

Efekty reformy KAS

Postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych

MAŁGORZATA CHUDZIK

Z powodu rosnącego zadłużenia państwa, które pod koniec lutego 2026 r. przekroczyło poziom 2 bilionów zł¹, szczególnego znaczenia nabierają działania mające zapewnić stabilność finansów publicznych. Należą do nich postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych. Celem ich prowadzenia pozostaje nie tylko wykrycie i ukaranie sprawców przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych, ale przede wszystkim doprowadzenie do wyrównania uszczerbku finansowego powstałego w związku z ich popełnieniem. Najwyższa Izba Kontroli zbadała, czy Krajowa Administracja Skarbowa² prawidłowo i rzetelnie prowadziła postępowania przygotowawcze po zmianach organizacyjnych wdrożonych 1 stycznia 2023 r. W artykule przedstawiono najważniejsze ustalenia kontroli NIK³.

Wprowadzenie

Krajowa Administracja Skarbowa stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową, do której zadań należy m.in. rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie im oraz ściganie sprawców. To zadanie, mimo konsolidacji w ramach KAS, jest wykonywane

na zasadzie podziału kompetencji pomiędzy organami finansowymi postępowania przygotowawczego⁴, do których należą: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego oraz Szef KAS.

Do końca 2022 r. wykonywanie zadań związanych z prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe⁵

¹ Biuletyn Ministerstwa Finansów „Zadłużenie Skarbu Państwa” nr 2/2026, s. 1, <<https://www.gov.pl/web/finanse/zadluzenie-skarbu-panstwa>> (dostęp 6.5.2026).

² Dalej: KAS.

³ Artykuł opracowano na podstawie Informacji o wynikach kontroli NIK: *Prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych* przez Krajową Administrację Skarbową, nr ewid. P/24/055/LGD, dalej: Informacja o wynikach kontroli.

⁴ K. Teszner, [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, A. Melezini (red.), Warszawa 2024.

⁵ W sprawach o czyny należące do właściwości naczelników urzędów skarbowych.



oraz w sprawach o przestępstwa wymienione w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości⁶ należało do wszystkich 400 naczelników urzędów skarbowych, odpowiednio do terytorialnego zasięgu ich działania. Od reformy 1 stycznia 2023 r. w ich miejsce wyznaczono po jednym naczelniku urzędu skarbowego – dla zasięgu terytorialnego działania każdej z 16 izb administracji skarbowej (po jednej w każdym województwie). W wyznaczonych urzędach skarbowych utworzono pionier karne skarbowe z komórkami spraw karnych skarbowych⁷.

Zakres i organizacja kontroli

NIK podjęła kontrolę „Prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych przez Krajową Administrację Skarbową” z własnej inicjatywy. Poprzedziły ją analizy przedkontrolne, w tym m.in. przepisów prawa, jak: ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁸, ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁹, ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego¹⁰, rozporządzenia Ministra Finansów z 13 października 2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji

Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania¹¹.

Najwyższa Izba Kontroli od 2 sierpnia 2024 r. do 3 lutego 2025 r. skontrolowała 15 podmiotów: Ministerstwo Finansów, siedem izb administracji skarbowej¹² oraz siedem wyznaczonych urzędów skarbowych¹³. Dobór jednostek miał na celu uzyskanie przekrojowych ustaleń. W Ministerstwie Finansów skoncentrowano się na wykonywaniu zadań i kompetencji ministra właściwego do spraw finansów publicznych, działającego jako organ wydający rozporządzenie zmieniające oraz koordynujący wykonanie zadań KAS i sprawujący nadzór nad jej jednostkami organizacyjnymi. W izbach administracji skarbowej badania objęły proces przygotowania, realizację i monitorowanie reorganizacji komórek SKK w wyznaczonych urzędach, a także czynności nadzorcze nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych. Proces reorganizacji zbadano także w wyznaczonych urzędach, w których skontrolowano w szczególności prowadzenie postępowań przygotowawczych.

⁶ Dz.U. z 2026 r. poz. 522, dalej: ustawa o rachunkowości.

⁷ Komórka w urzędzie skarbowym wyznaczona m.in. do prowadzenia postępowań przygotowawczych, dalej: komórka SKK.

⁸ Dz.U. z 2025 r. poz. 1131, dalej: ustawa o KAS.

