



Nr ewid. 193/2013/P/13/148/LKI

Informacja o wynikach kontroli

**PRZYCHODY NIEZNAJDUJĄCE POKRYCIA
W UJAWNIONYCH ŹRÓDŁACH
LUB POCHODZĄCE ZE ŹRÓDEŁ NIEUJAWNIONYCH
W WOJEWÓDZTWIE ŚWIĘTOKRZYSKIM**

MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej

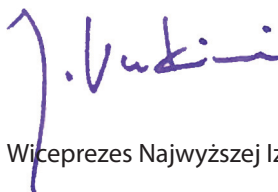
WIZJA

Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Dyrektor Delegatury NIK w Kielcach:
Grzegorz Walendzik



Akceptuję:
Jacek Uczkiewicz



Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

Zatwierdzam:
Krzysztof Kwiatkowski



Prezes Najwyższej Izby Kontroli
dnia 21.02.2014

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
T/F +48 22 444 50 00

www.nik.gov.pl

1. ZAŁOŻENIA ORGANIZACYJNE	6
1.1. Temat kontroli	6
1.2. Uzasadnienie podjęcia kontroli	6
1.3. Cel i zakres kontroli	6
2. PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI.....	8
2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności	8
2.2. Uwagi końcowe i wnioski	11
3. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI	14
3.1. Przyjęte rozwiązania organizacyjne służące do wykrywania przychodów z nieujawnionych źródeł	14
3.2. Typowanie podatników do postępowań dotyczących przychodów z nieujawnionych źródeł	18
3.3. Zgodność z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami postępowań prowadzonych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz ich skuteczność	25
3.4. Sprawowanie nadzoru przez IS nad działalnością urzędów skarbowych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł	32
3.5. Pozostałe ustalenia.....	34
4. INFORMACJE DODATKOWE	36
4.1. Przygotowanie kontroli	36
4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli	36
5. ZAŁĄCZNIKI.....	37

Wykaz stosowanych skrótów i pojęć

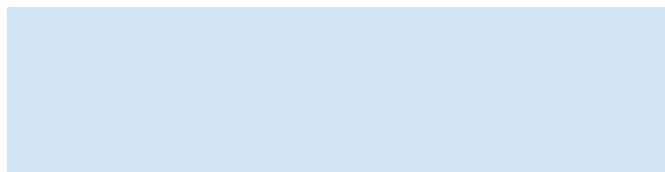
przychody z nieujawnionych źródeł	przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych
Wytyczne Ministra Finansów	wytyczne Ministra Finansów dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczące postępowania w sprawie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych z grudnia 2010 r.
aplikacja DWP	aplikacja Dochody i Wydatki Podatników
POLTAX	system do ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach
Biblioteka Akt	podsystem systemu POLTAX
KARTA	baza danych obejmująca szczegółowy wykaz kontroli z ewentualnymi ustaleniami
RemDat	baza zawierająca dane podatkowe o podatnikach na terenie całego kraju
CZM	wykaz informacji o czynnościach majątkowych – baza danych tworzona w urzędach skarbowych w oparciu o otrzymane dokumenty odzwierciedlające czynności majątkowe (np. PCC, akty notarialne)
SPR	baza zawierająca dane z deklaracji podatkowych, w tym deklaracji VAT
WHTAX	baza zawierająca informacje m.in. o podmiotach mających decyzje o umorzeniu zaległości podatkowej i zaniechaniu poboru podatku
UKS	Urząd Kontroli Skarbowej w Kielcach
IS	Izba Skarbowa w Kielcach
Zespół	zespół ds. gromadzenia i przetwarzania informacji na temat osób, co do których istnieje podejrzenie uzyskiwania przychodów ze źródeł nieujawnionych powołany w UKS na podstawie Wytycznych Ministra Finansów
updf	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych ¹
ustawa o kontroli skarbowej	ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej ²
Ordynacja podatkowa	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa ³

¹ Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

² Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.

³ Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

rozpracowanie wstępne	czynności wyjaśniające prowadzone w urzędzie skarbowym w oparciu o dane i informacje będące w dyspozycji tego urzędu (również w oparciu o zleconą na tym etapie kontrolę podatkową, skarbową), mające na celu weryfikację, czy podatnik dysponował wystarczającymi dochodami (źródłami majątku) do poniesienia wydatku
rozpracowanie pogłębione	czynności wyjaśniające prowadzone w urzędzie skarbowym przy udziale podatnika, np. czynności sprawdzające w oparciu o dział V Ordynacji podatkowej
selekcja zasadnicza	generowanie z aplikacji DWP raportów zbiorczych, tj. list podatników spełniających określone kryteria wraz z ogólnymi zestawieniami danych za dany okres
selekcja uzupełniająca	typowanie spraw do rozpracowania w normalnym toku pracy urzędu skarbowego, stosownie do okoliczności, przy wykorzystaniu aplikacji DWP
informacja sygnałna	informacja o podatniku, co do którego istnieje przypuszczenie o uzyskiwaniu przychodów z nieujawnionych źródeł
podatnicy z tzw. sfery podwyższonego ryzyka	otwarty katalog podatników określony w Wytycznych Ministra Finansów, którzy powinni znajdować się w kręgu szczególnego zainteresowania organów podatkowych i skarbowych. Są to przede wszystkim osoby nabywające mienie znacznej wartości, osoby o wyrazistej majątności, osoby co do których istnieje przypuszczenie, iż mogą uzyskiwać inne niż deklarowane dochody
porozumienie z dnia 19 lutego 2008 r.	porozumienie z dnia 19 lutego 2008 r. zawarte pomiędzy dyrektorem IS i dyrektorem UKS regulujące współpracę pomiędzy organami podatkowymi oraz organem kontroli skarbowej
porozumienie z dnia 24 kwietnia 2012 r.	porozumienie z dnia 24 kwietnia 2012 r. zawarte pomiędzy dyrektorem IS i dyrektorem UKS regulujące współpracę pomiędzy organami podatkowymi oraz organem kontroli skarbowej



1.1 Temat kontroli

Kontrola *Przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych w województwie świętokrzyskim* (nr P/13/148) została podjęta z inicjatywy Najwyższej Izby Kontroli.

1.2 Uzasadnienie podjęcia kontroli

Uzasadnieniem do podjęcia kontroli była zmiana od 2009 r. zasad typowania podatników do postępowań dotyczących przychodów z nieujawnionych źródeł oraz wprowadzenie aplikacji DWP do dokonywania przez urzędy skarbowe doboru spraw do badania w zakresie objętym kontrolą. Organy podatkowe i kontroli skarbowej kierując się Wytycznymi Ministra Finansów przy typowaniu podatników do postępowań, powinny przede wszystkim brać pod uwagę wysokość nadwyżki wydatków nad dochodami podatników. Mogło to prowadzić do tego, że inne czynniki ryzyka pozostały nierozpoznane (np. prowadzenie działalności gospodarczej przez kilka lat przy bardzo niewielkim dochodzie lub niewielkiej stracie, prowadzenie kilku firm jednocześnie, które realizują dochody i wydatki w wyniku transakcji pomiędzy tymi podmiotami).

Doniesienia prasowe wskazują, że część podatników permanentnie nie wykazuje dochodów w pełnej wysokości lub wykazuje je na bardzo niskim poziomie, a jednocześnie dokonuje zakupów o znacznych wartościach. Zachodzi zatem podejrzenie, że część z ich przychodów pozostaje nieujawniona.

Uzasadnieniem podjęcia kontroli były również wyniki przeprowadzonej kontroli doraźnej w Urzędzie Skarbowym w Opatowie, w której stwierdzono szereg nieprawidłowości dotyczących działań tego Urzędu w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł.

1.3 Cel i zakres kontroli

Celem kontroli była ocena zgodności z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami prowadzonych przez organy administracji podatkowej i kontroli skarbowej województwa świętokrzyskiego postępowań, dotyczących ustalenia przychodów z nieujawnionych źródeł oraz skuteczności tych postępowań.

Ocena dotyczyła w szczególności przyjętych w oparciu o Wytyczne Ministra Finansów rozwiązań organizacyjnych służących do wykrywania przychodów z nieujawnionych źródeł, zasad typowania podatników do tych postępowań, w tym ocena realizacji Wytycznych Ministra Finansów oraz zgodności z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami postępowań prowadzonych przez urzędy skarbowe, UKS i IS w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz ich skuteczności. Ocenie poddano także sprawowanie nadzoru przez IS nad działalnością urzędów skarbowych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł.

Kontrolą prowadzoną w II-IV kwartale 2013 r. objęto pięć jednostek: UKS, IS i trzy urzędy skarbowe z terenu województwa świętokrzyskiego.

Do sporządzenia informacji o wynikach kontroli wykorzystano wyniki kontroli doraźnej, przeprowadzonej w Urzędzie Skarbowym w Opatowie w IV kwartale 2012 r. i I kwartale 2013 r., w zakresie opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (nr K/12/007).

Wykaz skontrolowanych jednostek organizacyjnych, osób kierujących tymi jednostkami, a także ocen kontrolowanej działalności zawartych w wystąpieniach pokontrolnych NIK, stanowi załącznik nr 3 do niniejszej Informacji.

Kontrole przeprowadzono na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁴, z uwzględnieniem kryteriów określonych w art. 5 ust. 1 ustawy o NIK, tj. pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności.

Kontrolą objęto lata 2011–2013 (do czasu zakończenia czynności kontrolnych w poszczególnych jednostkach⁵).

⁴ Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.

⁵ Badania kontrolne zakończono we wszystkich kontrolowanych jednostkach w okresie od 4 do 11 października 2013 r.

2.1 Ogólna ocena kontrolowanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie⁶ działania organów administracji podatkowej i kontroli skarbowej województwa świętokrzyskiego w zakresie wykrywania przychodów z nieujawnionych źródeł. Postępowania w tym zakresie prowadzone były niezgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, nieefektywnie i długotrwanie. Wynikało to przede wszystkim z wadliwej organizacji procesu typowania podatników do tych postępowań oraz braku właściwych regulacji wewnętrznych w jednostkach administracji podatkowej i kontroli skarbowej. Stwierdzono również przypadki naruszania przepisów Ordynacji podatkowej w prowadzonych przez te organy postępowaniach.

1. W latach 2011–2013 (do czasu zakończenia kontroli w poszczególnych urzędach) cztery urzędy skarbowe objęte kontrolą⁷ wytypowały do rozpracowania w oparciu o selekcję zasadniczą i uzupełniającą łącznie 757 spraw w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, z tego podjęły w tym okresie 353 (46,6%). W UKS do analizy skierowano 105 takich spraw. Spośród wybranych przez te organy w kontrolowanym okresie spraw, jedną ostateczną decyzję ustalającą podatek dochodowy od osób fizycznych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł na kwotę 93 tys. zł, wydał naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Kielcach. W badanym okresie wydano ponadto cztery prawomocne decyzje ustalające podatek dochodowy od osób fizycznych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł na łączną kwotę 4.130,2 tys. zł dla spraw podjętych przez te organy przed 2011 r.⁸ Powyższe ustalenia świadczą o niskiej sprawności kontrolowanych jednostek w badanym zakresie. (str. 20, 25-29)

2. Zasadniczym powodem niewielkiej skuteczności urzędów skarbowych w ustalaniu, iż podatnicy osiągają przychody z nieujawnionych źródeł było, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli, skupienie się na doborze podatników do postępowań weryfikacyjnych w oparciu o wskazania aplikacji DWP w ramach selekcji zasadniczych. Z ustaleń kontroli wynika bowiem, że stwierdzona nadwyżka wydatków nad dochodami w oparciu o aplikację DWP była de facto nadwyżką pozorną, którą podatnicy wyjaśniali w ramach prowadzonego postępowania weryfikacyjnego lub podatkowego. Wprowadzenie aplikacji DWP, jakkolwiek uprościło i ujednoliciło proces typowania podatników do rozpracowania w urzędach skarbowych, spowodowało jednak, że urzędy te zaniechały czynnych działań w zakresie poszukiwania podatników obarczonych największym ryzykiem osiągania przychodów z nieujawnionych źródeł, z tzw. sfery podwyższonego ryzyka.

Poza Urzędem Skarbowym w Opatowie pozostałe skontrolowane urzędy skarbowe nieterminowo dokonywały selekcji zasadniczej będącej, zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, podstawą typowania podatników do postępowań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Przekładało się to na tworzenie zaległości w rozpatrywaniu spraw oraz na ograniczanie ich liczby w selekcjach zasadniczych dokonywanych w latach następnych. W urzędach nie przestrzegano określonych w Wytycznych Ministra Finansów zasad doboru spraw do rozpracowania, tj. nie kierowano się kryterium kolejnej nadwyżki wydatków nad dochodami.

⁶ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

⁷ Drugi Urząd Skarbowy w Kielcach, Urząd Skarbowy w Skarżysku-Kamiennej, Urząd Skarbowy w Starachowicach oraz Urząd Skarbowy w Opatowie.

⁸ UKS – dwie decyzje na kwotę 4.034,7 tys. zł, Drugi Urząd Skarbowy w Kielcach – jedna decyzja na kwotę 27,8 tys. zł i Urząd Skarbowy w Starachowicach – jedna decyzja na kwotę 67,7 tys. zł.

Do powstania stwierdzonych w wyniku kontroli nieprawidłowości w urzędach skarbowych mogło się również przyczynić nieokreślenie w zarządzeniach naczelników urzędów skarbowych kryteriów selekcji zasadniczej⁹ oraz maksymalnej liczby spraw podlegających rozpracowaniu¹⁰. (str. 14, 20-21, 25-26)

3. W urzędach skarbowych nie identyfikowano i nie podejmowano systemowych działań (nawet monitorujących) w stosunku do podatników, u których występuje nadwyżka wydatków nad dochodami, a którzy ze względu na przyjęte ograniczenia ilościowe i wartościowe rozpatrywanych spraw, nie zostali rozpoznani w poszczególnych latach podatkowych. Wynikało to z braku stosownych regulacji w Wytycznych Ministra Finansów oraz w wewnętrznych zarządzeniach regulujących zasady rozpatrywania spraw w zakresie objętym kontrolą w poszczególnych urzędach skarbowych. Konsekwencją takiego zaniechania mogło być nieobejmowanie postępowaniami w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł podatników, u których permanentnie występuje znaczna nadwyżka wydatków nad przychodami.

W zarządzeniach wewnętrznych naczelników urzędów skarbowych nie określano również sposobu monitorowania podatników z tzw. sfery podwyższonego ryzyka. Jedną z przyczyn braku takich regulacji było nieokreślenie w Wytycznych Ministra Finansów wskazówek jak należy ten monitoring realizować. (str. 15, 20-21)

4. Kontrolowane urzędy skarbowe w zasadzie prawidłowo prowadziły postępowania weryfikacyjne zmierzające do wyjaśnienia u podatników przyczyn nadwyżki wydatków nad dochodami. We wszystkich urzędach skarbowych stwierdzono nieprawidłowości niemające jednak wpływu na rozstrzygnięcie prowadzonych spraw.

W Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach i w Urzędzie Skarbowym w Starachowicach prowadzono czynności weryfikacyjne przy udziale podatników (czynności sprawdzające) z naruszeniem przepisów prawa, ponieważ żądano od nich złożenia wyjaśnień albo dostarczenia dokumentów dotyczących wydatków, pomimo iż przepisy Ordynacji podatkowej odnoszące się do czynności sprawdzających nie dają podstaw do dokonywania takich czynności. Powyższą praktykę uzasadniano potrzebą skrócenia czasu prowadzenia postępowań podatkowych. W ocenie NIK działanie takie prowadzono również w celu uniknięcia wydawania decyzji umarzających postępowanie podatkowe. W trzech urzędach skarbowych¹¹ stwierdzono nieprawidłowości polegające na nierzetelnym ustaleniu stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym, w wyniku czego IS uchylła decyzje organów I instancji. (str. 25-29)

5. Prowadzone przez UKS czynności analityczne skupiały się głównie na podmiotach, których dotyczyły wnioski i informacje sygnałne przekazywane przez inne instytucje, pomimo że podstawą typowania podatników do postępowań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, powinny być informacje pozyskiwane z własnej inicjatywy przez pracowników właściwej komórki analiz i planowania, przy wykorzystaniu dostępnych baz danych, w tym aplikacji DWP. W latach 2011–2013 (I półrocze) na 105 informacji o osobach podejrzewanych o uzyskiwanie przychodów z nieujawnionych źródeł, tylko 26 (24,8%) pochodziło z własnego rozpoznania (w tym wnioski skierowane przez wywiad skarbowy), natomiast pozostałe 79, z informacji sygnałnych lub wniosków o przeprowadzenie postępowania kontrolnego, przekazanych

⁹ W Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach, w Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej i w Urzędzie Skarbowym w Starachowicach.

¹⁰ W Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej.

