



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA WE WROCŁAWIU

LWR.410.23.2.2024

Pani
Joanna Szczygielska
Naczelnik Urzędu Skarbowego
Wrocław-Krzyki

Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki
ul. Sztabowa 100
53-310 Wrocław

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

zmienione zgodnie z treścią uchwały nr KPK-KPO.441.26.2025 Zespołu Orzekającego Komisji
Rozstrzygającej w Najwyższej Izbie Kontroli z dnia 8 sierpnia 2025 r.

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki, ul. Sztabowa 100, 53-310 Wrocław ¹ .
Kierownik jednostki kontrolowanej	Joanna Szczygierska, Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki ² , od dnia 1 listopada 2021 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Przygotowanie, realizacja i monitorowanie przebiegu procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych oraz jego efekty. 2. Prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych i ich efekty.
Okres objęty kontrolą	Lata 2022-2024 do dnia zakończenia kontroli ³ , z możliwością wykorzystania dowodów wytworzonych przed tym okresem. W przypadku konieczności porównania niektórych danych z danymi za 2021 r. okres kontroli obejmuje również ten rok.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	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. Paweł Potemski, Główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/153/2024 z 16 października 2024 r. 2. Adrian Tomasik, Starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/135/2024 z 20 września 2024 r. 3. Krzysztof Pyzik, Starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/154/2024 z 21 października 2024 r.

(akta kontroli: t. I, str. 1-4)

¹ Dalej: Urząd lub US, urząd wyznaczony.

² Dalej: Naczelnik US lub NUS.

³ Zakończenie czynności kontrolnych w jednostce nastąpiło 6 grudnia 2024 r.

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

II. Ocena ogólna⁵ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

NIK negatywnie ocenia działania podejmowane w Urzędzie w skontrolowanym zakresie przygotowania, realizacji i monitorowania przebiegu procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych oraz prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych.

Uzasadnienie
oceny ogólnej

Ocenę uzasadniają charakter i skala nieprawidłowości stwierdzonych w zakresie prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych. W szczególności Urząd: **[1]** nieprawidłowo prowadził postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i o wykroczenia skarbowe; **[2]** nierzetelnie dokumentował występowanie przesłanek do odstąpienia od złożenia wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego do komórek spraw karnych skarbowych; **[3]** nie podejmował działań lub z opóźnieniem podejmował działania w związku ze złożonymi wnioskami o wszczęcie postępowania przygotowawczego oraz zawiadomieniami o popełnieniu czynu zabronionego.

Ponadto stwierdzono, że Naczelnik US nie wdrożyła w Urzędzie w pełni do stosowania Rekomendacji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej. Natomiast przy wdrażaniu działań określonych w Rekomendacjach Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nie ustrzeżono się działań nierzetelnych polegających na nieskutecznym monitorowaniu procesu centralizacji komórek karnych skarbowych⁶.

Naczelnik US przedstawiła Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej wniosek o nadanie regulaminu organizacyjnego urzędu wraz z projektem, który zawierał wszystkie wymagane elementy. W wyniku podjętych działań utworzono pion karny skarbowy⁷ w skład którego weszły komórki SKK.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej⁸ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu
faktycznego

1.1. W ramach województwa dolnośląskiego, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów⁹ przewidziano funkcjonowanie Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław–Krzyki jako naczelnika urzędu skarbowego wyznaczonego, realizującego zadania w zakresie prowadzenia postępowań przygotowawczych oraz występowania przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w zakresie określonym w ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹⁰ oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹¹. Zasięg terytorialny naczelnika urzędu skarbowego wyznaczonego został rozszerzony o zasięg terytorialny naczelników urzędów skarbowych (niewyznaczonych), którym nie powierzono ww. działań.

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

⁶ Dalej: komórki SKK.

⁷ Dalej: pion SKK.

⁸ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 października 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania. Dalej: rozporządzenie zmieniające.

¹⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 628, ze zm. Dalej: k.k.s.

¹¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm. Dalej: ustawa o rachunkowości lub u.o.r.

Liczba pracowników, którzy świadczyli pracę w komórce organizacyjnej pn. Wieloosobowe Stanowisko Spraw Karnych Skarbowych¹² w Urzędzie według stanu na 1 stycznia 2022 r. i 30 czerwca 2022 r. wynosiła odpowiednio: dwóch i trzech oskarżycieli skarbowych¹³. Staż pracy dwóch oskarżycieli skarbowych wynosił od dwóch do pięciu lat, a trzeciego powyżej pięciu lat¹⁴.

Wszyscy oskarżyciele skarbowi posiadali wykształcenie wyższe prawnicze. Zarówno na dzień 1 stycznia 2022 r. jak i na 30 czerwca 2022 r.: w komórce SKK nie było wakatów, każdy pracownik wykonujący czynności karne skarbowe był wyposażony w sprzęt komputerowy a oskarżyciele skarbowi czynności wykonywali w pomieszczeniach biurowych w siedzibie Urzędu.

W latach 2021-2022 liczba wszczętych postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe wynosiła odpowiednio: 32 oraz 17, z czego w formie dochodzenia 32 oraz 16, a w formie śledztwa jedno (w 2022 r.).

W wyniku powadzonych postępowań przygotowawczych w latach 2021-2022 odrębnie dla spraw o przestępstwa skarbowe i o wykroczenia skarbowe:

- 1) wydano jedno postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia¹⁵, które zatwierdził Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu¹⁶;
- 2) wydano osiem postanowień o umorzeniu dochodzenia, zatwierdzonych przez Dyrektora IAS¹⁷, w tym okresie prokurator nie wydawał postanowień o umorzeniu postępowania przygotowawczego zatwierdzonych (wydanych) samoistnie;
- 3) zawieszono (w 2022 r.) dwa postępowania przygotowawcze za przestępstwa skarbowe;
- 4) aktem oskarżenia lub wnioskiem o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności¹⁸ zakończono 67 postępowań przygotowawczych¹⁹ za przestępstwa skarbowe oraz 132 za wykroczenia skarbowe (zakończone)²⁰;
- 5) liczba spraw rozpoznanych przez sądy I instancji wynosiła odpowiednio: 22 oraz 37 za przestępstwa skarbowe a 58 (w 2021 r.) za wykroczenia skarbowe, z tego: nie orzeczono o środkach karnych oraz nie było przepadku przedmiotów tytułem środka zabezpieczającego;
- 6) liczba osób podejrzanych w postępowaniach przygotowawczych za przestępstwa skarbowe wynosiła odpowiednio: 33 oraz 18; osób oskarżonych odpowiednio: 21 oraz 13, a skazanych osób skazanych: 11 oraz 19; w tym okresie nie uniewinniono żadnej osoby, sąd nie umorzył żadnego postępowania; a w prowadzonych postępowaniach o zezwoleniu na dobrowolne poddanie

¹² Na podstawie zarządzeń o numerach: 26/2021 z dnia 28 stycznia 2021 r., 91/2021 z dnia 2 sierpnia 2021 r., 28/2022 z dnia 28 stycznia 2022 r., 56/2022 z dnia 12 maja 2022 r., 92/2022 z dnia 7 października 2022 r. Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki. Dalej: Regulaminy Urzędu.

¹³ Według stanu na 1 stycznia 2022 r. było dwóch oskarżycieli skarbowych zajmujący się prowadzeniem spraw karnych skarbowych. Na dzień 30 czerwca 2022 r. trzech oskarżycieli skarbowych (z wyłączeniem stanowisk obsługi administracyjnej, kancelaryjnej itp.).

¹⁴ Według stanu na 1 stycznia 2022 r. jeden oskarżyciel skarbowy posiadał staż pracy od dwóch do pięciu lat, drugi powyżej pięciu lat. Według stanu na 30 czerwca 2022 r. dwóch oskarżycieli skarbowych posiadało staż pracy od dwóch do pięciu lat, trzeci powyżej pięciu lat.

¹⁵ Za wykroczenie skarbowe na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k.

¹⁶ Dalej: Dyrektor IAS lub DIAS.

¹⁷ Za lata 2021-2022 w zakresie przestępstw skarbowych odpowiednio: trzy (dwa wydane na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 k.p.k., jedno wydane na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.), jedno z innych przyczyn. Liczba wykroczeń wynosiła odpowiednio: trzy (dwa wydane na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k., jedno z innych przyczyn), jedno na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.

¹⁸ Dalej: DPO.

¹⁹ W tym za lata 2021-2022 liczba ta wynosiła odpowiednio: 37, 30 postępowań przygotowawczych.

²⁰ Za lata 2021-2022 liczba zakończonych postępowań przygotowawczych za wykroczenia skarbowe wynosiła: 76, 56; w tym: 51, 37 skierowano do sądu z aktem oskarżenia (samodzielnie); 22, 18 skierowano do sądu z wnioskiem o DPO; cztery umorzono.

się odpowiedzialności²¹ orzekł odpowiednio w 10 oraz 17 sprawach, karę grzywny orzekł odpowiednio w: 21 oraz 36 sprawach;

7) liczba osób podejrzanych w postępowaniach przygotowawczych za wykroczenia skarbowe wynosiła odpowiednio: 93 oraz 36, osób oskarżonych: 51 oraz 40, a skazanych: 45 oraz 46, w tym okresie nie było osób uniewinnionych a sąd nie umorzył postępowania, orzekł DPO odpowiednio w: 13, oraz 26 sprawach, a karę grzywny odpowiednio w: 58 oraz 72 sprawach;

8) należności publicznoprawne:

- w sprawach o przestępstwa skarbowe wynosiły odpowiednio: 222,3 tys. zł²² (w tym: uiszczone 41,9 tys. zł oraz należne 180,4 tys. zł) oraz 197,7²³ (w tym: uiszczone 81,4 tys. zł, należne 106,3 tys. zł oraz 10,0 tys. zł to grzywny w trybie DPO,

- w sprawach o wykroczenia skarbowe wynosiły odpowiednio: 406,2 tys. zł²⁴ (w tym: uiszczone 109,0 tys. zł oraz należne 297,2 tys. zł) oraz 243,4 tys. zł²⁵ (w tym: uiszczone 18,7 tys. zł oraz należne 219,5 tys. zł, a także 5,2 tys. zł to grzywny z mandatów kończących postępowania karne skarbowe.

9) nie gromadzono danych w zakresie liczby niewszczętych spraw za przestępstwa skarbowe za 2021 r., wykazano 69 takich spraw w 2022 r., z tego nie posiadano danych w zakresie okresu przedawnienia karalności czynów, który wynosił mniej niż sześć miesięcy w przypadku przestępstw skarbowych;

10) liczba niewszczętych spraw za wykroczenia skarbowe wynosiła odpowiednio: 130 oraz 24, w Urzędzie nie gromadzono danych w zakresie przedawnienia karalności czynów. Naczelnik US wyjaśniła, że system informatyczny *Ewidencja Spraw Karnych Skarbowych*²⁶ nie posiada funkcjonalności pozwalającej na wyodrębnienie spraw z okresem przedawnienia karalności czynów.

11) spraw, w których odstąpiono od przekazania do SKK zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego lub wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego na podstawie ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego²⁷ (przedawnienie karalności art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.) było odpowiednio: 23 oraz 11.

Czas trwania postępowań przygotowawczych w 2021 r. i 2022 r., wynosił odpowiednio: [1] w przypadku 83 oraz 243 dochodzeń w sprawach o wykroczenie skarbowe : do dwóch miesięcy prowadzono 11 oraz 117 spraw; powyżej dwóch i do sześciu miesięcy 60 oraz 82 spraw; powyżej sześciu miesięcy do jednego roku: siedem oraz 41 spraw, a powyżej roku pięć oraz trzy sprawy; [2] w przypadku 58 oraz 177 postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwo skarbowe: do trzech miesięcy prowadzono osiem oraz 74 sprawy, powyżej trzech miesięcy do jednego roku 35 oraz 66 spraw, powyżej jednego roku 15 oraz 37 spraw.

W celu ujednolicenia działań izb i urzędów skarbowych w związku z centralizacją komórek SKK, Szef Krajowej Administracji Skarbowej²⁸ opracował dokument pn. „*Rekomendowane działania do wdrożenia centralizacji komórek spraw karnych skarbowych w urzędach skarbowych*”²⁹.

²¹ Jako jeden ze środków karnych wymienionych w art. 22 § 2 pkt 1 k.k.s. Dalej: DPO.

²² W 2021 r. wykazano po akcie oskarżenia 180,4 tys. zł, w trybie DPO 41,9 tys. zł.

²³ W 2022 r. wykazano po akcie oskarżenia 106,3 tys. zł, w trybie DPO 81,4 tys. zł oraz doliczono kwoty z grzywien w wysokości: 10 tys. zł.

²⁴ W 2021 r. wykazano: po akcie oskarżenia 297,2 tys. zł, w trybie DPO 109,0 tys. zł.

²⁵ W 2022 r. wykazano: po akcie oskarżenia 219,5 tys. zł, w trybie DPO 18,7 tys. zł.

²⁶ Dalej: SI ESKS2 lub ESKS.

²⁷ Dz. U. z 2024 r. poz. 37 ze zm. Dalej: k.p.k.

²⁸ Dalej: Szef KAS.

²⁹ Wersja 1.2 z 24 sierpnia 2023 r., zatwierdzona przez Szefa KAS. Dalej: Rekomendacje Szefa KAS.

Naczelnik US wyjaśniła, że nie analizowała potrzeb w związku z planowaną centralizacją komórek spraw karnych skarbowych, identyfikację potrzeb i stosowne analizy prowadził Dyrektor IAS oraz Zespół do spraw wsparcia zarządczego w zakresie centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych województwa dolnośląskiego³⁰. Naczelnik US wyjaśniła także, że nie zajmowała się organizacją, przygotowaniem i wdrożeniem centralizacji komórek SKK w wyznaczonym urzędzie skarbowym (Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki), właściwe (szczegółowe) działania zostały przygotowane na poziomie IAS we Wrocławiu. Nie powoływano w tym zakresie zespołu lub komórki organizacyjnej w samym Urzędzie. Plany i harmonogramy były dostosowywane do przesunięć w zakresie terminu wdrożenia centralizacji.

W US nie opracowano dokumentów określających kluczowe ryzyka związane z przygotowaniem i przebiegiem centralizacji komórek SKK w wyznaczonym urzędzie. Naczelnik US wyjaśniła, że zostały one wypracowane przez Zespół.

W dniu 16 listopada 2022 r. Dyrektor IAS przesłał do Urzędu: [1] Rekomendacje w zakresie podjęcia działań koordynujących, nadzorczych oraz wspierających zadania związane ze sprawami karnymi skarbowymi realizowanymi w urzędzie wyznaczonym i urzędach niewyznaczonych oraz w zakresie upowszechniania dobrych praktyk wraz z załącznikami (siedem sztuk) – katalog „Rekomendacje”; [2] Wewnętrzną procedurę postępowania dla urzędu wyznaczonego (Wrocław-Krzyki) i pozostałych urzędów niewyznaczonych – katalog „Procedury”³¹; [3] Dodatkowe dokumenty kadrowe przydatne dla organizacji pracy w poszczególnych urzędach wyznaczonych i niewyznaczonych), po centralizacji katalog „Dokumenty kadrowe”: w celu wykorzystania służbowego³². Rekomendacje Dyrektora IAS nie obejmowały podstawowych założeń i celów postępowania karnego skarbowego³³. Pracownicy realizujący zadania objęte zakresem tych rekomendacji byli zobowiązani uwzględniać: aktualną treść przepisów k.k.s., k.p.k., aktualne wytyczne i zalecenia Ministerstwa Finansów i organów nadzoru.

Z otrzymanych do stosowania Rekomendacji Dyrektora IAS wynikało, że Zespół, zalecał podjęcie działań w następujących zakresach: [1] organizacyjnym w tym: sprawach kadrowych³⁴, logistyce³⁵; [2] dla procesu realizacji zadań w organach podatkowych w zakresie spraw karnych skarbowych przez poszczególne komórki organizacyjne³⁶; [3] komunikacji i współpracy między finansowymi organami postępowania przygotowawczego; [4] realizacji zadań z zakresu ustawy o rachunkowości; [5] we wnioskach końcowych w celu wsparcia kierownictwa urzędów skarbowych w sprawnym przeprowadzeniu procesu centralizacji, zwłaszcza

³⁰ Dalej: Zespół - powołany decyzją Dyrektora IAS z 15 listopada 2021 r., nr 54/2021. Dalej: Decyzja.

³¹ „Ramowa procedura w zakresie realizacji spraw karnych skarbowych oraz w zakresie innych naruszeń prawa karnego ujawnionych w Urzędzie Skarbowym (...)” wraz załącznikami. Dalej: Procedura.

³² Pismo Dyrektora IAS z dnia 16 listopada 2022 r. znak: 0201-ICS.802.138.2022. Dalej: Rekomendacje Dyrektora IAS.

³³ Według nich istotą wykonywania zadań w zakresie spraw karnych skarbowych było zachowanie zasad legalizmu przy jednoczesnym uwzględnieniu celów norm prawa karnego skarbowego, jakie spełnia ono w systemie prawa. Regulacje karne skarbowe mają charakter subsydiarny dla norm prawa podatkowego. Mają służyć przede wszystkim wyrównaniu uszczerbku finansowego dla Skarbu Państwa i jednocześnie zapobiegać powstawaniu uszczupień podatkowych. Ponadto mają spełniać rolę prewencyjną wobec naruszeń prawa finansowego.

³⁴ Zespół wypracował szczegółowy harmonogram działań o charakterze kadrowo-organizacyjnym (zarówno w urzędzie wyznaczonym, jak i urzędach niewyznaczonych). Szczególny nacisk położono na obszar kadrowy, uznając tę kwestię za kluczową dla powodzenia całego procesu centralizacji (m.in. ujednoliciając wprowadzanie wszystkich spraw w toku do systemu informatycznego oraz przewidując działania w obszarze szkoleniowym).

³⁵ Postępowanie z dokumentacją w celu osiągnięcia szybkości i terminowości działań, wymianę korespondencji w obszarach SKK w tym: przekazanie akt spraw niezakończonych z urzędów skarbowych niewyznaczonych do urzędu wyznaczonego oraz przekazywanie spraw mandatowych wewnątrz urzędów skarbowych.

³⁶ Etap pierwszy dotyczył analizy w zakresie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego przez pracowników poszczególnych komórek organizacyjnych; Etap drugi dotyczył przygotowywania i przekazywania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego do wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego; Etap trzeci dotyczył prowadzenia postępowań przygotowawczych.

w jej początkowym stadium, Zespół dodatkowo wypracował materiały kadrowe (upoważnienia, uprawnienia i zakresy obowiązków dla poszczególnych grup pracowników). Wszystkie przygotowane materiały rekomendowano do stosowania. Z uwagi na specyfikę i strukturę organizacyjną każdy z urzędów skarbowych winien był dostosować dokumenty do własnych uwarunkowań.

Z Rekomendacji Dyrektora IAS wynikało, że celem Procedury opracowanej przez Zespół wraz z załącznikami było wskazanie zasad postępowania w przypadku powzięcia wiadomości przez pracowników Urzędu o naruszeniach przepisów prawa ściganych z urzędu³⁷ obejmujących swym zakresem przepisy k.k.s. oraz ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny³⁸. Zasady te jednak nie zostały w pełni wprowadzone i uwzględnione w strukturze organizacyjnej Urzędu, co szerzej opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Zmiany wynikające z Rekomendacji Dyrektora IAS ograniczyły się tylko do aktualizacji Regulaminu Organizacyjnego Urzędu.

Obowiązek monitorowania wszystkich wskaźników zawartych w Planie działalności Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu w poszczególnych latach 2022-2024 wynikał z zarządzeń Szefa KAS³⁹ a także z zarządzenia Dyrektora IAS⁴⁰. W Urzędzie do pomiaru sprawności oraz efektywności scentralizowanych zadań służył miernik pn. *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*, którego wartość została określona na poszczególne kwartały lat 2023-2024⁴¹. Przyjęte wskaźniki zostały osiągnięte⁴².

(akta kontroli: t. I, str. 5-633; t. II, str. 1-13,131; t. III, str. 9-12; t. V, str. 245)

1.2. Przed wejściem w życie rozporządzenia zmieniającego (1 stycznia 2023 r.) w Urzędzie nie w pełni zrealizowano wszystkie działania wymagane na gruncie Rekomendacji Szefa KAS, co zostało szerzej opisane w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W aspekcie kadrowym Naczelnik US podjął we własnym zakresie działania w celu obsadzenia po centralizacji wakatu w SKK. Przekazał wszystkim pracownikom tworzonych komórek SKK w Urzędzie nowe zakresy obowiązków.

W aspekcie organizacyjnym Naczelnik US: [1] upoważniła wszystkich pracowników pionu SKK do czynności procesowych organu oraz do prowadzenia postępowań mandatowych⁴³; [2] przekazała Dyrektorowi IAS wniosek o nadanie regulaminu organizacyjnego Urzędu wraz z projektem tego regulaminu zgodnie z § 3 ust. 1 i ust. 2

³⁷ [1] Procedura miała obowiązywać pracowników urzędu (zakres podmiotowy); [2] ustalała w szczególności zasady sporządzania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego/zawiadomień o naruszeniu przepisów w sprawie uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, przestępstw powszechnych, zasady prowadzenia postępowań mandatowych, prowadzenia postępowań przygotowawczych i występowania przed sądem, jak również obiegu dokumentów, terminów ich sporządzania i czynności wykonywanych w poszczególnych komórkach urzędu w obszarze spraw karnych skarbowych.

³⁸ Dz.U. z 2024 r. poz. 17, ze zm. Dalej: k.k.

³⁹ Zarządzenia nr 67 Szefa KAS z dnia 29 grudnia 2021 r., w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2022; zarządzenia nr 83 Szefa KAS z dnia 29 grudnia 2022 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2023; zarządzenia nr 81 Szefa KAS z dnia 6 grudnia 2023 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2024.

⁴⁰ Zarządzenia nr 25/2018 Dyrektora IAS z dnia 12 kwietnia 2018 r. w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w Izbie Administracji Skarbowej we Wrocławiu oraz w podległych urzędach.

⁴¹ W 2023 r. wartość ta wynosiła co najmniej: 20% w I kw., 30% w II kw., 45% w III kw. oraz 45% w IV kw., a w 2024 r. co najmniej: 20% w I kw., 30% w II kw. oraz 45% w III kw.

⁴² Miernik ten zrealizowano na następującym poziomie: w 2023 r. osiągnięto 27,53% w I kw., 51,55% w II kw.; 63,56% w III kw. oraz 75,31% w IV kw., a w 2024 r. osiągnięto 40,18% w I kw. 62,72% w II kw. oraz 70,24% w III kw.

⁴³ Stosownie do art. 118 § 3 k.k.s. oraz art. 136 § 1 k.k.s.

oraz w § 4 statutu urzędu skarbowego⁴⁴, zawierającym wszystkie wymagane elementy⁴⁵; [3] zawnioskowała o utworzenie dodatkowego stanowiska zastępcy naczelnika US.

W US nie utworzono zespołu i nie wyznaczono pracownika ds. kluczowych podmiotów, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W wyniku podjętych działań utworzono pion SKK, w skład którego weszły komórki SKK (cztery działy i jeden referat). Rodzaj utworzonych komórek SKK spełniał wymogi wynikające z § 19 ust. 1-3 zarządzenia w sprawie statutów. Zgodnie z przyjętym modelem prowadzenia spraw mandatowych, w komórce merytorycznej pracownicy, którzy w ramach realizowanych zadań stwierdzili naruszenie dające podstawę do ukarania przekazywali informacje osobie wyznaczonej do podjęcia czynności mandatowych. Również osoba wykonująca zadania w zakresie prowadzenia postępowań mandatowych we własnym zakresie typowała podmioty do ukarania. Jak wyjaśniła Naczelnik US, wynikało to z rozwiązań organizacyjnych, optymalizacji czasu pracy oraz możliwości kadrowych, którymi dysponował NUS. Pracownicy pionu SKK posiadali upoważnienia do nakładania kar grzywnien w drodze mandatu ponieważ wszczęte postępowania przygotowawcze mogły zakończyć się nałożeniem mandatu, wynikało to z ekonomiki prowadzonych postępowań.

Naczelnik US nie zapewniła przeprowadzenia niezbędnych szkoleń pracowników tego urzędu, którzy zostali uprawnieni do przeprowadzania postępowania mandatowego, w zakresie k.k.s i systemu SI ESKS2. Wymaganym szkoleniem nie zostało objętych 46 z 58 pracowników (41 pracowników pionu SKK i pięciu pracowników Działu Spraw Wierzycielskich⁴⁶), o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Naczelnik US nie udzieliła pracownikom komórek SKK stosownych uprawnień do niezbędnych aplikacji i systemów informatycznych (ESKS, Krajowego Centrum Informacji Kryminalnej⁴⁷, PoltaxPlus), co leżało w sprzeczności z obowiązkiem nadania/odebrania uprawnień od 1 stycznia 2023 r. opisanym w Rekomendacjach Szefa KAS, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Przed wejściem w życie rozporządzenia zmieniającego Naczelnik US otrzymała wstępne wykazy postępowań karnych skarbowych, które pozostawały w toku, ze wskazaniem przybliżonej liczby postępowań, co do których przewidywano, że nie zostaną zakończone do wejścia w życie rozporządzenia zmieniającego i będą podlegać przekazaniu do Urzędu⁴⁸. Jak wyjaśniła Naczelnik US na bieżąco przekazywano informację o wyznaczonych wokandach spraw na etapie postępowania sądowego.

⁴⁴ Stanowiącego załącznik nr 8 do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61, ze zm.). Zmienionego zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. zmieniającym zarządzenie w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF poz. 119). Dalej: zarządzenie w sprawie statutów.

⁴⁵ Stosownie do § 3 ust. 3 zarządzenia w sprawie statutów.

⁴⁶ Dalej: Dział SEW.

⁴⁷ Dalej: KCIK.

⁴⁸ W przedmiotowych wykazach ujęto sprawy na etapie postępowania przygotowawczego (Rejestr (spraw) Karnych Skarbowych - dalej: RKS i Rejestr Spraw o Przestępstwa - dalej: RSP), łącznie: 327 spraw o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (w zakresie czynów z art. 54 § 2 k.k.s., art. 54 § 3 k.k.s., art. 56 § 2 k.k.s., art. 56 § 3 k.k.s., art. 57 § 1 k.k.s., art. 62 § 2 k.k.s., art. 83 § 1 k.k.s., art. 62 § 4 k.k.s., art. 77 § 2 k.k.s., art. 77 § 3 k.k.s., art. 78 § 2 k.k.s., art. 80 § 3 k.k.s., art. 62 § 5 k.k.s., art. 61a § 1 k.k.s., art. 84 § 1 k.k.s., art. 76 § 3 k.k.s., art. 106 § 1 k.k.s., art. 76 § 2 k.k.s., art. 82 § 1 k.k.s.), 80 spraw o przestępstwa z ustawy o rachunkowości (w zakresie czynów z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości). Naczelnik US otrzymał również informacje o liczbie spraw łącznie: w Rejestrze Materiałów Własnych (dalej: RMW) – 12 612 spraw, w Rejestrze (wykonywanej) Pomocy Prawne (dalej: RPP) – 46 pomocy prawnych i o liczbie spraw na etapie postępowania sądowego – 321 spraw.