⁹ Dz.U. z 2025 r. poz. 633, dalej: k.k.s.

¹⁰ Dz.U. z 2025 r. poz. 46, ze zm., dalej: k.p.k.

¹¹ Dz.U. poz. 2281, dalej: rozporządzenie zmieniające.

¹² Izba Administracji Skarbowej w: Bydgoszczy, Gdańsku, Krakowie, Łodzi, Szczecinie, Warszawie i Wrocławiu.

¹³ Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto, Urząd Skarbowy Łódź-Widzew, Urząd Skarbowy w Sopocie, Drugi Urząd Skarbowy w Szczecinie, Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu, Urząd Skarbowy Wrocław-Krzyki, Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów.

Kontrolą nie objęto działalności naczelników urzędów celno-skarbowych oraz ustawowych zadań i kompetencji Szefa KAS jako finansowego organu postępowania przygotowawczego, gdyż reorganizacja nie dotyczyła postępowań przygotowawczych prowadzonych przez te organy.

Potrzeba wprowadzenia zmian

Główną przyczyną zmian w organizacji urzędów skarbowych była potrzeba zniwelowania ogromnych dysproporcji w obciążeniu pracą placówek. Wcześniejsze analizy przeprowadzone w Ministerstwie Finansów wykazały, że podczas gdy w najbardziej obciążonym urzędzie w 2019 r. wszczęto ponad 1400 postępowań, w jednym – nie wszczęto żadnego¹⁴. Ponadto ustalono, że średnia liczba wszczętych postępowań przygotowawczych w urzędach wyniosła 138, a poniżej tej średniej znalazło się aż 93%, tj. 373 urzędy z 400.

Problematiczne były statystyki dotyczące zatrudnienia. W ponad połowie urzędów skarbowych funkcjonowały jednoosobowe stanowiska do spraw karnych skarbowych, co przekładało się na poważne trudności dotyczące zapewnienia ciągłości realizacji zadań w wypadkach absencji czy ograniczoną możliwość wymiany doświadczeń. Reorganizacja służyła m.in. równomiernemu rozłożeniu pracy i koncentracji ekspertów w wieloosobowych zespołach, co z kolei miało się przełożyć na zapewnienie ciągłości

pracy i ujednolicenie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych. W konsekwencji spodziewano się podniesienia jakości i efektywności wykonywanych zadań. Poprawa efektywności i skuteczności wpisywała się także w kierunki działania i rozwoju określone przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Reorganizacja komórek SKK w liczbach

Oczywistym skutkiem wejścia w życie rozporządzenia zmieniającego była redukcja liczby komórek SKK oraz powiązana z nią zmiana składu osobowego zespołów. Od 1 stycznia 2022 r. do 1 stycznia 2024 r. ich liczba zmniejszyła się z 316 do 61, tj. o ponad 80%. W tym samym czasie nastąpiła konsolidacja pracowników: wzrosła liczba komórek SKK, w których pracę świadczyło więcej niż pięciu pracowników z 4% do 93% (tj. o prawie 90 punktów procentowych). Całkowicie wyeliminowano jednoosobowe komórki SKK, których rok przed reorganizacją (według stanu na 1 stycznia 2022 r.) było 41%. Jednak ogólny poziom zatrudnienia w tym obszarze, przy niewielkich fluktuacjach, pozostał stabilny¹⁵. Co warto zauważyć, w większości miejsce świadczenia pracy pracowników komórek SKK stanowiły siedziby urzędów niewyznaczonych (około 85%)¹⁶. Praca w nowej komórce nie musiała się wiązać zatem z fizyczną zmianą miejsca pracy.

¹⁴ Dane pozyskane z izb administracji skarbowej i 64 wybranych urzędów za 2019.

¹⁵ Odnotowano spadek zatrudnienia pomiędzy 1.1.2022 a 1.1.2023 o 2,7%, a następnie 1.1.2024 – wzrost o 3,3%.

¹⁶ Na podstawie danych wyznaczonych urzędów skarbowych podległych siedmiu izb administracji skarbowej, objętych kontrolą NIK.



Efekty reorganizacji

Po reorganizacji przeprowadzono analizę jej skutków¹⁷, z której wynikało, że osiągnięto pozytywne efekty tego procesu w postaci m.in.: równomiernego rozłożenia pracy i zadań, zapewnienia ciągłości prowadzonych postępowań oraz rozpraw dzięki możliwości wyboru zastępcy dla prowadzącego sprawę/oskarżyciela; ujednolicenia na terenie województw zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych; koncentracji specjalistów w ramach jednej komórki SKK; ułatwionej komunikacji.