¹¹ W Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach, w Urzędzie Skarbowym w Starachowicach oraz w Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej.

do UKS przez jednostki organizacyjne Ministerstwa Finansów (m.in. Departament Kontroli Skarbowej), urzędy skarbowe oraz różne instytucje państwowe (np. prokuraturę, Policję, CBA). W 2012 i 2013 r. dokonano wstępnych selekcji podatników do analizy, w oparciu o dane z aplikacji DWP i przyjęte kryteria – podatnicy, u których wystąpiła nadwyżka wydatków nad przychodami w kwocie minimum 300 tys. zł. Pomimo iż raporty obejmowały łącznie aż 2.282 podatników, UKS nie objął czynnościami analitycznymi w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł żadnego podatnika. (str. 22)

6. Czynności analityczne w UKS prowadzono w sposób przewlekły. Spośród 32 zbadanych, losowo wybranych spraw z okresu objętego kontrolą (30,5%), w przypadku 15 nie zakończono czynności analitycznych. W ośmiu sprawach, w których nie zakończono czynności analitycznych, Referat Planowania i Analiz od momentu sporządzenia wydruków z baz danych lub otrzymania z urzędów skarbowych dokumentów źródłowych, nie podejmował dalszych działań zmierzających do ich załatwienia. Okres bezczynności, licząc do dnia badania spraw przez NIK, wynosił od 59 do 623 dni. (str. 23)

7. Powołany w UKS Zespół realizował swoje zadania niezgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, bowiem nie podejmował decyzji o tym, czy dany podmiot powinien zostać uwzględniony w planie kontroli, czy też postępowanie kontrolne powinno zostać przeprowadzone poza planem. Wbrew Wytycznym Ministra Finansów na posiedzeniach Zespołu omawiano również sprawy, które nie były objęte uprzednią analizą, co powodowało kilkukrotne zajmowanie się tą samą sprawą i mogło ograniczać liczbę analizowanych spraw. Otrzymane informacje sygnałne i wnioski o wszczęcie postępowania kontrolnego w większości zbadanych w trakcie kontroli zakończonych sprawach (71%), nie były weryfikowane we wszystkich dostępnych bazach o znaczeniu podstawowym, istotnych z punktu widzenia prowadzonych analiz, tj. w bazie RemDat, CZM i DWP. Zdaniem NIK mogło to negatywnie wpływać na rzetelność i kompletność prowadzonych analiz, a w konsekwencji na trafność wyboru podatników do postępowań kontrolnych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. (str. 22-23)

Jedną z przyczyn powstania powyższych nieprawidłowości mógł być brak szczegółowych procedur dotyczących zasad postępowania przy rozpatrywaniu spraw z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł. (str. 15-16)

8. Na 12 decyzji wydanych w zakresie objętym kontrolą przez dyrektora UKS, w przypadku 10 niedokładnie wyjaśniono stan faktyczny. Przyczyną uchylenia sześciu z tych decyzji przez dyrektora IS, było naruszenie lub niewłaściwe zastosowanie art. 20 ust. 3 updf, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., poprzez nieprawidłowe ustalanie wszystkich momentów występowania nadwyżek wydatków nad przychodami i wysokości tych nadwyżek. Podczas prowadzenia w UKS postępowań kontrolnych stwierdzono nieliczne uchybienia o charakterze formalnym. (str. 28-29)

9. Dyrektor UKS nie wywiązywał się w należyty sposób z realizacji porozumienia z dnia 19 lutego 2008 r. regulującego współpracę pomiędzy organami podatkowymi oraz UKS, bowiem nie przekazywał informacji o prowadzonych działaniach rozpoznawczo-kontrolnych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł.

Obowiązujące w kontrolowanym okresie porozumienie z dnia 24 kwietnia 2012 r. nie określało konieczności przekazywania pełnych informacji na temat prowadzonych spraw pomiędzy tymi organami. W porozumieniu zapisano, że dyrektor UKS z rozpoznania własnego bądź na wniosek naczelnika urzędu skarbowego przeprowadza w pierwszej kolejności kontrole osób fizycznych,

w tym małżonków w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, w przypadkach, gdy nadwyżka wydatków nad uzyskiwanymi dochodami lub przychodami pozwalającymi na ich finansowanie przekracza w analizowanym okresie 300 tys. zł oraz materiał dowodowy sprawy wskazuje na wysoki stopień złożoności lub wymaga podjęcia skomplikowanych czynności na terenie działania kilku naczelników urzędów skarbowych. W porozumieniu nie przewidziano informowania właściwych urzędów skarbowych o innym niż wytypowanie do kontroli sposobie załatwienia skierowanych do UKS spraw. W konsekwencji powodowało to niepodejmowanie zarówno przez organy podatkowe jak i UKS spraw podatników, którzy posiadali nadwyżkę wydatków nad dochodami w kwocie wyższej od 300 tys. zł. (str. 16-18)

10. W okresie objętym kontrolą IS utrzymała w mocy tylko cztery decyzje organów I instancji na kwotę 268,1 tys. zł, spośród 48 decyzji zaskarżonych przez podatników. Świadczy to o niskiej jakości postępowań prowadzonych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Co prawda nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie sposobu sprawowania przez IS nadzoru nad urzędami skarbowymi w kontrolowanym zakresie, to jednak działania podejmowane w ramach tego nadzoru nie miały wpływu na prawidłowość i skuteczność rozstrzygnięć podejmowanych przez urzędy skarbowe województwa świętokrzyskiego. (str. 32-33)

2.2 Uwagi końcowe i wnioski

Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 18 lipca 2013 r. o sygn. SK 18/09¹², że przepis art. 20 ust. 3 updf, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., jest niezgodny z Konstytucją RP, wyklucza od dnia 27 sierpnia 2013 r., tj. z chwilą ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw, możliwość prowadzenia za ten okres postępowań podatkowych i określania podstawy opodatkowania w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów¹³.

W związku z ww. wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego zarysowały się rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego odnośnie oceny wpływu tego wyroku na postępowania w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów prowadzonych na podstawie art. 20 ust. 3 updf, w wersji obowiązującej od 1998 r. do końca 2006 r. W niektórych orzeczeniach NSA zajął stanowisko, że skoro możliwość kontynuowania dotychczasowych lub wszczynania nowych postępowań ustała z dniem ogłoszenia wyroku Trybunału Konstytucyjnego, to postępowania na tej podstawie mogły być wszczynane i prowadzone do dnia opublikowania wyroku. Dlatego też postępowania podatkowe dotyczące lat 1998–2006, zakończone przed datą publikacji wyroku Trybunału, były prowadzone na podstawie obowiązującego art. 20 ust. 3 updf i należy je oceniać jako spełniające wymogi zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji RP)¹⁴. W innych orzeczeniach NSA uznał, że rozpoznając sprawę należało mieć na uwadze wyrok Trybunału Konstytucyjnego obalający domniemanie konstytucyjności ww. przepisu prawa materialnego i zasadność opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach powinna podlegać ocenie z uwzględnieniem treści orzeczenia Trybunału¹⁵.

¹² Dz. U. z 2013 r., poz. 985.

¹³ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 13 sierpnia 2013 r., sygn. akt I SA/Bk 372/12.

¹⁴ W szczególności wyroki NSA z 17 października 2013 r., sygn. akt: II FSK 2413/11, II FSK 2426/11, II FSK 2598/11. Wyrokami tymi NSA oddalił skargi kasacyjne podatników od wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych.

¹⁵ W szczególności wyroki NSA z 13 sierpnia 2013 r., sygn. akt: II FSK 2296/11, II FSK 2327/11, II FSK 2370/11. Wyrokami tymi NSA w wyniku rozpatrzenia kasacji podatników uchylił wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych i przekazał sprawy do ponownego rozpoznania.

Trybunał Konstytucyjny uznał również, że co prawda wydane orzeczenie nie odnosi się do art. 20 ust. 3 updf w jego aktualnym brzmieniu (od 1 stycznia 2007 r.), to jednak przepis ten jest obarczony – w zbliżonym, jeśli nie identycznym stopniu – tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji. Na tej podstawie sądy administracyjne uznają, że ocena konstytucyjności przepisu art. 20 ust. 3 updf w obecnej wersji, nie może zostać pominięta przy rozpatrywaniu spraw z zakresu opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów po 31 grudnia 2006 r. W szczególności z wyroku NSA z 13 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2370/11 wynika m.in., że stanowisko takie jest uzasadnione tym, że zmiana przepisu art. 20 ust. 3 updf z dniem 1 stycznia 2007 r., miała jedynie charakter porządkujący i w żaden sposób nie wpływała na dotychczasową konstrukcję tego przepisu i nie eliminowała wątpliwości co do jego konstytucyjności. Tym samym NSA stanął na stanowisku, że ocena art. 20 ust. 3 updf, dokonana przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 18 lipca 2013 r., musi być uwzględniona również w sprawie dotyczącej 2007 r.¹⁶

Mając na uwadze, iż orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzeniu niezgodności art. 20 ust. 3 updf z Konstytucją RP jest podstawą wznowienia postępowania w oparciu o art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej, stanowiący, że w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny, nie można wykluczyć żądań podatników, na znaczną skalę, o zwrot zapłaconych podatków od przychodów z nieujawnionych źródeł wraz z odsetkami¹⁷.

Ze względu na treść przedmiotowego orzeczenia Trybunału należy spodziewać się również, iż organy podatkowe i skarbowe, aby uniknąć uchylecia decyzji w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł przez organy II instancji, będą powstrzymywać się od rozpatrywania tych spraw do czasu zmiany przedmiotowych regulacji prawnych. W konsekwencji prowadzić to może do przedawnienia zobowiązań podatkowych z tytułu przychodów z nieujawnionych źródeł za kolejne lata podatkowe, do pozostawiania poza podatkową i skarbową kontrolą państwa bardzo dużej przestrzeni podatkowej oraz do powstania przekonania, iż organy podatkowe i skarbowe nie mogą skutecznie reagować na osiąganie przychodów z nieujawnionych źródeł.

Kontrola wykazała, że sprawy wytypowane w oparciu jedynie o najwyższe kwoty nadwyżki wydatków nad dochodami wynikające z selekcji zasadniczej dokonanej w aplikacji DWP w przeważającej większości nie skutkują ustaleniem przychodów z nieujawnionych źródeł. Stąd też aplikacja DWP, zdaniem NIK, powinna być wykorzystywana jako narzędzie pomocnicze służące do typowania podatników do postępowań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, a organy podatkowe i kontroli skarbowej zasadnicze działania powinny ukierunkować na poszukiwanie przychodów z nieujawnionych źródeł wśród podatników z tzw. sfery podwyższonego ryzyka.

¹⁶ Podobnie również: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 15 października 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 523/13, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 29 sierpnia 2013 r. sygn. akt I SA/Ke348/13 i I SA/Ke349/13.

¹⁷ Również w wyrokach, w których NSA opowiadał się za obowiązywaniem orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego od dnia jego ogłoszenia (por. przypis nr 14), sąd, powołując się na stanowisko Trybunału, wskazywał, iż zgodnie z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, orzeczenie Trybunału o niezgodności z Konstytucją stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylecia decyzji lub innego rozstrzygnięcia, wydanego na podstawie przepisu uznanego za niekonstytucyjny.

Biorąc powyższe pod uwagę, Najwyższa Izba Kontroli uznaje za niezbędne podjęcie przez Ministra Finansów inicjatywy legislacyjnej, mającej na celu nowelizację ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych tak, aby zapewnić skuteczne opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Zdaniem NIK, uwzględniając ustalenia kontroli w zakresie niepodejmowania przez organy podatkowe działań mających na celu systemowe monitorowanie podatników ze sfery podwyższonego ryzyka oraz brak stosownych regulacji co do sposobu wykonywania i dokumentowania tych działań, konieczne jest, po znowelizowaniu przepisów w zakresie opodatkowania przychodów z nieujawnionych źródeł w związku z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego, dokonanie zmiany Wytycznych Ministra Finansów, w celu ustalenia jednolitego sposobu postępowania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w tym zakresie.

Zgodnie z art. 20 ust. 3 updf, wysokość przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. W przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej powyższych nieopodatkowanych przychodów, zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 7 updf, organy te pobierają zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 75% dochodu. Szczegółowy sposób postępowania organów podatkowych i kontroli skarbowej w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w okresie objętym kontrolą zawarto w Wytycznych Ministra Finansów.

3.1 Przyjęte rozwiązania organizacyjne służące do wykrywania przychodów z nieujawnionych źródeł

3.1.1. W Wytycznych Ministra Finansów określono, że wdrożenie aplikacji DWP w danym urzędzie skarbowym oraz jej użytkowanie nie może pozostawać poza sferą regulacji wewnątrzorganizacyjnej, z uwagi na mnogość kwestii wymagających jednorazowego dookreślenia, zarówno w ujęciu uprawnień w zakresie dostępu do programu, jak wewnętrznych procedur działania. Powyższe kwestie powinny zostać jednoznacznie uregulowane w zarządzeniu wewnętrznym naczelnika urzędu skarbowego. W Wytycznych zawarto otwarty katalog spraw, które powinny zostać uregulowane w takim zarządzeniu, regulującym tryb i organizację rozpatrywania spraw z zakresu opodatkowania przychodów z nieujawnionych źródeł w danym urzędzie skarbowym.

W objętych kontrolą urzędach skarbowych naczelnicy urzędów skarbowych, zarządzeniami wewnętrznymi, wprowadzili procedury regulujące tryb i organizację rozpatrywania spraw z zakresu opodatkowania przychodów z nieujawnionych źródeł. W zarządzeniach tych, zgodnie z Wytycznymi, określono m.in.:

- uprawnienia do korzystania z aplikacji DWP;
- osoby odpowiedzialne za merytoryczną i informatyczną obsługę aplikacji;
- postępowanie z informacjami, które mogą mieć znaczenie z punktu widzenia rozpoznawania spraw z zakresu nieujawnionych źródeł przychodów, przekazywanymi przez komórki organizacyjne urzędu skarbowego oraz wpływającymi do urzędu skarbowego z zewnątrz, w szczególności sposób selekcji i sposób wprowadzania do aplikacji DWP;
- sposób przydzielania wyznaczonym pracownikom spraw do rozpracowania;
- czynności, jakie muszą być wykonane przez pracownika rozpoznającego sprawę oraz formę zakończenia czynności;
- tryb przydziału spraw do wszczęcia postępowania w zakresie art. 20 ustawy updf;
- zasady współpracy komórki organizacyjnej właściwej do rozpatrywania spraw w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł z innymi komórkami organizacyjnymi urzędu, w toku rozpracowywania takich spraw.

Oprócz powyżej wymienionych spraw, w zarządzeniu wewnętrznym, zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, powinny zostać określone także kryteria selekcji przyjmowane przy generowaniu raportów zbiorczych, maksymalna liczba spraw, które na tej podstawie skierowane zostaną do rozpracowania z poszczególnych raportów oraz kwota nadwyżki wydatków nad dochodami, która powoduje złożenie sprawy ad acta, bez dalszego rozpoznania.

W trzech urzędach skarbowych¹⁸ ich naczelnicy nie określili w drodze zarządzenia kryteriów selekcji przed wygenerowaniem raportów z aplikacji DWP – powyższe regulacje znalazły się jedynie w zarządzeniu naczelnika Urzędu Skarbowego w Opatowie. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Skarżysku-Kamiennej nie ustalił również maksymalnej liczby spraw podlegających rozpracowaniu z poszczególnych raportów.

W zarządzeniu wewnętrznym naczelnika Urzędu Skarbowego w Skarżysku-Kamiennej ustalono, że kryteria selekcji przyjmowane przy generowaniu raportu zbiorczego oraz maksymalną liczbę spraw, które na tej podstawie skierowane zostaną do rozpracowania z poszczególnych raportów, uwzględniając liczbę i stan zaawansowania spraw w toku, w sposób zapewniający zachowanie płynności realizacji zadań, będzie zatwierdzał naczelnik urzędu w porozumieniu z zastępcą naczelnika, w oparciu o przedłożoną w formie pisemnej propozycję przez kierującego komórką analiz i planowania.

W Urzędzie tym ze względu na nieustalenie w formie pisemnej maksymalnej liczby spraw do rozpracowania również za lata 2008–2009, nie istniała możliwość jednoznacznego ustalenia maksymalnej liczby spraw, które należało rozpatrzyć w badanym okresie jako sprawy niezadowolone. Z wygenerowanych raportów, z których wyselekcjonowano 100 spraw za ww. okres zbadano dotychczas jedynie dwie. Tym samym nie można ustalić ile spraw z tych lat powinno zostać rozpracowanych w trakcie kontrolowanego okresu. Wprawdzie w złożonych wyjaśnieniach naczelnik Urzędu wskazał, że powinno zostać rozpatrzonych od 8 do 10 spraw za dany rok podatkowy, tj. od 16 do 20 spraw, to jednak liczby te nie wynikają z jakichkolwiek dokumentów przedłożonych w trakcie kontroli NIK. Naczelnik Urzędu w złożonych wyjaśnieniach zadeklarował, że sprawy te będą sukcesywnie poddawane analizie w najbliższym czasie.