Według wyjaśnień Naczelnika US na podstawie wstępnych wykazów przeprowadzono analizę obciążenia pracą pracowników SKK. Sprawy z ustawy o rachunkowości z uwagi na ich ilość zostały podzielone matematycznie. Podziału zadań pomiędzy komórkami SKK w utworzonym Pionie SKK dokonała III zastępca Naczelnika US, odbywał się on na bieżąco, opierał na celowości i ekonomicie prowadzonych postępowań w tym: miejscu zamieszkania sprawcy, świadków, dostępność materiału dowodowego, właściwość prokuratur i sądów. Podziału konkretnych spraw pomiędzy pracowników dokonał kierownik komórki, uwzględniając m.in. lokalizację poszczególnych pracowników. Miało to istotny wpływ na organizację pracy przy rozpoznawaniu danej sprawy, m.in. w zakresie bezpośredniego kontaktu: z pracownikami zawiadamiającego Naczelnika, z lokalnymi prokuratorami i organami policji (celem przymusowego doprowadzenia), właściwego sądu i miejsca zamieszkania uczestników procesowych, tj. podejrzanych lub świadków. Przy przydzielaniu konkretnych zadań brane były pod uwagę umiejętności i doświadczenie pracowników oraz aktualny stan obłożenia zadaniami.

Wszyscy pracownicy SKK posiadali stosowane kwalifikacje i doświadczenie zawodowe pozwalające na wykonanie powierzonych im zadań, po centralizacji wykonywali nadal te same zadania. Według wyjaśnień Naczelnik US zniwelowano negatywne skutki wynikające ze struktury organizacyjnej poszczególnych urzędów skarbowych, gdzie pracownik wykonujący czynności w ramach spraw karnych skarbowych zajmował się innymi zadaniami (w ramach tzw. „potrzeby chwili” – absencji pracowników, akcja PIT) poprzez wyodrębnienie, uszczegółowienie i określenie konkretnych zadań do wykonania w ramach zakresu obowiązków. To, zdaniem Naczelnika US spowodowało, że pracownik ma możliwość organizowania pracy, posiada konkretne zadania do zrealizowania, jest w stanie zarządzać czasem, co niewątpliwie przyczynia się do poprawy jakości i skuteczności realizowanych zadań. Z inicjatywy Naczelnika US powstał wspólny dysk, gdzie umieszczono wzory, projekty i różne informacje niezbędne do wykonywania zadań z zakresu spraw karnych skarbowych.

Poza działaniami określonymi w Rekomendacjach Dyrektora IAS Naczelnik US w dniu 12 października 2022 r. zorganizowała spotkanie przedstawicieli IAS z pracownikami komórek karnych skarbowych, którego tematem była centralizacja komórek karnych skarbowych. Kolejne spotkanie z inicjatywy Naczelnika US odbyło się 4 stycznia 2024 r.

Naczelnik US wyjaśniła, że nie monitorowała przebiegu reorganizacji, w tym działań, za których wykonanie odpowiedzialne były niewyznaczone urzędy skarbowe z uwagi na brak kompetencji w tym zakresie.

Liczba zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego/wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przekazane: [1] z innych komórek organizacyjnych tego urzędu lub urzędów niewyznaczonych wynosiła 1 067 spraw, w tym: w 2023 r. zakończono 132 postępowania w sprawach karnych skarbowych; [2] przez inne podmioty, organy wynosiła 60 w tym: wydano cztery postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania, w jednej nie wszczęto postępowania z powodu znikomej społecznej szkodliwości, wszczęto 10 postępowań karnych skarbowych a zakończono sześć. Ogólna liczba zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego, w tym wnioski o wszczęcie postępowania przygotowawczego za poszczególne lata 2023-2024 (I połowa 2024 r.) w podziale ze względu sposób przekazywania⁴⁹

⁴⁹ [1] Zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego przekazane do komórek karnych skarbowych w wyznaczonym urzędzie skarbowym z innych komórek organizacyjnych tego urzędu lub urzędów niewyznaczonych; [2] Zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego przekazane przez inne podmioty, organy.

wynosiła odpowiednio: 1 188 oraz 78 spraw, z czego liczba: zakończonych postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe wynosiła odpowiednio: 1 055 oraz 163 sprawy.

Pracownicy pionu SKK nie prowadzili postępowań mandatowych. Zadania z tego zakresu były realizowane przez Dział SEW. Do tej komórki organizacyjnej przekazano 58 zawiadomień o wykroczenia skarbowe, określonych w art. 57 § 1 k.k.s. oraz 77 § 3 k.k.s. Pięciu pracowników Działu SEW zostało upoważnionych do nakładania kar grzywny w drodze mandatu karnego oraz systemu informatycznego ESKS. Jednak nie otrzymali oni zaktualizowanych zakresów obowiązków, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W Urzędzie nie wprowadzono regulacji wewnętrznych określających zasady prowadzenia spraw karnych skarbowych. Do postępowań w tym zakresie stosowano dokument pn. „*Metodyka wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych*”⁵⁰, który został opracowany przez Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej, a także Rekomendacje Szefa KAS i Dyrektora IAS.

(akta kontroli: t. I, str. 461-633)

1.3. Zagadnienia związane z przygotowaniem oraz przebiegiem centralizacji komórek karnych skarbowych, a także prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych w wyznaczonym urzędzie skarbowym nie były przedmiotem prowadzonych w US kontroli lub audytów.

(akta kontroli: t. V, str. 9-16)

1.4. Odnosząc się do ewentualnych trudności i problemów związanych z centralizacją komórek spraw karnych skarbowych Naczelnik US wskazała na następujące kwestie, które dotyczyły m.in. [1] ustalenia terminów przedawnienia karalności czynu, związanych z przerwą covidową (problem został rozwiązany po wyroku Trybunału Konstytucyjnego⁵¹); [2] ustalenia prawidłowej reprezentacji NUS w sprawach będących w toku (problem dotyczył kasacji oraz właściwego umocowania reprezentowania NUS przed sądem w sprawach będących w toku na etapie różnych instancji); [3] wypracowania porozumienia z Sądem Rejestrowym i Prokuratorami Okręgowym i Rejonowymi w sprawach z u.o.r.

(akta kontroli: t. I str. 500-505; t. V str. 9-15, 240-251)

1.5. W strukturze organizacyjnej Urzędu zadania w zakresie prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych według stanu na 1 stycznia 2023 r. realizował pion SKK, w ramach którego funkcjonowały: cztery Działy Spraw Karnych Skarbowych⁵² oraz jeden Referat Spraw Karnych Skarbowych⁵³. Nadzór nad komórką organizacyjną sprawował Trzeci Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego (ZN3)⁵⁴.

Stan osobowy pionu karnego skarbowego łącznie z zastępcą naczelnika obejmował 54 pracowników⁵⁵ (w tym jedno stanowisko nieobsadzone)⁵⁶. Pierwszy Dział Spraw

⁵⁰ Przekazane do realizacji pismem Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów z dnia 19 września 2022 r., sygn. DZP11.0723.33.2022..

⁵¹ Sygn. akt P 12/22 Wyrok z 12 grudnia 2023 r., dot. Wstrzymania biegu przedawnienia karalności czynu i przedawnienia wykonania kary w sprawach o przestępstwa i przestępstwa skarbowe. Miejsce publikacji: OTK ZU A/2023, poz. 101. Dz.U. z 2023 r. poz. 2 740 z dnia 21 grudnia 2023 r., ISAP RCL. Dalej: TK.

⁵² Pierwszy Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-1), Drugi Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-2), Trzeci Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-3), Czwarty Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-4).

⁵³ Piąty Referat Spraw Karnych Skarbowych (SKK-5).

⁵⁴ Naczelnik kieruje pracą urzędu za pośrednictwem Zastępców, których powołuje i odwołuje Dyrektor IAS na wniosek Naczelnika.

⁵⁵ Pracownicy Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu podlegający Naczelnikowi, którzy świadczyli pracę w pionie SKK i realizowali zadania należące do Naczelnika.

⁵⁶ Przed 1 stycznia 2023 r. na stanowiskach karnych skarbowych był jeden wakat w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu. Dalej: DUS. Naczelnik DUS nie przeprowadzał naboru na wakujące stanowisko, czynność wykonał NUS po centralizacji.

Karnych Skarbowych (SKK-1) liczył 13 stanowisk⁵⁷, w tym jeden wakat. W skład tego działu weszli pracownicy zajmujący się sprawami karnymi skarbowymi z urzędów skarbowych: Wrocław-Krzyki, Wrocław Psie Pole, Pierwszego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu, w Strzelinie, w Oławie, w Oleśnicy i Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu. Drugi Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-2) liczył 12 pracowników⁵⁸. W skład tego działu weszli pracownicy zajmujący się sprawami karnymi skarbowymi z urzędów skarbowych: Wrocław-Śródmieście, Wrocław-Fabryczna, Wrocław-Stare Miasto, Środzie Śląskiej, Wołowie, Miliczu i Trzebnicy. Trzeci Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-3) liczył 11 pracowników⁵⁹. W skład tego działu weszli pracownicy zajmujący się sprawami karnymi skarbowymi z urzędów skarbowych: w Lubinie, w Legnicy, w Jaworze, w Złotoryi, w Polkowicach, w Głogowie i w Górze. Czwarty Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-4) liczył 10 pracowników⁶⁰. W skład tego działu weszli pracownicy zajmujący się sprawami karnymi skarbowymi z urzędów skarbowych w: Nowej Rudzie, Dzierżoniowie, Bystrzycy Kłodzkiej, Kłodzku, Ząbkowicach Śląskich, Wałbrzychu i Świdnicy. Piąty Referat Spraw Karnych Skarbowych (SKK-5) liczył ośmiu pracowników⁶¹. W skład jego weszli pracownicy zajmujący się sprawami karnymi skarbowymi z urzędów skarbowych w: Bolesławcu, Jeleniej Górze, Zgorzelcu, Kamiennej Górze, Lubaniu i Lwówku Śląskim.

Organizacja US została określona regulaminem nadanym przez Dyrektora IAS⁶². Zadania komórek organizacyjnych zostały przypisane w Rozdziale 5 Regulaminu w tym: dla wszystkich komórek organizacyjnych⁶³. Do zadań SKK-1, SKK-2, SKK-3, SKK-4 i SKK-5 przypisano w szczególności⁶⁴: [1] prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe⁶⁵; [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 ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości; [8] rejestracja i ewidencja prowadzonych spraw oraz wprowadzanie innych danych w aplikacji ESKS; [9] orzekanie w toku postępowań przygotowawczych w zakresie kar porządkowych określonych w k.p.k.

W komórkach SKK staż pracy dla 54 osób wynosił: dla pięciu pracowników - do jednego roku, dla sześciu pracowników - powyżej jednego roku do dwóch lat, dla 11 pracowników - powyżej dwóch lat do pięciu lat oraz dla 32 pracowników powyżej pięciu lat.

Pracownicy SKK posiadali następujące wykształcenie: jeden średnie, 38 wyższe prawnicze, pięciu wyższe administracyjne, 10 inne wyższe.

⁵⁷ Były to następujące stanowiska: kierownik działu, ośmiu oskarżycieli skarbowych, starszy ekspert skarbowy, ekspert skarbowy, starszy kontroler skarbowy (wakat), kontroler skarbowy.

⁵⁸ Na stanowiskach: kierownika działu, pięciu oskarżycieli skarbowych, starszy ekspert skarbowy, starszy kontroler skarbowy, młodszy kontroler skarbowy, samodzielny referent, dwóch starszych referentów.

⁵⁹ Na stanowiskach: kierownika działu, pięciu oskarżycieli skarbowych, dwóch starszych ekspertów skarbowych, ekspert skarbowy, dwóch młodszych kontrolerów skarbowych.

⁶⁰ Na stanowiskach: kierownika działu, sześciu oskarżycieli skarbowych, starszego kontrolera skarbowego, dwóch starszych referentów.

⁶¹ Na stanowiskach: kierownika działu, trzech oskarżycieli skarbowych, starszego eksperta skarbowego, eksperta skarbowego, starszego kontrolera skarbowego, starszego referenta.

⁶² Zarządzenie nr 148/2022 z dnia 22 grudnia 2022 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Urzędu Skarbowego Wrocław-Krzyki. Dalej: Regulamin.

⁶³ Szczegółowo zakres opisano w § 12 Regulaminu.

⁶⁴ Zgodnie z § 25 Regulaminu.

⁶⁵ Na podstawie ustaw k.k.s. i k.p.k.

W urzędzie w zakresie obciążenia sprawami poszczególnych pracowników komórek SKK⁶⁶ wg stanu na dzień po przejęciu i przydzieleniu pracownikom wszystkich spraw i zawiadomień nie prowadzono statystyki. Naczelnik US wyjaśniła, że ESKS nie posiada funkcjonalności pozwalającej na wyłonienie liczby przydzielonych spraw o przestępstwa skarbowe, liczby postępowań mandatowych na jednego pracownika komórki SKK z tego najmniej, najwięcej i średnio spraw, postępowań mandatowych na jednego pracownika. Nie prowadzono osobnej statystyki dotyczącej liczby przydzielonych spraw w ww. zakresie. Postępowania mandatowe nie były prowadzone urzędzie wyznaczonym przez pracowników komórek SKK. Sprawy te pozostały w dotychczasowych lokalizacjach, liczba spraw przekazanych wynika z protokołów zdawczo-odbiorczych. W pierwszej kolejności, z uwagi na skalę zawiadomień do realizacji o czyny z u.o.r. oraz stały i duży napływ kolejnych zawiadomień priorytetowo potraktowano rozdzielenie tych spraw. Ponadto Naczelnik US wyjaśniła, że wprowadzono monitoring obciążenia pracą poszczególnych pracowników, a kierownicy komórek organizacyjnych raz w miesiącu przekazywali dane w tym zakresie. Na tej podstawie, w trakcie cyklicznych spotkań Naczelnika US z kierownictwem Urzędu omawiana była dynamika prowadzonych postępowań, postępy w prowadzonych sprawach, ale również zagadnienia trudne, skomplikowane i wielowątkowe.

W ocenie Naczelnika US, wykształcenie i doświadczenie zawodowe pracowników SKK zapewniały sprawną i prawidłową realizację zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych, przy czym liczba pracowników była niewystarczająca.

Jak wskazała NUS, po dniu 1 stycznia 2023 r., w przypadku województwa dolnośląskiego połączono 34 jednostki: komórki, stanowiska wieloosobowe i jednoosobowe w jeden, zhierarchizowany organizm. Przejęcie blisko 13 000 spraw i 54 pracowników (w tym pięciu kierowników)⁶⁷ wskazywało na ogromne obciążenie pracą w podziale na jednego pracownika. W przeliczeniu matematycznym dawało to ponad 260 spraw na osobę. Liczba zawiadomień, wniosków lub informacji o naruszeniu przepisów prawa podatkowego oraz zawiadomień z u.o.r. rośnie. Od dnia 1 stycznia 2023 r. do dnia kontroli NIK wpłynęło 3 275 zawiadomień. Dodatkowo należy wskazać, że cała korespondencja przychodząca była obsługiwana w siedzibie Urzędu, co również obciąża pracowników pionu karnego skarbowego. Analizy dotyczące obciążeń poszczególnych urzędów w stosunku do potencjału kadrowego prowadzone są przez DIAS od wielu lat. Niezależnie od metodyki prowadzonych badań urząd plasował się jako bardziej „obciążony na etat” w stosunku do innych Urzędów. Zarówno w 2023 i 2024 roku Naczelnik US przedkładał własne analizy⁶⁸ w zakresie obciążenia pracą w Urzędzie przez pryzmat zadań poszczególnych komórek⁶⁹. Zdaniem Naczelnika US analiza powyższych danych ujawniła we wszystkich obszarach znaczne wzrosty zadań i spraw do załatwienia, co jednoznacznie przekłada się również na wzrost obciążenia pracą.

(akta kontroli: t. I, str. 5-31; 500-505; t. V, str. 9-14)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

⁶⁶ Sprawy przydzielone pracownikom – najmniej, najwięcej i średnio i jakiego rodzaju w tym: sprawy niewszczęte, postępowania przygotowawcze o wykroczenia skarbowe o przestępstwa skarbowe w toku, zawieszone, na etapie postępowania sądowego.

⁶⁷ Kierownicy komórek organizacyjnych, kierują ich pracami na podstawie przyznaných uprawnień, w ramach kompetencji nadanych poszczególnym pionom organizacyjnym urzędu. Dalej: Kierownicy.

⁶⁸ Porównanie dostępnych w US Wrocław-Krzyki danych dotyczących obciążeń między dużymi urzędami województwa dolnośląskiego.

⁶⁹ W porównaniu z innymi dużymi urzędami skarbowymi w województwie dolnośląskim oraz rok do roku.

W związku z przygotowaniem, realizacją i monitorowaniem przebiegu procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych, w Urzędzie wystąpiły przypadki działań nierzetelnych, które polegały na tym, że:

1. Naczelnik US nie wdrożyła w Urzędzie w pełni do stosowania Rekomendacji Dyrektora IAS, a w szczególności będącej ich częścią wewnętrzną procedury postępowania w zakresie realizacji spraw karnych skarbowych oraz w zakresie innych naruszeń prawa karnego ujawnionych w Urzędzie Skarbowym. Było to niezgodne z postanowieniami ww. Rekomendacji, w których wskazano, że cyt.: „Przygotowane materiały rekomenduje się do stosowania (...)”.

Celem procedury było wskazanie zasad postępowania w przypadku powzięcia wiadomości przez pracowników urzędu wyznaczonego o naruszeniach przepisów prawa ściganych z urzędu obejmujących swym zakresem przepisy k.k.s. oraz k.k. Naczelnik US wyjaśniła, iż rekomendowana Procedura nie była w pełni dostosowana do wymagań, zadań oraz problemów przed którymi stała. Ograniczanie się procedurą, która nie regulowała w pełni powstałych w bieżącej pracy wymagań, byłoby działaniem pochopnym. Zauważyła, że materiały Dyrektora IAS zostały przekazane celem wykorzystania służbowego, nie zaś z poleceniem ich stosowania. Natomiast same Rekomendacje są jedynie wskazaniem stosowania różnych możliwości organizacyjnych, których wdrożenie zależy od decyzji Naczelnika US.

Zdaniem NIK z Rekomendacji Dyrektora IAS wynikało, że Procedurę można było dostosować do potrzeb Urzędu. Należy podnieść, że Naczelnik US była członkiem Zespołu, pełniąc funkcję zastępcy Przewodniczącego Zespołu, w ramach pracy którego przygotowane materiały rekomendowano do stosowania.

(akta kontroli: t. I, str. 500-504)

2. Pięciu pracowników Działu SEW, wyznaczonych do przeprowadzenia postępowania mandatowego, nie otrzymało nowych zakresów obowiązków, mimo że powierzono im obowiązki w zakresie: [1] nakładania kar grzywny w drodze mandatu karnego zgodnie z imiennym upoważnieniem Naczelnika US oraz [2] obsługi systemu informatycznego ESKS w celu prawidłowego ewidencjonowania wymierzonych kar grzywien w toku postępowania mandatowego.

Naczelnik US wyjaśniła, że pracownicy Działu SEW wyznaczeni do nakładania mandatów posiadają zakresy obowiązków (uprawnień) dotyczące realizowanych zadań w komórce. Po wdrożeniu zmian w zakresie nakładania mandatów pracownicy otrzymali pisemne upoważnienia do realizowania zadań. Zadania w zakresie nakładania mandatów nie zostały odnotowane w aplikacji Q-asystent. NIK wskazuje, że zakres obowiązków pracownika powinien być określony w formie pisemnej w sposób przejrzysty i spójny, a brak odnotowania w aplikacji Q-asystent świadczy o braku takiej aktualizacji.

Ponadto aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności powinien być określony dla każdego pracownika zgodnie z standardami kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych⁷⁰.

3. W Urzędzie nie wyznaczono w sposób formalny zespołu lub pracownika ds. kluczowych podmiotów do czego zobowiązywały Rekomendacje Szefa KAS.

⁷⁰ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych – A3 (Dz. Urz. Min. Finansów Nr 15, poz. 84). Dalej: standardy kontroli zarządczej.

Naczelnik US wyjaśniła m.in., że podmioty kluczowe są obsługiwane w DUS i zajmuje się nimi pracownik świadczący pracę na miejscu. Ponadto wskazała, że do Urzędu nie wpływały sprawy podmiotów kluczowych, z uwagi na miejsce popełnienia czynów, bowiem były procedowane we właściwych urzędach skarbowych.

NIK wskazuje, że obowiązek wyznaczenia, tj. formalnego wskazania w urzędzie wyznaczonym zespołu lub pracownika ds. podmiotów kluczowych wynikał wprost z Rekomendacji Szefa KAS.

4. Pracownicy Urzędu w liczbie 46, wyznaczeni do prowadzenia postępowań mandatowych nie zostali przeszkoleni z zakresu obejmującego „*Postępowanie mandatowe oraz wprowadzanie danych do SI ESKS2*”, mimo że Szef KAS rekomendował, aby pracownicy wykonujący te zadania przeszli szkolenie z ww. zakresu. Miało ono dotyczyć prawidłowego kwalifikowania wykroczeń skarbowych, przesłanek do odstąpienia od wszczynania postępowania karnego skarbowego w związku z wystąpieniem negatywnych przesłanek określonych w art. 17 § 1 k.p.k. np. takich jak: znikoma społeczna szkodliwość czynu, przedawnienie karalności oraz brak umyślności w zachowaniu sprawcy oraz ewidencjonowania kar grzywnien nałożonych w postępowaniu mandatowym w aplikacji ESKS. Szkolenia należało powierzyć doświadczonym w prawie karnym skarbowym pracownikom urzędu skarbowego lub izby administracji skarbowej.

Naczelnik US odnosząc się do szkoleń pracowników pionu SKK wyjaśniła, że o ilości miejsc dla danej jednostki decyduje organizator szkolenia, a odnosząc się do szkoleń pracowników Działu SEW wskazała, że wszyscy pracownicy zostali przeszkoleni w zakresie obsługi aplikacji ESKS.

NIK wskazuje, że temat i zakres szkolenia był szerszy niż sama obsługa aplikacji i został precyzyjnie określony w Rekomendacjach Szefa KAS.

5. Działania związane ze zmianą/nadaniem uprawnień do poszczególnych systemów informatycznych dla 53 pracowników pionu SKK nastąpiły po dniu 1 stycznia 2023 r., lub w ogóle nie nastąpiły (brak uprawnień oraz nieaktualne uprawnienia nadane w latach 2017-2020).

Naczelnik US wyjaśniła, że nie dysponuje informacjami odnośnie zmiany/nadania uprawnień do poszczególnych systemów informatycznych dla osób które zmieniły miejsce świadczenia pracy. Uprawnienia te posiada naczelnik urzędu skarbowego, u którego pracownicy wykonują obecnie obowiązki. Ponadto Naczelnik US wyjaśniła, że realizacja zadań nie wymagała w początkowym okresie dostępu do systemów. Wszyscy pracownicy pionu SKK otrzymali uprawnienia do ESKS w dniach 9-13 stycznia 2024 r., co zapewniło prawidłową i terminową jego obsługę.

NIK wskazuje, że Szef KAS rekomendował, aby dostęp do systemów był nadany przed 1 stycznia 2023 r. aby zapewnić płynną realizację zadań po tym dniu.

(akta kontroli: t. III, str. 394-400; t. V, str. 238-298)

OCENA CZĄSTKOWA

Naczelnik US nie analizowała potrzeb związanych z planowaną centralizacją komórek SKK, ponieważ identyfikację potrzeb i stosowne analizy prowadził Dyrektor IAS oraz Zespół do spraw wsparcia zarządczego w zakresie centralizacji SKK w urzędach skarbowych województwa dolnośląskiego. Szczegółowe działania zostały przygotowane na poziomie IAS.

Naczelnik US przedstawiła Dyrektorowi IAS wniosek o nadanie regulaminu organizacyjnego urzędu wraz z projektem, który zawierał wszystkie wymagane elementy. W wyniku podjętych działań utworzono pion SKK w skład którego weszły komórki SKK.

Naczelnik US nie wdrożyła w Urzędzie do stosowania Procedury wynikającej z Rekomendacji Dyrektora IAS. Przy wdrażaniu działań określonych w Rekomendacjach Szefa KAS nie ustrzeżono się nierzetelności w postępowaniu polegających na: [1] niezaktualizowaniu zakresów obowiązków pracowników Działu SEW wyznaczonych do przeprowadzenia postępowania mandatowego; [2] niewyznaczeniu w sposób formalny zespołu lub pracownika ds. kluczowych podmiotów, [3] niezapewnieniu stosownych szkoleń dla 46 pracowników, którzy byli wyznaczeni do prowadzenia postępowań mandatowych; [4] opóźnieniach związanych ze zmianą/nadaniem uprawnień do poszczególnych systemów.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1. Po reorganizacji, według stanu po przejęciu wszystkich spraw przez Naczelnika US⁷¹:

- liczba zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego/wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego, w których nie wszczęto postępowania przygotowawczego wynosiła odpowiednio: 468 spraw za przestępstwa skarbowe, 105 spraw za wykroczenia skarbowe;
- łącznie wszczętych postępowań przygotowawczych było: 133 o przestępstwa skarbowe⁷², 138 o wykroczenia skarbowe⁷³. Nie wykazano czasu trwania postępowań, gdyż jak wyjaśniła Naczelnik US aplikacja ESKS2 nie umożliwiała wybrania tych danych na dany dzień;
- liczba zawieszonych postępowań przygotowawczych wynosiła: za przestępstwa skarbowe 42⁷⁴ sprawy, za wykroczenia skarbowe cztery⁷⁵ sprawy;
- ogółem liczba spraw na etapie postępowania sądowego wynosiła: o przestępstwa skarbowe - 181 oraz o wykroczenia skarbowe - 185, w tym skierowano do sądu: z aktem oskarżenia odpowiednio 143, 170 spraw z wnioskiem o DPO 37, 15 spraw, a jedną sprawę z wnioskiem o umorzenie postępowania za przestępstwo skarbowe.

(akta kontroli: t. II str. 88, 129)

2.2. W Urzędzie odstąpiono w latach 2022-2024 (I półrocze) od skierowania do komórki spraw karnych skarbowych zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego/ wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego za: wykroczenia skarbowe łącznie w 12 417 sprawach; przestępstwa skarbowe łącznie w siedmiu sprawach. Główną przesłanką odstąpienia od ukarania za wykroczenia skarbowe stanowiło: złożenie w 40,8% spraw⁷⁶ przez podatników czynnego żalu (tj. na podstawie art.16 k.k.s.); złożenie w 37,3% spraw⁷⁷ prawnie skutecznej korekty (art.16a k.k.s.); stwierdzenie w 21,6%⁷⁸ spraw znikomej społecznej szkodliwości czynu

⁷¹ Na dzień 26 stycznia 2023 r.

⁷² Według kwalifikacji: 96 (art. 54-56 k.k.s.), sześć (art. 60-62 k.k.s.), 26 (art. 77-78 k.k.s.), dwa (art. 80 k.k.s.), trzy (art.82 k.k.s.).