Niemniej reorganizacja miała również negatywne skutki, m.in.: wydłużony obieg dokumentów; większe odległości do sądów generujące dodatkowe koszty i dłuższy czas obsługi; wysokie koszty ponoszone przez policję związane z przymusowym doprowadzaniem podejrzanych i świadków do wyznaczonych urzędów; wysokie koszty wynikające z dojazdu na oględziny lub doręczania wezwań podejrzany lub świadkom; angażowanie naczelników niewyznaczonych urzędów do przekazywania materiału dowodowego wyznaczonemu urzędowi skarbowemu.

Postępowania wszczęte i zakończone oraz należności

Łączna liczba postępowań wszczętych w latach 2021–2022 przez naczelników

urzędów skarbowych oraz w latach 2023–2024 przez wyznaczonych naczelników urzędów skarbowych wyniosła 71 834. W dwóch pierwszych latach po reorganizacji (2023–2024) nastąpił ich spadek o około 20% w porównaniu z dwoma latami bezpośrednio ją poprzedzającymi (2021–2022). Jednak w 2024 r. odnotowano przełamanie tendencji spadkowej, a wzrost liczby wszczętych postępowań wyniósł około 24% w relacji rok do roku.

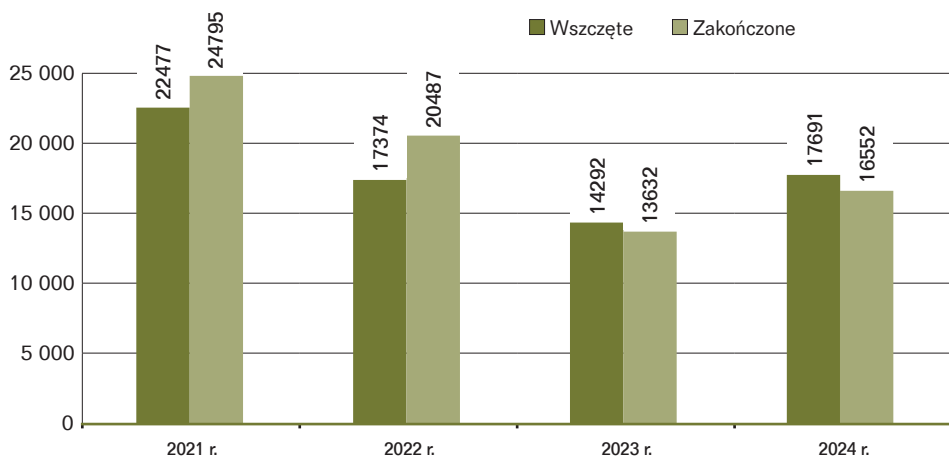
W tym samym okresie (lata 2021–2024) zakończono 75 466 postępowań przygotowawczych. Odnotowano spadek o ponad 33% łącznej ich liczby w latach 2023–2024 w porównaniu z 2021–2022. Odwrócenie trendu spadkowego nastąpiło także w 2024 r. Liczbę wszczętych i zakończonych postępowań w latach 2021–2024 zaprezentowano na rysunku nr 1, s. 65.

Pomimo że liczba wszczętych postępowań w relacji dwóch lat przed – do dwóch lat po reorganizacji spadła, to wartość narażonych i uszczuplonych należności podatkowych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe wzrosła o około 36%. Łącznie w latach 2021–2024 wyniosła 6,2 mld zł, z tego: po 1,3 mld zł w 2021 r. i 2022 r., 1,9 mld zł w 2023 r. i 1,7 mld zł w 2024 r. Odnotowano natomiast spadek wartości kar grzywny oraz kwot uiszczonych z tytułu kary grzywny w trybie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności¹⁸.

¹⁷ „Analiza skutków centralizacji procesów karnych skarbowych” opracowana w kwietniu 2024 r. przez Izbę Administracji Skarbowej w Bydgoszczy i Izbę Administracji Skarbowej w Zielonej Górze.