W zarządzeniu naczelnika Urzędu Skarbowego w Starachowicach określono, że naczelnik Urzędu, w drodze decyzji, może określić kwotę nadwyżki nad dochodami, która powoduje złożenie wytypowanej sprawy ad acta, bez dalszego rozpoznania. Kwota ta dla spraw wytypowanych w trybie selekcji uzupełniającej za lata 2010, 2011 i 2012 została określona na 10 tys. zł. Naczelnik Urzędu nie ustalił przed wygenerowaniem raportów z aplikacji DWP w 2011 r. i 2012 r. kryteriów selekcji zasadniczej oraz maksymalnej liczby spraw do rozpracowania. Kryteria te zostały określone odpowiednio jeden i 15 dni po wygenerowaniu raportów z aplikacji DWP.

W zarządzeniach wewnętrznych naczelników wszystkich skontrolowanych urzędów skarbowych nie uregulowano sposobu dokumentowania pozyskiwania i analizowania informacji o podatnikach z tzw. sfery podwyższonego ryzyka, określonych w Wytycznych Ministra Finansów oraz zasad typowania do rozpracowania spraw takich podatników.

3.1.2. W latach 2011–2012 dyrektor UKS nie wprowadził wewnętrznych procedur, normujących zasady postępowania pracowników UKS podczas prowadzenia spraw z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł. Z wyjaśnień dyrektora UKS wynika, że powyższe zasady zostały określone w Wytycznych Ministra Finansów i z tego względu nie tworzono wewnętrznego dokumentu w tej sprawie. Niemniej jednak w UKS obowiązywało m.in. ogólne zarządzenie z 21 lutego 2013 r. dotyczące zasad typowania do kontroli, weryfikacji i analizy wniosków o kontrole oraz sposobu ich dokumentowania i akceptacji.

¹⁸ W Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach, Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej i Urzędzie Skarbowym w Starachowicach.

W innym zarządzeniu z dnia 21 lutego 2013 r. dyrektor UKS uregulował zasady rozpatrywania doniesień i anonimów wpływających do UKS. Zgodnie z tymi zasadami, w przypadku gdy z treści doniesienia wynika, że podatnik może osiągać przychody z nieujawnionych źródeł sprawa jest realizowana zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów. Z weryfikacji i analizy doniesienia/anonimu sporządza się notatkę służbową wraz z wnioskami.

Ustalenia kontroli w UKS wskazują, że na posiedzenia Zespołu (zadaniem którego była m.in. ocena otrzymanych wniosków o wszczęcie postępowania kontrolnego i dokonania weryfikacji kompletności wniosku) trafiały sprawy, które nie były wcześniej poddane analizie przez Referat Planowania i Analiz (nie zostały skierowane na posiedzenie Zespołu w postaci wniosku o przeprowadzenie kontroli). Działanie to było niezgodne z Wytycznymi Ministra Finansów stanowiącymi, że zadaniem Zespołu jest ocena i weryfikacja otrzymanych wniosków o wszczęcie postępowania kontrolnego i wynikało z braku szczegółowych procedur wewnętrznych dotyczących rozpatrywania spraw w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Brak procedur był również przyczyną nieweryfikowania informacji sygnałnych i wniosków we wszystkich dostępnych bazach danych mających znaczenie z punktu widzenia prowadzonych analiz, w szczególności w bazach o znaczeniu podstawowym (CZM, DWP, RemDat). Mogło to niekorzystnie wpływać na szybkość i efektywność ich rozpatrywania¹⁹.

3.1.3. Zgodnie z pkt 5.4.2 Wytycznych Ministra Finansów, szczegółowe zasady przekazywania zapisów danych z aplikacji DWP oraz zakres i tryb wymiany informacji o podatnikach poddawanych analizie pod kątem nieujawnionych źródeł przychodów, w tym wytypowanych do kontroli, określają porozumienia zawarte pomiędzy dyrektorami izb skarbowych, a dyrektorami urzędów kontroli skarbowej. Do informacji o podatnikach objętych analizą, a niezakwalifikowanych do kontroli, urząd kontroli skarbowej powinien dołączyć materiały zebrane w trakcie przeprowadzonej analizy, którymi nie dysponuje urząd skarbowy.

W latach 2011–2013 (do dnia badania w poszczególnych urzędach skarbowych) obowiązywały dwa porozumienia zawarte pomiędzy dyrektorem IS i dyrektorem UKS regulujące współpracę pomiędzy organami podatkowymi oraz organem kontroli skarbowej. W porozumieniu z dnia 19 lutego 2008 r. ustalono m.in.:

- UKS i urzędy skarbowe w ramach prowadzonych postępowań ujawniają i kontrolują niezgłoszoną do opodatkowania działalność gospodarczą, a także przychody z nieujawnionych źródeł, w nieograniczonym zakresie;
- UKS będzie powiadamiał właściwe urzędy skarbowe o wszczęciu postępowań kontrolnych w sprawie przychodów z nieujawnionych źródeł;
- urzędy skarbowe, po przeprowadzonej weryfikacji wg zasad określonych w pkt 5.4.2 ppkt 2 Wytycznych Ministra Finansów z lutego 2009 r. dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczących postępowania w sprawie przychodów z nieujawnionych źródeł, miały przekazywać w terminie do dnia 30 listopada każdego roku za poprzedni rok podatkowy wykaz spraw, w których występuje nadwyżka wydatków nad przychodami w kwocie wyższej lub równej 300 tys. zł. Ustalono liczbę podmiotów przekazanych do UKS przez poszczególne urzędy skarbowe na 40% z ww. wykazu, u których nadwyżka wydatków nad dochodami jest największa. Urzędy skarbowe powinny przekazywać do UKS wnioski dotyczące małżonków mających miejsce zamieszkania na terenie działania różnych urzędów skarbowych, u których występuje nadwyżka wydatków nad osiągniętymi przychodami.

¹⁹ Zob. również ustalenia kontroli przedstawione w pkt 3.2.2. niniejszej informacji.

Z Wytycznych Ministra Finansów z grudnia 2010 r. wynika m.in., że zapisy bazy danych DWP na nośniku elektronicznym powinny zostać przekazane przez urzędy skarbowe do UKS do dnia 15 października każdego roku. Tym samym urzędy skarbowe zostały zwolnione z przekazywania dla UKS raportów o podatnikach, u których występuje nadwyżka wydatków nad dochodami, przy czym dostosowanie porozumienia do Wytycznych Ministra Finansów nastąpiło dopiero 24 kwietnia 2012 r. Wszystkie kontrolowane urzędy skarbowe terminowo wywiązały się z obowiązku przekazania do UKS bazy danych z aplikacji DWP.

W porozumieniu zawartym w dniu 24 kwietnia 2012 r., ustalono m.in., że dyrektor UKS z rozpoznania własnego bądź na wniosek naczelnika urzędu skarbowego przeprowadza w pierwszej kolejności kontrole osób fizycznych, w tym małżonków w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, w przypadkach gdy nadwyżka wydatków nad uzyskiwanymi dochodami lub przychodami pozwalającymi na ich finansowanie przekracza w analizowanym okresie 300 tys. zł oraz materiał dowodowy sprawy wskazuje na wysoki stopień złożoności lub wymaga podjęcia skomplikowanych czynności na terenie działania kilku naczelników urzędów skarbowych. W porozumieniu nie zawarto zapisu dotyczącego informowania naczelników właściwych urzędów skarbowych o innym niż wytypowanie do kontroli sposobie załatwienia skierowanych do UKS spraw.

Zgodnie z porozumieniem z dnia 24 kwietnia 2012 r., naczelnik urzędu skarbowego składa wnioski o kontrolę skarbową bezpośrednio do UKS. Zbiorną informację o wnioskach przekazanych do UKS, urzędy skarbowe zobowiązane są przelać do wiadomości IS w okresach półrocznych – do 31 lipca oraz 31 stycznia. Dyrektor UKS ma przekazywać właściwym miejscowo naczelnikom urzędów skarbowych oraz dyrektorowi IS informacje o podmiotach uwzględnionych w planach kontroli. Informacje te powinny być przekazywane w terminach do 31 lipca i 31 stycznia. Za 2012 r. nie wpłynęły do IS ww. informacje, przy czym IS nie podejmowała działań w tej sprawie.

W okresie od 2011 r. do 2013 r. (do dnia zakończenia kontroli) Urząd Skarbowy w Opatowie przekazał do UKS osiem wniosków o przeprowadzenie kontroli skarbowej, które dotyczyły małżonków mających miejsce zamieszkania na terenie właściwości dwóch urzędów skarbowych lub ze względu na wysoki stopień skomplikowania sprawy, natomiast Urząd Skarbowy w Starachowicach oraz Drugi Urząd Skarbowy w Kielcach – po jednym. UKS nie poinformował urzędów skarbowych o sposobie załatwienia tych spraw do dnia zakończenia kontroli. Urząd Skarbowy w Skarżysku-Kamiennej nie przekazywał takich wniosków. Do urzędów skarbowych w Opatowie i Starachowicach wpłynęły informacje o trzech sprawach w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł podjętych przez UKS przed okresem objętym kontrolą. Urzędy skarbowe nie posiadały informacji o sposobie załatwienia pozostałych spraw przekazanych do rozpatrzenia przez UKS przed 2011 r., na podstawie porozumienia z 19 lutego 2008 r.

UKS w 30 sprawach (z 31 przeanalizowanych w okresie objętym kontrolą) ujętych w przekazanych przed 2011 r. przez urzędy skarbowe wykazach zawierających listę podatników, u których wystąpiła nadwyżka wydatków nad osiągniętymi przychodami w kwocie równej lub wyższej niż 300 tys. zł, nie informował właściwych urzędów skarbowych o sposobie ich załatwienia. Zgodnie z pkt 4 porozumienia z dnia 19 lutego 2008 r., UKS i urzędy skarbowe będą wzajemnie współpracować i w razie potrzeby wymieniać się informacjami, w związku z prowadzonymi działaniami rozpoznawczo-kontrolnymi wobec osób prowadzących działalność gospodarczą niezgłoszoną do opodatkowania lub uzyskujących dochody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach. Z wyjaśnień dyrektora UKS wynikało, iż nie informując właściwych urzędów skarbowych o sposobie załatwienia spraw ujętych w wykazach spraw przekazanych przed 2011 r., UKS kierował się zapisami

w Wytycznych Ministra Finansów z lutego 2009 r. oraz zapisami aneksu nr 2 do Porozumienia z dnia 19 lutego 2008 r. Z zapisów tych – zdaniem dyrektora – nie wynikał obowiązek informowania urzędów skarbowych w przypadkach niezakwalifikowania podmiotu do kontroli, a taka sytuacja miała miejsce w badanych przez NIK sprawach. Ponadto dyrektor UKS wyjaśnił, iż *nie uwzględniono, być może mylnie, szerokiego zapisu w punkcie 4 porozumienia*. Przekazanie do urzędów skarbowych informacji o sposobie załatwienia spraw wyeliminowałoby ryzyko podejmowania przez urzędy skarbowe czynności w stosunku do podatników objętych analizą przez UKS. Ponadto zwrotne informacje z UKS pozwoliłyby urzędom skarbowym na dokonanie aktualizacji bazy DWP w zakresie statusu podatnika.

- *W Urzędzie Skarbowym w Starachowicach, pomimo iż do lipca 2013 r. brak było informacji o sposobie załatwienia 32 spraw przekazanych do UKS w dniu 16 listopada 2009 r. i 15 listopada 2010 r., wszystkich podatników, których dotyczyły te sprawy objęto weryfikacją. Oznaczało to, że w sprawach tych samych podatników mogły być prowadzone działania zarówno przez Urząd Skarbowy jak i UKS.*

W latach 2009–2010 wszystkie urzędy skarbowe województwa świętokrzyskiego skierowały do UKS, na podstawie porozumienia z dnia 19 lutego 2008 r., 427 spraw do przeanalizowania w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, dotyczących podatników, u których wystąpiła nadwyżka wydatków nad osiągniętymi przychodami w kwocie równej lub wyższej od 300 tys. zł. UKS wstępnie przeanalizował 95 z nich, w tym 31 w okresie objętym kontrolą. Dyrektor UKS wyjaśnił, że *w analizowanych sprawach żaden z podatników nie został zakwalifikowany do kontroli, w związku z czym nie występowało do urzędów skarbowych w tych sprawach*.

Porozumienie z dnia 24 kwietnia 2012 r. nie przewiduje konieczności przekazywania pełnych informacji na temat prowadzonych spraw pomiędzy urzędami skarbowymi i UKS. Nieprzekazywanie przez UKS informacji w zakresie analizowanych spraw dotyczących podatników, u których nadwyżka wydatków nad dochodami przekracza kwotę 300 tys. zł powodowało, że podatnicy z najwyższą nadwyżką wydatków nad dochodami nie byli obejmowani weryfikacją zarówno w UKS jak i w urzędach skarbowych.

3.2 Typowanie podatników do postępowań dotyczących przychodów z nieujawnionych źródeł

3.2.1. Zasady doboru podatników do postępowań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w urzędach skarbowych i w urzędach kontroli skarbowej zostały określone w Wytycznych Ministra Finansów. Zgodnie z Wytycznymi, w urzędach skarbowych dobór podatników do postępowań dotyczących nieujawnionych źródeł przychodów powinien odbywać się w oparciu o stworzoną specjalnie do tego celu elektroniczną aplikację DWP. Aplikacja ta została opracowana z myślą o rozpoznawaniu obszarów ryzyka występowania dochodów z nieujawnionych źródeł. Aplikacja zestawia i przetwarza wynikowo, wg określonych założeń, dane dotyczące przychodów i wydatków wszystkich podatników z obszaru działania danego urzędu skarbowego, zgromadzonych od 2000 r., w oparciu o dane z aplikacji źródłowych (POLTAX, Czynności Majątkowe, Biblioteka Akt). Typowanie spraw do rozpracowania w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł następuje w trybie selekcji zasadniczej i selekcji uzupełniających. W trybie selekcji zasadniczej raporty zbiorcze z aplikacji DWP w danym roku podatkowym powinny zostać wygenerowane za poprzedni rok podatkowy, po przemigrowaniu do bazy aplikacji danych ze wszystkich zeznań podatkowych dotyczących roku podatkowego wraz z ich korektami, nie później jednak niż do 15 sierpnia tego roku oraz za wcześniejsze lata podatkowe – w dowolnym czasie roku podatkowego.

W latach 2011–2013 (do dnia zakończenia kontroli) typowanie podatników w urzędach skarbowych do postępowań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł odbywało się przy wykorzystaniu zainstalowanej w I kwartale 2009 r. aplikacji DWP. Doboru podatników do postępowań dokonywano w ramach selekcji zasadniczych oraz selekcji uzupełniających.

W trzech skontrolowanych urzędach skarbowych nieterminowo dokonywano selekcji zasadniczej podatników do postępowań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Przekładało się to na tworzenie zaległości w rozpatrywaniu spraw oraz na ograniczanie ich liczby w selekcjach zasadniczych dokonywanych w latach następnych. Określony w Wytycznych Ministra Finansów termin sporządzenia raportów zbiorczych w aplikacji DWP dla selekcji zasadniczej – 15 sierpnia danego roku za poprzedni rok podatkowy – nie został dotrzymany w Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej w 2012 r. oraz w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach i Urzędzie Skarbowym w Starachowicach w 2011 i 2012 r. Opóźnienie sporządzenia raportów zbiorczych wynosiło od 41 do 238 dni²⁰. W Urzędzie Skarbowym w Opatowie selekcji zasadniczej dokonywano w terminie zgodnym z Wytycznymi Ministra Finansów.

Podstawą selekcji zasadniczych w kontrolowanych urzędach skarbowych była kwota nadwyżki wydatków nad dochodami w wysokości przekraczającej najczęściej od 100 tys. zł do 200 tys. zł. W 2012 r. w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach, w Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej i w Urzędzie Skarbowym w Starachowicach stosowano zróżnicowanie kwoty minimalnej nadwyżki wydatków nad dochodami dla grup podatników np. prowadzących lub nieprowadzących działalności gospodarczej.

- *W Urzędzie Skarbowym w Starachowicach selekcję zasadniczą w 2011 r. przeprowadzono według kryteriów: wszyscy podatnicy, u których nadwyżka wydatków nad dochodami wynosi co najmniej 100 tys. zł, natomiast w 2012 r. z zastosowaniem kryteriów:*
 - *podatnicy prowadzący działalność gospodarczą, u których stwierdzono w 2011 r. nadwyżkę wydatków nad dochodami w kwocie co najmniej 300 tys. zł;*
 - *podatnicy nieprowadzący działalności gospodarczej, u których stwierdzono w 2011 r. nadwyżkę wydatków nad dochodami w wysokości co najmniej 200 tys. zł;*
 - *wszyscy podatnicy urodzeni w latach 1990–2000, u których nadwyżka wydatków nad dochodami w 2011 r. wynosiła co najmniej 50 tys. zł;*
 - *podatnicy nieosiągający przychodów z działalności gospodarczej, rejestrujący więcej niż jeden samochód, u których nadwyżka wydatków nad dochodami w 2011 r. wynosiła co najmniej 50 tys. zł.*

Podstawą selekcji uzupełniającej były wskazania komórek organizacyjnych urzędów skarbowych, innych urzędów skarbowych oraz donosy.