⁷³ Według kwalifikacji: 16 (54-56 k.k.s.), 102 (art. 57 k.k.s.), 11 (art. 60-62 k.k.s.), trzy (art. 76-76a k.k.s.), sześć (art. 77-79 k.k.s.).

⁷⁴ Według kwalifikacji: 32 (art. 54-56 k.k.s.), jedno (art. 60-62 k.k.s.), osiem (art. 77-78 k.k.s.), jedno (art. 80 k.k.s.).

⁷⁵ Według kwalifikacji: dwa (art. 57 k.k.s.), dwa (art. 60-62 k.k.s.).

⁷⁶ Tj. łącznie 5067 spraw, z tego w: 2022 r. 1535 spraw; 2023 r. 2356 spraw; I półroczu 2024 r. 1176 spraw (dla porównania w 2021 r. 4522 sprawy).

⁷⁷ Tj. łącznie 4627 spraw, z tego w: 2022 r. 1625 spraw; 2023 r. 1886 spraw; I półroczu 2024 r. 1116 spraw (dla porównania w 2021 r. 1180 spraw).

⁷⁸ Tj. łącznie 2683 spraw, z tego w: 2022 r. 1092 sprawy; 2023 r. 1028 spraw; I półroczu 2024 r. 563 sprawy (dla porównania w 2021 r. 1011 spraw).

(tj. na podstawie art.1 §2 k.k.s. i art.17 § pkt 3 k.p.k.); stwierdzenie w 0,3% spraw⁷⁹ przedawnienie karalności czynu (tj. na podstawie art.17 §1 pkt 6 k.p.k.)⁸⁰. W przypadku przestępstw skarbowych odstąpiono od skierowania do komórki spraw karnych skarbowych zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego/ wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego, w: 2022 r. czterokrotnie (w tym trzykrotnie z uwagi na złożoną prawnie skuteczną korektę oraz w jednym przypadku na czynny żal podatnika⁸¹); 2023 r. dwukrotnie (z uwagi na czynny żal podatnika), a w I półroczu 2024 r. jednokrotnie (z uwagi na czynny żal podatnika).

W Urzędzie nie obowiązywały zasady i wytyczne w zakresie postępowania w przypadkach odstąpienia od skierowania do komórki spraw karnych skarbowych wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu, jak i nie wprowadzono ich po centralizacji. W Urzędzie nie stwierdzono odstępowania od skierowania do komórki spraw karnych skarbowych wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na fakt, że zaistniałe w zeznaniu podatkowym błędy lub oczywiste omyłki powstałe z winy organu podatkowego lub płatnika (tj. na podstawie art. 16b k.k.s.).

(akta kontroli: t. II, str.131)

2.2.1. Analiza 15 losowo wybranych spraw ⁸², w których odstąpiono od złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu wykazała że:

- w 13 przypadkach dotyczyło to niezłożenia deklaracji w terminie (art. 56 § 4 k.k.s.)⁸³, a w jednym przypadku: niezłożenia w terminie informacji podsumowującej (art. 80a § 2 k.k.s.)⁸⁴; zaniżenia podatku PIT o 556,02 zł, co stwierdzono po postępowaniu podatkowym⁸⁵ (art. 56 § 3 k.k.s.);

- w każdym z 15 przypadków pracownik komórki merytorycznej sporządzał wniosek/ informację o odstąpieniu od ścigania wykroczenia skarbowego, którą akceptował kierownik komórki merytorycznej;

- w trzech przypadkach odstąpień dokonano indywidualnej oceny sprawy, a w przypadku 12 odstąpień (dla deklaracji VAT-7 złożonych po raz pierwszy po terminie ustawowym, z wykazaniem w nich brakiem podatku do zapłaty, których to odstąpień dokonano w Pierwszym Dziale Czynności Analitycznych i Sprawdzających⁸⁶) na podstawie zbiorczych zestawień odstąpień, w których: [a] w czterech przypadkach odstąpień nierzetelnie oznaczono zakres odstąpienia (wskazując odpowiednio deklaracje za grudzień 2021 r. (dwie sprawy) oraz luty 2023 r. (dwie sprawy), gdy obejmowały również inne okresy, co szczegółowo opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*; [b] siedmiu podatników (58,3%) złożyło po terminie pierwotne deklaracje VAT-7 z niewykazaniem podatkiem do zapłaty

⁷⁹ Tj. łącznie 37 spraw, z tego w: 2022 r. 11 spraw; 2023 r. 11 spraw; I półroczu 2024 r. 15 spraw (dla porównania w 2021 r. 23 sprawy).

⁸⁰ Ponadto w dwóch sprawach w 2023 r. oraz jednej w I półroczu 2024 r. (dla porównania w 2021 r. w 21 sprawach) przesłanką do odstąpienia stanowił art.17 §1 pkt 1 (czynu nie popełniono albo brak jest danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia) i 2 k.p.k. (czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa).

⁸¹ Dla porównania w 2021 r. również w jednej sprawie odstąpiono z uwagi na czynny żal podatnika.

⁸² Po pięć z lat: 2022-2024 (I półrocze).

⁸³ W tym w 12 przypadkach miesięcznej deklaracji VAT-7, a w jednym przypadku rocznej deklaracji CIT-8 (wskazano tu pierwsze i incydentalne opóźnienie przy złożeniu deklaracji), przy każdorazowym braku podatku do zapłaty.

⁸⁴ Dotyczącej deklaracji VAT-UE za: listopad i grudzień 2023 r. z łączną kwotą wartości transakcji 5,5 tys. zł, o których podatnik poinformował Urząd (znikomy stopień szkodliwości społecznej czynu, gdyż suma transakcji poniżej 10,0 tys. zł).

⁸⁵ Znikoma szkodliwość społeczna czynu, gdyż kwota niewpłaconego podatku nie przekraczała ¼ najniższego minimalnego wynagrodzenia.

⁸⁶ Dalej: SKA-1.

w latach 2022-2024 (od dwóch do 17 deklaracji⁸⁷), tj. wykroczenie nie było incydentalne.

Jednocześnie NIK wskazuje, że dokonywane przez referat SKA-1 zbiorcze odstąpienia dla pierwotnie składanych deklaracji VAT-7 z niewykazanym podatkiem do zapłaty były niekompletne, gdyż swym zakresem nie obejmowały: [1] całego okresu w którym składano spóźnione deklaracje VAT-7, lecz jedynie niewielkich czasokresów⁸⁸; [2] każdej z deklaracji składanych w tym okresie po terminie⁸⁹; których to deklaracji VAT-7 z opóźnieniem złożono⁹⁰: 16 305 przy 1 092 wykazanych w 2022 r. (6,7%); 17 333 przy 1 028 wykazanych w 2023 r. (5,9%); 8 899 przy 563 wykazanych w I półroczu 2024 r. (6,3%). Naczelnik US potwierdziła, że nie sporządzano kompletnych analiz nieterminowych deklaracji VAT-7 zerowych, wskazując na brak adekwatnego zasobu kadrowego do ich wykonania, przy dużym obciążeniu pracą z uwagi na liczbę deklaracji: wpływających (464 744)⁹¹; do wyjaśnienia (52 379)⁹²; z wykazanymi zwrotami podatku; błędnych na których skupiono szczególny nadzór.

Ponadto z powodu nieterminowo złożonych po raz pierwszy deklaracji VAT-7 z niewykazanym podatkiem do zapłaty, w latach 2022-2024 (I półrocze), w Urzędzie nie sporządzono żadnego wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego/ o ukaranie mandatem, na podstawie wykonanych analiz. Naczelnik US poinformowała, że nie składano takich wniosków, gdyż penalny charakter k.k.s. miał za zadanie odzyskać uszczerbek finansowy, który w przypadku deklaracji zerowych nie występował. Ponadto ze względu na obciążenie komórek karnych skarbowych i mandatowych, takich wniosków nie składano.

NIK wskazuje, że w art. 56 § 4 k.k.s. nie określono obowiązku wystąpienia uszczerbku finansowego w przypadku nieterminowo składanej deklaracji, by uruchomić ww. sankcję, a udział składanych po terminie pierwotnych deklaracji VAT-7 z niewykazanym podatkiem do zapłaty, stanowił aż 9,1% ogółu złożonych deklaracji VAT-7 w badanym okresie.

(akta kontroli: t. VI, str. 104-208, 368-428; t. VII str. 157-159, 353-364)

2.2.2. Analiza 15 losowo wybranych spraw⁹³, w których odstąpiono od złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na zgłoszony przez podatnika czynny żal (art. 16 k.k.s.), wykazała że:

- w dziewięciu przypadkach dotyczyło to wykroczeń skarbowych za niezłożenie deklaracji w terminie (art. 56 § 4 k.k.s.), wśród których w czterech sprawach wystąpił również obowiązek uiszczenia podatku w łącznej kwocie 4,5 tys. zł (art. 56 § 3 k.k.s.)⁹⁴; w dwóch przypadkach dotyczyło to wykroczeń skarbowych za nieterminowo złożone deklaracje PIT-11 (art. 80 § 4 w zw. z art. 80 § 2 k.k.s.); w dwóch przypadkach odnosiło się to do wykroczeń skarbowych za niezłożone w terminie informacje podsumowującej (art. 80a § 2 k.k.s.)⁹⁵; w jednym przypadku

⁸⁷ W tym: dwóch podatników – dwie deklaracje; i po jednym: cztery, pięć, siedem, 11 i 17 deklaracji.

⁸⁸ Zbiorcze odstąpienia dotyczyły deklaracji złożonych z opóźnieniem w dniach: [1] od 26 stycznia 4 lutego 2022 r.; [2] od 26 października do 7 listopada 2022 r.; [3] od 26 listopada do 2 grudnia 2022 r.; [4] od 28 grudnia 2022 r. do 23 stycznia 2023 r.; [5] od 26 stycznia do 1 lutego 2023 r.; [6] od 28 marca do 3 kwietnia 2023 r.; [7] od 28 grudnia 2023 r. do 3 stycznia 2024 r.; [8] od 26 marca do 3 kwietnia 2024 r.; [9] od 28 maja do 3 czerwca 2024 r.

⁸⁹ Zbiorcze odstąpienia dotyczyły deklaracji VAT-7 za: [1] 2021 r.; [2] wrzesień 2022 r.; [3] październik 2022 r.; [4] listopad 2022 r.; [5] grudzień 2022 r.; [6] styczeń i luty 2023 r.; [7] listopad 2023 r.; [8] luty 2024 r.; [9] kwiecień 2024 r.

⁹⁰ W okresie od 26 grudnia 2021 r. do 24 czerwca 2024 r. za lata 2020-2024 r. (do maja włącznie).

⁹¹ Za lata 2022-2024 (I półrocze).

⁹² Za lata 2021-2024 (I półrocze).

⁹³ Po pięć z lat: 2022-2024 (I półrocze).

⁹⁴ W tym w: trzech przypadkach deklaracji PCC-3; trzech przypadkach przekazania pliku JPK_VAT; jednym przypadkiem deklaracji VAT-7; jednym przypadkiem rocznej deklaracji CIT-8; jednym przypadkiem deklaracji PIT-4R.

⁹⁵ Dotyczących deklaracji VAT-UE za: [1] lipiec 2021 r. z kwotą wartości transakcji 13,4 tys. zł; [2] wrzesień 2023 r. z kwotą wartości transakcji 18,9 tys. zł.

dotyczyło to wykroczenia skarbowego za nieterminowe zgłoszenie identyfikacyjne (art. 81 § 1 pkt 1 k.k.s.); w jednym przypadku odnosiło się to do przestępstwa skarbowego za niewpłacenie w terminie przez płatnika pobranego podatku w łącznej kwocie 135,7 tys. zł (art. 77 § 2 k.k.s.);

- w 12 przypadkach pracownik komórki merytorycznej sporządzał wnioski/ informację o odstąpieniu od ścigania 11 wykroczeń skarbowych i jednego przestępstwa skarbowego, którą akceptował kierownik komórki merytorycznej. W przypadku pozostałych trzech wykroczeń skarbowych kierownik Działu Podatków Majątkowych i Sektorowych⁹⁶ samodzielnie akceptował sporządzone przez siebie wnioski, co szczegółowo opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w każdej z pięciu spraw, w której wystąpił obowiązek uiszczenia podatku, podatnik uiszczył wymaganą należność publicznoprawną, w łącznej wysokości 140,2 tys. zł (art. 16 § 2 k.k.s.);
- w 11 przypadkach stwierdzono niewystępowanie przesłanek bezskuteczności czynnego żalu, tj. organ ścigania miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego bądź rozpoczął czynność służbową zmierzającą do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (art. 16 § 5 k.k.s.). W pozostałych czterech odstąpieniach (sporządzonych przez referat SKA-1), nie wskazano braku przesłanek wynikających z art. 16 § 5 k.k.s., co szczegółowo opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: t. VI, str. 1-103, 209-217, 466-468; t. VII, str. 157-159)

Korzystanie przez podatników w latach 2021-2024 (do 30 czerwca) z instytucji czynnego żalu było ewidencjonowane w różnych stosowanych w Urzędzie systemach informatycznych, o czym szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

2.2.3. W latach 2022-2024 (I półrocze) wystąpiło łącznie 4 627 spraw⁹⁷, w których Urząd stwierdził uszczuplenie wpłaconego podatku przez podatnika po złożeniu przez niego korekty deklaracji/zeznania. Mimo to w Urzędzie nie prowadzono i nie dokumentowano spraw, w których odstąpiono od złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na fakt, że sprawca nie podlegał karze w związku ze złożeniem prawnie skutecznej korekty (art. 16a k.k.s.), co szczegółowo opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Szczegółowe badanie 15 losowo wybranych spraw⁹⁸, w których nie złożono wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na złożoną prawnie skutecznie korektę (art. 16a k.k.s.), wykazało że:

- w każdym przypadku sprawa dotyczyła wykroczeń skarbowych za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji, przez co narażono podatek na uszczuplenie w łącznej kwocie 140,0 tys. zł, w czterech sprawach wystąpił również obowiązek uiszczenia podatku w łącznej kwocie 4,5 tys. zł (art. 56 § 3 k.k.s.)⁹⁹;
- w 10 przypadkach spraw podatnicy wraz ze złożeniem korekty deklaracji uregulowali należny podatek, a w pięciu przypadkach dokonali wpłaty podatku w terminie od 15 do 196 dni od złożenia korekty (w jednym przypadku Urząd wystosował wezwanie do uiszczenia należności prawnej). Naczelnik US wyjaśniła, że w przypadku sprawy, w której: [1] wystosowano pisemne wezwanie do uiszczenia

⁹⁶ Dalej: SPM.

⁹⁷ Z tego w: 2022 r. 1 625 spraw; 2023 r. 1 886 spraw; I półrocze 2024 r. 1 116 spraw.

⁹⁸ Po pięć z lat: 2022-2024 (I półrocze).

⁹⁹ W tym w: trzech przypadkach deklaracji PCC-3; trzech przypadkach przekazania pliku JPK_VAT; jednym przypadku deklaracji VAT-7; jednym przypadku rocznej deklaracji CIT-8; jednym przypadku deklaracji PIT-4R.

podatku wynikającego z korekty deklaracji (jedna sprawa¹⁰⁰), pracownik SKA-1 stwierdził zapłatę podatku (16 dni po terminie wskazanym w wezwaniu) i odstąpił od sporządzenia zawiadomienia; [2] nie wystosowano pismnego wezwania (cztery sprawy), nie wyznaczając terminu dokonania ewentualnej wpłaty (gdyż podatnik mógł złożyć kolejną korektę), a w przypadku złożenia korekty przy jednoczesnej wpłacie podatku – zdaniem Naczelnik US – wypełniono wszystkie przesłanki wynikające z art. 16a k.k.s., a (cyt.) *popołniony błąd lub nieprawidłowość nie zawierał ustawowego znamienia czynu karalnego*.

(akta kontroli: t. VI, str. 289-428; t. VII, str. 157-159, 353-364)

2.2.4. W Urzędzie nie wystąpiły sprawy, w których odstąpiono od złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na fakt, że zaistniałe w zeznaniu podatkowym błędy lub oczywiste omyłki powstały z winy organu podatkowego, tj. na podstawie art. 16b k.k.s.

(akta kontroli: t. II, str. 131)

2.3. Liczba wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego¹⁰¹, które przekazano do komórek karnych skarbowych w Urzędzie z innych komórek organizacyjnych tego Urzędu lub urzędów skarbowych niewyznaczonych przekazanych 26 stycznia 2023 r. (dzień zakończenia reorganizacji) z lat poprzednich wynosiła 1 188 spraw, w tym z urzędów niewyznaczonych 1 067 spraw. W 2023 r. wpłynęły do Urzędu 1 203 wnioski, a w I półroczu 2024 r. 580 wniosków. W latach 2023-2024 (do 30 czerwca) nie wystąpiły przypadki odmowy wszczęcia postępowania przygotowawczego na złożone wnioski z jednostek KAS¹⁰², bądź nie wszczęcia postępowania przygotowawczego z powodu: przedawnienia karalności czynu; znikomej społecznej szkodliwości.

W latach 2023 r. i I półroczu 2024 r. liczba wszczętych postępowań karnych skarbowych na podstawie wniosków z jednostek KAS, wyniosła odpowiednio 675 i 373 postępowań¹⁰³, a liczba zakończonych postępowań skarbowych odpowiednio 702 i 355.

Liczba zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego¹⁰⁴, które skierowały inne niż KAS jednostki organizacyjne, przekazanych 26 stycznia 2023 r. z lat poprzednich wynosiła 78 spraw, w tym z urzędów niewyznaczonych 60 spraw. W 2023 r. wpłynęło do Urzędu 217 zawiadomień, a w I półroczu 2024 r. 71 zawiadomień z ww. jednostek organizacyjnych. W latach 2023-2024 r. (do 30 czerwca) wydano postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego na złożone zawiadomienia z tych jednostek odpowiednio w 29 i 10 sprawach, a nie wszczęto postępowania przygotowawczego z powodu: przedawnienia karalności czynu odpowiednio w dwóch i w jednej sprawie; znikomej społecznej szkodliwości odpowiednio w dwóch i w pięciu sprawach.

W latach 2023-2024 r. (do 30 czerwca) liczba wszczętych postępowań karnych skarbowych na podstawie zawiadomień z jednostek innych niż KAS, wyniosła odpowiednio 162 i 41 postępowań, a liczba zakończonych postępowań skarbowych odpowiednio 103 i 60.

(akta kontroli: t. II, str. 395)

Jednym z mierników wyznaczonym przez DIAS do realizacji przez Urząd, był w latach 2022-2024 *Udział zakończonych postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe*

¹⁰⁰ Kwota podatku do uiszczenia 1,6 tys. zł.

¹⁰¹ Przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

¹⁰² Do dnia zakończenia czynności kontrolnych, tj. 6 grudnia 2024 r. Do końca 2024 r. odmówiono w 37 sprawach.

¹⁰³ Podstawę wszczęcia postępowania karnego skarbowego stanowiło co najmniej jedno zawiadomienie z jednostek KAS.

¹⁰⁴ Przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

i wykroczenia skarbowe w ogólnej liczbie prowadzonych w formie dochodzenia postępowań przygotowawczych w tych sprawach¹⁰⁵. Naczelnik US wyjaśniając: Czy fakt niewszczymania bezzwłocznie dochodzeń/śledztw zgodnie z art. 303, 305 i 307 k.p.k., dla przekazywanych zawiadomień wewnętrznych (z jednostek KAS), z uwagi na odległy termin przedawnienia czynu i obciążenie pracowników (co stwierdzono na badanej próbie postępowań), nie był skutkiem wprowadzenia ww. miernika z zadaną wysoką wartością progową (w 2022 r. 50,1%, a w 2023 r. 58%), podała, że: Konstrukcja miernika jest tworzona przez Szefa KAS. Naczelnik nie ma wpływu na proces jego tworzenia. (...) [wartość miernika] nie wpływa i pozostaje bez znaczenia dla decyzji o wszczęciu dochodzenia/śledztwa (...) Postępowanie przygotowawcze wszczynane jest po analizie każdego zawiadomienia (zewnętrzne/wewnętrzne) pod kątem kompletności przekazanego materiału dowodowego, kwalifikacji prawnej czynu, a przede wszystkim terminu przedawnienia karalności czynu i przedawnienia należności publicznoprawnej. Dodatkowo uwzględnione jest obciążenie pracą, stan kadrowy oraz ilość postępowań w toku prowadzonych pod nadzorem prokuratora, ilość spraw na etapie sądowym. Przedmiotowe działania mają na celu przed wszystkim prawidłową organizację pracy, niedopuszczenie do przedawnienia karalności czynu, przedawnienia uszczuplenia należności publicznoprawnej.(...)

Wyjaśniając rosnącą liczbę nierozpatrzonych zawiadomień w sprawie przestępstw skarbowych, tj. z 1 702 zawiadomień na koniec 2023 r. do 1 744 zawiadomień na 30 czerwca 2024 r., Naczelnik US poinformowała, że wzrost zawiadomień był nieznaczny i nie miał wpływu na terminowe realizowanie zadań przez finansowy organ postępowania przygotowawczego¹⁰⁶.

W 2023 i I półroczu 2024 r. 51 pracowników SKK¹⁰⁷ wszczęło łącznie na podstawie zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego/ wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego (z jednostek KAS i jednostek zewnętrznych), odpowiednio 830 i 430 postępowań, tj. na jednego pracownika 1,36 i 1,40 postępowań w jednym miesiącu. Naczelnik US poinformowała, że kierownicy SKK nie wszczynali ww. postępowań, przez co wartość ww. wskaźnika wynosiła 1,50 i 1,56 wszczętego postępowania w jednym miesiącu. Ponadto Naczelnik US wyjaśniła, że do pełnego obciążenia pracą należało również uwzględnić przejęte z dniem 1 stycznia 2023 r. 12 tysięcy postępowań prowadzonych z ustawy o rachunkowości (z których w: 2023 r. zakończono 841, a w I półroczu 2024 r. 7 741)¹⁰⁸.

(akta kontroli: t. VII, str. 300-350, 374-376)

2.4. Liczba postępowań przygotowawczych wszczętych w sprawach o przestępstwa karne skarbowe wyniosła w 2023 r. 405 a w I półroczu 2024 r. 202¹⁰⁹, a o wykroczenia skarbowe odpowiednio 400 i 202. Zakończono postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych w 2023 r. i w I półroczu 2024 r. poprzez: [1] skierowanie do sądu odpowiednio: 325 i 210 aktów oskarżenia; 211 i 108 wniosków o DPO; [2] sporządzenie postanowienia o umorzeniu postępowania przygotowawczego zatwierdzone przez: DIAS w 41 i 26 sprawach; prokuratora w 17 i trzech sprawach. W postępowaniach przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych prowadzonych w latach 2023-2024 (do 30 czerwca), liczba osób odpowiednio: podejrzanых wynosiła 782 i 378; oskarżonych 346 i 238; skazanych

¹⁰⁵ Na: 31 marca 2024 r. zadana wartość miernika 20,0%, osiągnięto 40,18%; 30 czerwca 2024 r. zadana wartość miernika 30,0%, osiągnięto 62,72%; 30 września 2024 r. zadana wartość miernika 45,0%, osiągnięto 70,24%.

¹⁰⁶ Dalej: FOPP.

¹⁰⁷ Liczba etatów 53, w tym jeden nieobsadzony. Nie uwzględniono jako pracownika Trzeciego Zastępcy Naczelnika.

¹⁰⁸ Wg. stanu na 10 grudnia 2024 r. nierozpatrzonych nie wszczętych postępowań było 5 337.

¹⁰⁹ W tym śledztwa wszczęto odpowiednio w dwóch i jednym postępowaniu przygotowawczym.

425 i 205; niewinnionych odpowiednio siedem i jedna. Wysokość narażonych lub uszczuplonych należności publicznoprawnych objętych przestępstwami karnymi skarbowymi wyniosła w 2023 r. 31 129,9 tys. zł a w I półroczu 2024 r. 17 273,5 tys. zł¹¹⁰, a o wykroczenia skarbowe odpowiednio 44 868,0 tys. zł i 107 900,0 tys. zł. Łączna wysokość kar grzywnien określona w sprawach przestępstw/wykroczeń skarbowych prowadzonych w latach 2023-2024 (do 30 czerwca), wyniosła odpowiednio 1 752,0 tys. zł/ 841,7 tys. zł i 1 193,6 tys. zł/ 394,9 tys. zł¹¹¹, z których uiszczono w trybie DPO odpowiednio 563,0 tys. zł/ 79,5 tys. zł i 485,9 tys. zł/ 11,0 tys. zł¹¹².

Skontrolowano 62 postępowania, w których wpłynęły informacje o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego¹¹³. Przedmiotem ww. postępowań były czyny kwalifikowane z następujących przepisów k.k.s. m.in.: art. 54 § 2 lub 3, art. 56 § 2 lub 3, art. 57 § 1, art. 61 § 1, art. 61a § 1, art. 77 § 2 lub 3, art. 78 § 2 lub z art. 80 § 1 lub 3. Informacje o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego przybierały postać zewnętrznych zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego, pochodzących od podmiotów zewnętrznych (w siedmiu przypadkach), lub wniosków o wszczęcie postępowania, pochodzących od komórek merytorycznych (w 35 przypadkach) lub komórek kontroli (w 20 przypadkach). Powyższe dokumenty zawierały niezbędne informacje pozwalające na podjęcie decyzji procesowej w przedmiocie wszczęcia postępowania lub odmowy wszczęcia postępowania albo odstąpienia od wszczęcia postępowania.

Postępowania wszczęto w 49 przypadkach¹¹⁴ (najpóźniej po 1 646 dniach). Nie odmówiono wszczęcia postępowania w żadnym przypadku. Odstąpiono od wszczęcia postępowania w jednym przypadku (po 777 dniach; z uwagi na brak znamion czynu zabronionego – art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. – w sprawie o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s.). Natomiast w 12 postępowaniach¹¹⁵ nie podjęto żadnej z ww. decyzji procesowych. Naczelnik US wyjaśniła, że przy wyborze spraw, którym nadać bieg w pierwszej kolejności poprzez wszczęcie postępowania kierowano się terminami przedawnienia karalności czynów i należności publicznoprawnych.

¹¹⁰ Z których wartość zajętych towarów / przedmiotów; zabezpieczonego mienia tytułem zabezpieczenia majątkowego wyniosła 217,3 tys. zł za przestępstwa skarbowe w I półroczu 2024 r.

¹¹¹ Uwzględniono wysokość z grzywnien mandatów kończących postępowania karne skarbowe odpowiednio w wysokości 2,6 tys. zł/ 105,6 tys. zł oraz 0 zł/ 39,3 tys. zł.

¹¹² W pozostałym zakresie Urząd nie posiadał stosownych danych.

¹¹³ [...].*

¹¹⁴ W tym na podstawie zawiadomień z 2023 r. o nr RKS: [1] [...] w sprawie przestępstwa skarbowego z art. 77 § 2 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 36,1 tys. zł; [2] [...] w sprawie przestępstw skarbowych z art. 56 § 2 k.k.s. oraz art. 61 § 1 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 36,2 tys. zł; [3] [...] w sprawie wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 38,9 tys. zł; [4] [...] w sprawie wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 18,7 tys. zł.