¹⁸ Instytucja zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności polega na premiowaniu sprawy w zamian za szybsze zakończenie sprawy z jednoczesnym wymierzeniem mu dolegliwości o charakterze majątkowym (W. Wójtowicz: *Zagadnienia procesowe ustawy karnej skarbowej*, „Nowe Prawo” nr 3/1972, s. 357-358).

Rysunek 1. Liczba postępowań wszczętych i zakończonych w latach 2021–2024



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników kontroli NIK.

Barierzy efektywności

Jednym z najpoważniejszych wyzwań dla nowoutworzonych komórek SKK okazał się ogromny napływ spraw dotyczących naruszeń ustawy o rachunkowości. W 2023 r. ich liczba wzrosła niemal dwukrotnie w porównaniu z rokiem poprzednim. W niektórych jednostkach, np. w Urzędzie Skarbowym Kraków-Stare Miasto, liczba zawiadomień wzrosła z 1670 w 2022 r. do 14 437 w 2023 r., tj. prawie dziewięciokrotnie. W wyznaczonych urzędach skarbowych znaczna była także liczba informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego w sprawach karnych skarbowych otrzymanych z niewyznaczonych urzędów skarbowych – zarówno przejętych w wyniku reorganizacji, jak i przekazywanych zgodnie z właściwością od 1 stycznia 2023 r. na jej skutek. Przykładowo w Urzędzie Skarbowym Łódź-Widzew w 2023 r. łącznie do rozpoznania było około 12 000 spraw (w tym 9100 dotyczących

ustawy o rachunkowości), które przypadały na około 40 pracowników. Obciążenie obowiązkami miało negatywny wpływ na efektywność oraz wymuszało konieczność odpowiedniej organizacji pracy w komórkach SKK. Kluczowe było nadawanie priorytetu tym sprawom, których termin przedawnienia karalności oraz przedawnienia zobowiązania podatkowego upływał najwcześniej. Pod uwagę brano również inne czynniki, m.in. ryzyko wydłużonego czasu trwania postępowania z uwagi na stopień skomplikowania sprawy, konieczność terminowego nadania biegu zawiadomieniom wpływającym od podmiotów zewnętrznych. W praktyce, w niektórych wyznaczonych urzędach skarbowych w pierwszej kolejności wszczynano sprawy dotyczące zewnętrznych zawiadomień o przestępstwach, z uwagi na to, że termin na wydanie postanowienia o wszczęciu lub odmowie wszczęcia postępowania wynosi 30 dni. W innych



wyznaczonych urzędach wszczęcie postępowania następowało po pełnej analizie pod kątem kompletności przekazanego materiału dowodowego i kwalifikacji prawnej czynu, jednak z uwzględnieniem przede wszystkim terminu przedawnienia karalności czynu i przedawnienia należności publicznoprawnej.

Brak określenia trybu przekazywania informacji

W § 2 rozporządzenia zmieniającego przewidziano zasady przekazywania postępowań wszczętych i niezakończonych przed reorganizacją. Natomiast w przepisach prawa nie przewidziano trybu przekazywania, pomiędzy niewyznaczonym a wyznaczonym naczelnikiem urzędu skarbowego, informacji o podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych po reorganizacji (od 1 stycznia 2023 r.).

Zagadnienie było przedmiotem analiz w Ministerstwie Finansów. Pomimo że w praktyce przedmiotowe materiały były traktowane jako wewnętrzne, w przypadku jednej z analiz dopuszczono możliwość ich procedowania jako zewnętrznych. Takie podejście skutkowałoby koniecznością wydawania każdorazowo przez naczelnika urzędu skarbowego postanowień o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego, które następnie podlegałyby zatwierdzeniu przez dyrektora izby administracji skarbowej. Co więcej, niewyznaczonym naczelnikom urzędów

skarbowych przysługiwałyby wówczas uprawnienia do zaskarżania postanowień o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego. Wprowadzenie możliwości alternatywnego traktowania tych materiałów stało w sprzeczności z wprowadzeniem ujednoliconego sposobu postępowania na terenie całego kraju.

W wyniku przeprowadzonych na potrzeby kontroli analiz – w tym wykładani obowiązujących przepisów, przy szczególnym uwzględnieniu zasady przekazywania takich informacji pomiędzy innymi niż KAS organami ścigania – NIK podzieliła stanowisko o konieczności traktowania wskazanych materiałów jako własnych KAS.

