prowadzi postępowanie przygotowawcze. Brak jest podstaw w tym zakresie do odpowiedniego stosowania przepisów art. 298 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks. Dyrektor IAS wyjaśniła również, że kks nie przenosi całości uprawnień prokuratora na dyrektora izby administracji skarbowej, lecz je reglamentuje stanowiąc, że przez wyrażenie „prokurator” należy rozumieć dyrektora izby administracji skarbowej jako organ nadrzędny wyłącznie w przypadkach wskazanych w art. 122 § 1 pkt 2 kks, który nie przywołuje art. 298 § 1 kpk.

Działając na podstawie art. 326 § 3 pkt 4 kpk Dyrektor IAS wydawał postanowienia, zarządzenia lub polecenia (dotyczyło to jednego postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe w 2021 r.) oraz zmieniał i uchylał postanowienia i zarządzenia wydane przez prowadzącego postępowanie (dotyczyło to czterech postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe, tj. po jednym w 2021 r. i w I połowie 2024 r. oraz dwóch w 2023 r.). Jednocześnie Dyrektor IAS wyjaśniła, że w ramach sprawowanego nadzoru nad postępowaniami przygotowawczymi, po analizie akt, w sprawach które tego wymagały, formułowano pisma/e-maile dotyczące m.in. uzupełnienia materiału dowodowego w aktach, zapisów w ESKS. Po zakończeniu czynności w trybie nadzoru instancyjnego do naczelników urzędów skarbowych skierowano w poszczególnych latach: 24 pisma/e-maile (w 2021 r.), 76 pism/e-maili (w 2022 r.), 90 pism/e-maili (w 2023 r.), 28 pism/e-maili (w I połowie 2024 r.).

W latach 2021-2024 (I półrocze) nie wystąpiły podstawy do wznowienia prawomocnie umorzonego postępowania przygotowawczego przeciwko osobie, która występowała w charakterze podejrzanego. We wskazanym wyżej okresie Dyrektor IAS nie korzystał z innych uprawnień wynikających z art. 122 § 1 pkt 2 kks.

(akta kontroli: tom I, str. 3-17; tom IV, str. 419-420)

2.2. Tryb i sposób sprawowania przez Dyrektora IAS nadzoru nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych w okresie objętym kontrolą został ustalony w Metodyce⁸⁹, Rekomendacjach Szefa KAS⁹⁰, Rekomendacjach DIAS.

(akta kontroli: tom I, str. 18-92; tom III, str. 3-145)

⁸⁹ Przekazane do realizacji pismem DZP z dnia 18 grudnia 2020 r., sygn. DZP11.K0112.1.2020.7.Z140.

⁹⁰ Przekazane do realizacji pismem DZP z dnia 19 września 2022 r., sygn. DZP11.0723.33.2022.

2.3. Analiza 15 wniosków naczelników urzędów skarbowych w sprawie przedłużenia postępowań przygotowawczych⁹¹ w sprawie o przestępstwo skarbowe oraz w sprawie o wykroczenie skarbowe wykazała, że w pięciu przypadkach Dyrektor IAS nie przedłużył postępowania z powodu: przedawnienia karalności czynu (jeden przypadek); objęcia nadzorem dochodzenia przez prokuratora (trzy przypadki); wycofania wniosku o przedłużenie postępowania z uwagi na zebranie kompletnego materiału dowodowego i deklaracji jego zakończenia w terminie (jeden przypadek). Natomiast w przypadku pozostałych 10 wniosków postępowania przygotowawcze zostały przedłużone przez Dyrektora IAS. Jako przyczyny uzasadniające ich złożenie wskazywano m.in.: oczekiwanie na realizację pomocy prawnej; konieczność przeprowadzenia czynności procesowych z udziałem świadka; przedstawienie zarzutów i przesłuchanie w charakterze podejrzanego; ustalenie miejsca pobytu podejrzanego i ewentualne zastosowanie postępowania w trybie dla nieobecnych; oczekiwanie na przeprowadzenia postępowania podatkowego w stosunku do podejrzanego.

Szczegółowe badanie 10 postępowań, w odniesieniu do których zostały wydane ww. postanowienia o przedłużeniu dochodzenia wykazało, że w okresie objętym kontrolą wydano łącznie 51 postanowień o przedłużeniu postępowania, z czego 11 z nich zostało wydanych przez osoby do tego nieuprawnione, a 41 wydano po upływie terminu dochodzenia wynoszącym od dwóch do 132 dni, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Spośród 10 zbadanych postępowań sześć było prowadzonych w sprawach o przestępstwa skarbowe. W tych sprawach nie wydawano postanowień o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia (jednorazowo) na okres jednego roku i dłuższy, przy czym postępowania te trwały powyżej roku od momentu ich wszczęcia. Za szczególnie uzasadnione wypadki, o których mowa w art. 153 § 1 kks, z powodu których wydawane były postanowienia o przedłużeniu postępowania po upływie roku jego trwania, organ nadzoru uznawał niezrealizowanie celów postępowania wynikających z art. 297 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, w szczególności dotyczyło to wyjaśnienia okoliczności sprawy oraz zebrania niezbędnego materiału dowodowego.

(akta kontroli: tom I, str. 180-184, 225-242, 321-327, 341-500, 527-596)

2.4. W ramach przeprowadzonej analizy zakończonych przez Dyrektora IAS postępowań w sprawie rozpatrzenia zażaleń wniesionych na zatwierdzone przez niego postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia, o zawieszeniu dochodzenia oraz o jego umorzeniu ustalono, że w okresie objętym kontrolą wpłynęły cztery zażalenia, tj. dwa na postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia i po jednym na postanowienie o umorzeniu dochodzenia oraz o jego zawieszeniu⁹². Przesłanki odmowy wszczęcia dochodzenia w obu przypadkach dotyczyły braku danych dostatecznie uzasadniających popełnienie przestępstwa. Z kolei przesłankę do umorzenia dochodzenia stanowiła okoliczność, że czyn nie zawierał znamion strony podmiotowej, tj. winy. W ocenie fopp czyn był wynikiem popełnionej nieumyślnie omyłki. Natomiast przesłankę do zawieszenia dochodzenia stanowiła okoliczność wynikająca z art. 114a § 1 kks, tj. z uwagi na fakt, że jego prowadzenie było w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie przed organami podatkowymi. Dyrektor IAS nie przychylił się do złożonych zażaleń i przekazał je do rozpoznania sądowni. Sądy rozpoznające sprawy utrzymały w mocy zaskarżone postanowienia.

⁹¹ Po sześć z 2022 r. i 2023 r. oraz trzy z 2024 r.

⁹² Trzy w 2023 r. i jedno w 2024 r.

Objęta badaniem próba 26 zatwierdzonych przez Dyrektora IAS postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia (po trzy w 2022 r. i w 2024 r. oraz dwa w 2023 r.), o zawieszeniu dochodzenia (trzy w 2022 r., cztery w 2023 r. i dwa w 2024 r.) oraz o jego umorzeniu (cztery w 2022 r., trzy w 2023 r. i dwa w 2024 r.) wykazała, że:

- w ośmiu przypadkach odmówiono wszczęcia dochodzenia z uwagi na: przedawnienie karalności czynu (dwa przypadki); stwierdzenie, że sprawca nie podlega karze; znikomą społeczną szkodliwość czynu (dwa przypadki); brak danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie popełnienia czynu (dwa przypadki); niepopelnienie czynu zabronionego;
- w dziewięciu przypadkach⁹³ zawieszono dochodzenie na podstawie art. 114a z uwagi na toczące się: postępowania podatkowe (dwa przypadki); postępowania sądowo-administracyjne (dwa przypadki); postępowania odwoławcze przed Dyrektorem IAS (trzy przypadki) i Samorządowym Kolegium Odwoławczym (dwa przypadki), których wynik miał mieć istotne znaczenie na dalszy przebieg prowadzonych postępowań w postaci m.in. wysokości uszczuplenia i związanej z tym kwalifikacji prawnej czynu;
- w dziewięciu przypadkach umorzono dochodzenie z uwagi na: przedawnienie karalności czynu (trzy przypadki); stwierdzenie, że: czyn nie zawierał znamion czynu zabronionego (cztery przypadki); czynu nie popełniono; podejrzany nie popełnił zarzucanego mu czynu (art. 322 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks);
- w 10 przypadkach postanowienia zostały zatwierdzone po upływie miesiąca od daty wpływu do IAS, z czego w czterech przypadkach zostały dodatkowo zatwierdzone przez osoby do tego nieuprawnione, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Analiza 10 spraw⁹⁴, w których Dyrektor IAS, w latach 2022-2024, odmówił zatwierdzenia postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia (trzy przypadki), o zawieszeniu dochodzenia (trzy przypadki) oraz o jego umorzeniu (cztery przypadki) wykazała, że przyczyną odmowy były następujące okoliczności:

- w odniesieniu do postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia:
 - [1] w komparycji postanowienia nie wyszczególniono czynów zabronionych, których dotyczyło zawiadomienie i dokonano ich wspólnego opisu, nie wskazując poszczególnych momentów ich popełnienia, nie wskazano również kwalifikacji prawnej poszczególnych czynów; nie dokonano ustaleń w zakresie zadeklarowania i opłacenia podatku od czynności cywilnoprawnych od transakcji opisanej w zawiadomieniu; w zarządzeniu do wydanego postanowienia powołano wadliwą podstawę prawną, skutkującą przekazaniem zawiadamiającej odpisu postanowienia, która nie jest stroną postępowania (charakter czynów zabronionych narusza porządek finansowy państwa, a nie uprawnienia osób fizycznych lub prawnych) – zalecono dokonanie walidacji postanowienia celem przedstawienia go w poprawnej formie, po wykonaniu dodatkowych czynności;
 - [2] niedociągnięcia w formułowaniu opisu czynów zabronionych (nie wskazano czasu ich popełnienia), a w konsekwencji nietrafione było twierdzenie przedawnienia czynu – zalecono dokonanie walidacji postanowienia;
 - [3] nieprawidłowa kwalifikacja prawna czynu (art. 17 § 1 pkt 2 zamiast art. 17 § 1 pkt 1); w treści postanowienia nie odniesiono się do wszystkich aspektów wskazanych w zawiadomieniu; w ramach czynności sprawdzających nie podjęto działań zmierzających do weryfikacji twierdzeń zawiadamiającego, tj. udokumentowanych czynności z wykorzystaniem zasobów będących w posiadaniu KAS; nie sprawdzono czy zawiadamiający posiada inne

⁹³ W niektórych przypadkach przyczyn zawieszenia postępowania było kilka.