¹¹⁵ W tym na podstawie zawiadomień (sześciu z 2023 r. i pięciu z I połowy 2024 r.) o nr RMW: [1] [...] w sprawie przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 144,0 tys. zł; [2] [...] w sprawie przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 134,2 tys. zł; [3] [...] w sprawie wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 78,3 tys. zł; [4] [...] w sprawie przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 82,5 tys. zł; [5] [...] w sprawie wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 14,8 tys. zł; [6] [...] w sprawie przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 16,1 tys. zł; [7] [...] w sprawie przestępstw skarbowych z art. 54 § 2 k.k.s. oraz art. 61 § 1 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 62,5 tys. zł; [8] [...] w sprawie wykroczeń skarbowych z art. 56 § 3 k.k.s. oraz art. 61a § 2 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 6,0 tys. zł; [9] [...] w sprawie przestępstwa skarbowego z art. 77 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 30,4 tys. zł; [10] [...] w sprawie przestępstw skarbowych z art. 54 § 2 k.k.s. oraz art. 61 § 1 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 46,4 tys. zł; [11] [...] w sprawie przestępstw skarbowych z art. 54 § 2 k.k.s. oraz art. 61a § 1 k.k.s., kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 50,3 tys. zł; [12] RMW [...].*

Jako kluczowe traktowano też, stosownie do art. 305 § 1 k.p.k. i art. 307 § 1 k.p.k., sprawy objęte zewnętrznymi zawiadomieniami o popełnieniu czynu zabronionego.

W przypadku wydania przez organ prowadzący postępowanie postanowienia o wszczęciu śledztwa, jego odpis niezwłocznie przesyłano prokuratorowi (art. 151b § 1 k.k.s.).

Siedem¹¹⁶ z 62 badanych postępowań przeprowadzono prawidłowo. Nieprawidłowości stwierdzone w 55 pozostałych skontrolowanych sprawach opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: t. VI, str. 217-288; t. VII, str. 1 -156, 160-299; t. VIII, str. 618-686)

2.4.1 Skontrolowano 11 postępowań, w których wydano postanowienie o zawieszeniu postępowania przygotowawczego. Postępowania te dotyczyły następujących kwalifikacji prawnych czynów : [1] trzech przestępstw skarbowych z art. 80 § 3 k.k.s. oraz trzech przestępstw skarbowych z art. 56 § 2 k.k.s.; [2] przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s.; [3] wykroczenia skarbowego z art. 54 § 3 k.k.s.; [4] przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s. w zb. z art. 61 § 1 k.k.s.; [5] przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s.; [6] przestępstwa skarbowego z art. 78 § 2 k.k.s.; [7] przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s.; [8] trzech przestępstw skarbowych z art. 54 § 2 k.k.s.; [9] dwóch przestępstw skarbowych z art. 54 § 2 k.k.s. oraz wykroczenia skarbowego z art. 54 § 3 k.k.s.; [10] dwóch wykroczeń skarbowych z art. 56 § 3 k.k.s.; [11] przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s. w zb. z art. 61 § 1 k.k.s. w zb. z art. 61a § 1 k.k.s. oraz przestępstwa skarbowego z art. 61 § 1 k.k.s. w zb. z art. 56 § 3 k.k.s.¹¹⁷.

W jednej sprawie postępowanie zawieszono z uwagi na długotrwałą przeszkodę w kontynuowaniu postępowania (art. 22 § 1 k.p.k.). W pozostałych 10 sprawach postępowania zawieszono z uwagi na toczące się postępowanie przed organem podatkowym lub sądem administracyjnym (art. 114a k.k.s.). Do zawieszenia postępowania w ww. sprawach dochodziło odpowiednio po: 297, 83, 109, 44, 320, 327, 329, 214, 291, 778 i 191 dniach. We wszystkich ww. sprawach postanowienia o zawieszeniu postępowania przekazywano do zatwierdzenia organowi nadrzędnemu lub prokuratorowi.

Jedno¹¹⁸ z 11 badanych postępowań przeprowadzono prawidłowo. Nieprawidłowości stwierdzone w 10 pozostałych skontrolowanych sprawach opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli, t. VIII, str. 618-686)

2.4.2. Szczegółową analizą objęto 11 prowadzonych przez Naczelnika US postępowań przygotowawczych¹¹⁹ w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, prowadzonych formie dochodzenia lub śledztwa¹²⁰, w których Naczelnik US umorzył postępowanie przygotowawcze. Przedmiotowe wnioski dotyczyły: w sześciu przypadkach niewpłacenia w terminie przez płatnika pobranego podatku (o małej wartości), tj. przestępstw/wykroczeń skarbowych

¹¹⁶ [...]*

¹¹⁷Odpowiednio: [1] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 45,3 tys. zł; [2] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 339,2 tys. zł; [3] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 11,4 tys. zł; [4] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 242,9 tys. zł; [5] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 11,8 tys. zł; [6] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 199,8 tys. zł; [7] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 127,8 tys. zł; [8] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 253,4 tys. zł; [9] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 218,3 tys. zł oraz 7,5 tys. zł; [10] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 14,4 tys. zł; [11] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 134,0 tys. zł oraz 53,3 tys. zł.

¹¹⁸ [...]*

¹¹⁹ [...]*, oraz dziewięć zakończonych w 2023-2024 r. według największej kwoty uszczuplenia, tj. [...]*

¹²⁰ Śledztwa prowadzone w sprawach: [...]*

wskazanych w art. 77 k.k.s., wśród których w czterech przypadkach stwierdzono uporczywe niewpłacanie w terminie podatków, tj. wykroczenia skarbowe wskazane w art. 57 § 1 k.k.s.¹²¹; w dwóch przypadkach uchylania się przez podatnika od opodatkowania (nie ujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie złożenie deklaracji), przez co narażono podatek na uszczuplenie (o małej wartości), tj. przestępstwa skarbowego wskazanego w art. 54 § 2 k.k.s., a w jednym przypadku również nieprowadzenia ksiąg podatkowych, tj. przestępstwa skarbowego wskazanego w art. 60 § 1 k.k.s.¹²²; w jednym przypadku podania przez podatnika nieprawdy w informacji podatkowej, tj. przestępstwa skarbowego wskazanego w art. 60 § 1 k.k.s., jak i podania nieprawdziwych danych w informacji podatkowej, przez co narażono podatek na uszczuplenie (o małej wartości) w dwóch latach podatkowych, tj. dwóch przestępstw skarbowych wskazanych w art. 56 § 2 k.k.s.¹²³; w jednym przypadku podatnik uporczywie nie wpłacał w terminie podatków, tj. wykroczenia skarbowego wskazanego w art. 57 § 1 k.k.s.¹²⁴; w jednym przypadku nienależnie pobranej części oświatowej subwencji ogólnej, tj. przestępstwa skarbowego wskazanego w art. 82 § 1 k.k.s.¹²⁵.

W wyniku analizy ww. 11 postępowań przygotowawczych, stwierdzono, że:

- prowadzone śledztwa/dochodzenia umarzano od 106 dni do ponad 10 lat i 6 miesięcy od wszczęcia postępowania przygotowawczego¹²⁶;
- postanowienia o umorzeniu postępowania przekazano, w: dwóch przypadkach prowadzenia śledztwa prokuratorowi; dziewięciu przypadkach organowi nadrzędnemu nad FOPP, gdyż nie podlegały one nadzorowi prokuratora;
- przesłanką umorzenia było: [1] w ośmiu przypadkach przedawnienie karalności czynu (umorzenie na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.); [2] w dwóch przypadkach brak znamion czynu zabronionego (umorzenie na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k.); [3] w jednym przypadku stwierdzono, że podejrzany nie popełnił zarzuconego mu czynu (umorzenie na podstawie art. 322 § 1 k.p.k.). W przypadku sprawy RKS:[...]* FOPP nie wykonał wymaganych czynności procesowych, co szczegółowo omówiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Ponadto w prowadzonych sprawach stwierdzono: [1] umorzenie dwóch dochodzeń, w sytuacji gdy były one zawieszone (w sprawach [...]*), tj. bez wnioskowania do DIAS o ich uprzednie podjęcie; [2] umorzenie dwóch dochodzeń, gdy już upłynął termin, do którego postępowania przygotowawcze miały być przeprowadzone (w sprawach: [...]*) - co szczegółowo omówiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: t. VI, str. 368-465; t. VII, str. 160-350, 365-373)

2.4.3. Szczegółową analizą objęto 11 prowadzonych przez Naczelnika US postępowań przygotowawczych¹²⁷ w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, prowadzonych w formie dochodzenia, w których Naczelnik US skierował

¹²¹ [1] przestępstwo skarbowe, niewpłacony PIT-4R w kwocie 43,8 tys. zł; [2] przestępstwo skarbowe niewpłacony PIT-4R w kwocie 163,3 tys. zł; [3] przestępstwo skarbowe niewpłacony PIT-4R w kwocie 80,0 tys. zł jednocześnie wykroczenie skarbowe przez notoryczne niewpłacanie VAT w łącznej kwocie 287,1 tys. zł; [4] przestępstwo skarbowe niewpłacony PIT-4R w kwocie 18,1 tys. zł i jednocześnie wykroczenia skarbowe przez notoryczne niewpłacanie: VAT w łącznej kwocie 45,5 tys. zł; CIT w kwocie 173,9 tys. zł; [5] wykroczenie skarbowe, niewpłacony PIT-4R w kwocie 8,4 tys. zł i jednocześnie wykroczenia skarbowe przez notoryczne niewpłacanie: PIT w kwocie 39,4 tys. zł; VAT w łącznej kwocie 86,2 tys. zł; [6] przestępstwo skarbowe niewpłacony PIT-4R w kwocie 31,1 tys. zł i jednocześnie wykroczenie skarbowe przez notoryczne niewpłacanie VAT w łącznej kwocie 71,1 tys. zł.

¹²² [1] przestępstwo skarbowe, uszczuplenie w podatku PIT w kwocie 96,2 tys. zł; [2] przestępstwo skarbowe, uszczuplenie w podatku PIT w łącznej kwocie 111,9 tys. zł.

¹²³ Uszczuplenia w podatku PIT za dwa lata podatkowe w kwocie: 14,8 tys. zł; 21,1 tys. zł/

¹²⁴ Notorycznie niewpłacany VAT w łącznej kwocie 194,8 tys. zł.

¹²⁵ W wysokości 355,1 tys. zł.

¹²⁶ W pozostałych sprawach od wszczęcia postępowania przygotowawczego do jego umorzenia, liczba dni wyniosła: 294, 303, 324, 384, 415, 669, 1 600, 2 097, 3 054.

¹²⁷ [...]* oraz osiem zakończonych w 2023-2024 r. według największej kwoty uszczuplenia, tj. [...]*.

do sądu wniosek o udzielenie zgody na DPO. Przedmiotowe wnioski dotyczyły w: czterech przypadkach niewpłacenia w terminie przez płatnika pobranego podatku (o małej wartości), tj. przestępstw skarbowych wskazanych w art. 77 § 2 k.k.s.; dwóch przypadkach uchylania się przez podatnika od opodatkowania (nie ujawniając przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji), przez co narażono podatek na uszczuplenie (o małej wartości), tj. przestępstwa skarbowego wskazanego w art. 54 § 2 k.k.s.; jednym przypadku podania przez podatnika nieprawdy w deklaracji, przez co narażono podatek na uszczuplenie (o małej wartości) w dwóch latach podatkowych, tj. dwóch przestępstw skarbowych wskazanych w art. 56 § 2 k.k.s. oraz uporczywego niewpłacania w terminie podatków (VAT i PIT), tj. dwóch wykroczeń skarbowych wskazanych w art. 57 § 1 k.k.s.; dwóch przypadkach podania przez podatnika nieprawdy w deklaracjach, przez co narażono podatek na uszczuplenie (o małej wartości), tj. przestępstwa skarbowego wskazanego w art. 56 § 2 k.k.s. przy jednoczesnych nierzetelnie prowadzonych księgach podatkowych, tj. przestępstwa skarbowego wskazanego w art. 61 § 1 k.k.s.¹²⁸; jednym przypadku podania przez podatnika nieprawdy w deklaracjach, przez co narażono podatek na uszczuplenie (o małej wartości) w dwóch okresach, tj. dwóch przestępstw skarbowych wskazanych w art. 56 § 2 k.k.s.; jednym przypadku podatnik uporczywie nie wpłacał w terminie podatków, tj. wykroczenia skarbowego wskazanego w art. 57 § 1 k.k.s.

W wyniku analizy ww. 11 postępowań przygotowawczych, stwierdzono, że:

- w każdym wniosku wniesionym do sądu zawarto elementy wymagane art. 145 § 2 k.k.s., jednocześnie zawiadamiając o tym sprawcę czynu;
- w sześciu z nich (54,5% badanych), wyegzekwowano od sprawców czynów uiszczenie: uszczuplonej należności publicznoprawnej; ustalonej kary grzywny; zryczałtowanych kosztów postępowania (tj. wykonania obowiązków wskazanych w art. 143 § 1 pkt 1-3 k.k.s.), co potwierdzono stosownymi dowodami wpłaty/przelewu wraz z informacjami właściwych komórek organizacyjnych Urzędu. Natomiast w przypadku pięciu sprawców, Urząd nie wezwał ich do usunięcia braków formalnych wniosku, co szczegółowo opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*;
- w żadnej ze spraw, FOPP nie skorzystał z możliwości uzależnienia wniesienia wniosku od dodatkowych warunków, określonych na podstawie art. 146 § 2 k.k.s.;
- w dziesięciu z nich (90,9% badanych), w przypadku spełnienia warunków umożliwiających wniesienie wniosku do sądu, FOPP niezwłocznie kierował wnioski do sądu. W jednym przypadku, nie skierowano bezzwłocznie kompletnego wniosku do sądu, co szczegółowo opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: t. VI, str. 360-465; t. VII str. 1-156, 360-350, 353-373)

2.4.4. Skontrolowano 15 postępowań, w których wniesiono akt oskarżenia. Dotyczyły one niżej wskazanych kwalifikacji prawnych czynów: [1] przestępstwa skarbowego z art. 77 § 2 k.k.s. oraz przestępstwa skarbowego z art. 80 § 2 k.k.s.; [2] wykroczenia skarbowego z art. 54 § 3 k.k.s.; [3] wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s.; [4] wykroczenia skarbowego z art. 77 § 3 k.k.s. oraz wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s.; [5] przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s. oraz przestępstwa skarbowego z art. 80 § 1 k.k.s.; [6] wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., wykroczenia skarbowego z art. 77 § 3 k.k.s. oraz wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s.; [7] przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 k.k.s. w zb. z art. 61 § 1 k.k.s.; [8] przestępstwa skarbowego z art. 78 § 2 k.k.s.; [9] przestępstwa skarbowego z art.

¹²⁸ W tym u jednego podatnika powyższe stwierdzono w dwóch spółkach, przez co wskazano dwa przestępstwa.

56 § 2 k.k.s.; [10] przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s.; [11] przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s.; [12] trzech przestępstw skarbowych z art. 77 § 2 k.k.s. oraz trzech wykroczeń skarbowych z art. 57 § 1 k.k.s.; [13] przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s.; [14] przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s.; [15] przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s.¹²⁹

Od wszczęcia postępowania do sporządzenia aktu oskarżenia w ww. sprawach upłynęło odpowiednio: 397, 73, 105, 52, 650, 62, 201, 956, 655, 317, 238, 99, 661, 277 i 477 dni. Wszystkie postępowania były przedłużane ponad podstawowy czas ich trwania, wynikający z art. 153 § 1 lub 3 k.k.s. Postępowania przedłużano z uwagi na konieczność wykonania dalszych czynności w sprawie. W dwóch sprawach postępowanie zawieszono; zawieszenie trwało 617 i 314 dni. W żadnej z ww. spraw akt oskarżenia nie został zwrócony przez sąd do uzupełnienia; sąd nie uniewinnił też oskarżonego ani nie umorzył postępowania.

Żadnej z 15 badanych spraw nie przeprowadzono prawidłowo. Nieprawidłowości stwierdzone w skontrolowanych sprawach opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: t. VIII, str. 618-686)

2.5. Zagadnienia związane z przygotowaniem oraz przebiegiem centralizacji komórek karnych skarbowych, a także prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych w wyznaczonym urzędzie skarbowym nie były przedmiotem kontroli lub audytów.

(akta kontroli: t. V, str.9-16.)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Nierzetelnie sporządzono zbiorcze zestawienia odstępień od skierowania do komórki spraw karnych skarbowych wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu (art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k.). W zestawieniach z: [1] 4 lutego 2022 r. (dwóch) dotyczących VAT-7 za grudzień 2021 r. złożonych po terminie, w których podatnicy nie deklarowali kwot do zapłaty (162 pozycje); [2] 3 kwietnia 2023 r. dotyczących (dwóch) VAT-7 za luty 2023 r. złożonych po terminie, w których podatnicy nie deklarowali kwot do zapłaty (74 pozycje); gdyż wśród nich były odstępienia z innych okresów, tj. odpowiednio z: [1] listopada 2021 r. – 11 spraw; października 2021 r. – dwa przypadki oraz po jednym przypadku ze stycznia-maja, sierpnia, września 2021 r.; [2] stycznia 2023 r. – dziewięć przypadków.

Naczelnik US wyjaśniła, że przyczyną był błąd ludzki przy sporządzaniu zestawienia.

(akta kontroli: t. VI, str. 104-208, 368-428)

2. Kierownik SPM samodzielnie zaakceptował - w przypadku trzech na 15 poddanych badaniu wykroczeń skarbowych, w których podatnicy złożyli czynny żal – sporządzone przez siebie zestawienie wniosków o odstąpieniu od

¹²⁹ [1] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 163,3 tys. zł; [2] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 1,3 tys. zł; [3] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 10,1 tys. zł; [4] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 2,4 tys. zł oraz 163,0 tys. zł; [5] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 24,5 tys. zł; [6] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 149,1 tys. zł, 0,5 tys. zł oraz 24,5 tys. zł; [7] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 377,5 tys. zł; [8] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 199,8 tys. zł; [9] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 127,8 tys. zł; [10] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 60,7 tys. zł; [11] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 27,6 tys. zł; [12] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 319,0 tys. zł oraz 679,5 tys. zł; [13] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 113,7 tys. zł; [14] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 41,4 tys. zł; [15] RKS: [...]*, kwota uszczuplonych należności publicznoprawnych 25,9 tys. zł.

sporządzania wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na złożony czynny żal, czym nie zapewniono stosownej kontroli (reguły dwóch par oczu).

Naczelnik US wyjaśniła, że pracownik merytoryczny sporządzał zestawienia takich wniosków, następnie kierownik SPM weryfikował ich poprawność i akceptował odstąpienia.

NIK wskazuje, że na przekazanych zestawieniach widnieje jedynie podpis kierownika SPM, a według Rekomendacji Szefa KAS zestawienia miał sporządzać pracownik merytoryczny, a akceptować pracownik wyznaczony przez Naczelnika US.

(akta kontroli: t. VI, str. 1-103, 209-215)

3. W przypadku czterech z 15 badanych spraw, w których kierownik SKA-1 odstąpił od złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na fakt, że sprawca nie podlegał karze w związku z zastosowaniem instytucji czynnego żalu, nie odnotowywano niewystępowania przesłanek uniemożliwiających ww. odstąpienie wskazanych w art. 16 § 5 k.k.s.

Naczelnik US wyjaśniła, że przedmiotowych odstąpień dokonywano zbiorczo, co uniemożliwiało wskazane odnotowanie.

NIK wskazuje na nierzetelność w zakresie odnotowywania na zbiorczym zestawieniu niewystępowania przesłanek uniemożliwiających ww. odstąpienie.

(akta kontroli: t. VI, str. 1-103, 209-217, 429-450; t. VII, str. 157-159)

4. Badanie spraw za lata 2021-2024 (I połowa 2024 roku) rozpoznawanych przez właściwą rzeczowo komórkę organizacyjną Urzędu w zakresie zastosowania instytucji czynnego żalu - art. 16 k.k.s., wykazało rozbieżność danych w zakresie czynnych żali pomiędzy różnymi stosowanymi w urzędzie systemami informatycznymi, co NIK uznaje za nierzetelne.

Kierownicy komórek rzeczowo właściwych zajmujących się zastosowaniem instytucji czynnego żalu za lata 2021-2024 (I połowa) wykazali w tabeli nr 9 *Odstąpienie od powiadomienia komórki spraw karnych skarbowych o popełnieniu czynu zabronionego* 9589 czynności. W porównaniu z raportem Kierownika SWW, który wykazał łącznie 12165 czynności z czego: z Biblioteki Akt za 2021 rok – 6434 czynności, za lata 2022-2024 (I połowa) 2928 czynności; SZD za lata 2022-2024 (I połowa) – 2803 czynności. W oparciu o dane przedstawione powyżej w okresie 2021-2024 (I połowa) nie wykazano 2576 „czynnych żali”, które podlegały dalszemu procedowaniu przez komórki rzeczowo właściwe w związku z ujawnianiem przestępstw, przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych zgodnie z Rekomendacjami Szefa KAS i Dyrektora IAS.

Naczelnik US wyjaśniła, że po przeanalizowaniu danych zaewidencjonowanych pism w systemach: BA oraz SZD stwierdzono, że wykaz zawiera częściowo te same dane. Raporty generowane w obu systemach mają inny format (m.in.: zapisu podstawowych danych takich jak nr NIP czy data) i nie są ze sobą kompatybilne w sposób umożliwiający ich porównanie. Naczelnik US wskazała, że nie posiada narzędzi pozwalających na wyodrębnienie pism, które zostały zdublowane i znajdują się na obu wykazach, a analiza wykazu, ze względu na ilość pozycji i konieczność „ręcznego” sprawdzania, byłaby długotrwała i czasochłonna a efekt mógłby być niezadawalający.

(akta kontroli: t. III, str. 341-388; t. V, str. 240-298)

5. Mimo stwierdzenia uszczuplenia wpłaconego podatku przez podatnika po złożeniu przez niego korekty deklaracji/zeznania, w Urzędzie nie prowadzono i nie dokumentowano spraw, w których odstąpiono od złożenia wniosku

o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na fakt, że sprawca nie podlegał karze w związku ze złożeniem prawnie skutecznej korekty, tj. na podstawie art. 16a k.k.s.

Naczelnik US wyjaśniła, że czynności sprawdzające (w tym w związku ze złożeniem prawnie skutecznej korekty) ewidencjonowano w systemie ZISAR, w którym ewidencjonowano liczbę prowadzonych czynności sprawdzających/kontroli wobec podatnika oraz czy kierowano wnioski do k.k.s. Naczelnik US wyjaśniła m.in., że skoncentrowano działania na terminowym i prawidłowym rozliczaniu wpływających dokumentów.

NIK wskazuje, że wbrew twierdzeniu Naczelnika, w systemie ZISAR nie ewidencjonowano przedmiotowych odstępień – mimo ich występowania w Urzędzie, a odstępienie wymaga sprawdzenia i potwierdzenia niespełniania przesłanek negatywnych, tj. wskazanych w art. 16a § 3 k.k.s.

(akta kontroli: t. VI, str. 289-428; t. VII, str. 157-159)

6. W pięciu (RKS: [...]*) na 11 przypadków nie wezwano podatników do uzupełnienia braków wniosku o DPO mimo nieprzedstawienia (wraz z wnioskiem) dowodów uiszczenia przez nich wymaganej należności publicznoprawnej, grzywny oraz zryczałtowanych kosztów postępowania (art. 143 § 1 pkt 1-3 k.k.s. w zw. z art. 142 § 4 k.k.s.). Naruszało to art. 143a k.k.s., który wskazuje, że do wniosku o zezwolenie na DPO, muszą zostać dołączone dowody wykonania czynności, o których mowa powyżej. Ich brak stanowił przeszkodę do nadania wnioskowi biegu.

W sprawach tych wnioski złożono : [1] 6 grudnia 2022 r.; [2] 17 grudnia 2021 r.; [3] 1 grudnia 2022 r.; [4] 14 marca 2024 r.; [5] 22 lipca 2024 r.; a wymaganych wpłat dokonano odpowiednio: [1] 19 grudnia 2022 r.; [2] 6 października 2023 r.; [3] 17 lutego 2023 r.; [4] 2 kwietnia 2024 r.; [5] 5 sierpnia 2024 r., tj. odpowiednio 13, 658, 78, 19 i 14 dniach po złożeniu wniosku.

Naczelnik US wyjaśniła m.in., że instytucja DPO gwarantuje zakończenie dochodzenia w drodze negocjacji i porozumienia sprawcy z FOPP w wyniku [którego] osiągane są cele postępowania karno skarbowego zapisane w art. 114 § 1-2 k.k.s., przede wszystkim w zakresie wyrównania uszczerbku finansowego to jest zapłacenie podatku. Zgodnie z art. 146 § 3 k.k.s. czas, rodzaj i sposób wykonania obowiązków, organ określa po wysłuchaniu sprawcy.

NIK wskazuje, że Naczelnik US jako organ władzy publicznej jest bezwzględnie zobowiązany do osiągania założonych celów, działając na podstawie i w granicach prawa. Przepisy k.k.s. wyznaczają precyzyjnie sposób postępowania, związanego z korzystaniem z DPO, nie przewidując uznaniowości organu w tym zakresie. W szczególności brak jest podstaw do przyjmowania, by Urząd mógł swobodnie decydować o terminie nadania wnioskowi dalszego biegu w zależności od dyskrejonalnego zachowania podatnika. Z przepisów wynika, że w sprawach DPO jedyne, zgodne z prawem rozwiązanie polega na skierowaniu do podatnika wezwania o uzupełnienie braków wniosku, w sytuacji uzasadniającej takie działanie. Jeżeli podatnik uzupełni braki można nadać wnioskowi dalszy bieg, a w sytuacji odmiennej wniosek pozostawia się bez rozpatrzenia.

(akta kontroli: t. VII, str. 1-156, 300-350, 365-373)

7. Mimo złożenia przez sprawcę przestępstwa skarbowego kompletnego wniosku o DPO, FOPP nie przekazał bezzwłocznie jednego z 11 wniosków (RKS: [...]*) do sądu, tj. zgodnie z postanowieniami art. 145 § 1 k.k.s. Kompletny wniosek w sprawie o DPO z dnia 5 sierpnia 2024 r. przekazano do sądu dopiero 12 września 2024 r., tj. po 38 dniach.

Naczelnik US wyjaśniła, że pracownik odpowiedzialny przebywał na urlopie, a pracę rozpoczął 19 sierpnia 2024 r.

NIK wskazuje, że prowadzona reorganizacja służb karnych skarbowych miała wprowadzić rozwiązania organizacyjne zapobiegające zamrożeniu sprawy podczas nieobecności pracownika. Nie znajduje również usprawiedliwienia przekazanie wniosku dopiero po 24 dniach od powrotu z urlopu.