Wprowadzenie jasnych i precyzyjnych regulacji w tym zakresie, a także możliwe uproszczenie przekazywania materiałów powinno czynić zadość intencji ustawodawcy zawartej w art. 11 ust. 7 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej¹⁹.

Niejednolite traktowanie podatników

Przesłanki procesowe to podstawy dopuszczalności postępowania, a więc stany, z którymi przepisy prawa łączą dopuszczalność albo niedopuszczalność prowadzenia postępowania²⁰. W kontekście wszczynania postępowań karnych skarbowych negatywne przesłanki procesowe to okoliczności, w których organ odstępuje od wszczęcia postępowania. Taką przesłankę stanowi np. znikoma społeczna szkodliwość

¹⁹ Zgodnie z art. 11 ust. 7 ustawy o KAS minister właściwy do spraw finansów publicznych może wyznaczyć, w drodze rozporządzenia, organ KAS do wykonywania niektórych zadań KAS oraz określić terytorialny zasięg jego działania, mając na względzie sprawne i efektywne wykonywanie zadań KAS.

²⁰ Wyrok NSA z 5.4.2023, I GSK 110/19, LEX nr 3569971.

czynu, a katalog przesłanek odstąpienia (lub umorzenia – jeżeli postępowanie już trwa) określono w art. 17 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.

Począwszy od 1 stycznia 2023 r. niewyznaczeni naczelnicy urzędów skarbowych nie posiadali kompetencji finansowego organu postępowania przygotowawczego do prowadzenia postępowań przygotowawczych. W związku z tym, po ujawnieniu w zakresie swojego działania²¹ naruszenia przepisów podatkowych, które mogło wyczerpywać znamiona przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, przekazywali właściwemu wyznaczonemu naczelnikowi urzędu skarbowego informację o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego²². Jednak wcześniej niewyznaczony naczelnik zobowiązany był przeanalizować sprawę pod kątem możliwości zakwalifikowania jej do postępowania mandatowego²³ oraz wystąpienia negatywnych przesłanek procesowych z art. 17 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., które uzasadniałyby odstąpienie od sporządzenia informacji o podejrzeniu popełnienia takiego czynu. Informacje

o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego były przekazywane również w ramach każdego z wyznaczonych urzędów – do komórek SKK z innych komórek organizacyjnych.

Zasady dokonywania oceny w tym zakresie oraz odstępowania od kierowania do komórek SKK informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego regulowały procedury wewnętrzne. Na podstawie ustaleń kontroli NIK stwierdzono, że aż w czterech z siedmiu skontrolowanych wyznaczonych urzędów²⁴ te regulacje były niezgodne z przepisami prawa, gdyż wprowadzały pozaustawowe kryteria oceny. Utworzono osobne katalogi przesłanek odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu, o której stanowi art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Najbardziej rażącym przykładem było uznawanie wieku sprawcy (np. ukończenie 70. roku życia) za automatyczną przesłankę do odstąpienia. Było to niezgodne z art. 53 § 7 k.k.s.²⁵, zgodnie z którym przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu

²¹ Np. w wyniku czynności sprawdzających lub przeprowadzonej kontroli podatkowej.

²² W praktyce stosowano różne nazewnictwo określające pisma w tej sprawie.

²³ Niewyznaczeni naczelnicy urzędów pozostali właściwi do prowadzenia postępowań mandatowych.

²⁴ Urząd Skarbowy w Sopocie – w okresie objętym kontrolą pięć kolejnych procedur Naczelnika Urzędu Skarbowego w Sopocie, a także wytyczne Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku (dokument o charakterze normatywnym) przekazane naczelnikom urzędów skarbowych w 2022 r.; Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto – w okresie objętym kontrolą dwie kolejne instrukcje Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto, Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów – od 2023 r. uregulowania wprowadzone zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, Urząd Skarbowy Łódź-Widzew – procedura przekazana naczelnikom urzędów skarbowych województwa łódzkiego z pismem z 29.12.2022 z Izby Administracji Skarbowej w Łodzi.

²⁵ Przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego bierze się pod uwagę rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia.



zabronionego bierze się pod uwagę okoliczności wiążące się zarówno ze stroną podmiotową, jak i przedmiotową analizowanego czynu, zaś przy rozstrzyganiu w tej kwestii konieczne jest rozważenie wszystkich przesłanek wymienionych wskazanym przepisem, których katalog jest zbiorem zamkniętym²⁶.