⁹⁴ Trzy z 2022 r., pięć z 2023 r. oraz dwie z 2024 r.

niż załączone dokumenty, mogące świadczyć o popełnieniu wskazanych przez niego czynów zabronionych - wskazano na konieczność przesłuchania w charakterze świadka zawiadamiającego;

- w odniesieniu do postanowień o zawieszeniu dochodzenia: [1] postanowienie zostało wydane przedwcześnie, bez dokładnej analizy zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego oraz bez wykonania wszystkich niezbędnych czynności w sprawie; nie przesłuchano w charakterze świadka osób posiadających informacje w przedmiotowej sprawie; stwierdzono błędy formalne w wydanym postanowieniu, tj. nie sprecyzowano przyczyn zawieszenia postępowania (np. z uwagi na toczące się postępowanie podatkowe albo sądowno-administracyjne) i nie wskazano na jaki okres fopp je zawiesza (np. do czasu zakończenia toczącego się postępowania podatkowego); wskazano również, że dokonano nieprawidłowej kwalifikacji prawnej czynu, tj. art. 56 § 2 kks w zw. z art. 54 § 2 kks zamiast art. 56 § 2 kks w zw. z art. 2 § 2 kks – zalecono korektę kwalifikacji prawnej czynu zabronionego w trybie art. 314 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks; [2] w sentencji postanowienia zabrakło określenia terminu do kiedy prowadzący postępowanie zamierzał zawiesić dochodzenie z powodu istotnego utrudnienia, jakim było toczące się postępowanie przed organami podatkowymi; w uzasadnieniu postanowienia nie wskazano jaki czyn zarzucono podejrzanemu i jaka była jego kwalifikacja prawna, a ponadto błędnie wskazano, że postępowanie toczyło się w formie śledztwa; w zarządzeniu do wydanego postanowienia błędnie wskazano, że odpis postanowienia należy doręczyć pełnomocnikowi podejrzanego (z akt sprawy nie wynikało, aby podejrzany ustanowił pełnomocnika); [3] błędna podstawa prawna zawieszenia (postępowanie powinno być zawieszone na podstawie art. 114a kks, a nie na podstawie art. 22 § 1 kpk); w sentencji postanowienia zabrakło określenia terminu do kiedy prowadzący postępowanie zamierzał zawiesić dochodzenie z powodu istotnego utrudnienia, jakim było toczące się postępowanie sądowno-administracyjne – organ nadzoru wskazał, że przed zawieszeniem niezbędne było przeprowadzenie przez fopp dodatkowych czynności procesowych, tj. w szczególności przesłuchanie w charakterze świadka księgowego;
- w odniesieniu do postanowień o umorzeniu dochodzenia: [1] i [2] postanowienie zawierało błędną podstawę prawną umorzenia (powołano zarówno art. 17 § 1 pkt 6 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, jak i art. 322 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks), błędną podstawę zatwierdzenia postanowienia (art. 325 kpk w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 kks zamiast art. 153a kks), nieprawidłowe daty przedawnienia, a dodatkowo w jednym przypadku postanowienie zawierało nieprawidłową podstawę prawną pouczenia podejrzanego, zaś w drugim przypadku postępowanie toczyło się „w sprawie” a nie „przeciwko” i nie powinno zawierać żadnego pouczenia, które zawierało i tak błędną podstawę prawną; [3] postępowanie przygotowawcze powinno być umorzone wyłącznie w części dotyczącej podejrzanego, bądź też organ postępowania przygotowawczego winien wyłączyć postanowieniem sprawę w odpowiedniej części do odrębnego prowadzenia (fopp nie określił konkretnie w jakiej części dokonał umorzenia); w komparycji postanowienia pominięto wykroczenie skarbowe oraz dokonano błędnego opisu czynu w zakresie terminu uporczywego niewpłacania podatku; [4] w stosunku do czynów zarzucanych podejrzanemu zmaterializowała się negatywna przesłanka procesowa w postaci przedawnienia karalności i wobec zbiegu przesłanek do umorzenia postępowania należało umorzyć je w oparciu o przesłankę przedawnienia karalności zamiast braku znamion czynu zabronionego.

We wszystkich wyżej wymienionych przypadkach organ nadzoru odmawiając zatwierdzenia postanowienia kierował do fopp pisma, w okresie od 30 września

2022 r. do 28 lutego 2024 r., w których wskazywał przyczyny i ewentualne kierunki działań.

(akta kontroli: tom I str. 180-184, 253-266, 321-327, 597-640)

2.5. Do Dyrektora IAS w okresie objętym kontrolą wpłynął jeden wniosek (w 2022 r.) od Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lubinie w sprawie wyłączenia oskarżycieli skarbowych z prowadzenia postępowania karnego skarbowego⁹⁵. Przesłankę do wyłączenia fopp stanowiła okoliczność, że zawiadomienie o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego dotyczyło adwokata, będącego byłym prokuratorem prokuratury rejonowej w mieście, w którym siedzibę miał ww. urząd skarbowy, a którego kancelaria znajdowała się również w tym w mieście. Był on osobiście znany oskarżycielom skarbowym urzędu skarbowego, którego wniosek dotyczył. Dodatkowo występował on jako obrońca nieobecnego podejrzanego w innej sprawie prowadzonej przez ten urząd. Dyrektor IAS uwzględnił w całości wniosek w przedmiocie wyłączenia fopp i zarządził przekazanie sprawy do prowadzenia Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Legnicy. W uzasadnieniu wskazano, że w przedmiotowej sprawie zaistniała okoliczność, o której mowa w art. 41 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, tj. taka, która mogłaby wywołać uzasadnioną wątpliwość co do bezstronności osób w danej sprawie.

(akta kontroli: tom I, str. 224)

2.6. Na podstawie przeprowadzonego badania 15 nadzorowanych przez Dyrektora IAS postępowań przygotowawczych ustalono, że organ nadzoru zapoznawał się z materiałami spraw w momencie przekazania ich przez fopp wraz z zażaleniami, wnioskami o przedłużenie okresu trwania dochodzenia, wnioskami o zatwierdzenie postanowienia o umorzeniu dochodzenia/odmowie wszczęcia dochodzenia. Prowadzenie nadzoru w takiej formie, w odniesieniu do sześciu zbadanych spraw, było niewystarczające, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. W pozostałych sprawach Dyrektor IAS:

- w jednej sprawie wydał postanowienie o sprostowaniu oczywistej omyłki, a ponadto uchylił postanowienie o odmowie wniesienia wniosku o DPO i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania, wskazując przy tym w piśmie nadzorczym, że m.in.: w postanowieniu o przedstawieniu zarzutów wskazano niepełną nazwę spółki; podejrzany złożył wniosek o DPO i spełnił wszystkie ustawowe przesłanki wynikające z art. 143 kks, pomimo to fopp nie podjął żadnej próby wynegocjowania ze sprawcą określonej do uiszczenia kwoty tytułem kary grzywny zgodnie z art. 146 § 2 kks (w ocenie organu nadzoru to ze strony fopp zabrakło woli podjęcia ze sprawcą negocjacji);
- w pięciu sprawach w pismach nadzorczych dotyczących złożonych wniosków o przedłużenie okresu trwania dochodzenia stwierdził m.in.: brak koncentracji czynności procesowych; błędny opis czynu zabronionego; nieprawidłową kwalifikację prawną czynu zabronionego; braki w materiale dowodowym; błędne określenie terminu przedawnienia karalności czynu, skutkujące przedawnieniem czynu; pominięcie w postanowieniu o wszczęciu dochodzenia czynów zabronionych wyczerpujących znamiona z art. 60 § 1 kks, art. 61 § 1 kks, art. 62 § kks oraz w postanowieniu o przedstawieniu zarzutów zachowań wyczerpujących znamiona opisane w art. 61 § 1 kks oraz w art. 62 § 3 kks;
- w dwóch sprawach w pismach nadzorczych dotyczących niezatwierdzenia postanowienia o umorzeniu dochodzenia stwierdził m.in., że: umorzenie postępowania na obecnym etapie sprawy byłoby przedwczesne; w komparycji postanowienia o umorzeniu dochodzenia pominięto wykroczenie skarbowe;

⁹⁵ Sprawa została załatwiona w ciągu 46 dni od dnia przekazania wniosku.

dokonano błędnego opisu czynu w zakresie terminu uporczywego niewpłacania podatku; wskazano błędną przesłankę umorzenia;

- w jednej sprawie, w której nie przedłużono okresu trwania dochodzenia, stwierdził m.in., że: błędnie określono termin przedawnienia karalności czynu, w rezultacie czyn uległ przedawnieniu; fopp skierował do sądu wniosek o udzielenie sprawcy zezwolenia na DPO nie oczekując na rozstrzygnięcie w przedmiocie wniosku o przedłużenie okresu trwania dochodzenia; do akt sprawy załączono adnotacje urzędowe oraz wykaz niezłożonych deklaracji zawierające informacje z danymi osób niezwiązanych ze sprawą, bez ich uprzedniej anonimizacji; pojawiły okoliczności wskazujące na uzasadnione popełnienie innego czynu zabronionego.

Dyrektor IAS nie analizował i nie monitorował prawidłowości postępowania naczelników urzędów skarbowych w zakresie odstępowania od kierowania wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego do komórki spraw karnych skarbowych (do 1 stycznia 2023 r.), a od 1 stycznia 2023 r. do wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom I, str. 93-102, 210-223, 243-252, 507-526)

2.7. W latach 2022-2024⁹⁶ do Dyrektora IAS nie wpłynęła żadna sprawa dotycząca sporu o właściwość między naczelnikami urzędów skarbowych działającymi jako fopp.

(akta kontroli: tom I, str. 3-17)

2.8. Przed centralizacją zidentyfikowano problemy w zakresie organizacji i realizacji spraw karnych skarbowych w podległych IAS urzędach skarbowych.

Dyrektor IAS decyzją nr 17/2021 z 3 marca 2021 r. powołał zespół do spraw wsparcia zarządczego w zakresie nadzoru nad sprawami karnymi w województwie dolnośląskim. Celem tego zespołu było m.in. rekomendowanie podjęcia działań koordynujących, nadzorczych oraz wspierających w odniesieniu do zadań związanych ze sprawami karnymi skarbowymi, realizowanych we właściwych komórkach organizacyjnych w podległych urzędach, w tym także w zakresie upowszechniania tzw. dobrych praktyk. Dla poprawy sprawności i zwiększenia efektywności wykonywania zadań w komórkach karnych skarbowych, rekomendowano przeprowadzanie regularnych szkoleń dla pracowników „ujawniających” oraz cykliczne narady pracowników komórek SKK, a także wzmocnienie współpracy w obszarze wymiany informacji pomiędzy komórkami w urzędzie, a pracownikami prowadzącymi postępowania przygotowawcze.

Rekomendowane przez ww. zespół działania – jak wyjaśniła Dyrektor IAS – nie zostały wdrożone do realizacji z uwagi na rozpoczęcie prac nad przygotowaniem do centralizacji komórek karnych skarbowych. Prace zespołu zostały częściowo wykorzystane przez Zespół, o którym mowa w 1.1. niniejszego wystąpienia, w związku z opracowanymi Rekomendacjami IAS.

Największym i podstawowym problemem, jak wynikało z analizy, była niewystarczająca obsada kadrowa w stosunku do liczby spraw – zawiadomień wpływających do urzędów, w szczególności spraw z ustawy o rachunkowości przekazywanych przez prokuratury. W większości realizacja tych spraw dotyczyła urzędów wrocławskich. Według stanu na 19 maja 2021 r. wniosków z prokuratury do załatwienia było 11 393, z tego 694 sprawy z ustawy o rachunkowości (bez spraw z kks) do załatwienia przez wrocławskie urzędy skarbowe, w których było zatrudnionych 16 osób odpowiedzialnych za realizację zadań w powyższym zakresie.

⁹⁶ Według stanu na dzień 30 czerwca 2024 r.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że znacząca liczba wpływających zawiadomień z ustawy o rachunkowości dotyczyła całego kraju. Problem był zgłaszany Szefowi KAS, który w 2019 r. wystąpił w tej sprawie do Ministerstwa Sprawiedliwości. Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Sprawiedliwości w odpowiedzi z 2 sierpnia 2019 r. wskazał, że do prezesów sądów apelacyjnych zostanie skierowane pismo z rekomendacją, aby w przypadku podmiotów, dla których nie istnieje ustawowy obowiązek składania sprawozdań z uwagi na limit obrotu, dokonywać zawiadomienia z art. 304 § 2 kpk po bezskutecznym upływie wyznaczonego terminu w wezwaniu do złożenia zaległego sprawozdania finansowego. Poinformował również, że pismem nadzorczym zostanie objęty problem kierowania zawiadomień dotyczących przestępstw, których karalność uległa przedawnieniu, wskazując przy tym, że należy przyjąć, że w sytuacji, gdy sąd nie ma wątpliwości, że doszło do przedawnienia karalności przestępstwa z art. 79 pkt 4 uor, to nie ma obowiązku prawnego wysyłania zawiadomienia z art. 304 § 2 kpk.