(akta kontroli: t. VII, str.1-156, 353-373)

8. Prowadząc dochodzenie w sprawie przestępstwa skarbowego polegającego na narażeniu na uszczuplenie finansów publicznych poprzez nienależną wypłatę/pobranie części oświatowej subwencji ogólnej przez jednostkę samorządu terytorialnego szczebla powiatowego na 2018 r. (RKS [...]*), FOPP umorzył postanowieniem z 30 maja 2023 r. postępowanie przygotowawcze w ww. sprawie wobec brak znamion czynu zabronionego (art.17 §1 pkt 2 k.p.k.), w sytuacji, gdy: [1] FOPP nie dopełnił czynności procesowych, gdyż nie przesłuchano wnioskującego o subwencję i gwarantującego rzetelność danych na podstawie, których wyliczano/uzyskano tą subwencję; [2] została wniesiona 29 grudnia 2022 r. skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego przez jednostkę samorządu terytorialnego szczebla powiatowego w sprawie decyzji Ministra Finansów z 30 listopada 2022 r. podtrzymującej decyzję Ministra Finansów z 15 lipca 2022 r.

Naczelnik US wyjaśniła, że: [ad.1] DIAS sprawował ciągle nadzór nad prawidłowością prowadzonego postępowania przygotowawczego, czego finalnym efektem było zatwierdzenie postanowienia o jego umorzeniu. Ponadto podniesiono, że zgodnie z obowiązującą doktryną, przesłuchanie w charakterze świadka (a brak było podstaw w zgromadzonym w materiale dowodowym) potencjalnego podejrzanego skutkowałoby pozyskaniem dowodu nazywanego w doktrynie jako „owoc zatrutego drzewa”, tj. nieważnego w postępowaniu; [ad.2] na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego, zwrotu subwencji z odsetkami, uznano – mimo wniesienia skargi do WSA – że istota sprawy pozostaje ta sama, tj. stwierdzono brak znamion czynu zabronionego, co podzielił DIAS zatwierdzając postanowienie o umorzeniu.

NIK podkreśla, że: [ad.1] fakt rozpatrywania skargi przez WSA stanowił przesłankę uzasadniającą zawieszenie postępowania (art.114a k.k.s.). Powyższe stanowiło naruszenie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. poprzez jego zastosowanie oraz art.114a k.k.s. poprzez jego niezastosowanie. Skorzystanie z niewłaściwej instytucji procesowej było przy tym działaniem nierzetelnym i niecelowym; [ad.2] FOPP nie dopełnił czynności procesowych, gdyż nie przesłuchiwał osoby odpowiedzialnej za uzyskanie/pobranie subwencji, by uzyskać pełny obraz stanu faktycznego w zakresie zawiadomienia o popełnienie czynu zabronionego.

(akta kontroli: t. VI, str. 368-428; t. VII, str. 160-350)

9. FOPP prowadząc postępowania przygotowawcze w sprawach RKS [...]* oraz RKS [...]* zawniósł o ich umorzenie odpowiednio postanowieniem z 26 lutego 2024 r. i 19 maja 2023 r., w sytuacji gdy ww. postępowania były wciąż zawieszone postanowieniami z 26 czerwca 2020 r. i 31 maja 2013 r.

Naczelnik US wyjaśniła, że na podstawie obowiązującego § 215 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 7 kwietnia 2016 r. w sprawie Regulaminu wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury (stosowanego w sprawach karnych skarbowych)¹³⁰, po ustaniu przyczyny zawieszenia postępowania należy wydać postanowienie

¹³⁰ Dalej: Regulamin wewnętrzny spraw karnych skarbowych.

o jego podjęciu. W tych sprawach nie ustała przyczyna zawieszenia (niestawiennictwo), lecz przedawniła się karalność czynu, a nie było podstaw do odwieszenia, gdyż FOPP nie miał zamiaru wykonywać żadnych dodatkowych czynności procesowych. Podkreślono, że DIAS zatwierdził postanowienia o umorzeniu dochodzenia w sprawie z uwagi na przedawnienie karalności czynu. NIK nie podziela złożonych wyjaśnień wskazując, że celem postępowania karnego skarbowego jest ustalenie czy sprawca powinien ponieść odpowiedzialność za czyn będący przedmiotem postępowania. Postępowanie zawiesza się na czas poszukiwania/ ustalenia sprawcy, w celu wykonania z nim czynności, które mają przesądzić o jego odpowiedzialności. W sytuacji przedawnienia karalności czynu potrzeba poszukiwania podejrzanego (przesłanka na podstawie której zawieszono postępowanie) ustaje, bo postępowanie stało się bezprzedmiotowe. Wobec powyższego postępowanie należało umorzyć, ale wcześniej winno się zawieszone postępowanie podjąć z uwagi na ustanie przesłanki zawieszenia. Przykładowo w sprawie śledztwa (RKS: [...])* prowadzonego przez Prokuraturę – mimo nieustania przyczyny zawieszenia (nie zakończone postępowanie podatkowe), FOPP zawniósł 24 stycznia 2024 r. o podjęcie tego śledztwa, a dopiero po jego wydaniu, wydano postanowienie o umorzeniu śledztwa z uwagi na przedawnienie karalności czynu (art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.).

(akta kontroli: t. VI, str. 451-465; t. VII, str. 160-350, 365-373)

10. W sprawie RKS: [...]* prowadzonej przez Urząd, w której postanowieniem 26 czerwca 2020 r. zawniósłano o zawieszenie dochodzenia (zatwierdzone przez DIAS 14 lipca 2020 r.), stwierdzono podjęcie pierwszych czynności mających na celu weryfikację przyczyn zawieszenia dopiero w lutym 2023 r., tj. po ponad 2,5 letniej bezczynności Urzędu. Stanowiło to naruszenie § 214 Regulaminu wewnętrznego spraw karnych skarbowych, nakazującego nie rzadziej niż co sześć miesięcy sprawdzić, czy przyczyny zawieszenia nadal trwały.

Naczelnik US wyjaśniła, że w okresie zawieszenia nie podejmowano próby wezwania świadków przebywających na terenie Niemiec z uwagi na istniejące w pandemii (w Polsce i Niemczech) obostrzenia w przemieszczaniu się. Ustalono również że organy podatkowe jak i egzekucyjne prowadziły nieskuteczne próby kontaktu z tymi świadkami. Naczelnik US podkreśliła, że fakt nie dokumentowania czynności w tym przedziale czasowym, nie jest przejawem bezczynności w postępowaniu karnym skarbowym, gdyż podejmowała działania występując w charakterze organu podatkowego i egzekucyjnego.

NIK podkreśla, że w okresie zawieszenia od czerwca 2020 r. do lutego 2023 r. nie podjęto udokumentowanych czynności sprawdzających czy ustały przyczyny zawieszenia dochodzenia, a przedłożone pisma w sprawach podatkowych i egzekucyjnych, również nie dotyczą tego okresu.

(akta kontroli: t. VI, str. 451-465; t. VII, str. 160-350)

11. W dwóch sprawach (RKS: [...])* FOPP umorzył prowadzone postępowania przygotowawcze, z uwagi na przedawnienie karalności czynu, postanowieniami odpowiednio z 22 lutego i 30 marca 2023 r., w sytuacji gdy przedłużono prowadzone postępowania przygotowawcze do 31 grudnia i 23 grudnia 2022 r. (bez wnioskowania o przedłużenie).

Naczelnik US wyjaśniła, że w tych sprawach nie doszło do przedstawienia zarzutów sprawcom, co skutkowało przedawnieniem karalności czynów (odpowiednio jednego i trzech wykroczeń skarbowych z art. 57 § 1 k.k.s.), które

to postanowienia zaakceptował DIAS, bez wydania postanowienia o przedłużeniu dochodzenia.

(akta kontroli: t. VI, str. 429-450; t. VII, str. 160 299, 265-373)

12. Mimo określenia w zawiadomieniu okoliczności popełnienia czynu zabronionego, tj. w sprawie [1] RKS: [...] dotyczącej czynów zabronionych za lata podatkowe 2014 i 2015, gdzie w zawiadomieniu wskazano na nierzetelność ksiąg rachunkowych, tj. przestępstwo wskazane w art. 61 § 1 k.k.s. - pominięto ten czyn w dochodzeniu wszczętym 22 października 2020 r.; [2] RKS: [...]*, gdzie w zawiadomieniu z 6 maja 2022 r. w zakresie wykroczenia na podstawie art. 57 § 2 k.k.s. z tytułu niezapłacenia podatku VAT, we wszczętym 16 czerwca 2023 r. przez FOPP postępowaniu przygotowawczym pominięto ww. czyn.

Naczelnik US wyjaśniła, że: [ad.1] Sady, prokuratura i organ nadzoru wskazywały przy czynie z art. 56 k.k.s. (złożenie nierzetelnych zeznań/ deklaracji podatkowych), że zachodził pozorny zbieg w odniesieniu do czynu z art. 61 § 1 pkt 1 k.k.s. (nierzetelność ksiąg podatkowych), gdyż występowała okoliczność współukarania. Przez co – jak wyjaśniła Naczelnik US – zgodnie z doktryną nie należy traktować takiego zachowania jako dwóch odrębnych przestępstw. [ad.2] w sprawie zawiadomienia odstąpiono od wszczęcia postępowania przygotowawczego, jednakże przez niedopatrzenie nie udokumentowano tego notatką służbową.

NIK nie podziela złożonych wyjaśnień, gdyż w analogicznych postępowaniach przygotowawczych (RKS: [...]*), stwierdzono czyn wynikający z art. 56 § 2 k.k.s. (nierzetelność zeznań/deklaracji podatkowych) w zbiegu z art.61 § 1 k.k.s. (nierzetelność ksiąg podatkowych).

(akta kontroli: t. VI, str. 429-465; t. VII, str. 156)

13. W jednej sprawie (RMW: [...]*) niezasadnie odstąpiono od wszczęcia postępowania. Przyjęto, że zachodzi brak znamion czynu zabronionego (art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k.), choć sytuacja taka nie miała miejsca lub co najmniej nie została w sposób należyty wykazana i udokumentowana. Czynność odstąpienia od wszczęcia postępowania formalnie podjęto ponadto ze zwłoką (777 dni od powzięcia informacji o popełnieniu czynu zabronionego).

Powyższe stanowiło naruszenie, stosowanych odpowiednio na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. w postępowaniu karnym skarbowym¹³¹, art. 2 § 1 pkt 1 k.p.k. (zasada trafnej represji karnej), art. 2 § 1 pkt 4 k.p.k. (zasada szybkości postępowania), art. 9 § 1 k.p.k. (zasada działania z urzędu), art. 10 § 1 k.p.k. (zasada legalizmu), art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. (negatywna przesłanka procesowa braku znamion czynu zabronionego), art. 92 k.p.k. (zasada podejmowania rozstrzygnięć w oparciu o całokształt zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego oraz pomijania ustaleń nie ustalonych na podstawie zebranych w sprawie dowodów), art. 297 § 1 pkt 1 k.p.k. (zasada trafnej oceny prawnokarnej czynu) oraz art. 303 k.p.k. (obowiązek wszczęcia postępowania, z urzędu lub na skutek zawiadomienia, w reakcji na uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa). Organ prowadzący postępowanie winien był wszcząć postępowanie lub odstąpić od wszczęcia postępowania w sprawie niezwłocznie, gdy tylko powziął informację o popełnieniu czynu zabronionego, a tego nie uczynił, zwlekając z tym 777 dni. Decydując zaś o wszczęciu postępowania lub o odstąpieniu od wszczęcia postępowania winien był kompleksowo przeanalizować materiał dowodowy zgromadzony w sprawie i tylko ten materiał dowodowy, jeżeli uznał go za wystarczający, przyjąć za podstawę czynionych

¹³¹ Ilekroć w dalszej części wystąpienia pokontrolnego jest mowa o przepisach k.p.k. należy mieć na uwadze, że są one stosowane w postępowaniu karnym skarbowym odpowiednio na podstawie art. 113 § 1 k.k.s.

w sprawie ustaleń faktycznych i dokonywanych ocen prawnych. Rozpoznanie sprawy ze zwłoką oraz niedostateczne wykazanie i udokumentowanie jej okoliczności było przy tym działaniem nierzetelnym.

Naczelnik US wyjaśniła, że sprawa została rozpatrzona bez naruszenia art. 44 § 1 i 3 k.k.s. (nie doszło do przedawnienia karalności czynu oraz nie doszło do przedawnienia należności publicznoprawnej). W ocenie organu prowadzącego postępowanie zgromadzony materiał dowodowy dawał podstawy do uznania, że czyn będący przedmiotem postępowania był całkowicie społecznie nieszkodliwy, wobec czego nie wszczęto postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., bowiem zgodnie z art. 1 § 3 k.k.s. czyn nie stanowił przestępstwa. Było tak, bo zdarzenie miało charakter incydentalny. Podatniczka, mająca 78 lat, PIT-39 za 2020 r. złożyła 25 lipca 2022 r., tj. 11 dni po wezwaniu z 14 lipca 2022 r. (co do kwoty podatku 38,9 tys. zł). W sprawie wydano przy tym decyzję ratalną, a raty ustalone tą decyzją są spłacane. Zdaniem Naczelnika US ściganie 78 letniej podatniczki, która, wprawdzie z opóźnieniem, ale dopełniła obowiązków podatkowych, stanowiłaby naruszenie art. 25 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej z dnia 30 marca 2010 r.¹³² (prawo do godnego życia osób starszych i ich uczestniczenia w życiu społecznym i kulturalnym), art. 41 ust. 1 KPP (prawo do dobrej administracji) oraz art. 30 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹³³ (zasada poszanowania i nienaruszalności godności człowieka).

NIK wskazuje, że art. 44 § 1 i 3 k.k.s. nie stanowi wyznacznika dla określenia kiedy postępowanie winno być wszczęte. W przepisie tym mowa jest jedynie o tym, kiedy karalność czynu ustaje. W tych okolicznościach, tak wszczęcie, jak i prowadzenie, postępowania staje się w ogóle niedopuszczalne, tj. zachodzi negatywna przesłanka procesowa przedawnienia karalności czynu (art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.). Przyjęcie założenia, że organ prowadzący postępowanie może zwlekać z wszczęciem postępowania lub z odstępniem od wszczęcia postępowania aż do przedawnienia karalności czynu, zamiast podjąć te czynności niezwłocznie po powzięciu informacji o popełnieniu czynu zabronionego, nie wspominając już po „wybieraniu” sobie przez organ prowadzący postępowanie, którymi postępowaniami i kiedy się zająć, stanowiłoby naruszenie prawa, świadczące o instrumentalnym wykorzystywaniu represji karnej. Nie sposób zgodzić się z Naczelnikiem US, że czyn będący przedmiotem postępowania był całkowicie społecznie nieszkodliwy, a postępowania nie wszczęto (na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k.), bowiem zgodnie z art. 1 § 3 k.k.s. czyn nie stanowił przestępstwa, a ponadto z jego rozważaniami, że ściganie 78 letniej podatniczki, która, wprawdzie z opóźnieniem, ale dopełniła obowiązków podatkowych, stanowiłaby naruszenie art. 25 KPP (prawo do godnego życia osób starszych i ich uczestniczenia w życiu społecznym i kulturalnym), art. 41 ust. 1 KPP (prawo do dobrej administracji) oraz art. 30 Konstytucji RP (zasada poszanowania i nienaruszalności godności człowieka). Po pierwsze. Na okoliczności te (inne niż wiek podatnika, dopełnienie obowiązków podatkowych po terminie, wydanie decyzji ratalnej i spłacanie rat przez podatnika) nie wskazano w notatce urzędowej z odstąpienia wewnętrznego z 20 września 2024 r. Przyjęcie założenia, że w notatce tej wskazano inne niż faktyczne przyczyny odstąpienia od wszczęcia postępowania wskazywałoby na to, że organ prowadzący postępowanie jedynie pozoruje uzasadnienie swej czynności procesowej, a w rzeczywistości podejmuje ją w oparciu o nieujawnione (nieudokumentowane) przesłanki pozaprawne. Takie postępowanie, gdyby

¹³² Dz. Urz. UE.C z 2010 r. Nr 83, str. 389; dalej: KPP.

¹³³ Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483; dalej: Konstytucja RP.

przyjąć je za prawdziwe, stanowiłoby naruszenie prawa. Po drugie. Żadna z okoliczności wskazanych w notatce urzędowej z odstąpienia wewnętrznego z 20 września 2024 r. nie uzasadniała odstąpienia od wszczęcia postępowania z uwagi na brak znamion czynu zabronionego, tj. na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. Po trzecie. Wywód Naczelnika US jest wewnętrznie sprzeczny. Mowa w nim o społecznej szkodliwości czynu (o czym stanowią art. 1 § 1 i 2 k.k.s. przy uwzgl. art. 53 § 7 k.k.s. oraz art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k.). Następnie wskazuje się, że postępowania nie wszczęto na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. (brak znamion czynu zabronionego – co znajduje potwierdzenie w notatce urzędowej z odstąpienia wewnętrznego z 20 września 2024 r.). Kolejno nawiązuje się do braku przestępności czynu, co ma wynikać z art. 1 § 3 k.k.s., który to przepis odnosi się do braku zawinienia sprawcy czynu zabronionego (czyli czynu wyczerpującego znamiona czynu zabronionego). Są to trzy odrębne, wzajemnie się wykluczające, negatywne przesłanki procesowe. Ostatecznie zaś podważa się konstytucyjność i zgodność z normami prawnomiędzynarodowymi podstawowego i najczęściej występującego w praktyce przestępstwa skarbowego, do którego ścigania organ prowadzący postępowanie został powołany, tj. art. 54 § 2 k.k.s. (nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie złożenie deklaracji i narażenie tym samym podatku na uszczuplenie). Zwrócić w tym miejscu należy uwagę na to, że to ustawodawca, a nie organ prowadzący postępowanie, decyduje o tym, co przestępstwem skarbowym jest, a co nim nie jest (w ramach wyłączności kształtowania polityki karnej). Organ prowadzący postępowanie nie ma też kompetencji do badania zgodności hierarchicznej norm prawnych, a jeżeli jakieś budzą jego wątpliwości, to winien to zasygnalizować właściwym organom, a nie pod pozorem innych negatywnych przesłanek procesowych odstępować od ścigania czynów zabronionych. Wreszcie budzi wątpliwości to, że Naczelnik US, którego podstawowym zadaniem jest dbałość o ochronę interesów finansowych Skarbu Państwa oraz ściganie sprawców przestępstw skarbowych (art. 1 ust. 2 ustawy o KAS, art. 2 ust. 1 pkt 1 i 13 ustawy o KAS, art. 11 ust. 7 ustawy o KAS w zw. z § 1a rozporządzenia o centralizacji komórek SKK oraz art. 28 ust. 1 pkt 1 i 10 ustawy o KAS), w postępowaniu, którego celem jest m.in. dbałość o interes fiskalny Skarbu Państwa oraz ściganie sprawców przestępstw skarbowych (art. 114 § 1 k.k.s. oraz art. 2 § 1 pkt 1 k.p.k.), podważa zgodność z prawem ścigania podatnika, który nie wywiązał się ze swych obowiązków podatkowych, co było jego konstytucyjnym obowiązkiem (art. 83 Konstytucji RP oraz art. 84 Konstytucji RP).

(akta kontroli: t. VIII, str. 618-686; t. IX, str. 185-204)

14. W 22 sprawach postępowanie wszczęto ze zwłoką wynoszącą od 35 do 1 606 dni od powzięcia informacji o popełnieniu czynu zabronionego¹³⁴. W jednej sprawie (RMW: [...]*) postępowania nie wszczęto zaś w ogóle. Informację o popełnieniu czynu zabronionego powzięto w tej sprawie 7 czerwca 2022 r. Następnie dokonano analizy sprawy (21 czerwca 2022 r.) oraz zawiadomiono prokuratora o przestępstwie powszechnym ujawnionym w toku tej analizy (27 czerwca 2022 r.). W zakresie pozostałych czynów, których nie dotyczyło zawiadomienie skierowane do prokuratora i co do których prokurator nie wszczął śledztwa, a które były przedmiotem postępowania, organ prowadzący postępowanie do

¹³⁴ RKS: [...]* – 183 dni; RKS: [...]* – 366 dni; RKS: [...]* – 414 dni; RKS: [...]* – 1 606 dni; RKS: [...]* – 936 dni; RKS: [...]* – 53 dni; RKS: [...]* – 35 dni; RKS: [...]* – 35 dni; RKS: [...]* – 459 dni; RKS: [...]* – 236 dni; RKS: [...]* – 306 dni; RKS: [...]* – 750 dni; RKS: [...]* – 1 196 dni; RKS: [...]* – 554 dni; RKS: [...]* – 375 dni; RKS: [...]* – 659 dni; RKS: [...]* – 295 dni; RKS: [...]* – 81 dni; RKS: [...]* – 195 dni; RKS: [...]* – 296 dni; RKS: [...]* – 331 dni; RKS: [...]* – 361 dni. W czterech ostatnio wymienionych sprawach postanowienie o wszczęciu postępowania wydano w trakcie kontroli.

czasu zakończenia kontroli pozostawał bezczynny. Organ prowadzący postępowanie, pomimo powzięcia informacji o popełnieniu czynu zabronionego, do czasu zakończenia kontroli, nie wszczął także postępowań w 11 innych sprawach¹³⁵.

Powyższe stanowiło naruszenie art. 2 § 1 pkt 4 k.p.k. (zasada szybkości postępowania), art. 9 § 1 k.p.k. (zasada działania z urzędu), art. 10 § 1 k.p.k. (zasada legalizmu) oraz art. 303 k.p.k. (obowiązek wszczęcia postępowania, z urzędu lub na skutek zawiadomienia, w reakcji na uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa). W zakresie zewnętrznych zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego naruszono ponadto art. 305 § 1 k.p.k. (obowiązek niezwłocznego wszczęcia postępowania lub odmowy wszczęcia postępowania na skutek zawiadomienia) bądź, gdy prowadzono postępowanie sprawdzające, art. 307 § 1 k.p.k. (maksymalny 30 dniowy czas trwania postępowania sprawdzającego). Organ prowadzący postępowanie winien był wszcząć postępowanie lub odstąpić od wszczęcia postępowania albo odmówić wszczęcia postępowania w ww. sprawach niezwłocznie, gdy tylko powziął informację o popełnieniu czynu zabronionego, a gdy prowadził postępowanie sprawdzające miał na to 30 dni¹³⁶; nie uczynił tego, zwlekając z tym od 35 do 1 606 dni albo w ogóle nie wszczynając postępowania. Rozpoznanie sprawy ze zwłoką oraz jej nie rozpoznanie było przy tym działaniem nierzetelnym.

Naczelnik US wyjaśniła, że zgodnie z przyjętą praktyką sprawy dzielono na sprawy prowadzone z zewnętrznego zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego oraz na sprawy prowadzone w związku z informacją wewnętrzną o popełnieniu czynu zabronionego. W zakresie tych ostatnich spraw, informacje te były każdorazowo poddawane analizie pod kątem kompletności przekazywanego materiału dowodowego, kwalifikacji prawnej czynu oraz terminów przedawnienia karalności czynu i należności publicznoprawnej, a także w celu określenia priorytetu sprawy. Organ prowadzący postępowanie przy wyborze spraw, którym nadać bieg poprzez wszczęcie postępowania, kierował się terminami przedawnienia karalności czynów i należności publicznoprawnych. Jako kluczowe traktowano też, stosownie do art. 305 § 1 k.p.k. i art. 307 § 1 k.p.k., sprawy objęte zewnętrznymi zawiadomieniami o popełnieniu czynu zabronionego. Sprawy, którym nadano bieg po dłuższym czasie, wskazane w nieprawidłowości, nie zostały uwzględnione do realizacji jako priorytetowe. Wszczęcie postępowań w tych sprawach w późniejszym terminie nie skutkowało przedawnieniem karalności czynu lub należności publicznoprawnej. W części ww. spraw oczekiwano przy tym na zakończenie innych toczących się postępowań, w szczególności postępowań podatkowych, a postępowań nie wszczynano, by ich następnie nie zawieszać. Organy nadzoru nie kwestionowały omawianego stanu rzeczy. Rotacje kadrowe, istotne obciążenie pracą, zwłaszcza związane ze znaczną liczbą otrzymanych po centralizacji komórek SKK spraw karnych skarbowych oraz spraw z u.o.r., również miały znaczenie dla opóźnień we wszczynaniu postępowań. W jednej ze spraw (RKS: [...]*) Naczelnik US nie zgodził się z wyliczeniem NIK wskazując, że zewnętrzne zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego wpłynęło

¹³⁵ RMW: [...]* – informacja z 25 stycznia 2023 r.; RMW: [...]* – informacja z 17 kwietnia 2023 r.; RMW: [...]* – informacja z 7 września 2023 r.; RMW: [...]* – informacja z 29 listopada 2023 r.; RMW: [...]* – informacja z 5 października 2023 r.; RMW: [...]* – informacja z 29 marca 2023 r.; RMW: [...]* – informacja z 6 lipca 2023 r.; RMW: [...]* – informacja z 23 grudnia 2023 r.; RMW: [...]* – informacja z 5 marca 2024 r.; RMW: [...]* – informacja z 4 kwietnia 2024 r.; RMW: [...]* – informacja z 20 maja 2024 r.

¹³⁶ Termin ten przyjęto pomocniczo na potrzeby kontroli dla oceny wszystkich spraw mając na uwadze, iż jest to najdłuższy przewidziany w tym zakresie przez k.p.k. termin, a wymaganie, by wszczynać postępowania w dniu powzięcia informacji o popełnieniu czynu zabronionego, choć znajdujące oparcie w k.p.k., byłoby, z przyczyn praktycznych, nazbyt rygorystyczne.

w późniejszym niż przyjęty przez NIK terminie (bo zawiadomienie zostało przekazane według właściwości miejscowej z innego urzędu skarbowego), a przy tym dochowano 30 dniowego terminu wynikającego z art. 307 § 1 k.p.k. (bo dniem poprzedzającym dzień wszczęcia postępowania był dzień ustawowo wolny od pracy, który w związku z art. 123 § 3 k.p.k. nie powinien być wliczany do biegu terminu). W jednej ze spraw (RKS: [...]*) wskazano zaś, że 30 dniowy termin z art. 307 § 1 k.p.k. powinien być liczony od otrzymania zewnętrznego zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego przez pracownika, prowadzącego sprawę w imieniu organu prowadzącego postępowanie. Odnośnie jednej sprawy (RMW: [...]*), gdzie nie wszczęto postępowania, Naczelnik US wyjaśnił natomiast, że w sprawie z zawiadomienia o przestępstwie powszechnym prokurator prowadzi śledztwo. Możliwe jest połączenie sprawy organu prowadzącego postępowanie do śledztwa prowadzonego przez prokuratora. Okres przedawnienia karalności czynu oraz przedawnienia należności publicznoprawnej w omawianej sprawie jeszcze nie minął. Jeżeli prokurator nie przejmie tej sprawy do prowadzenia, to organ prowadzący postępowanie przewiduje co do niej możliwość wszczęcia postępowania.