W ramach selekcji zasadniczej za 2010 i 2011 r.²¹ przeprowadzonej w Urzędzie Skarbowym w Starachowicach, w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach oraz w Urzędzie Skarbowym w Opatowie do rozpracowania wytypowano od 25 do 200 podatników spośród wyselekcjonowanych z aplikacji DWP, niepodlegających przekazaniu do innych urzędów skarbowych ze względu na właściwość miejscową (stanowiło to od 18,3% do 38,8% podatników ujętych w raportach). W oparciu o selekcję uzupełniającą Urząd Skarbowy w Starachowicach wytypował w latach 2011–2013 (do dnia zakończenia kontroli) 24 podatników, Drugi Urząd Skarbowy w Kielcach – 209 podatników, natomiast Urząd Skarbowy w Opatowie w latach 2011–2012 – 49 podatników.

²⁰ W Urzędzie Skarbowym w Starachowicach raport zbiorczy w 2011 r. został wygenerowany z opóźnieniem 100 dni, w 2012 r. – 41 dni, natomiast w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach z opóźnieniem odpowiednio 134 i 238 dni. W Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej raport zbiorczy w 2012 r. został wygenerowany z opóźnieniem 238 dni.

²¹ Badania w ramach niniejszej kontroli zakończyły się przed możliwością dokonania przez urzędy skarbowe weryfikacji w oparciu o selekcje za 2012 r.

W Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej podstawą doboru podatników do postępowań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł były wskazania selekcji uzupełniającej. Pomimo wygenerowania 210 spraw w ramach selekcji zasadniczej za 2010 r. i 2011 r., niepodlegających przekazaniu do innych organów podatkowych oraz niepodlegających weryfikacji w związku z podjęciem spraw w ramach selekcji uzupełniającej, do weryfikacji wytypowano tylko jedną sprawę. Oznacza to, że w urzędzie tym praktycznie nie prowadzono spraw podatników wyselekcjonowanych w oparciu o selekcję zasadniczą (w Urzędzie tym nie ustalono maksymalnej liczby spraw podlegających rozpracowaniu, zgodnie z wymogami określonymi w Wytycznych Ministra Finansów). Na podstawie doboru spraw w oparciu o selekcję uzupełniającą w latach 2011–2013 (do dnia zakończenia kontroli) do rozpracowania przyjęto jedynie 19 spraw.

Spośród skontrolowanych urzędów skarbowych, tylko w Urzędzie Skarbowym w Opatowie przy wyborze spraw z raportów wygenerowanych z aplikacji DWP, uwzględniano, zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, kryterium nadwyżki wydatków nad dochodami o największej wartości. W pozostałych skontrolowanych urzędach skarbowych nie kierowano się tym kryterium.

- Z przyjętych do weryfikacji 37 spraw w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach z raportu wygenerowanego 27 grudnia 2011 r., siedem mieściło się w grupie 120 spraw o najwyższej wartości nadwyżki wydatków nad dochodami (od 2.842,7 tys. zł do 318,8 tys. zł), natomiast w pozostałych 30 sprawach objętych weryfikacją, nadwyżka wydatków nad przychodami była niższa i wynosiła od 256,4 tys. zł do 171,4 tys. zł. Z przyjętych do weryfikacji w oparciu o raporty wygenerowane 21 listopada 2012 r. 18 spraw, siedem mieściło się w ustalonym przez zastępcę naczelnika przedziale 200 spraw o najwyższej wartości nadwyżki wydatków nad przychodami, natomiast pozostałe 11 dotyczyły niższej kwoty nadwyżki.
- W Urzędzie Skarbowym w Starachowicach do rozpracowania w oparciu o raport wygenerowany z aplikacji DWP w dniu 25 września 2012 r. wybrano dwie sprawy z raportu podatników prowadzących działalność gospodarczą, u których stwierdzono w 2011 r. nadwyżkę wydatków nad dochodami w kwocie co najmniej 300 tys. zł (z tego jedną sprawę przekazano do innego urzędu, zgodnie z właściwością miejscową) oraz 18 spraw z raportu podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, u których stwierdzono w 2011 r. nadwyżkę wydatków nad dochodami w wysokości co najmniej 200 tys. zł (z tego 16 spraw przekazano do innych urzędów, zgodnie z właściwością miejscową). Przy doborze spraw nie kierowano się kryterium kolejnej nadwyżki wydatków nad dochodami²².

Spośród wytypowanych łącznie 461 spraw do rozpracowania w oparciu o selekcje zasadnicze za lata 2010–2011, do dnia zakończenia kontroli w poszczególnych urzędach skarbowych weryfikacji wstępnej poddano 132 sprawy (28,6%), tj. 89 z selekcji zasadniczej za 2010 r. (44,1%) i 43 sprawy za 2011 r. (16,6%).

Z 296 spraw wybranych w latach 2011–2013 w oparciu o selekcje uzupełniające, nieprzekazane do innych organów podatkowych i skarbowych, do dnia zakończenia kontroli w poszczególnych urzędach skarbowych weryfikacji wstępnej poddano 221 spraw (74,7%).

Spośród 757 spraw skierowanych do rozpracowania w okresie objętym kontrolą, tylko 33 (4,4%) podjęto w oparciu o informacje sygnałne sporządzone przez pracowników urzędu skarbowego, w którym dokonywano rozpracowania (14 w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach, 12 w Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej, sześć w Urzędzie Skarbowym w Starachowicach i jedną w Urzędzie Skarbowym w Opatowie). Oznacza to, że w urzędach jedynie sporadycznie postępowania prowadzone były w związku z czynnymi działaniami pracowników urzędów skarbowych. Przyczyną prowadzenia w niewielkiej skali tego typu spraw było niepodejmowanie w urzędach skarbowych, za wyjątkiem Drugiego Urzędu Skarbowego w Kielcach, działań mających na celu monitorowanie

²² W trakcie kontroli NIK ponownie dobrano liczbę spraw, która wcześniej została przekazana do innych urzędów skarbowych.

podatników ze sfery podwyższonego ryzyka. Było to niezgodne z Wytycznymi Ministra Finansów, w których wskazano, że *kluczowe znaczenie w kwestii opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł ma dobór podmiotów do postępowań. Postępowaniem powinny być objęte osoby fizyczne, które według znamion zewnętrznych dokonują dużych wydatków, a więc dobór osób do kontroli (postępowania podatkowego) powinien dokonywać się przez pryzmat zewnętrznych znamion świadczących o sytuacji ekonomicznej, prowadzenie wystawnego trybu życia przy równoczesnym ujawnianiu niskich dochodów. (...) W kręgu zainteresowania w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów powinny znajdować się przede wszystkim osoby nabywające mienie znacznej wartości, osoby o wyrazistej majątności, bądź osoby, co do których istnieje przypuszczenie, iż mogą uzyskiwać inne niż deklarowane dochody.* W Wytycznych Ministra Finansów wskazano przykładowy (otwarty) katalog tych osób. Nadmienić należy, że prowadzone działania monitorujące podatników ze sfery podwyższonego ryzyka w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach, polegające m.in. na analizowaniu wybranych grup zawodowych pod kątem wystąpienia przychodów z nieujawnionych źródeł, nie przełożyły się na wzrost, stwierdzony decyzjami naczelnika tego Urzędu, przypadków ustalenia przychodów z nieujawnionych źródeł.

- *W Urzędzie Skarbowym w Starachowicach nie dokonywano systemowej oceny wszystkich grup podatników ze sfery tzw. podwyższonego ryzyka, które powinny się znaleźć w kręgu szczególnego zainteresowania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Wprawdzie w 2012 r. podjęto działania w celu wyselekcjonowania podatników do postępowań w oparciu o cztery grupy ryzyka (podatnicy osiągających milionowe dochody w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, lekarze prowadzący działalność gospodarczą, podatnicy składający oświadczenia majątkowe oraz osoby młode nabywające prawa i rzeczy znacznej wartości oraz handlujące samochodami), to jednak działania te nie zostały ukierunkowane na objęcie postępowaniami większej liczby podatników z tej sfery.*
- *Naczelnik Urzędu Skarbowego w Skarżysku-Kamiennej wyjaśnił, iż działania w ramach monitorowania podatników ze sfery podwyższonego ryzyka prowadzone były w ramach innych działań niezwiązanych bezpośrednio z analizą pod kątem nieujawnionych źródeł przychodów, np. typowania podmiotów do kontroli w związku z analizą grupową czy prowadzenia czynności sprawdzających albo wykonywania kontroli zleconych. Nie przedłożył jednak jakichkolwiek dokumentów świadczących o wykonywaniu ww. monitoringu.*

Jedną z przyczyn wątpliwości naczelników urzędów skarbowych, w jaki sposób należy dokumentować działania w ramach monitorowania podatników ze sfery podwyższonego ryzyka, może być brak określenia w Wytycznych Ministra Finansów sposobu wywiązywania się z tego obowiązku oraz nieokreślenie szczegółowych wskazówek w tym zakresie w zarządzeniach wewnętrznych naczelników urzędów skarbowych normujących sprawy z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł.

We wszystkich urzędach skarbowych nie podejmowano działań w celu monitorowania i typowania do postępowań podatników, u których stwierdzono nadwyżkę wydatków nad dochodami, a którzy ze względu na ograniczenia ilościowo-wartościowe²³ nie zostali objęci postępowaniami weryfikacyjnymi. W ocenie NIK prowadziło to do nieobejmowania postępowaniami w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów podatników, u których permanentnie występuje znaczna nadwyżka wydatków nad przychodami.

W Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach oraz urzędach skarbowych w Opatowie i Starachowicach, po zakończeniu postępowań weryfikacyjnych w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, w wyniku których uznano, że podatnik wykazał pokrycie finansowe niezbędne do poniesienia

²³ Przyjęte przez naczelników urzędów skarbowych minimalne kwoty nadwyżki wydatków nad dochodami, w oparciu o które sporządzano raporty z aplikacji DWP oraz maksymalne liczby spraw podlegających rozpoznaniu za poszczególne lata podatkowe.

wydatku z kredytu bankowego, nie monitorowano w jaki sposób podatnik spłacał ten kredyt²⁴. Tym samym nie weryfikowano, czy zaciągnięty kredyt nie służył jedynie do uzasadnienia wydatków ponoszonych z nieujawnionych źródeł przychodów.

3.2.2. Zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, w urzędach kontroli skarbowej informacje o osobach podejrzewanych o uzyskiwanie przychodów z nieujawnionych źródeł powinny być pozyskiwane z własnej inicjatywy przez pracowników właściwej komórki analiz i planowania, przy wykorzystaniu dostępnych baz danych. Aplikacja DWP jest dla urzędów kontroli skarbowej jednym z narzędzi służących rozpoznawaniu spraw z obszaru przychodów z nieujawnionych źródeł. Zapis bazy DWP jest przekazywany przez urzędy za okresy roczne w terminie do 15 października roku następnego. Na podstawie dostępnych informacji, urzędy kontroli skarbowej zobowiązane są do dokonywania wstępnej selekcji spraw w powyższym zakresie i podejmują działania analityczne. Komórki planowania i analiz, po przeprowadzonej własnej analizie z wykorzystaniem wszelkich dostępnych informacji, powinny sporządzać własne wnioski o kontrolę osób podejrzewanych o uzyskiwanie przychodów z nieujawnionych źródeł. Źródłem informacji o podmiotach podejrzewanych o uzyskiwanie tych przychodów są wnioski przekazywane do urzędów kontroli skarbowej przez inne instytucje państwowe (Policję, prokuraturę, ABW, CBA, urzędy skarbowe, urzędy celne). Każdy wniosek, który wpływa do urzędu kontroli skarbowej z zewnątrz oraz własne wnioski podlegają rejestracji w *Bazie informacji o osobach podejrzewanych o uzyskiwanie dochodów z nieujawnionych źródeł*. Bazę tę należy na bieżąco uaktualniać i uzupełniać. Typowanie podmiotów do kontroli powinno być poprzedzone gromadzeniem informacji na temat osób dokonujących znacznych wydatków, co do których istnieje przypuszczenie, że mogą posiadać inne niż deklarowane czy też ujawnione źródła dochodów. W celu zagwarantowania systematyczności i efektywności działań dotyczących kwalifikowania osób do kontroli, prace w tym zakresie podejmowane są przez specjalnie do tego celu utworzone w poszczególnych urzędach kontroli skarbowej stałe zespoły. Zespół, zgodnie z Wytycznymi, powinien zbierać się w miarę potrzeb w celu oceny otrzymanych wniosków o wszczęcie postępowania kontrolnego i dokonać weryfikacji kompletności wniosku. Podejmuje on również decyzje o możliwości wszczęcia postępowania kontrolnego w stosunku do osób wskazanych we wnioskach, co do których w oparciu o zebrane informacje, istnieje możliwość ustalenia przypisów w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów z nieujawnionych źródeł. Zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, zespół decyduje, czy dany podmiot uwzględniony zostanie w planie kontroli, czy też postępowanie kontrolne wszczęte będzie doraźnie, poza planem.

W latach 2011–2013 (I półrocze) Referat Planowania i Analiz w UKS przeanalizował 105 informacji o osobach podejrzewanych o uzyskiwanie przychodów z nieujawnionych źródeł. Spośród ww. informacji, jedynie 26 pochodziło z własnego rozpoznania, natomiast 79 z informacji sygnałnych i wniosków o przeprowadzenie postępowania kontrolnego przekazanych do UKS przez jednostki organizacyjne Ministerstwa Finansów (m.in. Departament Kontroli Skarbowej), urzędy skarbowe oraz różne instytucje państwowe (np. prokuraturę, Policję, CBA).

W UKS wdrożenie aplikacji DWP nastąpiło w 2012 r. W 2011 r. analiza z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł dokonywana była najczęściej w oparciu o zgromadzone informacje zewnętrzne, przy wykorzystaniu dostępnych w 2011 r. baz danych o znaczeniu podstawowym (CZM, DWP, RemDat) oraz baz danych o charakterze wspomagającym. W 2012 i 2013 r., w oparciu

²⁴ W Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej nie wystąpiła konieczność takiego monitorowania.

o dane z aplikacji DWP, Referat Planowania i Analiz dokonał wstępnych selekcji spraw z obszaru przychodów z nieujawnionych źródeł odrębnie za 2010 r. i 2011 r. Selekcje te polegały na sporządzeniu zestawień podatników, u których wystąpiła nadwyżka wydatków nad przychodami w kwocie wyższej lub równej 300 tys. zł. Raporty te wskazały odpowiednio 1259 i 1023 podatników. W ramach tych selekcji nie wytypowano spraw do analizy w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Jednocześnie z 26 spraw przyjętych do analizy z własnego rozpoznania, 18 pochodziło z jednorazowej analizy dokumentu potwierdzającego zakup lokali mieszkalnych przez podatników w tym samym, nowo wybudowanym budynku mieszkalnym, siedem pochodziło ze wskazań wywiadu skarbowego natomiast jedna – ze wskazania komórki kontroli podatkowej. Oznacza to, że Referat Planowania i Analiz praktycznie nie podejmował własnych działań mających na celu wybranie spraw do analizy w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł.

W latach 2011–2013 Referat Planowania i Analiz prowadził ewidencję wniosków o przeprowadzenie postępowania kontrolnego i informacji sygnałnych, która wg dyrektora UKS stanowiła odpowiednik *Bazy informacji o osobach podejrzewanych o uzyskiwanie dochodów z nieujawnionych źródeł*, o której mowa w Wytycznych Ministra Finansów. Bazę tę prowadzono nierzetelnie. W przypadku 10 spraw, które wpłynęły do UKS w 2011 r., w ewidencji nie odnotowano sposobu ich załatwienia. Ponadto nie w każdym przypadku podany w ewidencji sposób załatwienia spraw odzwierciedlał stan faktyczny. Zapisy w ewidencji w sposób niepełny i niejednoznaczny wskazywały jak załatwiono poszczególne sprawy.

- *Na przykład: zapis z imieniem i nazwiskiem pracownika nie odzwierciedlał etapu na jakim znajdowała się sprawa (czy była w trakcie analizy, czy analiza została zakończona i jakie w związku z jej wynikami podjęto rozstrzygnięcie). W kilku sprawach wskazany sposób ich załatwienia nie precyzował czy sprawę odłożono ad acta, czy też podjęto inne rozstrzygnięcie.*

UKS informował wnioskodawcę o przyczynach nieszczęścia postępowania kontrolnego w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł.

W okresie objętym kontrolą, spośród 105 spraw analizowanych przez Referat Planowania i Analiz: – w 30 (28,6%) stwierdzono pokrycie wydatków w dochodach, – 12 skierowano do wszczęcia postępowania kontrolnego w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł (11,4%), – 10 przekazano do Wydziału Wywiadu Skarbowego (9,5%), – trzy, ze względu na niską kwotę nadwyżki lub zbliżający się termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, złożono ad acta, mimo nadwyżki wydatków nad przychodami (2,9%), – jedną przekazano do urzędu skarbowego w celu przeprowadzenia kontroli działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika (1%), – pięć skierowano do kontroli w innym zakresie (4,8%), – w 44 nie zostały zakończone czynności analityczne (41,9%).