(akta kontroli: tom II, str. 19-24; tom III, str. 146-217)

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

(akta kontroli: tom I, str. 3-17)

2.10. W ramach przeprowadzonej analizy skarg i wniosków dotyczących zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych, ustalono, że w latach 2022-2024⁹⁷ wpłynęło sześć skarg w powyższym zakresie (trzy w 2022 r., dwie w 2023 r. i jedna w 2024 r.), z czego pięć dotyczyło działań DUCS, a jedna Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki. Szczegółowym badaniem objęto wszystkie z nich. Przedmiotem skarg było: niedopuszczenie pełnomocnika świadka do udziału w przesłuchaniu świadka (dwa przypadki), bezczynność Dyrektora IAS (jeden przypadek), podejmowania działań przez organ niewłaściwy w sprawach karnych skarbowych (jeden przypadek), prawidłowość czynności podjętych w toku śledztwa dotyczących wezwania w charakterze podejrzanego (jeden przypadek), przesłuchanie świadka poza siedzibą organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze (jeden przypadek).

Skargi zostały rozpatrzone terminowo i zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁹⁸ oraz zarządzeniem nr 80/2017 Dyrektora IAS z dnia 10 kwietnia 2017 r. w sprawie postępowania ze skargami i wnioskami w IAS oraz w podległych urzędach.

Dwie spośród złożonych skarg uznano za niezasadne⁹⁹. W przypadku kolejnych dwóch przekazano je do załatwienia w ramach toczących się postępowań w związku ze złożeniem zażalenia na zarządzenie o niedopuszczeniu do udziału w przesłuchaniu pełnomocnika świadka. W jednym przypadku poinformowano skarżącą o przekazaniu skargi do prokuratury rejonowej nadzorującej postępowanie przygotowawcze w związku ze stwierdzeniem, że jej treść odpowiadała przesłankom środka ochrony procesowej, o którym mowa w art. 302 § 2 kpk (zażalenie na czynności inne niż postanowienia i zarządzenia naruszające prawa stron oraz osób niebędących stronami).

⁹⁷ Według stanu na dzień 4 października 2024 r.

⁹⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 572.

⁹⁹ W pierwszym przypadku wyjaśniono skarżącemu, że od 1 stycznia 2023 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław – Krzyki jest organem właściwym do rozpatrywania wszystkich spraw karnych skarbowych wszczętych w związku z czynami popełnionymi na terenie woj. dolnośląskiego. Z kolei w drugim przypadku wyjaśniono skarżącemu, że przesłuchanie świadka poza siedzibą organu może odbyć się tylko w szczególnych przypadkach (choroba, kalectwo lub inna nie dająca się usunąć przeszkoda).

W przypadku skargi na bezczynność Dyrektora IAS, rozpatrzył ją Szef KAS uznając za niezasadną¹⁰⁰. Jednocześnie Szef KAS w piśmie skierowanym do Dyrektora IAS wskazał, że mając na uwadze przepisy określające cel postępowania przygotowawczego w art. 2 § 1 pkt 4 kpk, rozstrzygnięcie sprawy powinno nastąpić w rozsądnym terminie. Postępowanie, którego sprawa dotyczyła w okresie od 13 czerwca 2016 r. do 7 kwietnia 2022 r. pozostawało zawieszone na podstawie art. 114a kks, zaś przyczyny jego zawieszenia ustąpiły wraz z wydanym przez Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrokiem oddalającym skargę kasacyjną podatnika, tj. w dniu 8 marca 2017 r. Szef KAS wskazał, że fopp podjął decyzję procesową o podjęciu zawieszonych spraw po pięciu latach. Z kolei organ nadrzędny nad fopp, tj. Dyrektor IAS, utrzymał w mocy postanowienie o podjęciu dochodzenia z 7 kwietnia 2022 r. dopiero w dniu 14 września 2022 r., a następnie odmówił przyjęcia środka odwoławczego zawartego we wniosku z 19 września 2022 r. w postanowieniu wydanym dopiero w dniu 12 grudnia 2022 r. W ocenie Szefa KAS takie działania prowadziły do długotrwałości postępowań i mogły nosić znamiona bezczynności, a także doprowadzić do przedawnienia karalności czynu zabronionego. Szef KAS zobowiązał Dyrektora IAS do przekazania informacji w kwestii przedawnienia karalności czynu zabronionego oraz o działaniach podjętych w celu wyeliminowania opisanych zdarzeń w przyszłości. Dyrektor IAS w odpowiedzi z 24 stycznia 2023 r. poinformował, że Naczelnik DUCS wniosł 9 listopada 2022 r. akt oskarżenia w przedmiotowej sprawie, a w dniu 20 grudnia 2022 r. sąd wydał wyrok nakazowy, od którego oskarżony złożył 23 grudnia 2022 r. sprzeciw. Dyrektor IAS wskazał, że w sprawie nie nastąpiło przedawnienie karalności, a karalność czynu przedawni się 26 lutego 2025 r. Jednocześnie Dyrektor IAS wskazał, że 10 stycznia 2023 r. odbyło się spotkanie Zastępcy Dyrektora IAS nadzorującego pracę komórek dochodzeniowo-śledczych z kierownictwem DUCS, na którym m.in. poruszono konieczność poprawy efektywności prowadzonych postępowań przygotowawczych, omówiono nieprawidłowości w prowadzonych postępowaniach, w tym również zwrócono uwagę na konieczność nadzoru nad sprawami zawieszonymi. Ponadto Dyrektor IAS zapewnił, że monitoring spraw zawieszonych oraz długotrwale prowadzonych był wykonywany okresowo.

(akta kontroli: tom I, str. 151-169)

2.11. Realizacja i organizacja zadań związanych z postępowaniami przygotowawczymi i występowaniem w postępowaniach przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe nie była przedmiotem kontroli i audytów wewnętrznych Dyrektora IAS w okresie objętym kontrolą.

Ustalono, że na lata 2022-2024 do planu kontroli wewnętrznych zgłoszono łącznie 734 propozycje tematów, tj. 198 w 2022 r., 305 w 2023 r. i 231 w 2024 r., spośród których dziewięć dotyczyło postępowań przygotowawczych (trzy w 2022 r., pięć w 2023 r. i jeden w 2024 r.)¹⁰¹, a pięć – centralizacji komórek spraw karnych

¹⁰⁰ Sprawa dotyczyła złożonego w dniu 19 września 2022 r. wniosku o stwierdzenie nieważności postępowania i braku reakcji Dyrektora IAS na złożonego ponaglenie w dniu 19 listopada 2022 r. Skarżącemu wyjaśniono, że w postępowaniach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy kpk, jeżeli przepisy kks nie stanowią inaczej. Wskazano również, że przepisy te nie określają terminów na wykonanie określonej czynności procesowej zatem nie przewidują ponaglenia ściśle powiązanego z ich niedotrzymaniem.

¹⁰¹ Propozycje tematów kontroli: [1] kierowanie zawiadomień o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego (przestępstwa/wykroczenia skarbowego – przestępstwa powszechnego) – ujawnienia własne, zawiadomienia do urzędu celno-skarbowego, zawiadomienia do prokuratury; [2] prawidłowość działań organów w zakresie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe i ich wpływ na możliwość prowadzenia postępowań podatkowych po ustawowym terminie przedawnienia; [3] terminowość wszczynania postępowania karnego skarbowego po otrzymaniu informacji o naruszeniu przepisów prawa podatkowego; [4] terminowość ewidencjonowania danych spraw karnych skarbowych w ESKS; [5] rzetelność i terminowość wprowadzania danych do ESKS; [6] kwalifikacja prawna popełnionego czynu karnego; [7] terminowość i kompletność sporządzanych wniosków o przedłużenie, zawieszenie dochodzenia w sprawach o przestępstwo

skarbowych (trzy w 2023 r. i dwa w 2024 r.)¹⁰². Z kolei na potrzeby planu rocznego audytu wewnętrznego przeprowadzono w ww. okresie analizę ryzyka. Problematyka dotycząca postępowań karno-skarbowych mieściła się w obszarze „zwalczanie przestępczości ekonomicznej”. Obszar ten w badanym okresie został oceniony na poziomie wysokim (2023 r.) i średnim (2022 r. i 2024 r.) i uwzględniony w planie audytu na 2022 r. w dwóch tematach, z których żaden nie dotyczył działalności urzędów skarbowych w tym zakresie.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że w okresie objętym kontrolą nie planowano kontroli w zakresie spraw karnych skarbowych, w związku z przygotowaniem procesu centralizacji komórek SKK, a także aby umożliwić ustabilizowanie pracy po jego przeprowadzeniu. Wskazała ponadto, że biorąc pod uwagę możliwości kadrowe wydziału kontroli wewnętrznej, liczbę zleczanych kontroli przez różne departamenty Ministerstwa Finansów, konieczność podejmowania kontroli w związku z bieżącymi potrzebami i w tej sytuacji znikomą skuteczność analizy ryzyka prowadzonej w latach wcześniejszych, kierownik ds. kontroli przedstawiał propozycje do planu kontroli na podstawie profesjonalnego osądu własnego i po uwzględnieniu wskazań Dyrektora IAS. Wyjaśniając dalej wskazała, że w latach 2022-2024 podjęto decyzję o skierowaniu uwagi na inne obszary ryzyka, zwłaszcza w zakresie egzekucji zobowiązań podatkowych, wykonywania orzeczeń sądowych dotyczących likwidacji ruchomości oraz czynności sprawdzających. Natomiast wybór obszarów do planów audytu wewnętrznego, jak wyjaśniła, uwzględniał m.in. cykl audytu, priorytety Komitetu Audytu Szefa KAS, wytyczne Biura Kontroli i Audytu Wewnętrznego, a także wytyczne Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości. Ponadto wskazała, że temat dotyczący prowadzenia postępowań karnych skarbowych nie znalazł się w priorytetach Ministerstwa Finansów oraz Komitetu Audytu.

(akta kontroli: tom I, str. 170-179, 185-205, 206-209)

2.12. Dyrektor IAS wyjaśniła, że w okresie objętym kontrolą naczelnicy US (do 1 stycznia 2023 r.), a od 1 stycznia 2023 r. naczelnik urzędu wyznaczonego, nie zgłaszali problemów dotyczących realizacji zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych.

(akta kontroli: tom I, str. 295-317; tom II, str. 19-24)

2.13. W ramach nadzoru nad prowadzonymi postępowaniami przygotowawczymi pismem z 22 kwietnia 2022 r.¹⁰³ polecono osobom zatrudnionym w podległych urzędach weryfikację wpisów w toku sprawy w rejestrach RKS i RSP w ESKS oraz zamknięcie spraw zakończonych w ESKS. W nawiązaniu do narady Szefa KAS z dyrektorami izb administracji skarbowej, która odbyła się w dniu 6 czerwca 2022 r.¹⁰⁴

oraz o przestępstwo i wykroczenie skarbowe; [8] terminowe prowadzenie postępowania przygotowawczego; [9] terminy składania zawiadomień do SKK przez referaty urzędu.