NIK wskazuje, że podział spraw na sprawy prowadzone z zewnętrznego zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego oraz na sprawy prowadzone w związku z informacją wewnętrzną o popełnieniu czynu zabronionego, tj. podział spraw ze względu na źródło informacji o czynie zabronionym (prowadzone z zawiadomienia lub na skutek informacji własnych z urzędu), determinuje jedynie sposób postąpienia z pozyskaną informacją. Organ prowadzący postępowanie winien jest w obu przypadkach wszcząć postępowanie, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego (art. 303 k.p.k.), zaś w sytuacji stwierdzenia negatywnej przesłanki procesowej (art. 17 § 1 k.p.k. lub art. 151 § 1 i 2 k.k.s.) w pierwszym przypadku – odmówić wszczęcia postępowania (art. 305 § 1 k.p.k.), zaś w drugim przypadku – odstąpić od wszczęcia postępowania (art. 303 k.p.k. *a contrario*). Podział ten nie upoważnia jednak organu prowadzącego postępowanie do zwlekania z podjęciem ww. czynności, nie wspominając już o „wybieraniu” sobie przez organ prowadzący postępowanie, którymi postępowaniami i kiedy się zająć. To ostatnie stanowi naruszenie prawa, świadczące o instrumentalnym wykorzystywaniu represji karnej. Również art. 44 k.k.s. oraz art. 51 k.k.s. nie stanowią wyznacznika dla określenia kiedy postępowanie winno być wszczęte. W przepisach tych mowa jest jedynie o tym, kiedy karalność czynu ustaje. W tych okolicznościach, tak wszczęcie, jak i prowadzenie, postępowania staje się w ogóle niedopuszczalne, tj. zachodzi negatywna przesłanka procesowa przedawnienia karalności czynu (art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.). Czekanie z wszczęciem postępowania do przedawnienia karalności czynu, z przyczyn wskazanych wcześniej, jest niedopuszczalne. Co więcej, w tych okolicznościach, na wypadek zbyt późnego wszczęcia postępowania, grozi to niemożnością pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności w ogóle, wprost na skutek zaniechania organu prowadzącego postępowanie. Mając na uwadze sygnalizowane przez Naczelnika US trudności kadrowe, istotne obciążenie pracą oraz znaczne zaległości w rozpatrywaniu spraw karnych skarbowych oraz spraw z u.o.r., z jednej strony jako pozornie zrozumiałe jawi się priorytetyzowanie spraw, z drugiej jednak strony nie zmienia to tego, że podjęte środki zaradcze są sprzeczne z prawem i nie powinny być stosowane. Naczelnik US powinien pilnie podjąć stosowne kroki o charakterze organizacyjnym lub kadrowym, celem jak najszybszego doprowadzenia omawianych kwestii do stanu zgodnego z prawem, a nie tolerować ten stan i uznawać go za prawidłowy. Nie sposób jest nie zauważyć, że skala nie procedowanych spraw oraz długotrwałość zwlekania z ich procedowaniem zaburzają w sposób istotny rzeczywisty obraz ich

liczby i czasu trwania, a co za tym idzie, mogą powodować nierzetelność przygotowywanych sprawozdań oraz zniekształcać wyniki mierników obciążenia pracą i efektywności realizowania zadań. Także z tej przyczyny omawiana praktyka jawi się jako nieakceptowalna. Odnośnie wskazania Naczelnika US, że części postępowań nie wszczynano, by ich następnie nie zawieszać, wskazać należy, że rozumowanie takie nie znajduje oparcia w prawie. Przesłanki wszczęcia postępowania (art. 303 k.p.k.) nie są tożsame z przesłankami zawieszenia postępowania (art. 22 § 1 k.p.k. oraz art. 114a k.k.s.). Ich zamienne stosowanie jest nie tylko nieuprawnione, ale nadto – podobnie jak nie wszczynanie postępowań – zaburza w sposób istotny rzeczywisty obraz liczby spraw i czasu ich trwania. Zaprezentowany przez Naczelnika US sposób liczenia 30 dniowego terminu z art. 307 § 1 k.p.k. jest błędny. Termin ten liczy się od wpływu zewnętrznego zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego do FOPP (choćby niewłaściwego), a nie od przekazania tego zawiadomienia do właściwego organu (art. 118 § 3 k.p.k. oraz art. 125 k.p.k.), komórki organizacyjnej lub pracownika (przekazania wewnętrzne). Jest to przy tym termin instrukcyjny, przewidziany dla organu prowadzącego postępowanie, który choć nie wywołuje skutków procesowych, to jednak jego przekroczenie stanowi naruszenie prawa. Nie jest to natomiast termin zawity, przewidziany dla stron postępowania dla skutecznego dokonania czynności procesowej (art. 122 § 1 i 2 k.p.k.). Stąd zasady obliczania terminów zawitych (art. 123-127a k.p.k.) nie mają w tym przypadku zastosowania.

(akta kontroli: t. VI, str. 218-288, 368-465; t. VII, str. 1-156, 160-299, 365-373; t. IX, str. 134-184, 205-291, 309-353, t. VIII, str. 1-91, 363-494, 526-594, 618-686)

15. W czterech sprawach (RKS: [...]*) postępowanie wszczęto i prowadzono w wadliwej formie (dochodzenie zamiast śledztwa), co stanowiło naruszenie art. 151a § 2 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. Prowadzenie postępowania w niewłaściwej formie było przy tym działaniem nierzetelnym.

Naczelnik US wyjaśniła, że w zakresie sprawy RKS: [...]* w chwili wszczęcia postępowania organ prowadzący postępowanie posiadał (nieudokumentowane) informacje, że uszczuplona należność publicznoprawna, której dotyczyła sprawa, została w całości uiszczona. Stosownie do art. 37 § 2 k.k.s. nie zachodziły więc przesłanki do wszczęcia śledztwa w sprawie. W zakresie sprawy RKS: [...]* uznano natomiast, że przestępstwa skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s., wskazane w postanowieniu o wszczęciu dochodzenia z 14 lipca 2023 r., zostały popełnione w ramach tego samego zamiaru. Stąd nie zachodziły podstawy do wszczęcia śledztwa. Organ nadzoru nie kwestionował formy, w jakiej były prowadzone ww. postępowania. Odnośnie sprawy RKS: [...]* Naczelnik US wyjaśniła, że początkowo prowadzono dwa odrębne postępowania, dotyczące dwóch różnych podmiotów. Wówczas nie było jeszcze wiadomym, komu zostaną przedstawione zarzuty o popełnione przestępstwa skarbowe. Na późniejszym etapie okazało się, że w obu ww. postępowaniach postawiono zarzuty tej samej osobie. Wobec tego połączono te postępowania do wspólnego prowadzenia. Uszczuplone należności publicznoprawne, których dotyczyły połączone go wspólnego prowadzenia sprawy, zostały w całości uiszczone.

NIK wskazuje, że prowadzenie postępowania w formie śledztwa determinuje m.in. art. 151a § 2 pkt 1 k.k.s. Przepis ten obliguje organ prowadzący postępowanie do wszczęcia śledztwa w sprawach o przestępstwa skarbowe popełnione w warunkach określonych m.in. w art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. Śledztwo prowadzi się przy tym niezależnie od tego, czy w realiach danego postępowania ma zastosowanie art. 37 § 2 k.k.s., bo art. 151a § 2 pkt 1 k.k.s. do tej normy nie odsyła (tak jak robią to chociażby art. 19 § 1 pkt 1 k.k.s., art. 26 § 3 k.k.s., art. 41 § 1

k.k.s. lub art. 156 § 2 pkt 1 k.k.s.). Stąd okoliczność, że uszczuplona należność publicznoprawna, której dotyczyła sprawa, została w całości uiszczona, nie miała znaczenia dla kwestii formy, w jakiej należało prowadzić postępowanie. Zupełnie niezrozumiała jest natomiast koncepcja nie prowadzenia śledztwa z uwagi na to, że przestępstwa skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s., których dotyczyło postępowanie, zostały popełnione w ramach tego samego zamiaru. Prawdopodobnie Naczelnik US nawiązuje w tym wypadku do koncepcji jedności czynu w sensie faktycznym – art. 6 § 1 k.k.s. albo w sensie prawnym – art. 6 § 2 k.k.s. To jednak organ prowadzący postępowanie, w postanowieniu o wszczęciu dochodzenia z 14 lipca 2023 r., określił, że postępowanie jest prowadzenie m.in. o dwa przestępstwa skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s., a nie o jedno przestępstwo skarbowe (o jeden czyn) z art. 54 § 2 k.k.s., a następnie stan ten konsekwentnie utrzymywał, w tym w postanowieniu o zawieszeniu dochodzenia z 30 kwietnia 2024 r., określając go w sposób tożsamy. Działania organu prowadzącego postępowanie *per se* wykluczają zatem zasadność prezentowanej przez niego obecnie argumentacji. Okoliczność, że początkowo prowadzono dwa odrębne postępowania w formie dochodzenia, która to forma mogła być właściwa na tym etapie sprawy, nie zmienia tego, że po połączeniu tych postępowań do wspólnego prowadzenia w ramach jednej sprawy należało ponownie ocenić, jaka forma postępowania była wówczas właściwa. Jeżeli po połączeniu ww. postępowań do wspólnego prowadzenia w ramach jednej sprawy zachodziły przesłanki do wszczęcia śledztwa, o których mowa w art. 151a § 2 pkt 1 k.k.s., to śledztwo to należało wówczas wszcząć. Fakt, że na etapie łączenia spraw do wspólnego prowadzenia uszczuplone należności publicznoprawne, których dotyczyły łączone postępowania, zostały w całości uiszczone, nie miał znaczenia w analizowanym układzie procesowym z przyczyn, o których mowa powyżej.

(akta kontroli: t. VI, str. 429-450; t. VII, str. 1-156, 365-373; t. VIII, str. 1-91, 618-686; t. IX, str. 250-291)

16. W czterech sprawach wniosek o przedłużenie postępowania złożono ze zwłoką wynoszącą od jednego do 91 dni od upływu czasu trwania postępowania (RKS: [...] – 91 dni; RKS: [...] – jeden dzień; RKS: [...] – 34 dni; RKS: [...] – 31 dni). Powyższe stanowiło naruszenie art. 153 § 1 k.k.s. Wnoszenie o przedłużenie postępowania po upływie czasu jego trwania było przy tym działaniem nierzetelnym.

Naczelnik US wyjaśniła, że nie dochowanie ww. terminów nastąpiło na skutek przeoczenia. W zakresie spraw RKS: [...] wskazała ponadto, że wniesienie o przedłużenie postępowania po upływie czasu jego trwania wiązało się z natłokiem spraw organizacyjnych w nowej strukturze pionu karnego skarbowego po centralizacji komórek SKK, w tym z koniecznością udziału w licznych szkoleniach i koniecznością prowadzenia instruktarzy dla pracowników organów skarbowych, a ponadto z bardzo dużą liczbą spraw przejętych w związku z centralizacją komórek SKK do realizacji oraz z koniecznością uzupełniania danych w KCIK w okolicznościach, w których spośród trzech osób w lokalizacji tylko jedna z nich (dotyczy pracownika prowadzącego sprawę RKS: [...]) miała uprawnienia do wprowadzania danych do KCIK.

NIK wskazuje, że nie zasługuje na uwzględnienie uzasadnianie nie dotrzymania terminów procesowych kwestiami organizacyjnymi, w tym szkoleniami i instruktarzami, a ponadto zaległościami w prowadzonych sprawach karnych skarbowych i sprawach z u.o.r. oraz koniecznością uzupełniania danych w KCIK. O centralizacji komórek SKK, następującej z 1 stycznia 2023 r., Naczelnik US wiedział odpowiednio wcześniej i był zobligowany się do niej odpowiednio przygotować przed tą datą, a nie po niej, oraz przeprowadzić ją na tę datę. NIK

podziela pośrednio wyrażone w wyjaśnieniach Naczelnika US stanowisko, że uprawnienia do wprowadzania danych do KCIK powinni mieć co najmniej wszyscy pracownicy prowadzący sprawy karne skarbowe i sprawy z u.o.r. Należało zatem podjąć stosowne działania w tym zakresie we właściwym czasie.

(akta kontroli: t. VI, str. 429-456; t. VII, str. 1-156, 160-299, 365-375; t. VIII, str. 557-594, 618-686; t. IX, str. 6-12)

17. W dwóch sprawach (RKS: [...])* wniosek o przedłużenie postępowania niezasadnie skierowano do prokuratora zamiast do organu nadrzędnego, sprawującego nadzór nad postępowaniem w chwili kierowania wniosku. W obu tych sprawach wydano postanowienia o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych, które zatwierdził prokurator (art. 175 § 1 k.k.s.). Nie oznaczało to jednak, że sprawował on nadzór nad tymi postępowaniami. Nadzór ten sprawował bowiem dalej organ nadrzędny nad organem prowadzącym postępowanie (art. 151c § 1-3 k.k.s.).

Skierowanie wniosku o przedłużenie postępowania do niewłaściwego organu, tj. do prokuratora zamiast do organu nadrzędnego, sprawującego nadzór nad postępowaniem, stanowiło naruszenie art. 153 § 1 k.k.s. Okoliczności tej nie zmieniało to, że prokurator wnioski te pośrednio uwzględnił poprzez czynność przedłużenia postępowania, czym w sposób dorozumiany objął je następnie nadzorem (art. 151c § 2 k.k.s.), albowiem w chwili kierowania tych wniosków prokurator nie był właściwy do ich rozpoznania, a z akt analizowanych spraw nie wynikało, by prokurator zamierzał objąć je nadzorem. Dopiero w dalszym toku postępowania koniecznym było uwzględnienie tak zaistniałego stanu rzeczy, co organ prowadzący postępowanie uczynił.

Naczelnik US wyjaśniła, że w obu sprawach prokurator wydał postanowienie o przedłużeniu postępowania, a co za tym idzie, objął te sprawy nadzorem. Postanowienia prokuratorskie były więc w pełni zasadne.

NIK wskazuje, że działania prokuratora, w tym powody i forma podjęcia przez niego określonych rozstrzygnięć procesowych, znajdowały się poza zakresem podmiotowym i przedmiotowym kontroli NIK. W realiach analizowanego zagadnienia istotnym nie było to, czy prokurator postąpił prawidłowo przedłużając ww. postępowania, tylko to, czy organ prowadzący postępowanie, w chwili kierowania wniosków o przedłużenie tych postępowań, miał uzasadnione i należyte udokumentowane podstawy by przyjąć, że wnioski te należało skierować do prokuratora. Okoliczności potwierdzających prawidłowość działania organu prowadzącego postępowanie, w analizowanym zakresie, z wyjątkiem jednej sprawy (RKS: [...])*¹³⁷, nie wykazano.

(akta kontroli: t. VIII, str. 363-435, 618-686)

18. W trzech sprawach niezasadnie składano wnioski o przedłużenie postępowania zamiast postępowanie zawiesić. W sprawie RKS: [...]* o istnieniu przesłanek do zawieszenia postępowania (toczące się postępowanie przed sądem administracyjnym) wiedziano od 7 marca 2023 r., zaś postępowanie zawieszono, z tej przyczyny, dopiero 25 października 2023 r., tj. po 232 dniach. W sprawie RKS: [...]* o istnieniu przesłanek do zawieszenia postępowania (toczące się postępowanie przed organem podatkowym) wiedziano od 12 października 2022 r., zaś postępowanie zawieszono, z tej przyczyny, dopiero 25 sierpnia 2023 r.,

¹³⁷ W sprawie tej pierwotnie prawidłowo skierowano wniosek o przedłużenie postępowania do Dyrektora IAS. Następnie, w związku z wydaniem przez prokuratora, z urzędu, postanowienia o przedłużeniu postępowania, przy okazji zatwierdzania przez niego postanowienia o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych, organ prowadzący postępowanie prawidłowo zwrócił się do Dyrektora IAS, pismem z 21 grudnia 2023 r. znak: 0225-SKK-1.800.RKS-253.2023.MM, z prośbą o nie przedłużanie postępowania, wobec tego, że wcześniej uczynił to, z urzędu, prokurator, obejmując jednocześnie sprawę nadzorem.

tj. po 317 dniach. W sprawie RKS: [...] o istnieniu przesłanek do zawieszenia postępowania (toczące się postępowanie przed organem podatkowym) wiadomo od 2 sierpnia 2023 r., zaś postępowanie zawieszono, z tej przyczyny, dopiero 30 kwietnia 2024 r., tj. po 272 dniach.

Powyższe stanowiło naruszenie art. 153 § 1 k.k.s. oraz art. 114a k.k.s., w zakresie w jakim domagano się przedłużenia postępowania w okolicznościach, które uzasadniały zawieszenie postępowania. Postępowanie takie było przy tym niecelowe i nierzetelne, z uwagi na korzystanie przez organ prowadzący postępowanie z niewłaściwego środka oddziaływania na bieg postępowania.

Naczelnik US wyjaśniła, że na powyższy stan rzeczy wpływ miało znaczne obciążenie pracą, w tym wynikające z konieczności dokonywania czynności w związku z przygotowaniem i z przeprowadzeniem centralizacji komórek SKK oraz z obsługą zaległych spraw karnych skarbowych oraz spraw z u.o.r. Liczono przy tym na szybsze zakończenie toczących się postępowań przed organem podatkowym lub sądem administracyjnym, co wyłączałoby potrzebę zawieszenia postępowania w ww. sprawach. W sprawie RKS: [...] wskazano zaś, że w postępowaniu nie było okresów bezczynności, ponieważ oczekując na prawomocność decyzji podatkowych wielokrotnie, tak telefonicznie, jak i pisemnie, organ prowadzący postępowanie kontaktował się z pracownikami organu podatkowego, w celu ustalenia na jakim etapie znajduje się prowadzona przez ten organ sprawa. W tych okolicznościach organ prowadzący postępowanie uznał, że bardziej zasadne było przedłużanie postępowania niż jego zawieszenie.

NIK wskazuje, że w analizowanych sprawach czas, jakiego potrzebował organ prowadzący postępowanie na stwierdzenie, że może zawiesić postępowanie i na wydanie w związku z tym postanowienia o zawieszeniu postępowania, wynosił każdorazowo ponad sześć miesięcy. Jednocześnie w tym czasie organ ten co najmniej parokrotnie miał styczność ze sprawą i mógł ją przeanalizować pod kątem podjęcia w jej ramach właściwych czynności procesowych, chociażby w momencie, gdy opracowywał i składał wniosek o przedłużenie postępowania. W tych okolicznościach trudno jest usprawiedliwić zwłokę organu prowadzącego postępowanie w zakresie wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania, skoro czynnościami, jakie realizował wówczas ten organ, było oczekiwanie na rozstrzygnięcie organu podatkowego lub sądu administracyjnego. Wyjaśnienia Naczelnika US, w zakresie sprawy RKS: [...], w których wprost wskazano, że czynności podejmowane w toku tego postępowania, przez dziewięć miesięcy, sprowadzały się w istocie wyłącznie do oczekiwania aż inny organ zakończy prawomocnie prowadzoną przez siebie sprawę, dowodzą, wbrew twierdzeniom Naczelnika US, że w tej sprawie postępowanie należało zawiesić, na podstawie art. 114a k.k.s., a nie wnosić o jego przedłużenie, na podstawie art. 153 § 1 k.k.s.; żadnych czynności procesowych (dowodowych) w tej sprawie bowiem nie przeprowadzano.

(akta kontroli: t. VIII, str. 44-91, 618-686; t. IX, str. 360-421, 491-532)

19. W trzech sprawach postępowanie zawieszono ze zwłoką wynoszącą od ośmiu do 61 dni od upływu czasu trwania postępowania (RKS: [...] – 48 dni¹³⁸; RKS: [...] – 61 dni; RKS: [...] – osiem dni¹³⁹).

¹³⁸ W sprawie tej Dyrektor IAS nie zatwierdził pierwotnie wydanego przez organ prowadzący postępowanie postanowienia o zawieszeniu dochodzenia z 14 listopada 2023 r., z uwagi na jego wady formalne. Termin liczono więc od wydania przez ten organ, prawidłowego pod względem formalnym, postanowienia o zawieszeniu dochodzenia z 19 grudnia 2023 r., które Dyrektor IAS zatwierdził.

¹³⁹ W sprawie tej wniosku o przedłużenie postępowania z 4 czerwca 2024 r., skierowanego do prokuratora, prokurator nie uwzględnił (wobec tego, że z rzeczonego wniosku wynikało, że postępowania nie należało przedłużać, jak chciał tego organ prowadzący postępowanie, tylko należało je zawiesić), polecając 19 czerwca 2024 r. zawiesić postępowanie, na podstawie art. 114a k.k.s. Polecenie to organ prowadzący postępowanie

Powyższe stanowiło naruszenie art. 153 § 1 lub 3 k.k.s., w zależności od tego, czy przedmiotem postępowania było przestępstwo skarbowe, czy też wykroczenie skarbowe. Zawieszenie postępowania po upływie czasu jego trwania było przy tym działaniem nierzetelnym.

Naczelnik US wyjaśniła, że sporządzenie postanowień o zawieszeniu postępowania po terminie było spowodowane nadmiernym obciążeniem pracą, w tym kumulacją czynności procesowych i terminów. W zakresie sprawy RKS: [...] wskazała ponadto, że w jej ramach mogło dojść do pomyłki w obliczaniu terminów procesowych, albowiem sprawa dotyczyła wykroczenia skarbowego – gdzie czas trwania postępowania wynosi co do zasady dwa miesiące, a nie przestępstwa skarbowego – gdzie czas ten to co do zasady trzy miesiące. W zakresie sprawy RKS: [...] Naczelnik US wyjaśniła zaś, że do dnia zawieszenia postępowania toczyło się ono dynamicznie, w tym wykonano w jego ramach szereg czynności i oczekiwano na dokumenty, które miał przedłożyć podejrzany, zaś zawieszenie postępowania ma charakter fakultatywny, a nie obligatoryjny.

NIK nie podziela stanowiska Naczelnika US co do fakultatywności zawieszenia postępowania na podstawie art. 114a k.k.s. Co do zasady art. 114a k.k.s. stanowi o przypadkach, w których postępowanie „może być” (fakultatywnie) zawieszone. W sytuacji jednak, gdy brak jest czynności procesowych (dowodowych), które organ prowadzący postępowanie zamierza przeprowadzić w sprawie (oczekiwanie na czynność innego organu lub podmiotu taką czynnością nie jest), a upływa czas trwania postępowania, to wobec bezprzedmiotowości przedłużania postępowania, na podstawie art. 153 § 1 lub 3 k.k.s., i niemożności zakończenia sprawy w inny sposób, postępowanie należy (obligatoryjnie) zawiesić, na podstawie art. 114a k.k.s. (lub art. 22 § 1 k.p.k. – w zależności od okoliczności sprawy), o ile zachodzą przesłanki do zawieszenia postępowania określone w tym przepisie. Stanowisko takie zdaje się zajmować również prokurator, który słusznie, w analizowanej sprawie, nie uwzględnił wniosku organu prowadzącego postępowanie o przedłużenie postępowania, tylko polecił postępowanie to zawiesić.

(akta kontroli: t. IX, str. 292-308; t. VIII, str. 44-91, 256-362, 618-686)

20. W jednej sprawie (RKS: [...]) postępowanie zawieszono pomimo braku podstaw prawnych. Przyjęto, że zachodzą przesłanki z art. 114a k.k.s., choć żadne ze zdarzeń określonych w tym przepisie, według stanu na dzień wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania (21 czerwca 2024 r.), nie miało miejsca. W sprawie tej po 15 września 2022 r. w zasadzie zaprzestano przeprowadzania czynności procesowych (dowodowych), choć wcześniej dokonywano ich celowo i sprawnie, oraz zaprzestano dokonywania samodzielnych ustaleń faktycznych (ograniczono się w zasadzie wyłącznie do oczekiwania na wszczęcie postępowania przed organem podatkowym). Było to nieuzasadnione w świetle art. 8 § 1 k.p.k., jak również mając na uwadze to, że organ prowadzący postępowanie, przed 15 września 2022 r., zgromadził w zasadzie kompletny materiał dowodowy w sprawie, który należało poddać samodzielnej analizie i postępowanie zakończyć, nie zaś oczekiwać na wszczęcie postępowania przed organem podatkowym. Bezczynność organu prowadzącego postępowanie była o tyle rażąca, że według stanu na dzień zakończenia kontroli

wykonał 20 czerwca 2024 r. O istnieniu przesłanek do zawieszenia postępowania (toczące się postępowania przed organem podatkowym) wiedziano jednak od 8 lutego 2024 r. (a najpóźniej z chwilą upływu czasu trwania postępowania, wobec wykonania niezbędnych czynności procesowych (dowodowych) w sprawie, wiedzę tę należało wykorzystać procesowo), zaś postępowanie zawieszono, z tej przyczyny, dopiero 20 czerwca 2024 r., tj. po 133 dniach.

NIK, jeden z czynów będących przedmiotem tego postępowania, dotyczący uszczuplenia należności publicznoprawnej za 2020 r. (art. 56 § 3 k.k.s. – wykroczenie skarbowe), groził przedawnieniem karalności czynu (uszczuplony podatek dochodowy od osób fizycznych wynosił 7 497,00 zł). Wątpliwości w omawianej sprawie budziło także to, że w jej ramach organ prowadzący postępowanie parokrotnie wyrażał zamiar umorzenia postępowania w części dotyczącej czynu z uszczupleniem należności publicznoprawnej za 2020 r. (art. 56 § 3 k.k.s. – wykroczenie skarbowe), na podstawie art. 16a § 1 i 2 k.k.s., chociaż skorzystanie z tej instytucji procesowej, z uwagi na okoliczności sprawy, było prawnie niedopuszczalne (z uwagi na art. 16a § 3 k.k.s. - przed złożeniem korekty deklaracji wszczęto postępowanie; a także ze względu na art. 16a § 2 k.k.s. - brak niezwłoczności w uiszczeniu uszczuplonej należności publicznoprawnej).

Powyższe stanowiło naruszenie art. 114a k.k.s., w zakresie zawieszenia postępowania pomimo braku podstaw prawnych, a ponadto art. 8 § 1 k.p.k.¹⁴⁰, w zakresie niezasadnego odstąpienia od dokonywania samodzielnych ustaleń faktycznych w sprawie i przeprowadzania w jej ramach czynności procesowych (dowodowych), mających na celu umożliwienie dokonania tych ustaleń. Bezczynność organu prowadzącego postępowanie, grożąca przedawnieniem karalności jednego z czynów będących przedmiotem postępowania, jak również parokrotne komunikowanie zamiaru skorzystania z instytucji procesowej, w sytuacji gdy było to prawnie niedopuszczalne, było przy tym działaniem nierzetelnym i niecelowym.

Naczelnik US wyjaśniła, że w sprawie oczekiwano na decyzję podatkową organu podatkowego. W czasie wszczęcia postępowania decyzji tej nie było, z uwagi na to, że postępowanie podatkowe nie zostało jeszcze wszczęte. W późniejszym czasie organ prowadzący postępowanie monitował wielokrotnie organ podatkowy o wszczęcie postępowania podatkowego, zaś organ podatkowy, choć zapewniał organ prowadzący postępowanie, że postępowanie podatkowe zostanie wszczęte, to jednak tego nie uczynił. Dlatego zawieszono postępowanie. Po zawieszeniu postępowania organ podatkowy wszczął postępowanie podatkowe (24 października 2024 r.). Decyzji podatkowej, do czasu zakończenia kontroli NIK, nie wydano.