Badanie 32 losowo wybranych spraw wykazało, że w 14 z 15 niezakończonych spraw otrzymane informacje zostały zweryfikowane przynajmniej w jednej z trzech dostępnych w UKS bazach danych o znaczeniu podstawowym mających wpływ na wynik prowadzonych analiz (RemDat, CZM i DWP). W jednej sprawie, która wpłynęła do UKS w dniu 2 stycznia 2013 r. nie dokonano porównania z żadną bazą będącą w dyspozycji UKS. W wyniku badania 17 spraw, w których zakończono analizę w powyższym zakresie, ustalono, że w 12 sprawach informacje nie były weryfikowane we wszystkich dostępnych bazach danych mających znaczenie z punktu widzenia prowadzonych analiz, w szczególności w bazach o znaczeniu podstawowym.

W toku prowadzonych przez UKS analiz wykorzystywano bazę o charakterze wspomagającym, tj. hurtownię SPR (w czterech sprawach użyto tej bazy zamiast aplikacji RemDat zawierającej aktualne dane podatkowe o podatnikach na terenie całego kraju) oraz inne bazy udostępniane przez inne jednostki i organy państwowe (np. Centralną Ewidencję Ksiąg Wieczystych, bazę REGON). Weryfikacja materiałów analitycznych dotyczących 17 badanych spraw, w których zakończono czynności analityczne wykazała, że w 10 z nich sposób przeprowadzenia analizy w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz jej wynik udokumentowano w formie notatki służbowej, w siedmiu sprawach nie udokumentowano tych czynności, co było działaniem nierzetelnym.

Czynności analityczne prowadzone były w sposób przewlekły. Spośród 15 badanych spraw z okresu objętego kontrolą, w których nie zakończono czynności analitycznych, w ośmiu Referat Planowania i Analiz od momentu sporządzenia wydruków z baz danych lub otrzymania od urzędów skarbowych dokumentów źródłowych, nie podejmował dalszych działań zmierzających do ich załatwienia. Okres bezczynności, licząc do dnia badania spraw przez NIK (9 sierpnia 2013 r.), wynosił od 59 do 623 dni. Na posiedzeniach Zespołu, które odbywały się raz na kwartał podejmowano decyzje w sprawie sposobu załatwienia sprawy w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, w tym o rezygnacji ze wszczęcia postępowania kontrolnego w stosunku do podatników, u których nie stwierdzono nadwyżki wydatków nad przychodami. W wyniku analizy dokumentacji z posiedzeń stwierdzono m.in., że Zespół:

- nie podejmował decyzji, czy podmiot, co do którego zachodzą podstawy do objęcia go postępowaniem kontrolnym w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, zostanie uwzględniony w planie kontroli, czy też postępowanie kontrolne wszczęte będzie doraźnie, poza planem, co było niezgodne z pkt 6 Wytocznych Ministra Finansów;
- rozpatrywał sprawy uprzednio nieprzenalizowane przez Referat Planowania i Analiz, co było niezgodne z § 5 zarządzenia dyrektora UKS z 16 maja 2011 r., stanowiącym, że Zespół podejmuje decyzje w sprawie wszczęcia postępowania kontrolnego lub rezygnacji z jego wszczęcia na podstawie opracowań będących efektem analizy wniosków i informacji dotyczących osób, co do których istnieje podejrzenie uzyskiwania przychodów z nieujawnionych źródeł;
- podjął decyzję o rezygnacji ze wszczęcia postępowania kontrolnego w stosunku do jednego podatnika ze względu na nadwyżkę wydatków nad dochodami w niewielkiej kwocie (19,4 tys. zł), przy czym podejmowanie tego typu decyzji nie zostało uregulowane w procedurach wewnętrznych;
- nie wskazał w większości protokołów z posiedzeń Zespołu przesłanek podjęcia decyzji o rezygnacji z wszczęcia postępowania kontrolnego.

W efekcie dokonanych analiz przez Referat Planowania i Analiz, Zespół w badanym okresie do postępowań kontrolnych skierował jedynie 12 spraw (dotyczących 21 podatników), wszystkie w latach 2011–2012. Postępowania kontrolne wszczęto w ośmiu z nich. W 2011 r. postępowania kontrolne wszczęto w stosunku do dwóch podatników, na podstawie wniosków Wydziału Wywiadu Skarbowego i jednego na podstawie informacji przesłanej przez Komendę Wojewódzką Policji w Kielcach. W 2012 r. postępowania kontrolne wszczęto w stosunku do dwóch podatników na podstawie informacji nadesłanej przez CBA, dwóch – przez Komendę Wojewódzką Policji w Kielcach, czterech – w oparciu o analizy przeprowadzone przez UKS w Warszawie i trzy – będące efektem typowań urzędów skarbowych. Ponadto w latach 2011–2013 (I półrocze) prowadzono także postępowania kontrolne będące efektem skierowania dziewięciu spraw (dotyczących 12 podatników) we wcześniejszych okresach.

Prowadzone w UKS sprawy w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł dotyczyły podatników z tzw. sfery podwyższonego ryzyka. Sprawy te nie były jednak podejmowane, poza jednym przypadkiem, w wyniku działań analitycznych Referatu Analiz i Planowania UKS.

3.3 Zgodność z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami postępowań prowadzonych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz ich skuteczność

Zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, skierowanie sprawy do wszczęcia postępowania podatkowego w trybie art. 20 ust. 3 updf w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 tej ustawy, bądź wniosku o przeprowadzenie kontroli skarbowej, powinno być poprzedzone stosownym postępowaniem weryfikacyjnym w tym zakresie. W urzędach skarbowych od momentu przekazania raportu indywidualnego do rozpoznania, należy na bieżąco wypełniać protokół weryfikacyjny, wg określonego wzoru, opisujący wszelkie działania podejmowane w sprawie i ich efekty, w tym m.in. rozpracowanie na etapie wstępnym oraz na etapie pogłębionym. W ramach etapu wstępnego weryfikacji podlegają informacje wynikające z aplikacji DWP w zakresie m.in. właściwości miejscowej podatnika, zgodności danych w aplikacji DWP z danymi z aplikacji źródłowych i innych dokumentów będących w posiadaniu urzędu skarbowego oraz możliwości poniesienia wydatków z dochodów z lat wcześniejszych. Czynności w ramach rozpracowania pogłębionego należało prowadzić przy udziale podatnika w ramach np. czynności sprawdzających.

3.3.1. Spośród 132 podjętych rozpracowań w stosunku do podatników wybranych w ramach selekcji zasadniczych, w okresie objętych kontrolą w urzędach skarbowych zweryfikowano 84 sprawy (63,6%), z tego 58 z selekcji za 2010 r. oraz 26 – za 2011 r. Najwięcej spraw zakończono w Urzędzie Skarbowym w Opatowie (34), natomiast najmniej w Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej (jedna). Spośród 84 spraw, 49 (58,3%) zostało zakończonych na etapie weryfikacji wstępnej stwierdzeniem pokrycia wydatków w dochodach albo stwierdzeniem nadwyżki wydatków nad dochodami, w niewielkiej kwocie, która powodowała przekazanie sprawy ad acta. Natomiast po przeprowadzeniu weryfikacji pogłębionej, tylko w przypadku jednej sprawy prowadzonej w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach skierowano sprawę do wszczęcia postępowania podatkowego. W pozostałych rozpracowaniach stwierdzono pokrycie poniesionych wydatków w dochodach. Powyższe ustalenia wskazują, że stwierdzona nadwyżka wydatków nad dochodami w oparciu o selekcję zasadniczą wykonaną w aplikacji DWP była de facto nadwyżką pozorną, która została wyjaśniona przede wszystkim w oparciu o przedłożone przez podatników dokumenty w postaci umów kredytowych, umów darowizn, dokumentów poświadczających uzyskanie dochodów wolnych od opodatkowania czy poprzez rozliczenia kwot uzyskanych dochodów i poniesionych wydatków w latach wcześniejszych.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli dla skutecznego wykrywania przychodów z nieujawnionych źródeł w urzędach skarbowych powinny być podejmowane przede wszystkim czynności analityczne, w stosunku do podatników obarczonych wysokim ryzykiem, które pozwolą na zwiększenie wykrywalności nieujawnionych źródeł przychodów.

Spośród 221 podjętych rozpracowań w stosunku do podatników wybranych w ramach selekcji uzupełniającej, w okresie objętym kontrolą w urzędach skarbowych zweryfikowano 166 spraw (75,1%)²⁵, z tego 111 z selekcji w 2011 r., 32 – w 2012 r. oraz 23 – w 2013 r. Najwięcej spraw zakończono w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach (103), natomiast najmniej w Urzędzie

²⁵ Jedną sprawę w trakcie rozpracowania przekazano zgodnie z właściwością do innego urzędu skarbowego.

Skarbowym w Opatowie (11). Spośród ww. 166 spraw, 111 (67,7%) zostało zakończonych na etapie weryfikacji wstępnej stwierdzeniem nadwyżki dochodów nad wydatkami albo stwierdzeniem nadwyżki wydatków w dochodach w niewielkiej kwocie, która powodowała przekazanie sprawy ad acta. Pozostałe sprawy przekazano do weryfikacji pogłębionej. W Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej zakończenie ośmiu spraw w ramach weryfikacji wstępnej powodowało przekazanie ich do postępowań podatkowych. Po zakończeniu weryfikacji, 25 spraw skierowano do wszczęcia postępowania podatkowego, w tym dwie w zakresie innych podatków²⁶. W 29 przypadkach u podatników stwierdzono pokrycie poniesionych wydatków w dochodach, natomiast jedną sprawę przekazano zgodnie z właściwością miejscową do innego urzędu skarbowego.

Badanie prowadzonych czynności weryfikacyjnych na próbie 30 rozpracowań wstępnych i 20 pogłębionych wykazało, że kontrolowane urzędy skarbowe na ogół prawidłowo prowadziły postępowania weryfikacyjne zmierzające do wyjaśnienia u podatników przyczyn występowania nadwyżki wydatków nad dochodami. We wszystkich urzędach skarbowych stwierdzono pojedyncze nieprawidłowości, które nie miały jednak wpływu na prawidłowość rozstrzygnięcia prowadzonych spraw.

- W Urzędzie Skarbowym w Starachowicach nierzetelnie dokumentowano proces weryfikacyjny podatników w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w trzech badanych sprawach (10,7%). W jednej sprawie nie sporządzono protokołu weryfikacyjnego (w sprawie tej naczelnik urzędu nie zatwierdził również przekazania sprawy ad acta), a w dwóch protokoły weryfikacyjne nie były sporządzane na bieżąco, ponieważ wynika z nich, że czynności w rozpracowaniu pogłębionym zostały dokonane przed zakończeniem przez kierowników właściwych komórek organizacyjnych Urzędu rozpracowania na etapie wstępnym. W Urzędzie tym nierzetelnie przeprowadzono trzy rozpracowania (10,7%). W jednej sprawie w ramach weryfikacji wstępnej ustalono kwotę wydatków na utrzymanie podatnika za 2008 r. z pominięciem wydatków na utrzymanie małżonka (do czasu jego śmierci), przez co zaniżono kwotę nadwyżki wydatków nad dochodami. W innej sprawie w protokole wskazano inne kwoty wydatków niż wynikało to z załączonego wydruku aplikacji DWP i nie wyjaśniono w protokole weryfikacyjnym przyczyn różnic. W kolejnej sprawie wezwano podatnika do okazania dokumentów, nie weryfikując prawidłowości poniesionych wydatków z dokumentami będącymi w posiadaniu Urzędu oraz bez sporządzenia rozliczenia dochodów i wydatków w protokole weryfikacyjnym.
- W Urzędzie Skarbowym w Opatowie w jednej sprawie, po zakończonym postępowaniu weryfikacyjnym dotyczącym przychodów z nieujawnionych źródeł, przekazanej do wszczęcia postępowania podatkowego przez Samodzielny Referat Postępowań Podatkowych, pobrano wyjaśnienia od podatnika pomimo niewszczęcia postępowania podatkowego. Zgodnie z art. 165 § 2 i 4 Ordynacji podatkowej, wszczęcie postępowania z urzędu następuje w formie postanowienia, a datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie tego postanowienia. Celem tego działania było uzyskanie wyjaśnień, w celu zakończenia sprawy, przed wszczęciem postępowania podatkowego.
- W Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej nierzetelnie zweryfikowano w trakcie rozpoznania wstępnego dwie sprawy. Pomimo iż Urząd posiadał dokumenty dotyczące dochodów i wydatków, pozwalające na przekazanie jednej sprawy ad acta, przekazano ją do wszczęcia postępowania podatkowego. Również do wszczęcia postępowania podatkowego przekazano jedną sprawę, po przeprowadzonym rozpracowaniu wstępnym, pomimo uprzedniego przekazania jej do rozpatrzenia przez UKS. Ponadto w urzędzie tym, pomimo sporządzenia w badanym okresie wniosku o wszczęcie postępowania podatkowego w jednej sprawie, przez ponad dwa lata nie sporządzono postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego.
- W Urzędzie Skarbowym w Starachowicach i w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach we wszystkich zbadanych sprawach, w których prowadzono czynności weryfikacyjne na etapie pogłębionym przy udziale podatników, w ramach czynności sprawdzających żądano od nich (odpowiednio w 17 i w pięciu sprawach) przedłożenia dokumentów, informacji lub wyjaśnień dotyczących m.in. umów kredytowych, aktów notarialnych, dokumentów dotyczących poniesionych wydatków. Jako podstawę prawną wezwań wskazywano (łącznie lub niektóre):

²⁶ W Urzędzie Skarbowym w Starachowicach i Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej po osiem spraw, w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach – siedem, w Urzędzie Skarbowym w Opatowie – jedna.

- *art. 155 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Jeżeli osoba wezwana nie może stawić się z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienie lub zeznanie albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby;*
- *art. 272 pkt 3 ustawy Ordynacja podatkowa, stanowiącym, że organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem art. 272a, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu: ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami;*
- *art. 274a § 2 ww. ustawy, zgodnie z którym, w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.*

Powyższe przepisy prawne odnoszące się do czynności sprawdzających nie dają podstaw do żądania od podatników dokumentów w postaci umów kredytowych, aktów notarialnych, dokumentów dotyczących poniesionych wydatków, w sytuacji gdy nie są one związane z deklaracjami złożonymi w urzędzie skarbowym w ramach postępowania weryfikacyjnego. Tylko w Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej po rozpracowaniu wstępnym sprawy od razu przekazano do postępowania podatkowego z pominięciem rozpracowania pogłębionego przy udziale podatnika. Działanie to wynikało ze świadomej decyzji naczelnika Urzędu, który wyjaśnił, że *prowadzenie analizy pogłębionej w oparciu o przepisy art. 272 pkt 3 i 274a § 2 Ordynacji podatkowej może, w mojej opinii, być kwestionowane jako bezpodstawne.*

Na 25 skierowanych do postępowań podatkowych spraw spośród podjętych na podstawie dokonanych w latach 2011–2013 (do dnia zakończenia kontroli w poszczególnych urzędach skarbowych) selekcji, wszczęto 23 postępowania podatkowe, po przeprowadzeniu których wydano 15 decyzji umarzających postępowanie podatkowe (65,2%), trzy ustalające podatek dochodowy od osób fizycznych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł (13,1%)²⁷ oraz pięć postępowań było w trakcie realizacji (21,7%). Ostateczną decyzję ustalającą podatek dochodowy od osób fizycznych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł na kwotę 93 tys. zł wydał jedynie naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Kielcach.

Postępowania podatkowe prowadzono na ogół prawidłowo²⁸. Postępowania prowadzono długotrwale, przy czym decyzje wydano bez zbędnej zwłoki. We wszystkich przypadkach niezłażenia sprawy w terminie, na podstawie art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej wyznaczano nowy termin, podając przyczynę niezłażenia sprawy w terminie. W dwóch urzędach skarbowych stwierdzono jednostkowe nieprawidłowości w prowadzeniu postępowań podatkowych, stanowiące naruszenie m.in. art. 122 i 187 § 2 Ordynacji podatkowej:

- *W Urzędzie Skarbowym w Starachowicach nierzetelnie ustalono stan faktyczny w trzech postępowaniach podatkowych zakończonych wydaniem decyzji umarzającej postępowanie podatkowe oraz dwóch decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe oraz zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych od przychodów z nieujawnionych źródeł dla małżonków, tj.:*

²⁷ W tym jedna decyzja uchylona i w wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy wydano decyzję umarzającą postępowanie podatkowe oraz jedna decyzja nieprawomocna, od której podatnik wniósł odwołanie do IS.

²⁸ W Urzędzie Skarbowym w Starachowicach zbadano wszystkie sześć decyzji wydane w kontrolowanym okresie dotyczące wyselekcjonowanych w tym okresie spraw oraz dwie dobrane celowo decyzje dla spraw podjętych przed 2011 r. W Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach badanie przeprowadzono na próbie 10 postępowań podatkowych, z tego siedmiu spraw wyselekcjonowanych w latach 2011–2012 oraz trzech w roku 2010. W Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej badaniu poddano wszystkie cztery prawomocne decyzje wydane w kontrolowanym okresie dla spraw dobranych w latach 2011–2013. W Urzędzie Skarbowym w Opatowie w latach 2011–2012 nie wydano ani jednej decyzji ustalającej podatek dochodowy od osób fizycznych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł.