¹⁰² Propozycje tematów kontroli: [1] wprowadzanie danych do systemu ESKS (weryfikacja prawidłowości ewidencjonowania danych w zakresie prowadzonych postępowań mandatowych - zadania urzędów skarbowych po centralizacji komórek KKS); [2] weryfikacja kwalifikacji prawnej czynów zabronionych załatwionych w postępowaniu mandatowym (prowadzenie postępowań mandatowych przez pracowników spoza komórki karnej skarbowej w związku z centralizacją spraw karnych skarbowych); [3] analiza spraw pod kątem wystąpienia przesłanek do kierowania wniosków lub odstąpienia z zakresu ustawy karnej skarbowej; [4] weryfikacja kwalifikacji prawnej czynów zabronionych załatwionych w postępowaniu mandatowym; [5] prowadzenie postępowań mandatowych w urzędach niewyznaczonych po 1 stycznia 2023 r.

¹⁰³ Pismo nr 0201-ICS.802.55.2022.TM.

¹⁰⁴ W jej wyniku pismem z dnia 25 lipca 2022 r., nr DZP11.8623.18.2022, DZP polecił dyrektorom izb administracji skarbowej m.in. przeprowadzenie: kontroli spraw zawieszonych pod kątem istnienia przyczyn zawieszenia a przy ich braku – podjęcie do dalszego prowadzenia; kwerendy spraw, w których od dnia wszczęcia upłynęły dwa lata pod kątem stwierdzenia przyczyn tak długiego prowadzenia postępowań, rozliczenia przewlekłości, w szczególności uchybień terminów procesowych oraz zakończenia spraw, co do których istnieją przesłanki do podjęcia ostatecznej decyzji procesowej.

pismem z 29 czerwca 2022 r.¹⁰⁵ polecono naczelnikom urzędów skarbowych oraz Naczelnikowi DUCS m.in. zweryfikowanie wszystkich postępowań przygotowawczych długotrwale prowadzonych, tj. powyżej 24 miesięcy pod kątem wskazania przyczyn oraz możliwych do wykonania w nich dalszych czynności procesowych i innych działań zmierzających do podjęcia ostatecznej decyzji procesowej. Wskazano także, aby zwrócić szczególną uwagę na potrzebę zapewnienia sprawnego i terminowego wszczynania postępowań przygotowawczych w komórkach spraw karnych skarbowych w urzędach skarbowych oraz na zachowanie właściwej dynamiki podejmowanych czynności procesowych.

Ponadto w celu wyeliminowania ewentualnych przypadków wszczynania postępowań przygotowawczych na krótko przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, Dyrektor IAS pismem z 21 lutego 2023 r.¹⁰⁶ polecił naczelnikom podległych urzędów dokonać przeglądu wszystkich wprowadzonych do RMW w ESKS zawiadomień, w których termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, należności publicznoprawnej, karalności czynu upłynął lub upływał z końcem 2023 r. Pismem z 22 listopada 2023 r.¹⁰⁷ ponownie polecono naczelnikom weryfikację i objęcie monitoringiem wszystkich spraw z upływającym terminem przedawnienia zobowiązania. Wskazano przy tym na możliwość wykorzystania narzędzia analitycznego – raportu ZAT0105-POD (ESKS), celem weryfikacji zapisów w systemie oraz pogłębionej analizy ujawnionych nieprawidłowości podatkowych pod kątem naruszonych w tym zakresie przepisów kks oraz istnienia negatywnych przesłanek, o których mowa w art. 17 § 1 kpk, a następnie na ich podstawie niezwłocznego przeprowadzenia postępowania mandatowego, skierowania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego, sporządzenia odstępień od kierowania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego lub postępowania mandatowego. Dyrektor IAS w treści pisma wskazał także na opracowaną ramową procedurę dla urzędów niewyznaczonych¹⁰⁸, określającą sposób postępowania w przypadku powzięcia uzasadnionego podejrzenia naruszenia przepisów prawa, która została opracowana przez Zespół, o którym mowa w pkt 1.1. przedmiotowego wystąpienia pokontrolnego. Procedura została przekazana do wszystkich US do służbowego wykorzystania, a naczelnicy tych urzędów samodzielnie decydowali o wdrożeniu oraz sposobie wdrożenia wynikających z niej zasad. Uregulowano w niej kwestie dotyczące zasad analizy stwierdzonych naruszeń penalizowanych w przepisach kks oraz przekazywania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego. Określała także sytuacje, w których nie sporządzano wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego lub postępowania mandatowego z uwagi na istnienie negatywnych przesłanek procesowych, w szczególności przedawnienia karalności czynu. Wskazano również jakie okoliczności należało brać pod uwagę przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu (np. wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, motywację sprawcy). Odstępowano od sporządzenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego lub postępowania mandatowego według określonego wzoru¹⁰⁹ w przypadku ustalenia normatywnych przesłanek dotyczących m.in.: przedawnienia karalności czynu zabronionego (także zobowiązania podatkowego), braku znamion czynu zabronionego, znikomej społecznej szkodliwości czynu, zaistnienia przesłanek

¹⁰⁵ Pismo nr 0201-ICS.802.95.2022.TM.

¹⁰⁶ Pismo nr 0201-ICS.822.54.2023

¹⁰⁷ Pismo nr 0201-ICS.822.182.2023.

¹⁰⁸ Dokument ten nosił nazwę „Wewnętrzna procedura postępowania w zakresie realizacji spraw karnych skarbowych oraz w zakresie innych naruszeń prawa karnego ujawnionych w Urzędzie Skarbowym”.

¹⁰⁹ Za zgodą naczelnika US dopuszczono uproszczone, zbiorcze formy odstąpienia od wszczęcia w formie wydruku z systemu informatycznego dla określonej kategorii spraw, z zastrzeżeniem możliwości wykorzystania ww. danych do celów statystycznych (§ 9 ust. 4 procedury).

„czynnego żalu”, złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej lub księgi oraz uiszczenia niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez naczelnika US uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej.

Po przeprowadzeniu analizy materiałów w rejestrach RMW, pismem z 6 maja 2024 r.¹¹⁰ polecono naczelnikom podległych urzędów skarbowych wprowadzenie w rejestrach RMW obowiązkowych znaczników dotyczących przedawnienia należności publicznoprawnej/zobowiązania podatkowego. Miało to ułatwić pozyskiwanie niezbędnych informacji na potrzeby sprawozdawczości dotyczącej spraw przekazywanych do wszczęcia postępowania przygotowawczego na 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Polecenie objęcia monitoringiem spraw z RMW pod kątem przedawnienia karalności czynu/przedawnienia zobowiązania podatkowego należności publicznoprawnej i zintensyfikowania czynności w zakresie wszczynania postępowań przekazywano także w piśmie z 23 maja 2024 r.¹¹¹

(akta kontroli: tom I, str. 93-124; tom III, str. 46-90)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W 2021 r. Ówczesny Dyrektor IAS udzielił pracownikom ICS upoważnień do podejmowania w imieniu tego organu i zastrzeżonych dla niego działań w sprawach karnych-skarbowych, na podstawie obowiązującego wówczas regulaminu organizacyjnego IAS¹¹², co było niezgodne z przepisami określonymi w kks i ustawie o KAS. Wskutek tego pracownicy realizowali w okresie od 1 stycznia do 7 lipca 2022 r. czynności zastrzeżone w kks dla organu nadzoru, tj. Dyrektora IAS, m.in. podpisywali w jego imieniu postanowienia o przedłużaniu dochodzeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i o wykroczenia skarbowe, a także zatwierdzali postanowienia wydane przez naczelników podległych urzędów działających jako fopp w sprawach o przestępstwa skarbowe i o wykroczenia skarbowe, o odmowie wszczęcia dochodzenia, o jego zawieszeniu lub umorzeniu.

W powyższym okresie na podstawie wydanych upoważnień pracownicy dokonali następujących czynności zastrzeżonych według art. 153 i 153a kks do wyłącznej kompetencji organu nadzoru (Dyrektora IAS):

- a) na podstawie upoważnienia nr 79/2021 z 7 czerwca 2021 r. pracownik:
 - podpisał 11 marca i 5 lipca 2022 r. postanowienie o przedłużeniu dochodzenia w sprawie RKS_n [...]*;
 - zatwierdził 18 lutego 2022 r. postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia w sprawie RKS_n [...]*;
- b) na podstawie upoważnienia nr 81/2021 z 7 czerwca 2021 r. pracownik zatwierdził 12 maja 2022 r. postanowienie o umorzeniu dochodzenia w sprawie RKS_n [...]*;
- c) na podstawie upoważnienia nr 82/2021 z 7 czerwca 2021 r. pracownik podpisał:
 - 21 kwietnia 2022 r. postanowienie o przedłużeniu dochodzenia w sprawie RKS_n [...]*;

¹¹⁰ Pismo nr 0201-ICS.822.74.2024.

¹¹¹ Pismo nr 0201-ICS.822.89.2024.

¹¹² Tj. na podstawie § 47 ust. 1 regulaminu organizacyjnego IAS stanowiącego załącznik nr 1 do zarządzenia nr 53/2021 Dyrektora IAS z 30 marca 2021 r. oraz § 48 ust. 1 regulaminu organizacyjnego IAS stanowiącego załącznik nr 1 do zarządzenia nr 107/2021 Dyrektora IAS z 10 września 2021 r. Zgodnie z brzmieniem ww. przepisów „Dyrektor udziela imiennych upoważnień do podpisywania pism oraz udziela pełnomocnictw”.

- 4 marca i 12 maja 2022 r. postanowienie o przedłużeniu dochodzenia w sprawie RKS_n [...]*
- d) na podstawie upoważnienia nr 83/2021 z 7 czerwca 2021 r. pracownik podpisał:
 - 20 stycznia i 12 kwietnia 2022 r. postanowienie o przedłużeniu dochodzenia w sprawie RKS_n [...]*
 - 8 lutego i 27 maja 2022 r. postanowienie o przedłużeniu dochodzenia w sprawie RKS_n [...]*
- e) na podstawie upoważnienia nr 208/2021 z 6 grudnia 2021 r. pracownik:
 - podpisał 24 lutego i 4 lipca 2022 r. postanowienie o przedłużeniu dochodzenia w sprawie RKS_n [...]*
 - zatwierdził 16 marca 2022 r. postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia w sprawie RKS_n [...]*
 - zatwierdził 2 maja 2022 r. postanowienie o umorzeniu dochodzenia w sprawie RKS_n [...]*

Powyższe stanowiło odpowiednio 21% (11 z 51) przypadków zbadanej próby, dotyczącej wydanych postanowień o przedłużeniu dochodzenia¹¹³ oraz 15% (cztery z 26) przypadków badanej próby w zakresie zatwierdzonych postanowień¹¹⁴.

Do 7 lipca 2022 r. nie istniała w przepisach powszechnie obowiązujących regulacja pozwalająca upoważniać dyrektorowi IAS pracowników IAS do wykonywania czynności zastrzeżonych do wyłącznej kompetencji tegoż dyrektora działającego jako organ nadrzędny w postępowaniu przygotowawczym w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Z art. 53 § 37 pkt 1 kks oraz art. 118 § 1 pkt 1 kks wynika, że naczelnik jest fopp w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Organem nadrzędnym w zakresie spraw przypisanych naczelnikowi jest miejscowo właściwy dyrektor IAS (art. 53 § 39 pkt 1 kks). Organowi nadrzędnemu przypisano szereg kompetencji w postępowaniu przygotowawczym, jednakże w odniesieniu do tego organu brakuje w kks przepisu będącego odpowiednikiem art. 118 § 3. Ten ostatni przepis stanowi, że czynności procesowe organów, o których mowa w § 1 (a więc także naczelnika urzędu skarbowego) i § 2, wykonują upoważnieni przedstawiciele tych organów. Dopiero 7 lipca 2022 r. wszedł w życie art. 11a ustawy o KAS pozwalający dyrektorowi upoważniać osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS obsługujące ten organ lub funkcjonariuszy obsługujących ten organ do wykonywania zadań w imieniu organu (czyli dyrektora IAS).