Organ, odstępując od wszczęcia postępowania karnego skarbowego (lub wydając postanowienie o umorzeniu postępowania) na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., powinien odnieść się w każdej sprawie do określonych ustawowo w art. 53 § 7 k.k.s. kryteriów oceny społecznej szkodliwości czynu i w nawiązaniu do nich dokonać oceny, czy czyn charakteryzował się jej znikomym stopniem. W konsekwencji, odstąpienie od obowiązku dokonania oceny społecznej szkodliwości czynu na podstawie kryteriów określonych w k.k.s. oraz kompetencja do określenia innych (poza ustawowymi) przesłanek warunkujących jej uznanie za znikomą, nie miały podstaw prawnych. Było to niezgodne z k.k.s., który wymaga indywidualnej oceny każdego przypadku, ale i prowadziło do nierównego traktowania podatników w zależności od regionu kraju.

W toku kontroli NIK ustalono, że brak prawidłowego i jednolitego sposobu postępowania w części urzędów skarbowych w tym zakresie był spowodowany implementacją nieprawidłowych regulacji lub wytycznych przekazanych z izb administracji skarbowych²⁷.

Nieprawidłowości w prowadzeniu postępowań

Spośród siedmiu skontrolowanych wyznaczonych urzędów skarbowych tylko w jednym nie stwierdzono nieprawidłowości dotyczących prowadzenia postępowań w sprawach karnych skarbowych. W pozostałych sześciu niewłaściwie realizowano niektóre czynności. W przypadku jednego urzędu skala i charakter nieprawidłowości skutkowały negatywną oceną działalności naczelnika. W urzędach stwierdzono m.in.: wszczynanie postępowań przygotowawczych ze zwłoką, nieterminowe wnioskowanie o przedłużenie terminu na prowadzenie dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe lub jego brak, dopuszczanie do przedawnienia karalności czynów, nierzetelne prowadzenie postępowań przygotowawczych czy zwłokę w składaniu do sądu wniosków o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

Na uwagę zasługuje, że w trzech urzędach zwłoka we wszczynaniu postępowań wynosiła od nieco ponad miesiąca do ponad czterech lat, tj. od 35 do nawet 1606 dni. Natomiast przypadki wnioskowania o przedłużenie terminu na prowadzenie dochodzenia obejmowały zarówno czynienie tego po terminie, określonym w art. 153 § 1 k.k.s. (w dwóch urzędach), jak i wynikającym z regulacji Ministerstwa Finansów lub wewnętrznych (w dwóch urzędach). Co więcej, w dwóch urzędach zidentyfikowano przypadki braku

²⁶ Zob. wyrok SN z 12.10.2006, IV KK 237/06, OSNwSK 2006, nr 1, poz. 1959.

²⁷ Z Izby Administracji Skarbowej w: Warszawie, Łodzi, Gdańsku.

wnioskowania o przedłużenie postępowania. Ustalono także, że w jednym wyznaczonym urzędzie, w przypadku stwierdzenia przedawnienia karalności czynów zabronionych, w 2544 sprawach przyczyną była ich błędna kwalifikacja prawna w przekazanych informacjach o podejrzeniu popełnienia czynu – wykazano przestępstwo skarbowe, zamiast wykroczenia skarbowego.

Niewystarczający nadzór nad postępowaniami

Izby administracji skarbowej sprawują nadzór nad prowadzonymi postępowaniami przygotowawczymi w podległych urzędach skarbowych, m.in. w związku z pełnieniem funkcji organu nadzrędnego nad finansowym organem postępowania przygotowawczego – co zostało objęte badaniem NIK. Wykonywanie tych uprawnień wiązało się z zatwierdzaniem wniosków o przedłużenie postępowań przygotowawczych oraz postanowień o odmowie wszczęcia postępowania, jego zawieszeniu i umorzeniu. Z poziomu izb administracji skarbowej przekazywano do urzędów skarbowych procedury, wytyczne, zalecenia lub kierunki działania. Monitorowano i analizowano m.in. ustalone dla urzędów skarbowych mierniki. Po kontrolach przeprowadzonych przez pracowników czterech izb w wybranych podległych urzędach skarbowych, w zakresie związanym

z prowadzeniem postępowań karnych skarbowych, wydawano zalecenia i monitorowano ich realizację²⁸.