- podstawą wydania decyzji umarzającej postępowanie podatkowe było uwzględnienie przy rozliczaniu przychodów i wydatków z zachowaniem chronologii zdarzeń oszczędności w nieprawidłowej wysokości oraz wydatków w innej niż faktyczna dacie ich poniesienia;
- w wydanych decyzjach ustalających zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych od przychodów z nieujawnionych źródeł dla małżonków nie uwzględniono dochodów uzyskiwanych z gospodarstwa rolnego w latach 2002-2005. Fakt ten był jedną z przyczyn wniesienia odwołań przez podatników oraz uchylenia decyzji naczelnika Urzędu przez IS i umorzenia postępowania podatkowego.
- W Urzędzie Skarbowym w Skarżysku-Kamiennej, pomimo przekazania z komórki analiz i planowania do komórki postępowań podatkowych w dniu 25 lipca 2011 r. wniosku o wszczęcie postępowania podatkowego, w jednej sprawie przez ponad dwa lata nie sporządzono postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego. W Urzędzie tym w jednej sprawie nierzetelnie i niezgodnie z przepisami prawa ustalono stan faktyczny i wydano decyzję na kwotę 195,7 tys. zł, ustalając zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Przyczyną uchylenia przez IS decyzji pierwszej instancji było m.in. zastosowanie art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w nieobowiązującym brzmieniu oraz orzeczenie w oparciu o materiał dowodowy niewystarczający do podjęcia prawidłowego rozstrzygnięcia. W wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy przez Urząd wydano decyzję umarzającą postępowanie podatkowe.

Jedną z przyczyn zakończenia niewielu spraw spośród podjętych do rozpracowania w latach 2011–2013 był wysoki poziom zaległości w rozpatrywaniu spraw w kontrolowanych urzędach skarbowych, wytypowanych przed okresem objętym kontrolą.

- W Urzędzie Skarbowym w Starachowicach w okresie objętym kontrolą, do dnia 24 czerwca 2013 r. (data badania) rozpracowano 164 sprawy z lat 2005–2009 (74,2% wszystkich spraw wytypowanych). Wszczęto 34 postępowania podatkowe. Wydano osiem decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł (siedem w 2012 r. na kwotę 493 tys. zł i jedną w 2013 r. na kwotę 67,7 tys. zł) oraz 22 decyzje umarzające postępowanie podatkowe. Od decyzji z 2012 r. ustalających zobowiązanie podatkowe zostały wniesione odwołania do IS. Na dzień 24 czerwca 2013 r. cztery decyzje na kwotę 46,8 tys. zł zostały uchylone przez IS (w dwóch sprawach na kwotę 4,3 tys. zł postępowania umorzono, w dwóch sprawach IS ustaliła zobowiązanie podatkowe na kwotę 40 tys. zł – podatnicy złożyli skargi do WSA), natomiast trzy na łączną kwotę 446,3 tys. zł są w trakcie rozpatrywania.
- W Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach w okresie objętym kontrolą ze spraw wytypowanych do weryfikacji przed 1 stycznia 2011 r., zostało wydanych 14 decyzji umarzających postępowanie podatkowe, w wyniku stwierdzenia pokrycia wydatków dochodami oraz pięć decyzji ustalających zobowiązania z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów na kwotę 166,7 tys. zł. Podatnicy złożyli odwołania w czterech sprawach na kwotę 138,9 tys. zł. We wszystkich przypadkach dyrektor IS uchylił decyzje w całości i przekazał sprawy do ponownego rozpatrzenia. Trzy sprawy na kwotę 103,2 tys. zł znajdują się w toku rozpatrywania, a w jednym przypadku wydano decyzję umarzającą postępowanie podatkowe.

We wszystkich objętych kontrolą urzędach skarbowych, w przypadku gdy podatnik wykazał pokrycie finansowe niezbędne do poniesienia wydatku w wyniku otrzymanej pożyczki lub darowizny, weryfikowano czy pożyczkodawcy lub darczyńcy posiadali wystarczające środki finansowe niezbędne do ich przekazania. Organy podatkowe prowadziły również postępowania w celu określenia zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych w wysokości 20% podstawy opodatkowania na podstawie art. 7 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych²⁹.

3.3.2. W UKS spośród 105 spraw wytypowanych w latach 2011–2013 (I półrocze) w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, do wszczęcia postępowania kontrolnego skierowano 12 spraw (11,4%). W 2011 r. Referat Planowania i Analiz skierował do objęcia postępowaniami kontrolnymi dwie sprawy, w wyniku czego wszczęto 12 postępowań kontrolnych, z czego osiem jest nadal w toku, cztery zaś, po połączeniu, zakończono dwoma wynikami kontroli. W 2012 r. ww. Referat wytypował do kontroli 10 spraw, z tego w wyniku rozpatrzenia sześciu,

²⁹ Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.

wszczęto 11 postępowań kontrolnych (wszystkie w toku). W stosunku do czterech spraw, wytypowanych do kontroli przez Zespół na posiedzeniach w dniach 26 września i 20 grudnia 2012 r., nie wszczęto postępowań kontrolnych, z uwagi na fakt, iż do dnia badania tych spraw przez NIK nie zostały formalnie skierowane do kontroli. Przyczyną dotychczasowego niewszczęcia postępowań kontrolnych w ww. sprawach były – jak wyjaśniła wicedyrektor UKS – ograniczone możliwości kadrowe. W I półroczu 2013 r. nie wytypowano spraw do wszczęcia postępowania kontrolnego.

Ze względu na długotrwałe prowadzenie postępowań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, w okresie objętym kontrolą zakończono postępowania, będące efektem typowań we wcześniejszych okresach. W 2011 r. przeprowadzono i zakończono 12 postępowań kontrolnych dotyczących lat 2005–2008. Ich efektem było wydanie: sześciu decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, siedmiu wyników kontroli oraz jednej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych. W wyniku wniesienia odwołań przez podatników, wszystkie decyzje ustalające zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł zostały uchylone przez dyrektora IS i sprawy przekazano do ponownego rozpatrzenia. W czterech przypadkach, po ponownym rozpatrzeniu sprawy, wydano decyzje ustalające zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł (dwie z nich na kwotę 4.034,7 tys. zł stały się ostateczne, dwie zostały ponownie uchylone przez dyrektora IS), natomiast w dwóch – wydano wynik kontroli. W 2012 r. zakończono osiem postępowań kontrolnych, dotyczących lat 2006-2007, wydano sześć decyzji ustalających zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów z nieujawnionych źródeł oraz cztery decyzje określające podatek dochodowy od osób fizycznych. Od każdej decyzji podatnicy odwołali się. Sprawy w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł są obecnie w toku.

W badanym okresie zakończono 24 postępowania kontrolne w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. W wyniku badania 19 z nich, w tym 15 rozpoczętych przed 2011 r., ustalono, że 10 postępowań wszczęto na wniosek Wydziału Wywiadu Skarbowego (52,6% podejmowanych kontroli), przy czym tylko w dwóch z nich, potwierdzono zawarte we wniosku informacje o istnieniu nadwyżki wydatków nad przychodami (20%). W wyniku badania ww. 19 postępowań kontrolnych stwierdzono, że postępowania te na ogół prowadzone były zgodnie z przepisami określonymi w rozdziale 3 *Postępowanie kontrolne* ustawy o kontroli skarbowej oraz z zachowaniem procedur, wynikających z przepisów działu IV *Postępowanie podatkowe* ustawy Ordynacja podatkowa. Dziewięć postępowań zakończyło się wydaniem 12 decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w łącznej kwocie 5.235 tys. zł. Ujawniono następujące uchybienia o charakterze formalnym:

- *W przypadku 14 postępowań kierowano do strony wezwania, w których nie wskazano w jakiej sprawie i w jakim charakterze oraz w jakim celu osoba ta zostaje wezwana, nie zawarto pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania oraz w przypadku wzywania strony na przesłuchanie – informacji o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie. Naruszono w ten sposób art. 159 § 1 pkt 3 i 6 oraz 159 § 1a ustawy Ordynacja podatkowa.*
- *W dwóch z 12 postępowań kontrolnych, w ramach których prowadzono również kontrolę podatkową, nie kierowano do podatnika zawiadomień na podstawie art. 284b § 2 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym o każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia.*
- *Postępowanie kontrolne prowadzone w jednej sprawie nie zostało zawieszono, mimo zaistnienia przesłanki wynikającej z art. 201 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej. Postępowanie wszczęto postanowieniem z 8 września 2008 r. W dniu 19 marca 2009 r. skierowano wniosek o informację do niemieckiej administracji podatkowej. Biuro Wymiany Informacji Podatkowych w Koninie, które pośredniczyło w przekazaniu powyższego wniosku, wskazało w odpowiedzi co najmniej sześciomiesięczny okres oczekiwania na jego realizację.*

Czynności kontrolne w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w UKS prowadzono długotrwale. Postępowania kontrolne trwały od 1 roku i 4 miesięcy do 2 lat i 9 miesięcy – w przypadku postępowań zakończonych wydaniem decyzji oraz od 4 miesięcy do 1 roku i 9 miesięcy – w przypadku wydania wyniku kontroli. Czynności podejmowane po zakończeniu procesu odwoławczego liczone od podjęcia czynności po uchyleniu decyzji i przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia do wydania rozstrzygnięcia w sprawie trwały od 1 do 2 miesięcy – w przypadku wydania decyzji oraz od 7 do 8 miesięcy – w przypadku wydania wyniku kontroli. Zgodnie z art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej o każdym przypadku niezłażenia sprawy w terminie wynikającym z art. 139 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej zawiadamiano stronę, wskazując nowy termin i przyczynę niedotrzymania poprzedniego terminu.

Od wszystkich 12 decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł podatnicy wnieśli odwołania. Na dzień 9 sierpnia 2013 r. (data badania) dyrektor IS uchylił 10 decyzji i sprawy przekazał do ponownego rozpatrzenia. Przyczyną uchylecia tych decyzji było niedokładne wyjaśnienie stanu faktycznego, przy czym w odniesieniu do sześciu decyzji za 2007 r. i późniejsze lata, dyrektor IS wskazał na naruszenie lub niewłaściwe zastosowanie art. 20 ust. 3 updf, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., poprzez nieprawidłowe ustalanie wszystkich momentów występowania nadwyżek wydatków nad przychodami i wysokości tych nadwyżek. W prowadzonych ponownie postępowaniach zrealizowano zalecenia organu odwoławczego. W wyznaczonych terminach sporządzano sprawozdania z realizacji tych zaleceń lub informowano IS o trudnościach związanych z ich realizacją. Pozostałe dwie decyzje, od których podatnicy wnieśli odwołania, były w trakcie rozpatrywania przez IS.

W przypadku gdy podatnik wykazał pokrycie finansowe niezbędne do poniesienia wydatku w wyniku otrzymanej pożyczki lub darowizny, w UKS weryfikowano, czy pożyczkodawcy lub darczyńcy posiadali wystarczające środki finansowe niezbędne do ich przekazania. Prowadzono również postępowania w celu określenia zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych w wysokości 20% podstawy opodatkowania na podstawie art. 7 ust. 5 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

3.3.3. Zgodnie z art. 5 ust. 7 pkt 2 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych³⁰ i art. 26 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, dyrektor izby skarbowej rozstrzyga w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do urzędów skarbowych oraz jest organem odwoławczym od decyzji wydanej przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej. W latach 2011–2013 (I półrocze) do IS wpłynęło łącznie 56 odwołań od decyzji organów I instancji w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, na łączną kwotę należności podatkowych z nich wynikających 13.084,1 tys. zł, z tego od decyzji naczelników urzędów skarbowych 38 (68%) na kwotę 2.835,7 tys. zł, a od decyzji dyrektora UKS 18 (32%) na kwotę 10.248,4 tys. zł. W ww. okresie dyrektor IS rozpatrzył 48 odwołań, z tego 34 od decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych (71%) i 14 od decyzji dyrektora UKS. Stosownie do art. 233 § 1 Ordynacji podatkowej, dyrektor IS rozstrzygając ww. odwołania, wydał 48 decyzji z tego:

- utrzymał w mocy cztery decyzje organu pierwszej instancji na łączną kwotę 268,1 tys. zł zobowiązań podatkowych z nich wynikających;

³⁰ Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.

- uchylił w całości 30 decyzji organu pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, na łączną kwotę 6.526,8 tys. zł (UKS – dziewięć na kwotę 5.263,2 tys. zł, urzędy skarbowe – 21 na kwotę 1.263,6 tys. zł);
 - uchylił w całości sześć decyzji i umorzył postępowanie w sprawie, łącznie na kwotę 689,2 tys. zł;
 - uchylił osiem decyzji i orzekł w tym zakresie co do istoty sprawy, na łączną kwotę 556,4 tys. zł.
- Ponadto dyrektor IS na podstawie art. 228 § 1 pkt 2 wydał dwa postanowienia o uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania.

Badanie przyczyn uchylenia przez dyrektora IS sześciu decyzji i umorzenia postępowań oraz trzech decyzji uchylających decyzje organów I instancji, w których orzeczono co do istoty sprawy wykazało, że:

- organ II instancji, w dwóch decyzjach, ustalił na podstawie przeprowadzonego postępowania odwoławczego i zgromadzonego w tym postępowaniu materiału dowodowego, że odwołujący się podatnik dysponował zasobami finansowymi w roku 2005 i 2006, które przewyższały kwotę wydatków poniesionych w tych latach;
- w dwóch przypadkach potwierdzono zarzut dotyczący nieuwzględnienia w postępowaniu pierwszoinstancyjnym uzyskiwania przez strony dochodów z gospodarstwa rolnego. W wyniku przeprowadzonego postępowania odwoławczego dokonano ponownych ustaleń w zakresie posiadanych przez strony oszczędności z lat poprzednich z uwzględnieniem dochodów z gospodarstwa rolnego. Z ustaleń organu II instancji wynikało, że wydatki w danym roku znajdowały pokrycie w uzyskiwanych dochodach i wartości zgromadzonego mienia;
- w wyniku przeprowadzonego przez organ II instancji postępowania ustalono, że strona faktycznie nie poniosła wydatku związanego z zawarciem umowy kupna nieruchomości. Na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego stwierdzono, że podatnik nie uiścił ceny za nieruchomość, w związku z tym brak było podstaw do ustalenia zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych;
- w postępowaniu odwoławczym stwierdzono, że odwołujący się podatnik dysponował zasobami finansowymi, które przewyższały kwotę wydatków poniesionych w danym roku. Weryfikacja obrotów na koncie bankowym podatnika wykazała, że organ pierwszej instancji analizując uzyskane przez stronę przychody i poniesione wydatki dwukrotnie ujął po stronie wydatków te same środki. Organ odwoławczy, analizując materiał zgromadzony w sprawie dokonał ustaleń, iż u podatnika wystąpiła nadwyżka przychodów nad wydatkami;
- w trzech prowadzonych postępowaniach ustalono niższą, niż organ pierwszej instancji, kwotę nadwyżki wydatków nad przychodami, jako przychodu pochodzącego z nieujawnionych źródeł.

W trakcie kontroli w IS badaniem objęto 20 przeprowadzonych postępowań odwoławczych z lat 2011–2013 (I półrocze) o najwyższych kwotach, co stanowiło 37% wszystkich postępowań, w których IS orzekła jako organ II instancji w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Z przeprowadzonej analizy wynika, że badane postępowania były prowadzone zgodnie z art. 228-235 Ordynacji podatkowej.

Czas w jakim IS rozpatrywała odwołania od decyzji organów I instancji w sprawach dotyczących przychodów z nieujawnionych źródeł w kontrolowanym okresie wynosił od 34 do 443 dni. Analiza sześciu najdłużej trwających postępowań odwoławczych (od 175 do 443 dni) wykazała,

że długotrwałe prowadzenie postępowań spowodowane było m.in.: koniecznością przeprowadzenia dodatkowego postępowania wyjaśniającego w trybie art. 229 Ordynacji podatkowej, zapewnieniem podatnikowi możliwości wypowiedzenia się co do zgromadzonego materiału dowodowego w postępowaniu odwoławczym, prowadzeniem postępowania uzupełniającego, wezwaniem w celu złożenia zeznań i wezwaniem do przetłumaczenia dokumentów na język polski. Stosownie do art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej, IS we wszystkich badanych sześciu postępowaniach, zawiadomiła stronę o przyczynach niezłażenia sprawy w terminie oraz wskazała nowy termin złażenia sprawy.