Ówczesny Dyrektor IAS, który wydał ww. upoważnienia wyjaśnił, że zgodnie z art. 25 § 2 ustawy o KAS dyrektor izby administracji skarbowej wykonuje swoje zadania przy pomocy izby administracji skarbowej. Wskazał, że norma kompetencyjna do wydania upoważnień oparta była na przepisach powszechnie obowiązującego prawa. W kontrolowanym okresie były nimi w szczególności art. 25 i 39 ustawy o KAS oraz regulamin organizacyjny IAS. Kwestia przekazywania uprawnień, co do zasady, może być zapisana np. w regulaminie organizacyjnym, który określa m.in. strukturę, obowiązki, jak i uprawnienia poszczególnych stanowisk. W jego ocenie przepisy powszechnie obowiązującego prawa i regulaminu organizacyjnego IAS pozwalały dyrektorowi na delegowanie części swoich kompetencji pracownikom IAS oraz zastępcom

¹¹³ O której mowa w pkt 2.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

¹¹⁴ O której mowa w pkt 2.4. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Dyrektora, umożliwiając im podejmowanie decyzji w sprawach należących do zakresu działania Dyrektora. Natomiast, jak wskazał, zostały uszczegółowione i scedowane w formie pisemnej na poszczególnych pracowników w zakresach obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników oraz imiennych upoważnieniach. Ponadto wyjaśnił, art. 118 § 1 i § 3 kks nie dotyczy działania finansowego organu postępowania przygotowawczego, jakim jest dyrektor izby administracji skarbowej. Ustawodawca wskazał w nim organy uprawnione do prowadzenia czynności procesowych w toku postępowania przygotowawczego. Dyrektor izby administracji skarbowej (jako organ nadzoru) wydając rozstrzygnięcia w postępowaniach w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe działa na podstawie art. 53 § 39 kks i art. 122 1 pkt 2 kks w zw. z art. 326 § 1 pkt 1-3 kpk. Jednocześnie wskazał, że niezrozumiałe jest łączenie wprowadzenia art. 11a ustawy o KAS z zadaniami realizowanymi w obszarze karnym skarbowym. Wyjaśnił, że przepis ten został dodany w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez KAS. Uzasadnieniem wprowadzanych zmian było dodanie art. 11a obejmującego regulację upoważnień zwykłych oraz art. 11b zawierającego regulację upoważnień kwalifikowanych. W zakresie upoważnień zwykłych regulacja art. 11a bazowała na rozwiązaniach obowiązujących w art. 143 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹¹⁵. Wskazał, że art. 143 op jest umiejscowiony w dziale IV, a w związku z tym znajduje zastosowanie do postępowań podatkowych. Bez wyraźnej podstawy prawnej organy KAS realizujące zadania niezwiązane z postępowaniami podatkowymi nie mogły skorzystać z dyspozycji tego przepisu. Tymczasem dopuszczalność korzystania z instytucji upoważnienia wynika z przyjętego modelu organów KAS jako organów monokratycznych, i prawo do udzielania upoważnienia przez jednoosobowy organ KAS powinno wynikać z charakteru tej instytucji, a nie być uzależnione od istnienia odesłania do odpowiedniego stosowania art. 143 op. Delegowanie uprawnień organów na pracowników i funkcjonariuszy urzędów obsługujących te organy stanowi uprawnienie o charakterze ogólnym i powinno wynikać z przepisów ustrojowych, jakimi w tym przypadku są przepisy ustawy o KAS. Dlatego też dodanie artykułu 11a do ustawy o KAS miało na celu doprecyzowanie uprawnień pracowników i funkcjonariuszy realizowanych w poszczególnych procedurach wymienionych w op, tj. interpretacje przepisów prawa podatkowego, czynności sprawdzające, kontrola podatkowa. Ponadto wskazał, że, przepis ten nie nakłada na organy KAS dodatkowych uprawnień, a jedynie konkretyzuje uprawnienia już istniejące w ramach innych procedur niż postępowania podatkowe.

Upoważnieni pracownicy w swoich wyjaśnieniach również powołali się na przepis art. 25 ust. 2 ustawy o KAS, wskazując przy tym dodatkowo, że w § 3 ust. 2 pkt 4 statutu izby administracji skarbowej doprecyzowano, że regulamin organizacyjny izby określa zakres stałych upoważnień m.in. innych pracowników i funkcjonariuszy obsługujących dyrektora izby do wydawania decyzji, podpisywania pism i wyrażania opinii w określonych sprawach izby. Jednocześnie podkreślili, że dotychczas nie zetknęli się z przypadkiem, by jakakolwiek strona postępowania, jej pełnomocnik bądź sąd podważał czynności Dyrektora IAS, jako organu nadrzędnego w ramach wydanych upoważnień.

Jeden z pracowników dodatkowo wyjaśnił, że nie należało do jego kompetencji, jako pracownika KAS, weryfikowanie udzielonych mu upoważnień. Wskazał przy tym, że działając w oparciu o art. 2 i 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej miał

¹¹⁵ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm. Dalej: op.

prawo domniemywać, że pracując w zhierarchizowanej strukturze, jaką jest KAS, udzielone mu upoważnienia były zgodne z prawem powszechnym. W jego ocenie trudno uznać za racjonalnego ustawodawcę, który uniemożliwiałby powołanym przez siebie organom funkcjonowanie poprzez brak możliwości nadania stosownych upoważnień do działania, w sytuacji gdy jednostka organizacyjna liczy kilkaset osób. Z punktu widzenia wykładni funkcjonalnej, jak wskazał, takie wnioskowanie jest nieakceptowalne.

W ocenie NIK samodzielną podstawą do wydania przedmiotowych upoważnień nie mogły być przepisy o charakterze wewnętrznym (regulamin organizacyjny IAS). Przepisy takie nie mogą kreować kompetencji organu (w tym przypadku Dyrektora IAS) w sprawach wykraczających poza granice określone przepisami prawa powszechnie obowiązującego. Jeżeli regulamin organizacyjny przewidywał możliwość upoważnienia imiennie wskazanych pracowników IAS do działania w imieniu Dyrektora IAS w ustalonym przez niego zakresie to normę tą można było zastosować wtedy, gdy z przepisów powszechnie obowiązujących wynikała taka możliwość i w granicach przez te przepisy określonych. Podkreślić przy tym należy, że przepisy wewnętrzne nie mogą kształtować sytuacji prawnej obywateli (np. sytuacji procesowej w postępowaniu karnym skarbowym), ze swej natury bowiem są skierowane do „wewnątrz” organizacji, w której obowiązują i tym samym mogą kształtować wyłącznie prawa i obowiązki podmiotów podległych organowi wydającemu dany akt wewnętrzny.

(akta kontroli: tom I, str. 180-184, 225-242, 253-256, 267-294, 321-327, 341-500, 527-640)

2. Spośród 51 postanowień o przedłużeniu dochodzenia 34 (66%) zostało wydanych przez Dyrektora IAS po upływie terminu dochodzenia wynoszącym od dwóch do 132 dni, co było działaniem nierzetelnym i niezgodnym z art. 153 § 1 i 3 kks, art. 326 § 1-3 kkp w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 kks oraz z § 200 ust. 2, § 226 ust. 1 i 2, § 227 ust. 1 i § 231 Metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych przez KAS:

- a. przy czym w 11 przypadkach (22% badanej próby) postanowienia zostały wydane po terminie, w którym dochodzenie powinno się zakończyć, pomimo wpływu wniosków o ich wydanie od naczelników urzędów skarbowych minimum na pięć dni przed upływem terminu dochodzenia. Dotyczyło to następujących przypadków:

- 1) sprawa RKS_n [...] – postanowienia z: 19 października 2022 r., 19 stycznia i 12 maja 2023 r. zostały wydane odpowiednio po: 19, trzech i 14 dniach od upływu terminu dochodzenia, który przypadał odpowiednio w dniu: 30 września 2022 r., 16 stycznia i 28 kwietnia 2023 r.;
- 2) sprawa RKS_n [...] – postanowienia z 25 lipca 2022 r. i 11 stycznia 2023 r., zostały wydane odpowiednio po 17 i 42 dniach od upływu terminu dochodzenia, który przypadał odpowiednio w dniu 8 lipca i 30 listopada 2022 r.;
- 3) sprawa RKS_n [...] – postanowienia z 17 października 2023 r. i 18 stycznia 2024 r. zostały wydane odpowiednio po 17 i 18 dniach od upływu terminu dochodzenia, który przypadał odpowiednio w dniu 30 września i 31 grudnia 2023 r.;
- 4) sprawa RKS_n [...] – postanowienie z 30 sierpnia 2022 r. zostało wydane po 30 dniach od upływu terminu dochodzenia, który przypadał w dniu 31 lipca 2022 r.;
- 5) sprawa RKS_n [...] – postanowienia z: 24 lutego, 4 lipca i 31 października 2022 r. zostały wydane odpowiednio po: dwóch, czterech i 31 dniach po

upływie terminu dochodzenia, który przypadał odpowiednio w dniu: 22 lutego, 30 czerwca i 30 września 2022 r.;

- b. przy czym w 23 przypadkach (45% badanej próby) postanowienia zostały wydane po terminie, w którym dochodzenie powinno się zakończyć, z uwagi na nieterminowe złożenie wniosków o ich wydanie przez naczelników urzędów skarbowych, tj. po upływie terminu dochodzenia, i brak należytego nadzoru Dyrektora IAS w tym zakresie. Dotyczyło to następujących przypadków:

1) sprawa RKSn [...] – postanowienie z:

- 15 lipca 2022 r. zostało wydane po 10 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 6 lipca 2022 r. (jeden dzień po terminie), data upływu terminu dochodzenia 5 lipca 2022 r.;
- 9 sierpnia 2022 r. zostało wydane po 19 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 25 lipca 2023 r. (cztery dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 21 lipca 2023 r.;

2) sprawa RKSn [...] – postanowienie z 31 stycznia 2024 r. zostało wydane po 33 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 4 stycznia 2024 r. (sześć dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 29 grudnia 2023 r.;

3) sprawa RKSn [...] – postanowienie z:

- 6 lipca 2022 r. zostało wydane po 68 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 13 maja 2022 r. (15 dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 29 kwietnia 2022 r.;
- 28 grudnia 2022 r. zostało wydane po 90 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 6 października 2022 r. (siedem dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 29 września 2022 r.;
- 30 maja 2023 r. zostało wydane po 91 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 20 kwietnia 2023 r. (50 dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 28 lutego 2023 r.;
- 14 września 2023 r. zostało wydane po 48 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 14 sierpnia 2023 r. (17 dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 28 lipca 2023 r.;
- 26 stycznia 2024 r. zostało wydane po 66 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 11 grudnia 2023 r. (20 dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 21 grudnia 2023 r.;

4) sprawa RKSn [...] – postanowienie z:

- 5 lipca 2022 r. zostało wydane po 36 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 3 czerwca 2022 r. (cztery dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 30 maja 2022 r.;
- 28 grudnia 2022 r. zostało wydane po 89 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 6 października 2022 r. (sześć dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 30 września 2022 r.;
- 31 maja 2023 r. zostało wydane po 92 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 20 kwietnia 2023 r. (51 dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 28 lutego 2023 r.;
- 7 września 2023 r. zostało wydane po 41 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 14 sierpnia 2023 r. (17 dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 28 lipca 2023 r.;