NIK wskazuje, że stanowisko Naczelnika US nie zasługuje na uwzględnienie z przyczyn wskazanych powyżej. Skoro według stanu na dzień wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania organ podatkowy nie wszczął jeszcze postępowania podatkowego, czyli nie toczyło się postępowanie przed organem podatkowym, to brak było podstaw do zawieszenia postępowania z tej przyczyny, na podstawie art. 114a k.k.s. Co więcej, skoro organ prowadzący postępowanie, przed 15 września 2022 r., zgromadził w zasadzie kompletny materiał dowodowy w sprawie, który należało poddać samodzielnej analizie i postępowanie zakończyć, to niezrozumiałym było, w tych okolicznościach,

¹⁴⁰ Problematyka samodzielności jurysdykcyjnej w toku postępowania karnego skarbowego została poruszona chociażby w wyroku Sądu Najwyższego – Izby Karnej z dnia 29 października 2015 r., IV KK 187/15, w wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 26 października 2018 r., II AKa 231/18, a ponadto w uchwale Sądu Najwyższego – Izby Karnej z dnia 26 czerwca 1997 r., I KZP 12/97. Brak decyzji organu podatkowego nie stanowi przeszkody do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania karnego skarbowego o czyn polegający na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Ustalenie, jaka jest kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, na potrzeby postępowania karnego skarbowego, należy wówczas do organu prowadzącego postępowanie. Powyższego nie zmienia to, że na potrzeby podatkowe decyzja organu podatkowego jest konieczna, a postępowanie karne skarbowe „może być” zawieszone, w wypadku braku takiej decyzji, acz jedynie w okolicznościach, o których mowa w art. 114a k.k.s., tj. „jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione” i jednocześnie utrudnienie to jest związane z tym, że „prowadzona jest kontrola podatkowa lub toczy się postępowanie przed organami podatkowymi lub sądami administracyjnymi”.

następcze oczekiwanie, prawie dwa lata, na wszczęcie postępowania przed organem podatkowym, a kolejno zawieszenie postępowania, na podstawie art. 114a k.k.s.

(akta kontroli: t. VIII, str. 92-255, 618-686)

21. W dwóch sprawach zawieszone postępowanie podjęto ze zwłoką wynoszącą od 106 do 111 dni od uzyskania informacji o zaistnieniu podstaw do podjęcia zawieszonego postępowania (zakończenie toczących się postępowań przed sądami administracyjnymi w związku z prawomocnością wyroku) - RKS: [...] – 106 dni; RKS: [...] – 111 dni. W jednej sprawie (RKS: [...]), do czasu zakończenia kontroli NIK, nie wyjaśniono zaś, czy istnieją podstawy do podjęcia zawieszonego postępowania, chociaż informację stanowiącą podstawę do podjęcia stosownych czynności wyjaśniających uzyskano 25 stycznia 2024 r. (wydanie wyroku przez sąd administracyjny).

Powyższe stanowiło naruszenie art. 114a k.k.s., w zakresie podjęcia ze zwłoką zawieszonego postępowania. Zaniechanie to, jak również nie wyjaśnienie, czy istnieją podstawy do podjęcia zawieszonego postępowania, było przy tym działaniem nierzetelnym.

Naczelnik US wyjaśniła, że monitorowanie spraw zawieszonych odbywa się w okresach kilkumiesięcznych. Ze względu na zawilość spraw RKS: [...] oraz konieczność ich połączenia do wspólnego prowadzenia podjęcie tych postępowań nastąpiło 4 lipca 2024 r. W sprawach tych należało przeprowadzić dogłębną ich analizę, co wymagało czasu. Przyczyną podjęcia zawieszonych postępowań 4 lipca 2024 r. było też obciążenie pracą. W zakresie sprawy RKS: [...] Naczelnik US wyjaśniła natomiast, że brakującą informację, czy strona wniosła skargę kasacyjną od wyroku sądu administracyjnego, w tym czy wyrok ten jest częściowo prawomocny, w zakresie istotnym dla prowadzonej przez organ prowadzący postępowanie sprawy, pozyska w najbliższym czasie. W sprawie nie zachodzi przy tym obawa o przedawnienie karalności czynu.

NIK wskazuje, że informację o zaistnieniu podstaw do podjęcia zawieszonego postępowania (zakończenie toczących się postępowań przed sądami administracyjnymi w związku z prawomocnością wyroku), w sprawach RKS: [...], uzyskano odpowiednio 20 marca 2024 r. i 15 marca 2024 r. Wówczas postępowania te, stosownie do art. 114a k.k.s., należało podjąć (przesłanką zawieszenia postępowania w tych sprawach były bowiem toczące się postępowania przed sądami administracyjnymi, a te, w związku z prawomocnością wyroku, bez wątpienia się zakończyły). Fakt ten nie wymagał analizy trwającej 3,5 miesiąca. To, że monitoring spraw zawieszonych odbywa się w okresach kilkumiesięcznych (w ramach aktywnego dokonywania sprawdzeń), nie zmienia tego, że w sytuacji pozyskania informacji w danej sprawie w innych terminach, informację tego typu należy sprawdzić niezwłocznie po jej otrzymaniu i w tym samym czasie podjąć co do niej stosowne działania (w ramach reakcji na uzyskaną informację). O ile połączenie ww. spraw do wspólnego prowadzenia było dopuszczalne i celowe, w świetle art. 34 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 33 § 1 k.p.k., zaś NIK czynności tej nie kwestionuje, o tyle bez wątpienia nie było to konieczne, wbrew twierdzeniom Naczelnika US, mając na względzie art. 34 § 3 k.p.k. Było tak tym bardziej, jeżeli organ prowadzący postępowanie uważał sprawy za tak zawile, że wymagało to analizy trwającej 3,5 miesiąca. Jeżeli łączne rozpoznanie spraw jest istotnie utrudnione, w tym m.in. z uwagi na zawieszenie postępowania lub inne ważne powody, to sprawy można, a nawet należy, rozpoznawać odrębnie. Odnośnie wyjaśnień Naczelnika US co do sprawy RKS: [...] wskazać natomiast należy, że to, iż w sprawie nie zachodzi obawa o przedawnienie karalności czynu, w żaden sposób nie zwalnia

organu prowadzącego postępowanie od obowiązku sprawnego i szybkiego prowadzenia sprawy, bieżącego dokonywania stosownych czynności procesowych (dowodowych) i dążenia do zakończenia sprawy w jak najkrótszym terminie.

(akta kontroli: t. VIII, str. 618-686; t. IX, str. 309-359, 422-532)

22. W jednej sprawie (RKS: [...]*) błędnie zastosowano art. 6 § 2 k.k.s. Sprawa ta dotyczyła czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej¹⁴¹. Pomimo tego połączono w jej ramach, za pomocą art. 6 § 2 k.k.s., w jeden czyn, zachowania następujące w okresie dłuższym niż sześć miesięcy, niezasadnie uznając ten okres za krótki odstęp czasu, choć, w rozumieniu tego przepisu, za okres taki uważa się okres trwający maksymalnie do sześciu miesięcy.

Powyższe stanowiło naruszenie art. 6 § 2 k.k.s. Konsekwencją błędnego zastosowania art. 6 § 2 k.k.s. było prowadzenie postępowania (pierwotnie) w formie dochodzenia (zamiast śledztwa) oraz nie poddanie (pierwotnie) sprawy nadzorowi prokuratora, a ponadto może być (na późniejszym etapie postępowania, w związku z tym, że postępowanie to pozostaje zawieszone) brak możliwości podjęcia zawieszonego postępowania w części w jakiej ustanie przyczyna jego zawieszenia.

Naczelnik US wyjaśniła, że zgromadzony w sprawie materiał dowodowy wskazywał na konieczność zastosowania art. 6 § 2 k.k.s., czyli konstrukcji czynu ciągłego. Z dokumentów z kontroli podatkowej wynikało, że zachowania sprawcy były podejmowane w krótkich odstępach czasu odnośnie obu podatków, stanowiących przedmiot postępowania; zamiar sprawcy został zaś doprecyzowany w opisach czynów.

NIK wskazuje, że stosownie do art. 6 § 2 k.k.s., dwa lub więcej zachowań, podjętych w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, uważa się za jeden czyn zabroniony; jednak w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej za krótki odstęp czasu uważa się okres do sześciu miesięcy. Mając na uwadze powyższe, niezależnie od tego co organ prowadzący postępowanie ustalił lub chciał ustalić w sprawie, zastosowanie art. 6 § 2 k.k.s., w jej ramach, nie mogło mieć miejsca, z uwagi na to, że przepis ten wprost wyłączał swoje zastosowanie do łączenia zachowań następujących w okresie dłuższym niż sześć miesięcy.

(akta kontroli: t. VIII, str. 256-362, 618-686)

23. W jednej sprawie (RKS: [...]*) błędnie zastosowano przy formułowaniu kwalifikacji prawnej czynu art. 7 § 1 k.k.s. Formułując kumulatywną kwalifikację prawną czynu prawidłowo wskazano w niej zbiegające się przepisy, błędnie jednak dopisano tam, przy poszczególnych zbiegających się przepisach, że chodzi o zbiegające się przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, co w tym przypadku nie miało i nie mogło mieć miejsca¹⁴². Ponadto w jednej sprawie (RKS: [...]*), choć

¹⁴¹ 1/ Podatek od towarów i usług – 134,0 tys. zł; 2/ podatek dochodowy od osób fizycznych – 53,4 tys. zł.

¹⁴² O ile ten sam czyn może wyczerpywać znamiona określone w dwóch albo więcej przepisach (można łączyć kwalifikacje prawne z przestępstw skarbowych i z wykroczeń skarbowych), o tyle w takim wypadku przypisuje się albo tylko jedno przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów (gdy łączymy kwalifikacje prawne z przestępstw skarbowych i z wykroczeń skarbowych to przypisujemy tylko jedno przestępstwo skarbowe, które w kwalifikacji prawnej posiada jednak także przepisy z wykroczenia skarbowego obok przepisów z przestępstwa skarbowego); art. 7 § 1 k.k.s. to instytucja prawna dotycząca „zbiegu przepisów” a nie „zbiegu przestępstw skarbowych/wykroczeń skarbowych”.

prawidłowo zastosowano przy formułowaniu kwalifikacji prawnej czynu art. 7 § 1 k.k.s., to jednak błędnie w kwalifikacji prawnej czynu go nie wskazano.

Powyższe stanowiło naruszenie art. 7 § 1 k.k.s., poprzez jego błędne zastosowanie lub – pomimo jego prawidłowego zastosowania – poprzez błędne jego nie wskazanie w kwalifikacji prawnej czynu.

Naczelnik US wyjaśniła, że w jej ocenie prawidłowo zastosowano, w sprawie RKS: [...]*, art. 7 § 1 k.k.s. Intencją organu prowadzącego postępowanie było zastosowanie konstrukcji kumulatywnego zbiegu przepisów. Odnosnie sprawy RKS: [...] wyjaśniła natomiast, że brak w kwalifikacji prawnej czynu art. 7 § 1 k.k.s. stanowił oczywistą omyłkę pisarską. Omyłka ta zostanie naprawiona na późniejszym etapie postępowania.

NIK wskazuje, że niezależnie od tego, co było intencją organu prowadzącego postępowanie w sprawie RKS: [...]*, art. 7 § 1 k.k.s. zastosowano w jej ramach błędnie, w zakresie w jakim w kwalifikacji prawnej czynów podano, że przestępstwo skarbowe pozostaje w zbiegu z wykroczeniem skarbowym, zamiast poprzestać na wskazaniu zbiegających się przepisów.

(akta kontroli: t. VIII, str. 256-362, 618-686; t. IX, str. 309-359)

24. W dwóch sprawach (RKS: [...]*) przyjęto błędną formę postanowienia o zmianie/uzupełnieniu zarzutów, wskazując, że jest to postanowienie o zmianie/uzupełnieniu postanowienia o przedstawieniu zarzutów, chociaż takie postanowienie nie mogłoby zostać wydane (zmianie/uzupełnieniu podlegają bowiem tylko zarzuty, a postanowienia o ich przedstawieniu/zmianie/uzupełnieniu są niekorygowalne, nawet w trybie nadzoru, po ogłoszeniu zarzutów)¹⁴³. Ponadto w jednej sprawie (RKS: [...]*) przyjęto błędną formę uzasadnienia zarzutów, wydając (z odrębną datą – 6 czerwca 2023 r.) postanowienie o przedstawieniu zarzutów z uzasadnieniem, chociaż takie postanowienie nie mogło zostać wydane (prawidłową formą jest bowiem uzasadnienie zarzutów, w zakresie ich podstaw, w formie pisma lub ustnie - w zależności od żądania podejrzanego; postanowienia o ich przedstawieniu/zmianie/uzupełnieniu nie zawierają uzasadnienia).

Powyższe stanowiło naruszenie art. 314 k.p.k., w zakresie przyjęcia błędnej formy postanowienia o zmianie/uzupełnieniu zarzutów, oraz art. 313 § 3 i 4 k.p.k., w zakresie przyjęcia błędnej formy uzasadnienia zarzutów. Realizowanie czynności procesowych w błędnych formach było przy tym działaniem nierzetelnym.

Naczelnik US wyjaśniła, że art. 314 k.p.k. wprost nie narzuca określonej nazwy dla kwestionowanego postanowienia dotyczącego zmiany/uzupełnienia zarzutów. Również w orzecznictwie postanowienie to nazywane jest w różny sposób (wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 27 marca 2013 r., II AKz 96/13 – „postanowienie o zmianie zarzutów”; wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 29 stycznia 2019 r., II AKz 71/19 – „postanowienie o zmianie postanowienia o przedstawieniu zarzutów”). W zakresie sprawy RKS: [...] Naczelnik US wskazała natomiast, że wydane 6 czerwca 2023 r. postanowienie o przedstawieniu zarzutów z uzasadnieniem stanowiło jedynie uzasadnienie zarzutów przedstawionych w postanowieniu o przedstawieniu zarzutów.

NIK wskazuje, że wbrew twierdzeniom Naczelnika US, art. 314 k.p.k. wprost przewiduje formę, w jakiej ma nastąpić zmiana/uzupełnienie zarzutów, mowa jest

¹⁴³ W sprawie RKS: [...] analizowane postanowienie ponadto błędnie wskazywało tylko na uzupełnienie, za jego pomocą, zarzutów, chociaż prawidłowo powinno wskazywać, zarówno na zmianę, jak i na uzupełnienie, za jego pomocą, zarzutów; zarzuty były bowiem nie tylko uzupełniane, względem postanowienia o przedstawieniu zarzutów, ale także zmieniane, względem tego postanowienia.

w nim bowiem o zarzuceniu dodatkowego czynu albo zarzuceniu czynu w zmienionej w istotny sposób postaci lub też z surowszą kwalifikacją prawną. Stąd, z istoty tej regulacji i z jej literalnego brzmienia wynika, że nie zmienia się wcześniej wydanego postanowienia, tylko wydając nowe postanowienie modyfikuje się zarzuty. Stosownie do art. 325g § 1 i 2 k.p.k. w dochodzeniu nie jest wymagane sporządzenie postanowienia o przedstawieniu zarzutów, przy czym w tym wypadku przesłuchanie osoby podejrzanej zaczyna się od powiadomienia jej o treści zarzutu, który wpisuje się do protokołu przesłuchania. Gdyby prawidłową formą było postanowienie o zmianie/uzupełnieniu postanowienia o przedstawieniu zarzutów, to zarzutów wpisanych do protokołu nie dałoby się w tej formie zmienić/uzupełnić lub należałoby zmieniać/uzupełniać protokół przesłuchania, która to czynność nie jest możliwa do wykonania w postępowaniu karnym skarbowym. Co więcej, stosownie do art. 326 § 3 pkt 4 k.p.k. czynność zmiany i uchylecia postanowień wydanych przez organ prowadzący postępowanie jest czynnością nadzorczą i należy do kompetencji organu nadzoru, a nie do organu prowadzącego postępowanie. Jeżeli chodzi o wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 29 stycznia 2019 r., II AKz 71/19, to Sąd ten w uzasadnieniu wyroku rzeczywiście w różny sposób nazywa postanowienie dotyczące zmiany/uzupełnienia zarzutów. Brak konsekwencji nazewnictwa po stronie Sądu nie zmienia jednak tego, jaka jest prawidłowa forma postanowienia dotyczącego zmiany/uzupełnienia zarzutów. Nie jest zrozumiałe, w jaki sposób wydanie nowego postanowienia, z odrębną datą, miałoby, pomimo przyjętej formy tego dokumentu, stanowić jedynie uzasadnienie zarzutów z uprzednio wydanego postanowienia. Zakładając, że zamiarem organu prowadzącego postępowanie było działanie zgodne z art. 313 § 3 i 4 k.p.k., powinien on dłożyć większej dbałości w zakresie przygotowywanych dokumentów procesowych.

(akta kontroli: t. VIII, str. 256-362, 436-525, 618-686)

25. W dwóch sprawach (RKS: [...]) w wezwaniach podejrzanego błędnie zacytowano treść zarzutów zamiast poprzestać na opisanu sprawy poprzez wskazanie kwalifikacji prawnej czynów będących przedmiotem postępowania.

Powyższe stanowiło naruszenie art. 129 § 1 k.p.k. przy uwzgl. art. 313 § 1 k.p.k. i art. 314 k.p.k. Realizowanie czynności procesowych w błędnej formie było przy tym działaniem nierzetelnym. Cytowanie zaś treści zarzutów nie odpowiadało kryterium celowości.

Naczelnik US wyjaśniła, że w jej ocenie kwestionowane wezwania były zgodne z art. 129 § 1 k.p.k. Cytując w wezwaniach treść zarzutów organ prowadzący postępowanie chciał poinformować osobę podejrzaną w jakiej sprawie ma się stawić.

NIK wskazuje, że określenie w wezwaniu sprawy, w związku z którą osoba podejrzana winna stawić się w siedzibie organu prowadzącego postępowanie, następuje, stosownie do art. 129 § 1 k.p.k., poprzez wskazanie w wezwaniu kwalifikacji prawnej czynów będących przedmiotem postępowania. Opisywanie treści zarzutów w wezwaniu jest o tyle nieuprawnione, że w wypadku doręczenia wezwania w trybie innym niż bezpośrednio adresatowi mogłoby to stanowić naruszenie tajemnicy postępowania przygotowawczego oraz naruszać dobra osobiste osoby, przeciwko której toczy się postępowanie. Ponadto, stosownie do art. 313 § 1 k.p.k. i art. 314 k.p.k., zarzuty podejrzanemu się ogłasza, a nie przesyła do wiadomości w formie korespondencji procesowej (wezwania). Nie bez znaczenia dla oceny prawidłowości postępowania organu prowadzącego postępowanie były też kwestie metodyczne. Osoba wzywana w charakterze podejrzanego powinna poznać treść zarzutów dopiero w chwili ich ogłaszania

przez organ prowadzący postępowanie i bezpośrednio przed przystąpieniem do przesłuchania jej w charakterze podejrzanego, na okoliczność ogłaszanych zarzutów. Dla prawidłowej realizacji prawa do obrony wystarczające jest wskazywanie w wezwaniu kwalifikacji prawnej czynów będących przedmiotem postępowania i na tego typu działaniu organ prowadzący postępowanie winien był poprzestać.

(akta kontroli: t. VIII, str. 557-594, 618-686; t. IX, str. 250-291)

26. W jednej sprawie (RKS: [...]) niezasadnie próbowano umorzyć postępowanie. Przyjęto, że zachodzi brak danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie popełnienia czynu (art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k.), choć sytuacja taka nie miała miejsca, bowiem zachodziły jedynie przesłanki uzasadniające zawieszenie postępowania (art. 114a k.k.s.).

Powyższe stanowiło naruszenie art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k., poprzez jego zastosowanie, oraz art. 114a k.k.s., poprzez jego niezastosowanie. Próba skorzystania z niewłaściwej instytucji procesowej była przy tym działaniem nierzetelnym i niecelowym.

Naczelnik US wyjaśniła, że postanowienie o umorzeniu postępowania z 22 września 2023 r. (niezatwierdzone przez organ nadzoru) wydano w następstwie uznania przez organ prowadzący postępowanie, że brak wydania decyzji podatkowej przez organ podatkowy określającej zobowiązanie podatkowe pozwalał na zakończenie postępowania w oparciu o twierdzenie, że brak było danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego (art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k.). Umorzenie postępowania w sprawie nie stało na przeszkodzie jego późniejszemu podjęciu, zgodnie z art. 327 § 1 k.p.k., po określeniu przez organ podatkowy w decyzji podatkowej zobowiązania podatkowego. Po zwrocie sprawy organowi prowadzącemu postępowanie przez organ nadzoru ustalono, że organ podatkowy wydał decyzję podatkową określającą zobowiązanie podatkowe, ale podatnik odwołał się od tej decyzji. Wobec tego, postępowanie w sprawie zawieszono.

NIK wskazuje, że umorzenie postępowania z uwagi na brak danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie popełnienia czynu (art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k.) może nastąpić dopiero po uprzednim wykorzystaniu przez organ prowadzący postępowanie wszystkich możliwości dowodowych i stwierdzeniu, że w tych okolicznościach brak jest możliwości stwierdzenia przestępności czynu stanowiącego przedmiot postępowania. Słusznie więc Dyrektor IAS 8 grudnia 2023 r. odmówił zatwierdzenia postanowienia o umorzeniu postępowania z 22 września 2023 r. uznając je, na tym etapie postępowania, za co najmniej przedwczesne. Skoro organ prowadzący postępowanie miał wówczas wiedzę o toczącym się postępowaniu przed organem podatkowym (wiedzę tę posiadał od 2 sierpnia 2023 r.), to jasnym było, że w sprawie należy wykonać dalsze czynności, tj. poczekać na decyzję podatkową organu podatkowego określającą zobowiązanie podatkowe albo, na podstawie art. 8 § 1 k.p.k., samodzielnie dokonać ustaleń faktycznych w ww. przedmiocie, na potrzeby prowadzonego postępowania karnego skarbowego. Jeżeli organ prowadzący postępowanie uznał, że nie jest w stanie samodzielnie dokonać ww. ustaleń faktycznych, to w konsekwencji winien był zawiesić postępowanie, na podstawie art. 114a k.k.s., a nie postępowanie to umarzać. Okoliczność, że umorzone postępowanie w sprawie można by było podjąć, na podstawie art. 327 § 1 k.p.k., nie zmienia nic w powyższym zakresie. Działanie w trybie tego przepisu jest bowiem działaniem mającym na celu eliminowanie z obrotu wadliwych decyzji procesowych, przedwcześnie kończących postępowanie. Przyjęcie założenia, że organ prowadzący postępowanie, już w chwili umarzania postępowania, miał zamiar

skorzystać w późniejszym okresie z instytucji z art. 327 § 1 k.p.k. oznacza tylko tyle, że już w chwili podejmowania tej decyzji procesowej uznawał ją za wadliwą (przedwcześnie kończącą postępowanie).

(akta kontroli: t. VIII, str. 1-43, 618-686)

27. W pięciu sprawach akt oskarżenia sporządzono ze zwłoką wynoszącą od jednego do 19 dni od upływu czasu trwania postępowania albo od upływu 14 dni od zamknięcia postępowania, jeżeli do zamknięcia postępowania doszło (RKS: [...] – 19 dni; RKS: [...] – jeden dzień; RKS: [...] – 13 dni; RKS: [...] i RKS: [...]*, połączone do wspólnego prowadzenia pod RKS: [...] – 12 dni).

Powyższe stanowiło naruszenie art. 153 § 1 lub 3 k.k.s. albo art. 155 § 1 lub 4 k.k.s., w zależności od indywidualnego układu procesowego danej sprawy. Sporządzanie aktów oskarżenia ze zwłoką było przy tym działaniem nierzetelnym. Naczelnik US wyjaśniła, że przeoczenie terminów związanych ze sporządzaniem aktów oskarżenia związane było z natłokiem spraw. Nie miało to negatywnego wpływu dla dalszego biegu postępowania.

(akta kontroli: t. VIII, str. 495-525, 618-686; t. IX, str. 6-12, 205-222, 422-532)

28. W jednej sprawie (RKS: [...]*) nie zawiadomiono prokuratora o sporządzeniu i wniesieniu do sądu aktu oskarżenia poprzez przesłanie mu odpisu tego aktu oskarżenia, co stanowiło naruszenie art. 155 § 5 k.k.s.

Naczelnik US wyjaśniła, że przeoczenie ww. obowiązku związane było z natłokiem spraw.

(akta kontroli: t. VIII, str. 618-686; t. IX, str. 6-12)

29. W jednej sprawie (RKS: [...]*) błędnie przekazano sporządzony przez organ prowadzący postępowanie akt oskarżenia prokuratorowi do zatwierdzenia i wniesienia do sądu, stosując tryb z art. 155 § 1 i 2 k.k.s., zamiast tak sporządzony akt oskarżenia wnieść samodzielnie do sądu i poprzestać jedynie na zawiadomieniu o tym prokuratora poprzez przesłanie mu odpisu tego aktu oskarżenia, w trybie art. 155 § 4 i 5 k.k.s. Powyższe było o tyle istotne, że gdyby nie przyjmować, że prokurator, który faktycznie nie nadzorował postępowania, w sposób dorozumiany objął je jednak nadzorem, w trybie art. 151c § 2 k.k.s., poprzez sam fakt zatwierdzenia i wniesienia do sądu aktu oskarżenia, tj. na ostatnim etapie postępowania, to w konsekwencji, na wypadek wydania orzeczenia w sprawie przez sąd, zachodziłaby bezwzględna przyczyna odwoławcza z art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k., tj. brak skargi uprawnionego oskarżyciela. W sprawie tej wydano postanowienie o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych, które zatwierdził prokurator (art. 175 § 1 k.k.s.). Nie oznaczało to jednak, że sprawował on nadzór nad tym postępowaniem. Nadzór ten sprawował bowiem dalej organ nadrzędny nad organem prowadzącym postępowanie (art. 151c § 1-3 k.k.s.).

Powyższe stanowiło naruszenie art. 155 § 1 i 2 k.k.s., poprzez jego zastosowanie, oraz art. 155 § 4 i 5 k.k.s., poprzez jego niezastosowanie. Skorzystanie z niewłaściwego trybu procedowania aktu oskarżenia było przy tym działaniem nierzetelnym i niecelowym. Okoliczności tej nie zmieniało to, że prokurator przekazany mu akt oskarżenia zatwierdził i wniósł do sądu, czym w sposób dorozumiany objął następnie nadzorem postępowanie, którego faktycznie wcześniej nie nadzorował, na jego ostatnim etapie (art. 151c § 2 k.k.s.), albowiem w chwili przekazywania tego aktu oskarżenia prokurator nie był właściwy do jego zatwierdzenia i wniesienia do sądu, a z akt analizowanej sprawy nie wynikało, by prokurator zamierzał objąć ją nadzorem. Dopiero w dalszym toku postępowania koniecznym było uwzględnienie tak zaistniałego stanu rzeczy, co organ prowadzący postępowanie uczynił.

Naczelnik US wyjaśniła, że akt oskarżenia został przekazany prokuratorowi, celem jego zatwierdzenia i wniesienia do sądu. Prokurator zapoznał się z materiałem dowodowym, zatwierdził akt oskarżenia i wniósł go do sądu. Tym samym uznać należało, że nadzór prokuratora wynikał z objęcia postępowania nadzorem, na podstawie art. 151c § 2 k.k.s. Wobec tego prokurator był właściwy do zatwierdzenia i wniesienia do sądu aktu oskarżenia. Gdyby prokurator uznał się za organ niewłaściwy, to zwróciłby akt oskarżenia organowi prowadzącemu postępowanie.