W latach 2011–2013 (I półrocze) do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach (WSA) złożono dziesięć skarg na decyzje w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł wydane w postępowaniach odwoławczych prowadzonych przez IS (w roku 2011 – cztery, 2012 – pięć i 2013 – jedna) na łączną kwotę 562,4 tys. zł należności podatkowych z nich wynikających. Do czasu zakończenia kontroli, WSA orzekł w siedmiu sprawach: dwie skargi oddalił, w trzech uchylił decyzje organu II instancji, w przypadku dwóch skarg uchylił decyzje organów I i II instancji. Przyczynami uchylecia trzech decyzji wydanych przez IS było naruszenie art. 122, art. 187 § 1 oraz art. 191 Ordynacji podatkowej.

- WSA uznał za zasadne w części zarzuty zawarte w dwóch skargach złożonych na dwie decyzje z 27 czerwca 2012 r. Wskazane nieprawidłowości dotyczyły błędnie ustalonego stanu faktycznego dotyczącego kwalifikacji kwoty 14 tys. zł stanowiącej wypłaty z bankomatu. W wydanym wyroku Sąd wskazał na konieczność dokonania spójnej kwalifikacji wypłat z bankomatu w kontekście pomocy rodziców i wydatków na remont.
- WSA podzielił w części zarzuty zawarte w skardze złożonej na decyzję z 26 września 2012 r., stwierdzając, że IS zaniechała wyjaśnienia istotnych dla sprawy okoliczności, tj. dochodu za okres od 1987 r. do 1994 r. Sąd zgodził się z organem, że podatnik nie współdziałał z nim, a dokumenty na potwierdzenie prowadzenia przez żonę działalności gospodarczej opodatkowanej w formie karty podatkowej złożył dopiero na etapie skargi. Brak materiału dowodowego w tej materii, zdaniem Sądu, prowadził do wadliwości ustaleń. Od powyższego wyroku skargę kasacyjną złożył podatnik.

Dyrektor IS nie składał skarg kasacyjnych od wyroków uchylających jego decyzje w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Uznał bowiem, że WSA zajął korzystne dla IS stanowisko w większości istotnych kwestii, natomiast charakter stwierdzonych przez Sąd nieprawidłowości w ww. trzech sprawach oraz zasadność wskazań co do ponownego rozpoznania spraw, przemawia za tym, że skargi kasacyjne nie przyniosłyby oczekiwanego rezultatu.

3.4 Sprawowanie nadzoru przez IS nad działalnością urzędów skarbowych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł

Zadania dotyczące nadzoru nad działalnością urzędów skarbowych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł IS realizowała m.in. przy pomocy Samodzielnego Referatu Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi i Kontroli Wewnętrznej oraz Samodzielnego Referatu Analiz i Sprawozdawczości.

W badanym okresie IS, w ramach nadzoru nad urzędami skarbowymi województwa świętokrzyskiego, w zakresie prawidłowości postępowania w sprawie opodatkowania przychodów z nieujawnionych źródeł, podejmowała następujące działania:

- przeprowadziła po dwie kontrole w 2011 r. i w 2012 r.;
- zorganizowała 12 narad kierownictwa Izby z kierownictwem urzędów skarbowych, na których omówiono m.in. orzecznictwo podatkowe, przyczyny uchylecia decyzji organów I instancji,

- nieprawidłowości skutkujące uchynieniem decyzji/postanowień organów I instancji, dokonano analizy orzecznictwa sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego;
- zorganizowała szkolenia dla pracowników urzędów skarbowych w zakresie orzecznictwa sądowego;
- dokonywała analiz działalności urzędów skarbowych za rok 2011 i 2012, opartych na obowiązujących miernikach. Raporty uwzględniały wydajność pracy poszczególnych urzędów skarbowych oraz ich obciążenie, w tym kwoty przypisane z art. 20 updf, oraz zawierały analizę działalności urzędów skarbowych województwa świętokrzyskiego w zakresie ustalania przychodów z nieujawnionych źródeł za 2011 r.

Realizując Wytyczne Ministra Finansów, IS corocznie dokonywała weryfikacji m.in. poprawności treści zarządzeń wewnętrznych naczelników urzędów skarbowych w trakcie przeprowadzanych kontroli problemowych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz podczas kontroli kompleksowych i sprawdzających wykonanie zaleceń pokontrolnych. W wyniku przeprowadzonych kontroli:

- w 2011 r. w Urzędzie Skarbowym w Ostrowcu Świętokrzyskim stwierdzono, że Urząd nie opracował i nie wdrożył zarządzeń i instrukcji umożliwiających prawidłowy tryb postępowania w ww. zakresie, a stosowany tryb postępowania w 2010 r. był niezgodny z obowiązującymi wytycznymi;
- w 2011 r. w Urzędzie Skarbowym w Staszowie stwierdzono nieprawidłowe sporządzenie protokołu weryfikacyjnego w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł;
- w 2012 r. w Urzędzie Skarbowym w Sandomierzu zalecono opracowanie zarządzenia w sprawie zasad, trybu i organizacji rozpoznawania spraw z ww. zakresu na podstawie aktualnej struktury organizacyjnej Urzędu oraz sporządzanie protokołów weryfikacyjnych w sposób zgodny ze wzorem stanowiącym załącznik nr 1 do Wytycznych Ministra Finansów;
- w 2012 r. w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kielcach stwierdzono nieprawidłowości polegające na nieokreśleniu we wniosku zawierającym propozycję prowadzenia czynności weryfikacyjnych maksymalnej liczby spraw, które zostaną skierowane do rozpracowania oraz terminu sporządzenia tego wniosku, co było niezgodne z pkt 5.1 Wytycznych Ministra Finansów, opóźnieniu w realizacji wniosku o przeprowadzenie kontroli, nieprawidłowym sporządzaniu protokołu weryfikacyjnego, niezawiadomianiu stron o przyczynach niedotrzymania terminu załatwienia sprawy.

Naczelnicy urzędów skarbowych w latach 2011–2013 (I półrocze) nie zwracali się do dyrektora IS o zorganizowanie szkoleń dla pracowników urzędów skarbowych w zakresie typowania, rozpoznawania i przeprowadzania postępowań w kontrolowanym zakresie. Dla pracowników IS i urzędów skarbowych Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów w 2011 i 2012 r. zorganizowało dwa szkolenia z zakresu opodatkowania przychodów z nieujawnionych źródeł z uwzględnieniem aspektów praktycznych i orzecznictwa sądowego.

W dniu 22 lutego 2013 r. IS wystosowała do naczelników urzędów skarbowych województwa świętokrzyskiego pismo, w którym przedstawiono analizę działań podejmowanych przez urzędy skarbowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Analiza została opracowana na podstawie przeprowadzonych w latach 2010–2012 kontroli urzędów skarbowych oraz sporządzonych za te lata sprawozdań MF-9Ps. W ww. piśmie przedstawiono najczęściej występujące nieprawidłowości i uchybienia. W celu zwiększenia efektywności działań w przedmiotowym zakresie, IS zaleciła sporządzanie protokołów weryfikacyjnych w sposób kompletny i zgodny

ze wzorem zawartym w Wytycznych Ministra Finansów oraz rozważenie możliwości przyjęcia do rozpatrywania różnych kryteriów w ramach selekcji zasadniczej, jak i uzupełniającej, tj. generowania kilku raportów w roku, uwzględniających różne kryteria, które podlegałyby rozpracowywaniu w danym roku (dobór kryteriów winien być poprzedzony analizami biorącymi pod uwagę m.in. specyfikę obszaru działania urzędu, występujące obszary ryzyka). Wskazała także, aby w przypadkach prowadzenia działalności gospodarczej kierować wnioski do komórki kontroli podatkowej, celem przeprowadzenia kontroli działalności podatnika. Kontrolę realizacji zaleceń zawartych w ww. piśmie IS wstępnie zaplanowała na 2014 rok.

3.5 Pozostałe ustalenia

W latach 2011–2012 do oceny działań naczelników urzędów skarbowych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł stosowany był jeden miernik *WP.NZP – Wskaźnik kwot przypisanych z art. 20 updf*, liczony jako iloraz kwoty przypisu w okresie sprawozdawczym (z uwzględnieniem kwot decyzji wydanych w zakresie podatków od czynności cywilnoprawnych i od spadków i darowizn) i liczby etatów na koniec okresu sprawozdawczego³¹. Konstrukcja tego miernika pozwalała naczelnikom urzędów na poprawienie jego wartości a przez to także i oceny działań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł poprzez wydanie decyzji w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych i od spadków i darowizn.

W latach 2011–2013 (I półrocze) najwyższa i najniższa wartość miernika działalności urzędów skarbowych *WP.NZP – Wskaźnik kwot przypisanych z art. 20 updf* w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, wg danych IS, kształtowała się następująco:

- w 2011 r. plus 5 punktów osiągnął Urząd Skarbowy w Końskich, minus 4 punkty osiągnęło sześć urzędów skarbowych tj.: II Urząd Skarbowy w Kielcach oraz urzędy w Opatowie, Pińczowie, Staszowie, Skarżysku-Kamiennej i Starachowicach, minus 5 punktów – Urząd Skarbowy w Kazimierzy Wielkiej;
- W 2012 r. plus 5 punktów osiągnęły urzędy skarbowe w Busku-Zdroju, Końskich, Starachowicach i we Włoszczowie. Minus 4 punkty osiągnęły urzędy skarbowe w Opatowie i Sandomierzu oraz minus 5 punktów – Urząd Skarbowy w Jędrzejowie.

W analizach działalności urzędów skarbowych województwa świętokrzyskiego w zakresie ujawniania przychodów z nieujawnionych źródeł za lata 2010 i 2011 przesłanych pocztą elektroniczną do urzędów skarbowych odpowiednio 8 kwietnia 2011 r. oraz 15 maja 2012 r., IS zaleciła, aby urzędy skarbowe wzmogły działania, mające na celu trafniejsze typowanie spraw skierowanych do rozpatrzenia przez właściwe komórki organizacyjne. Weryfikacji ww. zaleceń IS dokonywała na bieżąco za pomocą sporządzanych w okresach półrocznych sprawozdań MF-9Ps, danych zamieszczanych w używanej przez Izbę i podległe urzędy skarbowe aplikacji informatycznej e-Mierniki oraz poprzez monitorowanie danych zamieszczanych w Hurtowni WHTAX i SPR dotyczących miernika WP.NZP.

Miernik efektywności w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w UKS obliczany był w kontrolowanym okresie jako iloraz sumy kwot z decyzji w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł wydanych w I instancji, od których nie wniesiono odwołań oraz kwot z decyzji utrzymanych w postępowaniu odwoławczym przez IS i kosztów bieżącej działalności urzędu. W kontrolowanym

³¹ Wysoka wartość wskaźnika świadczy o dużej efektywności postępowań podatkowych. Możliwa przypisana punktacja dla tego miernika zawierała się w przedziale od minus 5 do plus 5 punktów.

okresie UKS, na podstawie wartości miernika efektywności w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, zajmował na tle innych urzędów kontroli skarbowej: piętnaste miejsce w 2010 r., piąte – w 2011 r., dziesiąte – w 2012 r. oraz szesnaste (ostatnie) miejsce za I kwartał 2013 r. W zakresie podejmowanych działań dla poprawy efektywności urzędu w obszarze przychodów z nieujawnionych źródeł, dyrektor UKS wyjaśnił: zadania ustalane corocznie przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej formułują także cele skupiające się w obszarach szczególnie narażonych na występowanie negatywnych zjawisk, zwłaszcza w zakresie przestępczości paliwowej, oszustw w zakresie podatku VAT w obrocie wewnątrzwspólnotowym, wyłudzenia podatku VAT poprzez fikcyjne faktury. Przy ograniczonych zasobach kadrowych UKS i konieczności realizacji w pierwszej kolejności działań w wymienionych obszarach, zadania w obszarze nieujawnionych źródeł przychodów realizowane są w mniejszym zakresie. Z wyjaśnień dyrektora UKS wynika również, że od III kwartału 2012 r. wprowadzono zasadę, iż każda informacja lub wniosek dotyczące osób fizycznych, niezależnie od treści, będą weryfikowane pod kątem nieujawnionych źródeł przychodów. Zdaniem dyrektora UKS bezpośrednie przełożenie na poprawę efektywności pod względem liczby wszczynanych postępowań kontrolnych w powyższym obszarze będzie miał również sukcesywnie zwiększający się stan zatrudnienia inspektorów kontroli skarbowej prowadzących postępowania kontrolne w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł.

4.1 Przygotowanie kontroli

Kontrola została poprzedzona kontrolą rozpoznawczą, która uzasadniała przeprowadzenie kontroli w innych jednostkach administracji podatkowej i kontroli skarbowej. Kontrolą objęto UKS, IS oraz Drugi Urząd Skarbowy w Kielcach i urzędy skarbowe w Skarżysku-Kamiennej i w Starachowicach. Podstawą wytypowania tych urzędów skarbowych był najniższy wskaźnik kwot przypisanych z art. 20 ust. 3 updf (miernik WP.NZP) w grupie dużych, średnich i małych urzędów skarbowych.

W ramach przygotowania kontroli uwzględniono wyniki kontroli doraźnej przeprowadzonej w Urzędzie Skarbowym w Opatowie, w zakresie opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W kontroli tej Najwyższa Izba Kontroli wydała ocenę opisową. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły:

- niedokonywania systemowej oceny wszystkich grup podatników, określonych w Wytycznych Ministra Finansów, które powinny się znaleźć w kręgu szczególnych zainteresowań organów podatkowych i skarbowych;
- dokonania w latach 2009–2012 selekcji zasadniczych w oparciu o niepełną i niekompletną aplikację DWP;
- dobrania do analizy 25 spraw w ramach selekcji zasadniczej w 2009 r. i 2010 r. z naruszeniem kryteriów określonych w zarządzeniach naczelnika Urzędu Skarbowego w Opatowie;
- rozpatrywania jednej sprawy przez Referat Postępowań Podatkowych po zakończonym postępowaniu weryfikacyjnym, pomimo niewszczęcia postępowania podatkowego.

4.2 Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli

Kontrolę przeprowadzono w okresie od 28 maja do 11 października 2013 r. W wystąpieniach pokontrolnych oceniono obszary działań organów podatkowych i skarbowych takie jak: przyjęte w oparciu o Wytyczne Ministra Finansów rozwiązania organizacyjne służące do wykrywania przychodów z nieujawnionych źródeł, zasady typowania podatników do postępowań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, w tym ocenę realizacji Wytycznych Ministra Finansów oraz zgodności z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami postępowań prowadzonych przez urzędy skarbowe, UKS i IS w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz ich skuteczności. Ocenie poddano także sprawowanie nadzoru przez IS nad działalnością urzędów skarbowych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł.

Spośród skontrolowanych jednostek, zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego złożył naczelnik Urzędu Skarbowego w Skarżysku-Kamiennej. Zespół Orzekający Komisji Rozstrzygającej w Najwyższej Izbie Kontroli w części uwzględnił złożone zastrzeżenia.

Wykaz skontrolowanych jednostek organizacyjnych, osób kierujących tymi jednostkami, a także ocen kontrolowanej działalności zawartych w wystąpieniach pokontrolnych NIK, stanowi załącznik nr 3 do niniejszej informacji.

W wystąpieniach nie formułowano wniosków pokontrolnych ze względu na treść orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (sygn. SK 18/09) z dnia 18 lipca 2013 r.

5.1. Analiza stanu prawnego

Zasady opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych zostały określone w updf. W art. 20 ust. 3 updf założono, że wysokość przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

Analiza powyższego przepisu wskazuje, że mamy do czynienia z dwiema kategoriami przychodów:

- a) pochodzące ze źródeł nieujawnionych – gdy nie jest znane źródło przychodów podlegające opodatkowaniu;
- b) nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach – gdy podatnik informuje o źródłach swoich przychodów, jednak rzeczywista wysokość tych przychodów nie znajduje odzwierciedlenia w przekazanych do urzędu skarbowego deklaracjach podatkowych.

Zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 7 updf, od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 75% dochodu.

Opodatkowanie ww. przychodów może nastąpić wyłącznie po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego (przez urząd kontroli skarbowej) w oparciu o przepisy ustawy o kontroli skarbowej lub postępowania podatkowego (przez urzędu skarbowego) na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa. W wyniku ww. postępowań można wydać decyzję ustalającą podatek dochodowy.

Punktem wyjścia w postępowaniach dotyczących kontrolowanego zakresu jest stwierdzenie braku pokrycia poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia, pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Istotą tych postępowań jest zatem stwierdzenie nadwyżki wydatków nad dochodami lub wartością zgromadzonego mienia. Pod pojęciem poniesionych wydatków należy rozumieć wszystkie rzeczywiście wydatkowane kwoty środków pieniężnych (również koszty z związane z utrzymaniem rodziny, nauką małoletnich dzieci, ochroną zdrowia, wyjazdami turystycznymi itp.), natomiast zgromadzone mienie to wartość praw własności i innych praw majątkowych, które w roku podatkowym weszły w skład ujawnionego majątku.

Nie należy mylić pojęcia przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, z przychodami, które można zidentyfikować (ustalić) w toku postępowania, np. niezgłoszona do opodatkowania działalność gospodarcza. Jest to, bowiem kategoria przychodów wymieniona w art. 10 updf i podlegająca opodatkowaniu według stawek określonych w art. 27 updf lub w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne³². Przedmiotem opodatkowania może być tylko działalność legalna. Oznacza to, że podatkowi nie podlegają czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Prowadzący postępowanie kontrolne przy podejrzeniu pochodzenia przychodów kontrolowanego z działalności przestępczej jest obowiązany niezwłocznie zawiadomić o tym Policję lub prokuraturę.