5) sprawa RKSn [...] – postanowienie z:

- 21 kwietnia 2022 r. zostało wydane po 78 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 11 lutego 2022 r. (dziewięć dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 2 lutego 2022 r.;
 - 7 marca 2023 r. zostało wydane po 66 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 4 stycznia 2023 r. (cztery dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 31 grudnia 2022 r.;
- 6) sprawa RKS_n [...] – postanowienie z:
- 12 kwietnia 2022 r. zostało wydane po 13 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 8 kwietnia 2022 r. (osiem dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 30 marca 2022 r.;
 - 20 lipca 2022 r. zostało wydane po 20 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 8 lipca 2022 r. (osiem dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 30 czerwca 2022 r.;
 - 14 października 2022 r. zostało wydane po 14 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 4 października 2022 r. (cztery dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 30 września 2022 r.;
 - 11 maja 2023 r. zostały wydane po 132 dniach od upływu terminu dochodzenia; wpływ wniosku 20 kwietnia 2023 r. (111 dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 30 grudnia 2022 r.;
- 7) sprawa RKS_n [...] – postanowienie z:
- 27 maja 2022 r. zostało wydane po 18 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 9 maja 2022 r. (10 dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 29 kwietnia 2022 r.;
 - 14 października 2022 r. zostało wydane po 50 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 8 września 2022 r. (14 dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 25 sierpnia 2022 r.;
 - 4 kwietnia 2023 r. zostało wydane po 102 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 14 marca 2023 r. (81 dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 23 grudnia 2022 r.;
 - 21 lipca 2023 r. zostało wydane po 31 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 10 lipca 2023 r. (20 dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 20 czerwca 2023 r.;
 - 7 listopada 2023 r. zostało wydane po 38 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku 16 października 2023 r. (16 dni po terminie), data upływu terminu dochodzenia 30 września 2023 r.

W świetle przepisów art. 153 § 1 i 3 kks postępowanie przygotowawcze w sprawie o przestępstwo skarbowe powinno być zakończone w ciągu trzech miesięcy. W razie niezakończenia postępowania w tym terminie organ nadzzędny nad fopp może je przedłużyć na okres do jednego roku. Natomiast w razie niezakończenia dochodzenia w sprawie o wykroczenie skarbowe w ciągu dwóch miesięcy, organ nadzzędny może je przedłużyć na czas oznaczony. Zgodnie zaś z art. 326 § 1-3 kpk w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 kks organ nadzzędny nad fopp sprawuje nadzór nad postępowaniem przygotowawczym w zakresie, w jakim go sam nie prowadzi. Organ nadzzędny jest obowiązany czuwać nad prawidłowym i sprawnym przebiegiem całego nadzorowanego przez siebie postępowania. Powyższe regulacje zostały powtórzone z przepisach Metodyki, przy czym w § 200 doprecyzowano, że wniosek o przedłużenie okresu dochodzenia fopp powinien przesłać nie później niż na pięć dni przed upływem terminu dochodzenia. Z kolei w przepisie § 231 ust. 1 określono, że dyrektor izby

sprawując nadzór nad postępowaniem przygotowawczym, jest zobowiązany czuwać nad prawidłowym i sprawnym jego przebiegiem, zgodnie z przepisami procedury karnej i karnej skarbowej, zwłaszcza przy rozpoznawaniu wniosków o jego przedłużenie. Zaś zgodnie z ust. 2 pkt 12 tegoż przepisu, dyrektor izby zapoznając się z aktami sprawy i oceniając przebieg postępowania jako organ nadrzędny nad fopp, zwraca uwagę na realizację celów i zadań dochodzenia, a w szczególności na przestrzeganie okresu trwania dochodzenia, w tym terminów wszczęcia postępowania przygotowawczego oraz jego przedłużenia i zakończenia.

Wskazując przyczyny stwierdzonych nieprawidłowości, Dyrektor IAS wyjaśniła, że zapoznawano się z aktami spraw w momencie przekazania ich przez fopp razem z wnioskami, zażaleniami, etc. Ponadto dodała, że do ICS nie należało wysyłanie przypomnień o konieczności złożenia wniosku o przedłużenie postępowania. Terminowe kierowanie wniosków w tym zakresie było zadaniem naczelnika urzędu skarbowego działającego jako fopp. System ESKS nie posiadał funkcjonalności związanej z wysyłaniem przypomnień. Jednocześnie wyjaśniła, że przepisy kks jednolicie określają czas trwania postępowania przygotowawczego. Dopiero w razie niezakończenia go w tym czasie, organ nadrzędny może je przedłużyć. Postanowienia o przedłużeniu trwania dochodzenia wydawane są zatem po upływie ustawowego terminu/bądź po upływie terminu wyznaczonego przez organ nadrzędny. Przedłużenie dochodzenia na mocy art. 153 § 1 i 3 kks na dalszy czas oznaczony nie jest jedynie czynnością techniczną, a czynnością wykonywaną w ramach nadzoru nad postępowaniem. Przedłużając dochodzenie, organ nadrzędny ocenia sprawność i prawidłowość dotychczasowego przebiegu postępowania, w tym zaistnienia „szczególnie uzasadnionego wypadku” (ewentualnie) i potrzeby przeprowadzenia dalszych czynności. Zdaniem Dyrektora IAS ustawodawca nie określił w kks dla organu nadrzędnego terminów dla wykonywania czynności nadzorczych, podobnie jak w przepisach kpk. W jej opinii, wobec milczenia w tym temacie przez ww. kodyfikacje, przyjąć należy, że czynności powyższe winny zostać wykonane niezwłocznie, co należy rozumieć jako podjęcie działań bez nieuzasadnionej zwłoki, co nie oznacza jednakże natychmiast. Wyjaśniła przy tym, że postanowienia o przedłużeniu dochodzenia wydawano zgodnie z kolejnością wpływu sprawy przy uwzględnieniu konieczności realizacji pozostałych zadań.

NIK stoi na stanowisku, że przepisy kks odnoszące się do czasu trwania postępowania przygotowawczego znajdują zastosowanie również do organu nadzoru. Skoro organ nadzoru sprawuje bieżący nadzór nad postępowaniem prowadzonym przez fopp i czuwa nad jego prawidłowym przebiegiem, to powinien zachować również dbałość o jego terminowe wszczęcie, przedłużenie i zakończenie. Powyższe, nie bez przyczyny, znalazło odzwierciedlenie w opracowanej dla organów KAS Metodyce, w której określono wprost w § 200, że wniosek o przedłużenie postępowania fopp winien złożyć na pięć dni przed upływem terminu dochodzenia, zaś organ nadzoru, w świetle § 231 ust. 1, sprawuje nadzór nad postępowaniem przygotowawczym zgodnie z przepisami procedury karnej i karnej skarbowej zwłaszcza – co wymaga podkreślenia – przy rozpoznawaniu wniosków o jego przedłużenie. Tym samym nie sposób zgodzić się z twierdzeniem Dyrektora IAS, że nie wyznaczono organowi nadzoru terminu na wydanie postanowienia o przedłużeniu dochodzenia. Nie uczyniono tego wprost, natomiast w ocenie NIK, ustanowienie przez ustawodawcę nadzoru nad fopp prowadzącymi postępowanie miało właśnie służyć zapewnieniu prawidłowego toku postępowania, wyrażonego m.in. poprzez jego terminowy przebieg.

(akta kontroli: tom I, str. 225-242, 295-320, 341-500, 527-596)

3. Spośród 26 zatwierdzonych przez Dyrektora IAS postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, o zawieszeniu dochodzenia i o jego umorzeniu 10 (38%) nie zostało zatwierdzonych niezwłocznie po ich wpływie do IAS, lecz po ponad miesiącu od daty wpływu, co było działaniem nierzetelnym. Dotyczyło to następujących przypadków:

- 1) sprawa RKSn [...] – postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia z 11 lipca 2023 r., data wpływu 27 lipca 2023 r., zatwierdzone 27 września 2023 r., tj. po 62 dniach od daty wpływu;
- 2) sprawa RKSn [...] – postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia z 31 grudnia 2021 r., data wpływu 5 stycznia 2022 r., zatwierdzone 18 lutego 2022 r., tj. po 44 dniach od daty wpływu;
- 3) sprawa RKSn [...] – postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia z 4 marca 2024 r., data wpływu 14 marca 2024 r., zatwierdzone 8 maja 2024 r., tj. po 55 dniach od daty wpływu;
- 4) sprawa RKSn [...] – postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia z 12 stycznia 2022 r., data wpływu 13 stycznia 2022 r., zatwierdzone 16 marca 2022 r., tj. po 62 dniach od daty wpływu;
- 5) sprawa RKSn [...] – postanowienie o zawieszeniu dochodzenia z 26 stycznia 2024 r., data wpływu 12 lutego 2024 r., zatwierdzone 25 marca 2024 r., tj. 42 dniach od daty wpływu;
- 6) sprawa RKSn [...] – postanowienie o umorzeniu dochodzenia z 4 sierpnia 2022 r., data wpływu 8 sierpnia 2022 r., zatwierdzone 23 września 2022 r., tj. po 46 dniach od daty wpływu;
- 7) sprawa RKSn [...] – postanowienie o umorzeniu dochodzenia z 2 sierpnia 2022 r., data wpływu 5 sierpnia 2022 r., zatwierdzone 15 września 2022 r., tj. po 41 dniach od daty wpływu;
- 8) sprawa RKSn [...] – postanowienie o umorzeniu dochodzenia z 21 marca 2022 r., data wpływu 23 marca 2022 r., zatwierdzone 12 maja 2022 r., tj. po 50 dniach od daty wpływu;
- 9) sprawa RKSn [...] – postanowienie o umorzeniu dochodzenia z 21 marca 2022 r., data wpływu 23 marca 2022 r., zatwierdzone 2 maja 2022 r., tj. po 40 dniach od daty wpływu;
- 10) sprawa RKSn [...] – postanowienie o umorzeniu dochodzenia z 26 lutego 2024 r., data wpływu 29 lutego 2024 r., zatwierdzone 5 kwietnia 2024 r., tj. po 36 dniach od daty wpływu.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że na powyższe miała wpływ duża ilość spraw załatwianych w ICS (2761 w 2022 r. i 2093 w 2023 r.), obsada kadrowa¹¹⁶, nieobecności pracowników¹¹⁷, liczba zadań realizowanych przez komórkę, tj. m.in.: analiza spraw pod kątem sprawozdawczości, mierników z poziomu województwa; dodatkowy monitoring spraw zawieszonych oraz długotrwale prowadzonych wprowadzony w 2022 r. (z zachowaniem odrębnego bieżącego nadzoru w sprawach przekazywanych do IAS); formułowanie zaleceń w ramach nadzoru po stwierdzonych nieprawidłowościach (w 2022 r. sporządzono 286 pism/e-maili, w 2023 r. – 375 pism/e-maili) na podstawie przedłożonych do wglądu akt spraw, które wpłynęły do organu nadzoru nad fopp wraz z wnioskami o przedłużenie trwania okresu dochodzenia, postanowieniami o odmowie wszczęcia postępowania, postanowieniami o zawieszeniu

¹¹⁶ Według stanu na 31 grudnia 2022 r. i 2023 r. – osiem osób, w tym kierownik oraz jeden etat w trakcie naboru.