NIK wskazuje, że działania prokuratora, w tym powody i forma podjęcia przez niego określonych rozstrzygnięć procesowych, znajdowały się poza zakresem podmiotowym i przedmiotowym kontroli. W realiach analizowanego zagadnienia istotnym nie było to, czy prokurator postąpił prawidłowo zatwierdzając i wnosząc do sądu przekazany mu akt oskarżenia, tylko to, czy organ prowadzący postępowanie, w chwili przekazywania tego aktu oskarżenia, miał uzasadnione i należyte udokumentowane podstawy by przyjąć, że rzeczony akt oskarżenia należało przekazać prokuratorowi. Okoliczności potwierdzających prawidłowość działania organu prowadzącego postępowanie, w analizowanym zakresie, nie wykazano.

(akta kontroli: t. VIII, str. 557-594, 618-686)

30. W czterech sprawach (RKS: [...]*) nie zawiadomiono obrońcy, a w sprawie RKS: [...]* – także podejrzanej, o zmianie organu prowadzącego postępowanie w związku z centralizacją komórek SKK.

Powyższe stanowiło naruszenie § 4 rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie o centralizacji komórek SKK, w zakresie nie zawiadomienia podejrzanej, oraz ww. przepisów i art. 140 k.p.k., w zakresie nie zawiadomienia obrońcy.

Naczelnik US wyjaśniła, że w sprawach RKS: [...]* postępowania zostały zakończone wniesieniem do sądu aktu oskarżenia w 2022 r. Nie poinformowano w ich ramach obrońcy o zmianie organu prowadzącego postępowanie w związku z centralizacją komórek SKK, ponieważ oskarżycielem ze strony organów KAS była ta sama osoba, która wcześniej prowadziła postępowanie przygotowawcze, działająca w imieniu dotychczasowego naczelnika urzędu skarbowego, który wniósł akt oskarżenia. Odnośnie sprawy RKS: [...]* wskazała, że pismem z 27 stycznia 2023 r. zbiorczo poinformowano, zarówno Sądy, jak i Prokuratury, o zmianach organizacyjnych związanych z centralizacją komórek SKK. W zakresie sprawy RKS: [...]* Naczelnik US wyjaśniła natomiast, że akta sprawy zostały przekazane przez prokuratora organowi prowadzącemu postępowanie 30 listopada 2022 r. z opinią dwóch biegłych lekarzy psychiatrów. W aktach sprawy brak było zarządzenia sądu o ustanowieniu obrońcy. Zarządzenie to, wydane 14 grudnia 2022 r., znajdowało się w posiadaniu prokuratora. Wiadomość o występowaniu obrońcy w sprawie organ prowadzący postępowanie powziął dopiero w kwietniu 2023 r. W związku z tym, na polecenie prokuratora, skontaktowano się wówczas z obrońcą, celem ponownego przesłuchania podejrzanej przy jego udziale. Podejrzana, z uwagi na jej stan zdrowia, miała trudności związane ze stawiennictwem w siedzibie organu prowadzącego postępowanie.

NIK wskazuje, że gdyby przyjąć argumentację Naczelnika US, to w sprawach RKS: [...]* nie tylko nie dopełniono obowiązków informacyjnych wobec obrońców, ale także oskarżyciele ze strony organów KAS działali w ich ramach bez podstawy prawnej (bez znaczenia jest to, że były to te same osoby, wcześniej prowadzące postępowanie przygotowawcze, skoro po centralizacji komórek SKK działali oni w imieniu innego naczelnika urzędu skarbowego i na podstawie innych

upoważnień). Odnośnie wyjaśnień Naczelnika US do sprawy RKS: [...] wskazać należy, że zbiorcze poinformowanie, zarówno Sądów, jak i Prokuratur, o zmianach organizacyjnych związanych z centralizacją komórek SKK, nie czyniło zadość obowiązkowi informacyjnemu wobec podejrzanych i ich obrońców. Nie zasługiwały też na uwzględnienie wyjaśnienia Naczelnika US co do sprawy RKS: [...]. W sprawie tej występowała podejrzana, co do której stanu zdrowia psychicznego zasięgnięto opinii dwóch biegłych lekarzy psychiatrów (art. 202 § 1 i 5 k.p.k.). Skoro tak, to w sprawie tej zachodziły przesłanki do zastosowania obrony obligatoryjnej (art. 79 § 1 pkt 3 lub 4 k.p.k.). Nie do pomyślenia jest, by w takim układzie procesowym organ prowadzący postępowanie powoływał się na swoją niewiedzę o występowaniu obrońcy w sprawie przez okres pięciu miesięcy. Jeżeli w aktach sprawy brak było stosownego zarządzenia sądu o ustanowieniu obrońcy (wydanego 14 grudnia 2022 r.), to obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie było zarządzenie to pozyskać. Jeżeli organ prowadzący postępowanie tego nie uczynił i kontynuował postępowanie z pominięciem obrońcy, w sytuacji zachodzenia przesłanek obrony obligatoryjnej (art. 79 § 1 pkt 3 lub 4 k.p.k.) i faktycznego ustanowienia obrońcy przez sąd (14 grudnia 2022 r.), co zdaje się sugerować w wyjaśnieniach Naczelnik US, to w tym wypadku nie tylko nie dopełniono obowiązków informacyjnych wobec strony i obrońcy, ale także rażąco naruszono prawo do obrony podejrzanej (art. 6 k.p.k.).

(akta kontroli: t. VIII, str. 495-525, 618-686; t. IX, str. 50-75)

31. W pięciu sprawach przedłożone do kontroli akta nie zawierały kompletnej dokumentacji dotyczącej czynności podejmowanych w sprawie przez organ prowadzący postępowanie lub przez inne organy bądź czynionych przez organ prowadzący postępowanie ustaleń faktycznych w sprawie, przy czym organ prowadzący postępowanie co najmniej uprawdopodobnił w inny sposób, że takich czynności lub ustaleń w sprawie dokonał (RKS: [...] – brak postanowienia o zamknięciu postępowania; RKS: [...] – brak notatek lub innej dokumentacji ze sprawdzania prawomocności orzeczeń w miejscach innych niż Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, która do takich sprawdzeń może służyć tylko pomocniczo; RKS: [...] – brak, w aktach podręcznych, wniosków o przedłużenie postępowania, postanowień o przedłużeniu postępowania, karty wewnętrznego nadzoru służbowego oraz pism i wytycznych organu nadzoru; RKS: [...] – brak podpisanego przez organ prowadzący postępowanie i zatwierdzonego przez prokuratora aktu oskarżenia; RKS: [...] – brak postanowienia o przedłużeniu postępowania).

Brak kompletnej dokumentacji, dotyczącej wiodących czynności podejmowanych w toku ww. postępowań, w aktach skontrolowanych spraw, świadczył o nierzetelnym dokumentowaniu czynności w tych sprawach. Nawet jeżeli część z powyższych akt stanowiła jedynie akta zastępcze, a nie akta główne lub akta podręczne, to organ prowadzący postępowanie, w tego typu przypadkach, i tak powinien był dysponować stosowną dokumentacją, dotyczącą chociażby wiodących czynności podejmowanych w toku ww. postępowań. Bez tych dokumentów nie można było bowiem prowadzić powyższych spraw w sposób rzetelny, w tym kontrolować, czy są one rzetelnie prowadzone, chociażby w ramach sprawowania wewnętrznego nadzoru służbowego.

Naczelnik US wyjaśniła, że ww. dokumentów brakowało z uwagi na ich niewłaściwe skserowanie (sprawa RKS: [...]), wobec sporządzenia niekompletnych notatek z realizowanych czynności (RKS: [...]) lub ze względu na ich przekazanie sądowi w toku postępowania jurysdykcyjnego (RKS: [...] – brakujący dokument przedłożono ponadto w toku kontroli kontrolerowi NIK), bądź

poprzestała wyłącznie na przedłożeniu brakującego dokumentu w toku kontroli kontrolerowi NIK (RKS: [...]*) albo wskazaniu kiedy i jakich czynności organ prowadzący postępowanie dokonał (RKS: [...]*), bez wskazania wprost w tych ostatnich dwóch sprawach, dlaczego dokumentacji z tych czynności brak było w aktach skontrolowanych spraw.

(akta kontroli: t. VIII, str. 495-594, 618-686; t. IX, str. 106-133, 360-421)

32. W dwóch sprawach (RKS: [...]*) próbowano wdrożyć postępowanie w stosunku do nieobecnych pomimo braku podstaw prawnych. Przyjęto, że zachodzą przesłanki z art. 173 § 1 k.k.s., choć żadne ze zdarzeń określonych w tym przepisie nie miało miejsca.

Powyższe stanowiło naruszenie art. 173 § 1 k.k.s.

Naczelnik US wyjaśniła, że w zakresie sprawy RKS: [...]* 31 maja 2022 r. próbowano wdrożyć postępowanie w stosunku do nieobecnych, albowiem w ocenie organu prowadzącego postępowanie, na tamten czas, nie można było wykonać czynności z podejrzanym. Jednocześnie od innego organu prowadzącego postępowanie uzyskano informacje, że w ramach innego postępowania wdrożono postępowanie w stosunku do nieobecnych w stosunku do tego samego podejrzanego. Odnośnie sprawy RKS: [...]* Naczelnik US wskazała natomiast, że 17 listopada 2023 r. wydano w tej sprawie postanowienie o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych, które zostało następnie zatwierdzone przez prokuratora.

NIK wskazuje, że w zakresie sprawy RKS: [...]* 8 czerwca 2022 r. prokurator odmówił zatwierdzenia postanowienia organu prowadzącego postępowanie o wdrożeniu postępowania w stosunku do nieobecnych z 31 maja 2022 r., z uwagi na brak podstaw prawnych do zastosowania tego trybu. Uzasadniając swoją decyzję procesową prokurator wskazał, po pierwsze – że, wbrew twierdzeniom organu prowadzącego postępowanie, miejsce pobytu podejrzanego było znane, co wynikało chociażby z tego, że odebrał on wezwanie pod ustalonym w toku postępowania adresem, a po drugie – że zasadnym było zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie podejrzanego, skoro nie stawiał się on na wezwania organu prowadzącego postępowanie. W następstwie wykonania czynności wskazanych przez prokuratora udało się wykonać czynności z podejrzanym 21 września 2022 r. oraz zakończyć sprawę wniesieniem do sądu aktu oskarżenia 10 listopada 2022 r. NIK podziela stanowisko prokuratora. Odnośnie sprawy RKS: [...]* wskazać zaś należy, że wprawdzie 17 listopada 2023 r. organ prowadzący postępowanie wydał w tej sprawie postanowienie o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych, które zostało następnie zatwierdzone przez prokuratora, ale postępowanie to próbowano wdrożyć także wcześniej, tj. przed 28 września 2023 r. W tej dacie prokurator odmówił zaś zatwierdzenia postanowienia organu prowadzącego postępowanie wydanego w tym przedmiocie, z uwagi na brak podstaw prawnych do zastosowania tego trybu. Uzasadniając swoją decyzję procesową prokurator wskazał, że, wbrew twierdzeniom organu prowadzącego postępowanie, nie wyczerpano wszystkich możliwości pozwalających na ustalenie miejsca pobytu podejrzanego, a ponadto wyszczególnił czynności, jakich organ prowadzący postępowanie, na tamten czas, nie wykonał. Mając na uwadze powyższe NIK podziela stanowisko prokuratora, albowiem pierwsza próba wdrożenia postępowania w stosunku do nieobecnych była przedwczesna.

(akta kontroli: t. VIII, str. 526-556, 618-686; t. IX, str. 106-133)

33. W dwóch sprawach (RKS: [...]*) wystąpiły okresy bezczynności powyżej miesiąca oraz brak koncentracji czynności procesowych, nie uzasadnione okolicznościami

tych spraw. W sprawie RKS: [...] informację o popełnieniu czynu zabronionego powzięto 28 czerwca 2018 r. Po 1 646 dniach, tj. 30 grudnia 2022 r., wszczęto postępowanie. 13 lutego 2023 r. (po 45 dniach) sporządzono zarzuty. Po kolejnych 164 dniach, tj. 27 lipca 2023 r., wykonano czynności z podejrzanym. Na sporządzenie i wniesienie aktu oskarżenia do sądu, co nastąpiło 31 stycznia 2024 r., organ prowadzący postępowanie potrzebował zaś dodatkowych 188 dni. Łącznie, od powzięcia, przez organ prowadzący postępowanie, informacji o popełnieniu czynu zabronionego do sporządzenia i wniesienia, przez ten organ, aktu oskarżenia do sądu upłynęło 2 043 dni. W sprawie RKS: [...] od zawieszenia postępowania (26 stycznia 2024 r.) do wystąpienia o informację o toczącym się postępowaniu przed organem podatkowym, tj. do sprawdzenia, czy istnieją podstawy do podjęcia zawieszonego postępowania (14 października 2024 r.) upłynęły 262 dni. W tym czasie organ prowadzący postępowanie nie podejmował w sprawie żadnych czynności.

Powyższe stanowiło naruszenie art. 2 § 1 pkt 4 k.p.k. (zasada szybkości postępowania), art. 9 § 1 k.p.k. (zasada działania z urzędu) oraz art. 10 § 1 k.p.k. (zasada legalizmu). Rozpoznanie sprawy ze zwłoką było przy tym działaniem nierzetelnym, a odwlekanie czynności procesowych w czasie, bez uzasadnionej przyczyny, nie odpowiadało kryterium celowości.

Naczelnik US wyjaśniła, że w zakresie sprawy RKS: [...] oczekiwano na wpłatę zobowiązania podatkowego, którego dotyczyło postępowanie, wobec tego, że sprawca sygnalizował zamiar spłaty tego zobowiązania i zakończenia postępowania w trybie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Pomimo wielokrotnie składanych przez sprawcę zapewnień, że zobowiązanie podatkowe zostanie przez niego uregulowane, nie uczynił on jednak tego, wobec czego postępowanie zakończono sporządzeniem i wniesieniem do sądu aktu oskarżenia. Oczekiwanie przez organ prowadzący postępowanie na uregulowanie zobowiązania podatkowego przez sprawcę było uzasadnione celem postępowania karnego skarbowego, o którym mowa w art. 114 § 1 k.k.s. Odnośnie sprawy RKS: [...] Naczelnik US wyjaśniła natomiast, że w jej ocenie niepodjęcie czynności w sprawie przez okres prawie dziewięciu miesięcy miało oparcie w materiale dowodowym zgromadzonym w sprawie, było zasadne i nie stanowiło beczynności.

NIK wskazuje, że stosownie do art. 114 § 1 i 2 k.k.s., jednym z celów (a nie jedynym celem) postępowania karnego skarbowego jest dbałość o interes finansowy Skarbu Państwa. Organ prowadzący postępowanie jest wobec tego obowiązany pouczyć sprawcę m.in. o przysługujących mu uprawnieniach w razie zaspokojenia w toku postępowania karnego skarbowego interesu finansowego Skarbu Państwa. Jednym ze środków (a nie jedynym środkiem) służącym ww. celowi jest instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 22 § 2 pkt 1 k.k.s., art. 47 § 2 pkt 1 k.k.s., art. 17-18 k.k.s., art. 117 § 1 pkt 1 k.k.s. oraz art. 142-149 k.k.s.). Warunkiem brzegowym zastosowania omawianego instrumentu prawnego jest zgłoszenie przez sprawcę prawnie skutecznego wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 142 § 1 k.k.s.), tj. wniosku spełniającego wymogi formalne (art. 142 § 4 k.k.s.), o czym należy sprawcę pouczyć (art. 142 § 2 k.k.s.). Jednym z ww. wymogów formalnych jest dołączenie do wniosku przez sprawcę dowodów wykonania czynności, o których mowa w art. 143 § 1-3 k.k.s. (art. 142 § 4 k.k.s.). Czynnością tą jest w szczególności uiszczenie, przez składającego wniosek sprawcę, całości należności publicznoprawnej, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub z wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności (art. 143 § 1 pkt 1 k.k.s.). Jeżeli wniosek nie spełnia ww. wymogów formalnych wzywa się sprawcę

do ich usunięcia w terminie 7 dni. W razie uzupełnienia braku w tym terminie, wniosek wywołuje skutki od dnia jego wniesienia. W razie zaś nieuzupełnienia braku w tym terminie, wniosek uznaje się za bezskuteczny, o czym należy pouczyć sprawcę (art. 143a § 1 i 2 k.k.s.). Mając na uwadze powyższe, przed zgłoszeniem przez sprawcę prawnie skutecznego wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, tj. wniosku spełniającego wymogi formalne, poza pouczeniem sprawcy o takiej możliwości i ewentualnym procedowaniem tego wniosku w zakresie uzupełnienia jego braków formalnych, organ procesowy nie jest uprawniony podejmować w związku z tym wnioskiem lub z chęcią jego złożenia, sygnalizowaną przez sprawcę, jakichkolwiek czynności. Zwleknięcie z podejmowaniem czynności procesowych, negocjowanie ze sprawcą i inne tym podobne czynności nie powinny mieć miejsca i nie znajdują procesowego uzasadnienia. Stąd argumentacji Naczelnika US w zakresie sprawy RKS [...] nie sposób było podzielić. Nie podzielono też stanowiska Naczelnika US odnośnie sprawy RKS: [...], albowiem niepodjęcie w sprawie żadnej czynności przez prawie dziewięć miesięcy świadczyło o bezczynności organu prowadzącego postępowanie. Sprawy zawieszone nie są sprawami, w których można nie podejmować żadnych czynności. Tego typu sprawy powinny podlegać cyklicznemu, następującemu co parę miesięcy, bieżącemu monitoringowi, w celu ustalenia, czy istnieją podstawy do podjęcia zawieszonego postępowania.

(akta kontroli: t. VIII, str. 1-43, 618-686; t. IX, str. 6-12)

OCENA CZĄSTKOWA

NIK negatywnie ocenia działania Urzędu w obszarze prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych i efektów tych postępowań.

Ocenę uzasadniają charakter i skala stwierdzonych nieprawidłowości. W szczególności w 55 na 62 zbadane postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i o wykroczenia skarbowe stwierdzono występowanie 28 rodzajów nieprawidłowości. W 12 sprawach, w związku z uzyskaniem informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, nie podejmowano działań, zaś w 21 przypadkach działania te podejmowano po terminie. Nierzetelnie dokumentowano występowanie przesłanek do odstąpienia od złożenia wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego do komórek SKK.

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

1. NIK zwraca uwagę, że charakter, waga i skala stwierdzonych nieprawidłowości wskazują na potrzebę wzmocnienia przez Naczelnika US działań podejmowanych w obszarze kontroli zarządczej, o której mowa w art. 68 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁴⁴, w celu zapewnienia zgodnego z prawem, terminowego i efektywnego realizowania celów i zadań Urzędu.
2. NIK zwraca również uwagę na potrzebę pilnego wzmocnienia wewnętrznego nadzoru służbowego nad prowadzonymi w Urzędzie postępowaniami przygotowawczymi, w celu ujednolicenia i ustandaryzowania praktyk w zakresie prowadzenia tego typu postępowań.

Wnioski

1. Pełne wdrożenie Rekomendacji Szefa KAS w zakresie obejmującym:
 - a) aktualizację zakresów obowiązków pracowników Działu SEW;
 - b) utworzenie zespołu lub wyznaczenie pracownika ds. kluczowych podmiotów;

¹⁴⁴ Dz. U. z 2024 r. poz. 1530, ze zm.

- c) wymagane przeszkolenia pracowników pionu SKK i Działu SEW.
2. Wdrożenie Procedury wynikającej z Rekomendacji Dyrektor IAS.
 3. Zapewnienie, by odstępowanie od wszczęcia postępowań w sprawach karnych skarbowych odbywało się na należycie wykazanych i rzetelnie udokumentowanych podstawach, we właściwej formie oraz niezwłocznie po powzięciu informacji o popełnieniu czynu zabronionego i stwierdzeniu zaistnienia negatywnych przesłanek procesowych, przy czym nie później niż w ciągu 30 dni.
 4. Zapewnienie, by wszczynanie postępowań w sprawach karnych skarbowych odbywało się niezwłocznie po powzięciu informacji o popełnieniu czynu zabronionego i stwierdzeniu, że zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, przy czym nie później niż w ciągu 30 dni.
 5. Zapewnienie, by wszczynanie postępowań w sprawach karnych skarbowych i ich prowadzenie następowało we właściwej formie (śledztwa albo dochodzenia).
 6. Zapewnienie, by wnioski o przedłużenie postępowań w sprawach karnych skarbowych były składane przed upływem czasu trwania postępowania, przy czym w miarę możliwości, by ich doręczenie do organu sprawującego nadzór nad postępowaniem następowało nie później niż na pięć dni przed upływem czasu trwania postępowania.
 7. Zapewnienie, by wnioski o przedłużenie postępowań w sprawach karnych skarbowych były kierowane do właściwego organu sprawującego nadzór nad postępowaniem w sprawach karnych skarbowych.
 8. Zapewnienie, by wnioski o przedłużenie postępowań w sprawach karnych skarbowych nie były składane w sytuacji istnienia przesłanek do zawieszenia postępowania, tj. gdy brak jest potrzeby przedłużenia postępowania albowiem jedynym celem przedłużenia postępowania jest oczekiwanie na rozstrzygnięcie innego organu lub sądu.
 9. Zapewnienie, by zawieszenie postępowań karnych skarbowych następowało niezwłocznie po stwierdzeniu przesłanek do zawieszenia postępowania oraz nie później niż przed upływem czasu trwania tych postępowań.
 10. Zapewnienie, by postępowania karne skarbowe nie były zawieszane w przypadku braku istnienia przesłanek do ich zawieszenia oraz by przesłanki te były należycie wykazywane i rzetelnie udokumentowane.
 11. Zapewnienie, by zawieszone postępowania karne skarbowe były podejmowane niezwłocznie po uzyskaniu informacji o zaistnieniu podstaw do podjęcia zawieszonego postępowania oraz by prowadzący postępowanie cyklicznie, przy czym nie rzadziej niż raz na trzy miesiące, a także każdorazowo bezpośrednio po wpływie nowych informacji do sprawy, weryfikował istnienie podstaw do podjęcia zawieszonego postępowania.
 12. Zapewnienie prawidłowego stosowania art. 6 § 2 k.k.s., w szczególności zaś nie konstruowania czynów ciągłych, w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, gdy łączne zachowania podjęto w okresie dłuższym niż sześć miesięcy.
 13. Zapewnienie prawidłowego stosowania art. 7 § 1 k.k.s., w szczególności zaś przy formułowaniu kwalifikacji prawnej czynu.
 14. Zapewnienie, by postanowienia o zmianie/uzupełnieniu zarzutów oraz uzasadnienia zarzutów posiadały prawidłową formę, stosownie do art. 314 k.p.k. oraz art. 313 § 3 i 4 k.p.k.

15. Zapewnienie, by wezwania podejrzanego posiadały prawidłową formę, w szczególności by nie cytowano w nich treści zarzutów.
16. Zapewnienie, by umarzanie postępowań w sprawach karnych skarbowych następowało wyłącznie po stwierdzeniu zaistnienia negatywnych przesłanek procesowych, które zostały należycie wykazane i rzetelnie udokumentowane, w szczególności zaś, by nie następowało to w sytuacjach, gdy zachodzą jedynie przesłanki do zawieszenia postępowania.
17. Zapewnienie, by akty oskarżenia sporządzane były niezwłocznie, gdy zaistnieją do tego podstawy, przy czym nie później niż przed upływem czasu trwania postępowania albo nie później niż przed upływem 14 dni od zamknięcia postępowania, jeżeli do zamknięcia postępowania doszło.
18. Zapewnienie, by prokurator był zawiadamiany o sporządzeniu i wniesieniu do sądu aktu oskarżenia poprzez przesłanie mu odpisu aktu oskarżenia w sytuacji, o której mowa w art. 155 § 5 k.k.s.
19. Zapewnienie, by sporządzone przez organ prowadzący postępowanie akty oskarżenia były przekazywane prokuratorowi do zatwierdzenia i wniesienia do sądu wyłącznie w sytuacji, o której mowa w art. 155 § 1 i 2 k.k.s.
20. Zapewnienie, by akta główne i akta podręczne zawierały kompletną i właściwą im dokumentację dotyczącą prowadzonych spraw karnych skarbowych, a sporządzone na ich podstawie akta zastępcze zawierały co najmniej wiodącą dokumentację z podejmowanych w tych sprawach czynności.
21. Zapewnienie, by wdrożenie postępowania w stosunku do nieobecnych następowało wyłącznie w przypadku zaistnienia ku temu wystarczających podstaw prawnych oraz by ich istnienie było rzetelnie weryfikowane i należycie dokumentowane.
22. Zapewnienie, by w prowadzonych sprawach karnych skarbowych nie występowały okresy bezczynności dłuższe niż miesiąc, a ponadto by następowała należyta koncentracja czynności podejmowanych w tych sprawach i by czynności te nie były odsuwane w czasie bez dostatecznej przyczyny, tj. przyczyny znajdującej oparcie w prawie i uzasadnienie w okolicznościach faktycznych sprawy.
23. Procedowanie na kompletnych wnioskach podatników o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, tj. zgodnie z postanowieniami art.142 § 4 k.k.s.
24. Niezwłoczne przekazywanie kompletnych wniosków podatników o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, tj. wypełniając przepis art.145 § 1 k.k.s.
25. Wprowadzenie działań nadzorczych zapewniających prowadzenie i dokumentowanie spraw, w których odstąpiono od złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na fakt, że sprawca nie podlegał karze w związku ze złożeniem prawnie skutecznej korekty, tj. na podstawie art.16a k.k.s.
26. Zapewnienie sporządzania rzetelnych i kompletnych zestawień odstępień od złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu.
27. Wprowadzenie działań nadzorczych zapewniających udokumentowane sporządzenie i akceptowanie wniosków o odstąpieniu od złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na złożony czynny żal.
28. Dokumentowanie niewystępowania przesłanek (wskazanych w art.16 § 5 k.k.s.) uniemożliwiających odstąpienie od skierowania złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego z uwagi na złożony czynny żal.

29. Zapewnienie wymaganej Metodyką wykonywania czynności dochodzeniowo śledczych przez KAS częstotliwości weryfikacji występowania przyczyn zawieszenia postępowania (§ 203 pkt 1).
30. Umarzanie postępowań przygotowawczych: [1] które były zawieszone, po uprzednim ich podjęciu; [2] w terminie prowadzenia postępowania przygotowawczego.
31. Dokumentowanie dokonanych odstępień od wszczęcia postępowania przygotowawczego w zakresie objętym zawiadomieniem.
32. Podjęcie działań w zakresie rzetelnego ewidencjonowania czynu zabronionego, złożonego w trybie art. 16 k.k.s. czynny żal, w systemach teleinformatycznych.

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 dni 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, 21 stycznia 2025 r.

Kontrolerzy
Paweł Potemski
Główny specjalista kontroli
państwowej

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

/-/

/-/

Krzysztof Pyzik
Starszy inspektor kontroli państwowej

/-/

..

Adrian Tomasik

Starszy inspektor kontroli państwowej

.../-/

Zmian w wystąpieniu pokontrolnym dokonał:

p.o. Dyrektor
Delegatury NIK we Wrocławiu

Radosław Kujawiński

/podpisano elektronicznie/

* 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).