Tylko w dwóch z siedmiu skontrolowanych izb²⁹ nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie nadzoru nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych, w tym m.in. prawidłowo i skutecznie rozpatrywano wnioski naczelników urzędów skarbowych dotyczące ich przedłużenia. W jednej izbie³⁰ w większości prawidłowo realizowano uprawnienia organu nadzrędnego, jednak stwierdzono nieprawidłowości dotyczące wydawania postanowień o przedłużeniu postępowania po upływie wcześniej wyznaczonego terminu oraz długotrwałego rozpatrywania sporów kompetencyjnych (nawet do 1092 dni). Natomiast w czterech pozostałych³¹ stwierdzono nierzetelne sprawowanie nadzoru lub niewystarczający nadzór nad niektórymi czynnościami związanymi z prowadzeniem postępowań przygotowawczych. Nieprawidłowości dotyczyły niezawieszania postępowań mimo występujących przesłanek, podejmowania ze zwłoką zawieszonych postępowań mimo ustania przyczyny ich zawieszenia lub wydawania postanowień o przedłużeniu postępowań po terminie, w którym powinny być zakończone. Ostatnia nieprawidłowość została identyfikowana w czterech izbach administracji skarbowej, przy czym w jednej z nich stanowiła 100% objętych

²⁸ W latach 2021–2024 pracownicy czterech izb administracji skarbowej przeprowadzili co najmniej jedną kontrolę w podległych urzędach skarbowych.

²⁹ Izba Administracji Skarbowej: w Bydgoszczy i w Szczecinie.

³⁰ Izba Administracji Skarbowej w Warszawie.

³¹ Izba Administracji Skarbowej: w Gdańsku, w Krakowie, w Łodzi, we Wrocławiu.



badaniem NIK postępowań przygotowawczych w tym zakresie³².

Wnioski pokontrolne

W celu wyeliminowania nieprawidłowości stwierdzonych w kontroli NIK do dyrektorów izb administracji skarbowej i wyznaczonych naczelników urzędów skarbowych skierowano 67 wniosków pokontrolnych w 14 wystąpieniach. Do 8 czerwca 2026 r. zrealizowano 61 z nich (91%).

Ponadto w związku z ustaleniami NIK w Informacji o wynikach kontroli sformułowała wniosek de lege ferenda do Ministra Finansów o uregulowanie w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 27 lutego 2017 r. w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania przekazywania materiałów z niewyznaczonych do wyznaczonych urzędów skarbowych w celu prowadzenia postępowania przygotowawczego. Sformułowano także wniosek systemowy o monitorowanie oraz analizowanie efektów i skutków reorganizacji w kolejnych latach. W stanowisku do Informacji o wynikach kontroli Minister poinformował, że zostaną podjęte stosowne działania oraz zapewnił o prowadzeniu takich, które służą ocenie funkcjonowania komórek SKK po zmianie modelu organizacyjnego.

Do dyrektorów izb administracji skarbowej skierowano wnioski systemowe o:

- zapewnienie wydawania rozstrzygnięć w przedmiocie przedłużania postępowań przygotowawczych oraz w przedmiocie zatwierdzania postanowień o umorzeniu, zawieszeniu i odmowie ich wszczęcia przed upływem terminu, w którym zgodnie z art. 153 k.k.s. postępowania powinny być zakończone;
- wyeliminowanie z obowiązujących regulacji wewnętrznych przesłanek odstępowania od wszczęcia postępowania przygotowawczego, niezgodnych z art. 53 § 7 k.k.s.;
- zwiększenie nadzoru nad prowadzonymi przez naczelników urzędów skarbowych postępowaniami przygotowawczymi i prawidłowością odstępowania od ich wszczynania.

Natomiast do naczelników wyznaczonych urzędów skarbowych skierowano wnioski systemowe o:

- zapewnienie przekazywania do izb administracji skarbowej wniosków o przedłużenie postępowań przygotowawczych oraz postanowień o umorzeniu, zawieszeniu i odmowie ich wszczęcia w celu ich zatwierdzenia przed upływem terminu, w którym zgodnie z art. 153 k.k.s. postępowanie powinno być zakończone;
- zwiększenie nadzoru nad upoważnionymi w trybie art. 118 § 3 k.k.s. przedstawicielami naczelnika urzędu skarbowego w przedmiocie wszczynania postępowań przygotowawczych bez zwłoki.