¹¹⁷ Zwolnienia, urlopy (łącznie) w odniesieniu do wszystkich pracowników ICS: 664 dni w 2022 r. i 697 dni w 2023 r.

postępowania, zażaleniami złożonymi na postanowienia wydane przez naczelników urzędów skarbowych; organizowanie i prowadzenie szkoleń z zakresu zadań komórek; nadzór nad komórkami SKK oraz dochodzeniowo-śledczymi w DUCS; wsparcie merytoryczne dla pracowników/funkcjonariuszy prowadzących postępowanie mandatowe; wykonywanie innych zleconych zadań. Ponadto wskazała, że zatwierdzenie postanowienia powinno być poprzedzone skontrolowaniem przeprowadzonych czynności postępowania przygotowawczego oraz poprawności podjętej w jego przedmiocie decyzji. Organ nadrzędny powinien być przekonany, że postępowanie przygotowawcze spełniało wymóg postępowania rzetelnego. Zatwierdzenia postanowień o umorzeniu dochodzenia z uwagi na rangę podejmowanych decyzji nie mogą być zatem dokonywane „automatycznie” bez pogłębionej analizy sprawy. Jednocześnie wskazała, że ustawodawca nie przewidział dla organu nadrzędnego terminów dla wykonywania czynności w nadzorze (wydawania postanowień o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia, zatwierdzania postanowień, rozpoznawania zażaleń), jak również nie określił, że winien czynić to niezwłocznie. Dyrektor IAS wyjaśniła, że we wszystkich wskazanych przypadkach, termin „niezwłocznie” oznaczał – przyjmując, że termin „niezwłoczny” oznacza obowiązek spełnienia go bez zbędnej zwłoki – najbliższy i realny termin do rzetelnego załatwienia sprawy. Na powyższe miał również wpływ często skomplikowany charakter przekazywanych spraw przez fopp, wymagający pogłębionej analizy wykraczającej poza uregulowania kks i kpk. Uzasadniając powyższe, Dyrektor IAS wskazała ponadto na fakt, że w jej nadzorze, poza sprawami prowadzonymi przez komórki SKK Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki, pozostają również sprawy komórek dochodzeniowo-śledczych z DUCS oraz postępowania mandatowe prowadzone przez naczelników 34 US.

W ocenie NIK, brak określenia przez ustawodawcę wprost terminu na dokonanie czynności zatwierdzenia postanowienia przez organ nadrzędny, nie oznacza, że taki termin nie istnieje. W art. 307 § 1 kpk wskazano, że postanowienie o wszczęciu postępowania albo o odmowie wszczęcia należy wydać najpóźniej w terminie 30 dni od otrzymania zawiadomienia, a zgodnie z art. 306 § 3 kpk należy w ciągu 6 tygodni powiadomić osobę, która złożyła zawiadomienie, o wszczęciu albo o odmowie wszczęcia postępowania. Ponadto określony w art. 153 kks czas trwania postępowania określa jego ramy czasowe od wszczęcia do zakończenia. Czynność zatwierdzenia postanowienia przez organ nadzoru jest czynnością merytoryczną. Zwłoka w zatwierdzeniu postanowienia może skutkować niezakończeniem postępowania w terminie (zawieszenie/umorzenie postępowania), a w skrajnych przypadkach – zarzutem bezczynności (odmowa wszczęcia postępowania, a także zawieszenie/umorzenie postępowania).

(akta kontroli: tom I str. 253-266, 328-340, 597-640; tom IV, str. 395-415)

4. Nadzór nad prowadzonymi przez fopp postępowaniami przygotowawczymi był sprawowany przez Dyrektora IAS nierzetelnie i niezgodnie z art. 151c § 3 kks, art. 153 § 1 i 3 kks, art. 326 § 1-3 kpk w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 kks oraz z § 226 ust. 1 i 2, § 227 ust. 1 i § 231 Metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych przez KAS. Dotyczyło to następujących przypadków:

- a. sześciu (40%) spośród 15 zbadanych spraw, o których mowa w pkt 2.6. niniejszego wystąpienia pokontrolnego, tj.:

- 1) sprawa RKS_n [...] – organ nadzoru w piśmie z 18 listopada 2022 r. dotyczącym niezatwierdzenia postanowienia o umorzeniu dochodzenia stwierdził m.in.: nieprawidłowe daty przedawnienia oraz rażącą

bezczynność fopp wynoszącą ponad pięć lat, tj. postępowanie zostało wszczęte 11 września 2017 r., zaś ostatnia czynność procesowa miała miejsce 14 września 2017 r.;

- 2) sprawa RKS_n [...] – organ nadzoru w piśmie z 21 grudnia 2022 r. dotyczącym niezatwierdzenia postanowienia o umorzeniu dochodzenia stwierdził m.in.: nieprawidłowe daty przedawnienia oraz rażąco bezczynność fopp wynoszącą ponad pięć lat, tj. postępowanie zostało wszczęte 12 grudnia 2017 r., zaś ostatnia czynność procesowa miała miejsce 13 grudnia 2017 r.;
 - 3) sprawa RKS_n [...] – organ nadzoru w piśmie z 28 lutego 2024 r. dotyczącym przedłużenia okresu trwania dochodzenia stwierdził, że po uprzednim niezatwierdzeniu postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia przez sześć miesięcy i 13 dni prowadząca sprawę pozostawała w bezczynności (należało niezwłocznie wszcząć dochodzenie), a po wszczęciu dochodzenia okres bezczynności wynosił cztery miesiące i cztery dni, tj. do dnia sporządzenia wniosku o przedłużenie okresu trwania dochodzenia;
 - 4) sprawa RKS_n [...] – organ nadzoru w piśmie z 30 maja 2023 r. w sprawie o przedłużenie okresu trwania dochodzenia stwierdził m.in., że wniosek o przedłużenie okresu trwania dochodzenia sporządzono 112 dni po terminie, tj. w dniu 17 marca 2023 r., a powinien on powstać do 25 listopada 2022 r. (na pięć dni przed upływem terminu dochodzenia);
 - 5) sprawa RKS_n [...] – organ nadzoru w piśmie z 11 września 2023 r. w sprawie o przedłużenie okresu trwania dochodzenia stwierdził m.in.: bezczynność fopp wynoszącą pięć miesięcy oraz nieuzasadnioną opieszałość z wystąpieniem o przedłużenie okresu trwania dochodzenia po upływie sześciu miesięcy od daty wszczęcia postępowania;
 - 6) sprawa RKS_n [...] – organ nadzoru w piśmie z 6 lutego 2024 r. dotyczącym niezatwierdzenia postanowienia o umorzeniu dochodzenia stwierdził m.in., że w stosunku do czynów zarzucanych podejrzanemu zmaterializowała się negatywna przesłanka procesowa w postaci przedawnienia karalności odpowiednio 31 grudnia 2019 r. i 2020 r.
- b. dwóch (20%) spośród 10 zbadanych spraw w zakresie przedłużania postępowań przygotowawczych, o których mowa w pkt 2.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego, tj.:
- 1) sprawa RKS_n [...] – organ nadzoru w piśmie z 30 grudnia 2022 r. w sprawie o przedłużenie okresu trwania dochodzenia stwierdził m.in. zwłokę w podejmowaniu czynności procesowych trwającą 257 dni (8 miesięcy i 14 dni), a w piśmie z 31 maja 2023 r. stwierdził m.in. bezczynność fopp wynoszącą 148 dni (4 miesiące i 28 dni);
 - 2) sprawa RKS_n [...] – organ nadzoru w piśmie z 30 grudnia 2022 r. w sprawie o przedłużenie okresu trwania dochodzenia stwierdził m.in. bezczynność fopp trwającą 116 dni (3 miesiące i 24 dni), a w piśmie z 2 czerwca 2023 r. stwierdził m.in. bezczynność fopp wynoszącą 108 dni (3 miesiące i 18 dni).
- c. siedmiu (14%) spośród 51 wydanych postanowień o przedłużeniu dochodzenia, o których mowa w pkt 2.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego, które zostały wydane po upływie terminu dochodzenia, z uwagi na złożenie wniosków o ich wydanie przez naczelników urzędów skarbowych przed ich upływem lecz z przekroczeniem terminu, o którym mowa w § 200 ust. 2 Metodyki, tj. na pięć dni przed upływem terminu dochodzenia, wskutek

braku należytego nadzoru Dyrektora IAS w tym zakresie. Dotyczyło to następujących przypadków:

- 1) sprawa RKS_n [...] – postanowienie z 23 listopada 2023 r. zostało wydane po 23 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku o przedłużenie dochodzenia 27 października 2023 r. (na cztery dni przed upływem terminu dochodzenia), data upływu terminu dochodzenia 31 października 2023 r.;
- 2) sprawa RKS_n [...] – postanowienie z:
 - 22 maja 2023 r. zostało wydane po 24 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku o przedłużenie dochodzenia 26 kwietnia 2023 r. (na dwa dni przed upływem terminu dochodzenia), data upływu terminu dochodzenia 28 kwietnia 2023 r.;
 - 12 września 2023 r. zostało wydane po 12 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku o przedłużenie dochodzenia 29 sierpnia 2023 r. (na dwa dni przed upływem terminu dochodzenia), data upływu terminu dochodzenia 31 sierpnia 2023 r.;
- 3) sprawa RKS_n [...] – postanowienie z:
 - 11 sierpnia 2022 r. zostało wydane po 40 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku o przedłużenie dochodzenia 28 czerwca 2022 r. (na dwa dni przed upływem terminu dochodzenia), data upływu terminu dochodzenia 30 czerwca 2022 r.;
 - 24 listopada 2022 r. zostało wydane po 55 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku o przedłużenie dochodzenia 29 września 2022 r. (na dzień przed upływem terminu dochodzenia), data upływu terminu dochodzenia 30 września 2022 r.;
- 4) sprawa RKS_n [...] – postanowienie z:
 - 12 maja 2022 r. zostało wydane po 12 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku o przedłużenie dochodzenia 27 kwietnia 2022 r. (na trzy dni przed upływem terminu dochodzenia), data upływu terminu dochodzenia 30 kwietnia 2022 r.;
 - 25 listopada 2022 r. zostało wydane po 25 dniach od upływu terminu dochodzenia, wpływ wniosku o przedłużenie dochodzenia 31 października 2022 r. (w dniu upływu terminu dochodzenia), data upływu terminu dochodzenia 31 października 2022 r.

Zgodnie z art. 151c § 3 kks nadzór nad dochodzeniem prowadzonym przez fopp sprawuje organ nadrzędny nad tym organem w przypadkach, gdy nadzoru tego nie sprawuje prokurator (zgodnie z art. 151c § 1 i 2 kks).

Dyrektor IAS wyjaśniła, że monitoring poszczególnych spraw prowadzonych na etapie postępowania przygotowawczego przez fopp należał w pierwszej kolejności do właściwego naczelnika urzędu skarbowego oraz wyznaczonego pracownika zajmującego się sprawami karnymi skarbowymi, tj. prowadzącego na podstawie upoważnienia naczelnika urzędu skarbowego postępowanie przygotowawcze. Jednocześnie wskazała, że prowadzony nadzór nad postępowaniami przygotowawczymi odbywał się na kilku płaszczyznach, tj. w obszarze spraw aktowych przekazanych przez fopp w ramach nadzoru instancyjnego poprzez analizę akt i formułowanie pism w przedmiocie uzupełnienia materiału dowodowego, formułowanie postanowień o przedłużaniu dochodzeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i o wykroczenia skarbowe, podejmowanie rozstrzygnięć w zakresie

zatwierdzania postanowień wydawanych przez fopp, a także kierowanie pism i zaleceń w ramach nadzoru instytucjonalnego¹¹⁸.

W ocenie NIK przyjęty przez Dyrektora IAS model nadzoru nad sprawami prowadzonymi przez fopp był niewystarczający i miał charakter wyłącznie reaktywny, tj. w odpowiedzi na składane przez fopp wnioski dotyczące np. przedłużenia terminu postępowania lub zatwierdzenia postanowienia o umorzeniu. Dyrektor IAS z własnej inicjatywy nie żądał przedstawienia sobie materiałów spraw na podstawie art. 326 § 3 pkt 2 kpk, nie monitorował terminów upływających dochodzeń, przedawnienia karalności czynów, a także sprawności prowadzonych postępowań przygotowawczych, o czym świadczą m.in. stwierdzone przypadki rażącej bezczynności fopp wynoszącej pięć lat.

(akta kontroli: tom I, str. 93-102, 210-223, 225-252, 295-320, 341-500, 507-596)

5. W latach 2022-2024 w IAS nie analizowano i nie monitorowano prawidłowości postępowania naczelników urzędów skarbowych w zakresie odstępowania od kierowania wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego do komórki spraw karnych skarbowych (do 1 stycznia 2023 r.), a od 1 stycznia 2023 r. do wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego w związku ze stwierdzeniem przesłanek z art. 17 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks, co było działaniem nierzetelnym.

W toku kontroli uzyskano, w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK, od pięciu naczelników urzędów skarbowych, tj. w Złotoryi, Jeleniej Górze, Głogowie, Legnicy i Świdnicy informacje w zakresie liczby spraw, w których odstąpiono od przekazania do komórki spraw karnych skarbowych zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego/wniosku o wszczęcie postępowania karnego skarbowego. W latach 2022-2024 (I półrocze) liczba odstępów w ww. urzędach dotyczyła ogółem 35 401 spraw. W poszczególnych urzędach kwestia ta kształtowała się następująco:

- Urząd Skarbowy w Złotoryi: 581 w 2022 r., 588 w 2023 r. i 271 w 2024 r. (I półrocze), z tego ze względu na znikomą społeczną szkodliwość czynu (art. 17 § 1 pkt 3 kpk) łącznie w 208 sprawach, a z uwagi na przedawnienie karalności (art. 17 § 1 pkt 6 kpk) łącznie w 19 sprawach;
- Urząd Skarbowy w Jeleniej Górze: 7571 w 2022 r., 8007 w 2023 r. i 4866 w 2024 r. (I półrocze), z tego ze względu na znikomą społeczną szkodliwość czynu (art. 17 § 1 pkt 3 kpk) łącznie w 15 578 sprawach, a z uwagi na przedawnienie karalności (art. 17 § 1 pkt 6 kpk) łącznie w 2317 sprawach;
- Urząd Skarbowy w Głogowie: 2442 w 2022 r., 2685 w 2023 r. i 494 w 2024 r. (I półrocze), z tego ze względu na znikomą społeczną szkodliwość czynu (art. 17 § 1 pkt 3 kpk) łącznie w 2137 sprawach, a z uwagi na przedawnienie karalności (art. 17 § 1 pkt 6 kpk) łącznie w 45 sprawach;
- Urząd Skarbowy w Legnicy: 2617 w 2022 r., 2044 w 2023 r. i 1265 w 2024 r. (I półrocze), z tego ze względu na znikomą społeczną szkodliwość czynu (art. 17 § 1 pkt 3 kpk) łącznie w 2689 sprawach, a z uwagi na przedawnienie karalności (art. 17 § 1 pkt 6 kpk) łącznie w 231 sprawach;
- Urząd Skarbowy w Świdnicy: 744 w 2022 r., 759 w 2023 r. i 467 w 2024 r. (I półrocze), z tego ze względu na znikomą społeczną szkodliwość czynu (art. 17 § 1 pkt 3 kpk) łącznie w 183 sprawach, a z uwagi na przedawnienie karalności (art. 17 § 1 pkt 6 kpk) łącznie w 277 sprawach.

¹¹⁸ Szczegółowy opis zawarto w pkt 2.13. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Naczelnicy wskazanych urzędów skarbowych poinformowali, że Dyrektor IAS nie weryfikował prawidłowości postępowania w powyższym zakresie.

Ponadto w 2024 r. przeprowadzono dwie kontrole wewnętrzne¹¹⁹ w temacie: skuteczność i efektywność nakładania mandatów karnych w dwóch podległych urzędach skarbowych, tj. w Górze i Trzebnicy, w ramach których dokonano m.in. weryfikacji wniosków o odstąpienie od ukarania. W przypadku pierwszego z nich nie stwierdzono uchybień i nieprawidłowości w zakresie odstąpień od sporządzenia wniosków o ukaranie. Ustalono także, że proces sporządzania zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa oraz odstąpień od ich sporządzania był przedmiotem weryfikacji w 2023 r. przez kierowników komórek tego Urzędu w ramach kontroli funkcjonalnych, w wyniku których stwierdzono uchybienia polegające m.in. na niesporządzeniu wniosków o ukaranie lub wniosków o odstąpienie od ukarania w przypadku stwierdzenia przepisów prawa karnego skarbowego. Z kolei w odniesieniu do Urzędu Skarbowego w Trzebnicy przeprowadzona kontrola wewnętrzna wykazała m.in.: brak weryfikacji danych pod kątem naruszeń prawa lub dokonywanie jej w ograniczonym zakresie, nieprowadzenie rejestrów odstąpień lub prowadzenie ich w sposób niejednolity przez poszczególne komórki organizacyjne, ponowne wprowadzanie do rejestrów wniosków o wszczęcie postępowania mandatowego, sporządzanie odstąpień również w innych formach (oprócz wzoru określonego w procedurze) zawierających niepełne dane, co powodowało, że nie można było ustalić i zweryfikować wykazanych przez poszczególne komórki organizacyjne wartości dotyczących zarówno liczby stwierdzonych naruszeń prawa karnego skarbowego, liczby odstąpień, jak i liczby wniosków o wszczęcie postępowania mandatowego. Stwierdzono ponadto, że przeprowadzone w 2023 r. kontrole funkcjonalne w zakresie prawidłowości realizacji zadań w postępowaniu mandatowym nie wyczerpywały znamion monitoringu określonego w procedurze, zgodnie z którym kierownicy komórek organizacyjnych w oparciu o sporządzone raporty, wykazy lub inne dokumenty stanowiące podstawę do sporządzenia zawiadomień o naruszeniu przepisów weryfikują prawidłowość i terminowość ich sporządzenia. W celu wyeliminowania stwierdzonych uchybień i nieprawidłowości Dyrektor IAS polecił m.in. dostosować obowiązującą procedurę do aktualnych uwarunkowań oraz potencjału pracowników, w celu wypracowania rozwiązań pozwalających na efektywną i skuteczną realizację zadań; sporządzać wnioski o odstąpienie od ukarania, tak aby zawierały pełne dane, na podstawie których można ocenić prawidłowość podjętych rozstrzygnięć; prowadzić na bieżąco nadzór nad realizacją zadań w przedmiotowym zakresie, w szczególności objąć kontrolą funkcjonalną obszary, w których stwierdzono uchybienia i nieprawidłowości.

Dyrektor IAS wyjaśniła, że nie weryfikowała odstąpień z uwagi na fakt, iż tzw. „odstąpienia wewnętrzne” leżą poza regulacjami procedury karnej w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe i nie stanowią *sensu stricte* odmowy w rozumieniu art. 305 § 1 kpk w zw. z art. 113 kks. Jednocześnie wskazała, że IAS prowadził monitoring ujawnień zarejestrowanych w ESKS (rejestr RMW), prowadzonych postępowań przygotowawczych oraz nałożonych grzywnien w postępowaniu mandatowym¹²⁰. Poinformowała także, że planuje dokonać w 2025 r. weryfikacji w zakresie dotyczącym odstąpień i dodatkowo poleci podległym naczelnikom objęcie tego obszaru kontrolą funkcjonalną.

(akta kontroli: tom I str. 3-17, 125-150, 210-223, 295-320)

OCENA CZĄSTKOWA

Nadzór Dyrektora IAS nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych nie był w pełni prawidłowy i skuteczny. Miał on charakter wyłącznie reaktywny, tj. w odpowiedzi na składane przez fopp wnioski

¹¹⁹ Jedną z kontroli rozpoczęto w 2023 r. i zakończono w 2024 r.

¹²⁰ Szczegółowo opisano w pkt 2.13. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

dotyczące np. przedłużenia terminu postępowania lub zatwierdzenia postanowienia umorzeniu. Dyrektor IAS z własnej inicjatywy nie żądał przedstawienia sobie materiałów spraw, nie monitorował terminów upływających dochodzeń, przedawnienia karalności czynów, a także sprawności prowadzonych postępowań przygotowawczych, o czym świadczą m.in. stwierdzone przypadki rażącej bezczynności fopp wynoszącej pięć lat, a także fakt, że 80% objętych badaniem postanowień o przedłużeniu dochodzenia zostało wydanych po upływie terminu dochodzenia. Ponadto przedłużanie postępowań i zatwierdzanie postanowień było dokonywane przez upoważnionych pracowników przez Dyrektora IAS, którzy do dnia 7 lipca 2022 r., w świetle obowiązujących wówczas przepisów, nie mogli tego czynić, z uwagi na brak stosownej normy kompetencyjnej w tym zakresie. Sytuacja ta dotyczyła 21% przypadków wydanych postanowień o przedłużeniu dochodzenia oraz 15% przypadków zatwierdzonych postanowień. Natomiast w zakresie wyłączenia prowadzącego postępowanie fopp nie stwierdzono nieprawidłowości.

IV. Uwagi i wnioski

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

Uwagi	Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.
Wnioski	1. Podjęcie działań w celu monitorowania i zapewnienia terminowego wpływu wniosków dotyczących przedłużania postępowań przygotowawczych od naczelnika urzędu wyznaczonego. 2. Zatwierdzanie postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, o jego zawieszeniu i umorzeniu bez zbędnej zwłoki. 3. Zapewnienie sprawowania przez ICS aktywnego i bieżącego nadzoru nad postępowaniami przygotowawczymi prowadzonymi przez fopp, w tym przede wszystkim monitorowanie postępowań na podstawie wpisów w ESKS pod kątem sprawności prowadzonych spraw, upływających terminów dochodzeń i przedawnienia karalności czynów w celu wyeliminowania sytuacji, w których sprawy są długotrwale prowadzone i wykazują cechy bezczynności fopp. 4. Objęcie nadzorem prawidłowości postępowania naczelników urzędów skarbowych w zakresie odstępowania od kierowania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego. 5. Zapewnienie sprawowania przez naczelników urzędów skarbowych kontroli funkcjonalnej w obszarze dotyczącym odstępowania od kierowania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego. 6. Podjęcie działań w celu zidentyfikowania potrzeb urzędu wyznaczonego w zakresie zapewnienia obsługi spraw karnych skarbowych dotyczących podmiotów kluczowych oraz formalne, tj. w formie pisemnej, wyznaczenie pracowników zajmujących się tą problematyką. 7. Określenie potrzeb urzędu wyznaczonego w zakresie zapewnienia dostępu do KCIK dla pracowników oraz – stosownie do poczynionych ustaleń – nadanie uprawnień dostępowych dla odpowiedniej liczby pracowników.

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 we Wrocławiu. 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
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

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

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

Wrocław, 20 stycznia 2025 r.

Kontrolerzy
Katarzyna Marczyńska
Starszy inspektor kontroli państwowej

.....
podpis

Karolina Pawlun
Inspektor kontroli państwowej

.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura we Wrocławiu
Dyrektor
Z up. p.o. Wicedyrektor
Artur Urban

.....
podpis

* Treści objęte tajemnicami ustawowo chronionymi (tajemnicą skarbową) wyłączone przez NIK z podania do publicznej wiadomości na podstawie art. 10 ustawy o NIK w zw. z art. 293 § 2 pkt 2-3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111).