³² Tj. Izba Administracji Skarbowej w Łodzi – 100% objętych badaniem postępowań przygotowawczych w tym zakresie, Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku – 85% objętych badaniem postanowień o przedłużeniu dochodzenia, Izba Administracji Skarbowej w Warszawie – 71% objętych badaniem postępowań przygotowawczych w tym zakresie, Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu – 67% objętych badaniem postanowień o przedłużeniu dochodzenia.

Podsumowanie

W Ministerstwie Finansów rzetelnie przygotowano proces reorganizacji od strony legisłacyjnej i analitycznej, jednak etap wdrożenia obciążony był ryzykiem, które mogło zagrozić osiągnięciu celów. Reorganizacja wyrównała obciążenie pracą w ramach jednej izby administracji skarbowej, jednak ocena jej wpływu na finanse publiczne wymaga czasu i monitorowania. W okresie objętym kontrolą NIK nadal zachodziły procesy dostosowawcze i optymalizujące funkcjonowanie komórek SKK oraz odnotowano spadek ogólnej liczby wszczynanych i zakończonych postępowań przygotowawczych w pierwszych dwóch latach po reorganizacji (2023–2024), w porównaniu z latami ją poprzedzającymi (2021–2022).

Kontrola wykazała, że w latach 2022–2024 KAS nie we wszystkich przypadkach prawidłowo i rzetelnie prowadziła postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych, a nieprawidłowości zidentyfikowane w wyznaczonych urzędach skarbowych i izbach administracji skarbowej potwierdziły zasadność jej podjęcia oraz wskazały na potrzebę wyeliminowania regulacji wewnętrznych niezgodnych z przepisami prawa, a także zintensyfikowania nadzoru nad postępowaniami przygotowawczymi.

MAŁGORZATA CHUDZIK

specjalista k.p.,

Pomorska Delegatura NIK w Gdańsku

Słowa kluczowe: KAS, reforma KAS, przestępstwa skarbowe, postępowanie przygotowawcze, sprawy karne skarbowe

Bibliografia:

1. Biuletyn Ministerstwa Finansów „Zadłużenie Skarbu Państwa” nr 2/2026, s. 1.
2. Teszner K. [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, A. Melezini (red.), Warszawa 2024.
3. Wójtowicz W.: *Zagadnienia procesowe ustawy karnej skarbowej*, „Nowe Prawo” nr 3/1972, s. 357-358.

ABSTRACT

Preparatory Proceedings in Fiscal Criminal Cases – Effects of the National Revenue Administration Reform

The National Revenue Administration (Polish: *Krajowa Administracja Skarbowa*, KAS) is a specialised government administration authority, whose responsibilities include identifying, detecting and combating fiscal crimes and fiscal offences, preventing them, and prosecuting perpetrators. Despite consolidation within KAS, these



tasks are performed based on the division of competence among the preparatory proceedings financial authorities that comprise: heads of tax offices, heads of customs and tax offices and the Head of KAS. By the end of 2022, preparatory proceedings in fiscal criminal and fiscal offence cases lied with all 400 heads of tax offices, within their respective territorial jurisdictions. Following the reform of 1 January 2023, this responsibility was assigned to a single designated head of a tax office for each of the 16 regional revenue administration chambers (one in each administrative region). Fiscal criminal divisions and specialised fiscal criminal units were established in designated offices. NIK conducted the audit entitled “Preparatory Proceedings in Fiscal Criminal Cases by the National Revenue Administration” on its own initiative. From 2 August 2024 to 3 February 2025, NIK audited 15 entities: the Ministry of Finance, seven regional revenue administration chambers and seven designated tax offices. Such selection of auditees was aimed to obtain comprehensive findings. During the audit at the Ministry of Finance, the focus was on the tasks and competences of the minister competent for finance, being the body acting as the authority that issued the amending regulation, coordinated KAS performance and supervised its organisational units. In the regional revenue administration chambers, the audit assessed the preparation, implementation and monitoring of the reorganisation of fiscal criminal units in designated offices, as well as supervisory activities over preparatory proceedings in fiscal criminal cases. The reorganisation process was also examined in the designated tax offices, with special focus on preparatory proceedings conduct.

Małgorzata Chudzik, Public Audit Expert, Regional Branch of NIK in Gdańsk

Key words: National Revenue Administration (KAS), fiscal crimes, preparatory proceedings, fiscal criminal cases