³² Dz. U. Nr 144, poz. 930 ze zm.

W postępowaniach dotyczących opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych zastosowanie mają przede wszystkim przepisy ustawy Ordynacja podatkowa i ustawy o kontroli skarbowej.

Z art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych wynika, że w przypadku powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na pożyczkę lub darowiznę, jeśli ta pożyczka lub darowizna nie była wcześniej zgłoszona i opodatkowana podatkiem w wysokości 2%, trzeba zapłacić sankcyjny 20% podatek od jej wartości.

Postępowania w zakresie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych prowadzone w urzędach skarbowych

Czynności urzędu skarbowego zmierzające do opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych realizowane są w trzech etapach:

- a) czynności wstępnych (selekcji wstępnej w zakresie identyfikowania potencjalnych podatników) prowadzonych przez urząd skarbowy; tryb tych czynności nie jest określony ustawowo, ich podstawą są zalecenia (Wytyczne) Ministra Finansów, kierowane do organów podatkowych;
- b) czynności wyjaśniających lub kontroli podatkowej, uregulowanych w Ordynacji podatkowej;
- c) prowadzenia postępowania podatkowego w sprawie opodatkowania przychodów w kontrolowanym zakresie, zakończonego:
 - wydaniem decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa,
 - decyzji naczelnika urzędu skarbowego umarzającej postępowanie na podstawie art. 208 ustawy Ordynacja podatkowa.

Wszczęcie postępowania w zakresie opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych poprzedzone jest czynnościami sprawdzającymi regulowanymi art. 272 – 280 Ordynacji podatkowej lub kontrolą podatkową regulowaną art. 281 – 292 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 165 § 1 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu. Datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania (art. 165 § 4 Ordynacji podatkowej). Załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych łącznie przez stronę z żądaniem wszczęcia postępowania lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie (art. 139 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej). O każdym przypadku niezakończenia sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy. Ten sam obowiązek ciąży na organie podatkowym również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu (art. 140 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej).

Na podstawie art. 207 § 2 powyższej ustawy zakończenie postępowania w danej instancji albo rozstrzygnięcie sprawy co do jej istoty następuje w formie decyzji, od której zgodnie z art. 220

§ 1 Ordynacji podatkowej służy odwołanie tylko do jednej instancji. Odwołanie wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu, który wydał decyzję. Odwołanie wnosi się w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji stronie (art. 223 § 1 Ordynacji podatkowej).

Do wszczętych postępowań podatkowych zastosowanie mają art. 180 – 200 Ordynacji podatkowej dotyczące dowodów. Ciężar dowodzenia spoczywa na organie prowadzącym postępowanie. Zgodnie z art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych organ prowadzący postępowanie musi udowodnić wielkość poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartość zgromadzonego mienia – w tym i w poprzednich latach podatkowych. Strona kwestionująca zebrany przez organ podatkowy materiał dowodowy jest uprawniona, w drodze przeciwdowodu, do wykorzystania korzystnych dla siebie też dowodowych w oparciu o konkretne i przekonujące dowody. Przerzucenie ciężaru dowodu na stronę nie zwalnia organu prowadzącego postępowanie z obowiązku zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego.

Zakończenie postępowania w sprawie opodatkowania przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych następuje w drodze decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Decyzja ta ma charakter konstytutywny. Termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji (art. 47 § 1 Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznanającego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy ta decyzja.

Podstawowe zasady prowadzenia postępowań w kontrolowanym zakresie zarówno dla urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej zostały określone w Wytycznych Ministra Finansów z lutego 2009 r. i z grudnia 2010 r.

Wg Wytycznych Ministra Finansów postępowaniem w kontrolowanym zakresie powinny być objęte osoby fizyczne, które dokonują dużych wydatków, a więc dobór osób do kontroli (postępowań podatkowych) powinien dokonywać się głównie przez pryzmat zewnętrznych znamion świadczących o ich sytuacji ekonomicznej (prowadzenie wystawnego trybu życia przy równoczesnym ujawnianiu niskich dochodów). W ww. Wytycznych zawarto otwarty katalog podatników, którzy powinni znaleźć się w kręgu zainteresowań organów podatkowych (podatników ze sfery tzw. podwyższonego ryzyka). Gromadzenie informacji na temat osób, co do których istnieje podejrzenie uzyskiwania przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powinno odbywać się przy uwzględnieniu następujących przesłanek:

- a) korzystanie ze wszystkich możliwości pozyskania informacji w trybach określonych zarówno w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa jak i ustawy o kontroli skarbowej;
- b) korzystanie z obiektywnych i rzetelnych źródeł informacji;
- c) czynne zabieganie o uzyskanie możliwie szerokiego zakresu informacji obejmującego zarówno ponoszone wydatki jak i uzyskane dochody;

- d) wykorzystywanie w szerokim zakresie danych zawartych w dostępnych elektronicznych bazach danych.

Informacje powinny być zbierane przede wszystkim przy uwzględnieniu kryterium wysokości wydatku. W niektórych jednak sytuacjach elementem decydującym o zbieraniu informacji powinna być osoba ponosząca wydatek, w szczególności gdy zewnętrzne znamiona świadczące o położeniu ekonomicznym tej osoby będą wskazywać na prowadzenie wystawnego trybu życia przy jednoczesnym ujawnianiu niskich dochodów.

Do niezbędnych baz danych, którymi dysponują urzędy skarbowe, w oparciu o które mogą kwalifikować podmioty do weryfikacji w kontrolowanym zakresie należą m.in.:

- a) DWP – aplikacja zestawiająca i przetwarzająca wynikowo, wg określonych założeń, dane dotyczące przychodów i wydatków wszystkich podatników z obszaru działania danego urzędu skarbowego, w oparciu o dane z aplikacji źródłowych POLTAX, CZM, Biblioteka Akt (aplikacje, w których znajdują się informacje o rozliczeniach podatkowych podatnika) – jako baza informatyczna służąca do spraw z kontrolowanego obszaru;
- b) CZM – wykaz informacji o czynnościach majątkowych – baza danych tworzona w urzędach skarbowych w oparciu o otrzymane dokumenty odzwierciedlające czynności majątkowe (np. PCC, akty notarialne itp.).

Jak zapisano w Wytycznych Ministra Finansów punktem wyjścia do typowania do postępowania podatkowego w kontrolowanym zakresie jest wysokość nadwyżki wydatków nad dochodami, będąca wynikiem zestawienia danych dotyczących przychodów i wydatków. Powyższe nie wyklucza możliwości stosowania innych kryteriów typowania podatników, jednakże mają one charakter komplementarny w stosunku do modelu zasadniczego (nadwyżka wydatków nad dochodami).

Typowanie podmiotów do kontroli odbywa się na podstawie selekcji zasadniczej oraz selekcji uzupełniającej. Selekcja zasadnicza następuje poprzez generowanie z aplikacji DWP raportów zbiorczych oraz raportów indywidualnych zawierających m.in. zestawienie dochodów i wydatków podatnika. Raporty za poprzedni rok podatkowy generuje się po przemigrowaniu do bazy aplikacji DWP danych, nie później niż do 15 sierpnia, natomiast raporty za wcześniejsze lata podatkowe tworzy się w dowolnym czasie. Typowanie spraw do rozpracowania w trybie selekcji uzupełniającej następuje w normalnym toku pracy (na bieżąco), stosownie do okoliczności.

Postępowanie podatkowe w sprawie przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, bądź wnioski o przeprowadzenie kontroli skarbowej w tym zakresie, powinno zostać poprzedzone postępowaniem weryfikacyjnym. Postępowanie weryfikacyjne rozpoczyna się od momentu przekazania raportu, dotyczącego danego podatnika, pracownikowi do dalszego rozpoznania. Pomocne w prowadzeniu postępowań podatkowych są czynności sprawdzające, w ramach których pracownicy urzędu skarbowego mogą, w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji, wezwać podatnika do udzielenia, w wyznaczonym terminie niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelność danych w niej zawartych. Zatem na tej podstawie organ podatkowy może poprosić podatnika o wyjaśnienie, czy w złożonych zeznaniach podatkowych wykazał przychody ze wszystkich źródeł przychodów określonych w art. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz czy kwoty przychodów z ujawnionych w zeznaniach podatkowych źródeł przychodów zostały poprawnie wykazane. W przypadku podatników, którzy

w roku podatkowym, w którym występuje badana nadwyżka wydatków nad dochodami, uzyskali przychody z działalności gospodarczej – wskazane jest przeprowadzenie kontroli podatkowej.

Naczelnik urzędu skarbowego winien, zgodnie z ww. Wytycznymi, wydać zarządzenie wewnętrzne regulujące tryb i organizację rozpatrywania spraw z zakresu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Postępowania prowadzone przez organy kontroli skarbowej

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, do zadań kontroli skarbowej, oprócz innych ustawowo określonych zadań, należy kontrola źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy organami kontroli skarbowej są: minister właściwy do spraw finansów publicznych jako naczelny organ kontroli skarbowej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej jako organ wyższego stopnia nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej oraz dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej.

Zasady postępowania kontrolnego określone zostały w art. 12 – 25 ustawy. Zgodnie z art. 12 ww. ustawy, kontrola skarbową prowadzona jest zgodnie z planem kontroli, ustalonym przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Kontrola skarbową może być prowadzona również poza planem kontroli w oparciu o uzyskane informacje lub materiały albo przeprowadzone analizy. Na podstawie art. 13 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej – organ kontroli skarbowej prowadzi postępowanie kontrolne, w ramach którego może prowadzić również kontrolę podatkową.

Wszczęcie postępowania kontrolnego następuje wyłącznie z urzędu w formie postanowienia, a do wszczęcia postępowania kontrolnego stosuje się przepisy art. 282b i art. 282c Ordynacji podatkowej (zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej i zasady odstąpienia od zawiadomienia).

Zgodnie z art. 7 ustawy o kontroli skarbowej organy administracji rządowej i samorządowej oraz inne państwowe oraz komunalne jednostki organizacyjne są obowiązane współdziałać, nieodpłatnie udostępniać informacje oraz udzielać pomocy organom kontroli skarbowej. Organy kontroli skarbowej są uprawnione do korzystania z informacji gromadzonych przez organy celne i podatkowe, w tym również z danych w formie zapisu informatycznego, z zastrzeżeniem zachowania zasad określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych.

Zgodnie z art. 36 ust. 1 ustawy, kontrola skarbową obejmuje m.in. przeprowadzenie czynności wywiadu skarbowego przez komórki organizacyjne wchodzące w skład jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej, zwane wywiadem skarbowym, tj. czynności polegających na uzyskiwaniu, gromadzeniu, przetwarzaniu i wykorzystywaniu informacji o osobach oraz o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych podmiotów podlegających kontroli skarbowej m.in. w celu ustalenia należności w postaci dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów.

Zakończenie postępowania kontrolnego dotyczącego przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych następuje w drodze decyzji ustalającej podatek, w rozumieniu ustawy Ordynacja podatkowa albo wyniku kontroli, gdy nieprawidłowości nie stwierdzono (art. 24 ustawy o kontroli skarbowej).

Zgodnie z art. 11 ust. 2 pkt 3a i 3b ustawy o kontroli skarbowej, decyzje lub wynik kontroli w sprawach określonych w ustawie wydaje dyrektor urzędu kontroli skarbowej.

Na podstawie art. 31 ww. ustawy, w zakresie nieuregulowanym w ustawie, do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy Ordynacja podatkowa.

Zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, w urzędzie kontroli skarbowej informacje o osobach podejrzewanych o uzyskiwanie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych pozyskiwane są z własnej inicjatywy przez pracowników właściwej komórki analiz i planowania przy wykorzystaniu, dostępnych bazach danych w tym aplikacji DWP oraz przez pracowników kontroli skarbowej (aplikacja DWP w postaci elektronicznej winna zostać przekazana przez urzędy skarbowe do urzędu kontroli skarbowej w terminie do 15 października roku następnego za dany rok). Inspektorzy kontroli skarbowej powinni przekazywać do komórek planowania i analiz informacje o wydatkach ponoszonych przez osoby fizyczne, które np. udzielają podmiotowi gospodarczemu pożyczek, obejmują udziały w spółkach, ponoszą wysokie nakłady inwestycyjne itp. Wszystkie pozyskane w ten sposób informacje oraz informacje sygnałowe z innych instytucji oraz tzw. donosy powinny być zweryfikowane z informacjami znajdującymi się w bazach danych urzędu kontroli skarbowej. Po zweryfikowaniu dostępnych informacji komórki planowania i analiz urzędu kontroli skarbowej sporządzają własne wnioski o kontrolę podatników w zakresie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Istotne dla prowadzenia postępowań jest uzyskiwanie informacji o osobach ze sfery tzw. podwyższonego ryzyka (podatnicy, którzy powinni się znaleźć w kręgu szczególnego zainteresowania urzędów skarbowych i urzędu kontroli skarbowej) – z komórki wywiadu skarbowego.

Zgodnie z ww. Wytycznymi każdy wniosek, zarówno własny, jak i innych instytucji (np. Policji, CBA, ABW itp.) podlega rejestracji w *Bazie informacji o osobach podejrzewanych o uzyskiwanie dochodów z nieujawnionych źródeł*. Z Wytycznych wynika również obowiązek bieżącej aktualizacji i uzupełniania ww. bazy. Jeżeli w zakresie wniosków zewnętrznych, w wyniku przeprowadzenia weryfikacji, nie zostanie stwierdzona nadwyżka poniesionych wydatków i zgromadzonego mienia nad uzyskiwanymi przychodami, a wnioskodawca zewnętrzny nie przedłoży dodatkowych informacji będących podstawą do podjęcia postępowania kontrolnego, następuje rezygnacja z postępowania i poinformowanie wnioskodawcy o tym fakcie (wraz z uzasadnieniem).

Jeżeli w wyniku analizy zebranych materiałów stwierdzona zostanie nadwyżka wydatków nad dochodami, zgromadzony materiał zostaje przekazany do powołanego przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej stałego *Zespołu ds. gromadzenia i przetwarzania informacji na temat osób, co do których istnieje podejrzenie uzyskiwania dochodów pochodzących z nieujawnionych źródeł przychodów*. W skład Zespołu wchodzi: dyrektor lub wicedyrektor urzędu, kierownik komórki organizacyjnej analiz i planowania, kierownicy komórek kontroli skarbowej specjalizujący się w zagadnieniach przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, kierownik komórki wywiadu skarbowego oraz inni pracownicy. Niemniej jednak wg Wytycznych Ministra Finansów za zadania z zakresu typowania podmiotów do kontroli w kontrolowanym zakresie odpowiedzialna jest komórka organizacyjna analiz i planowania, a wyznaczeni pracownicy wchodzi w skład ww. Zespołu. Zespół zbiera się w miarę potrzeb w celu oceny otrzymanych wniosków o wszczęcie postępowania kontrolnego i dokonuje ich weryfikacji. Elementem decydującym o tym, w jaki sposób będą zbierane informacje jest albo osoba ponosząca wydatki, albo wysokość wydatku, przy czym zasadniczo informacje powinny być zebrane wg kryterium wysokości wydatku.

Zadania IS w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych

Zgodnie z art. 5 ust. 7 pkt 2 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych i art. 26 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, dyrektor izby skarbowej rozstrzyga w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do urzędów skarbowych oraz jest organem odwoławczym od decyzji wydanej przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej.

Wg Wytycznych Ministra Finansów dyrektorzy IS, w ramach sprawowanego nadzoru nad urzędami skarbowymi, dokonują corocznie weryfikacji poprawności ustaleń dokonywanych przez naczelników urzędów skarbowych w zakresie regulacji określonych zarządzeniem wewnętrznym, dotyczącym działań w kontrolowanym zakresie.

5.2. Wykaz najważniejszych aktów normatywnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.).
6. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.).
7. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 ze zm.).
8. Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników (Dz. U. z 2012 r., poz. 1314 ze zm.).

5.3. Wykaz skontrolowanych jednostek, osób kierujących tymi jednostkami, a także ocen skontrolowanej działalności zawartych w wystąpieniach pokontrolnych NIK

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności zawarta w wystąpieniu pokontrolnym
1.	Urząd Kontroli Skarbowej w Kielcach	Paweł Cymbalak	Opisowa ³³
2.	Drugi Urząd Skarbowy w Kielcach	Jolanta Piwowarczyk-Cedro	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
3.	Urząd Skarbowy w Skarżysku-Kamiennej	Piotr Graba	Pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
4.	Urząd Skarbowy w Starachowicach	Artur Jarosiński	Opisowa
5.	Izba Skarbowa w Kielcach	Andrzej Sipta	Pozytywna

³³ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

5.4. Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Minister Finansów
6. Komisja Finansów Publicznych Sejmu RP
7. Komisja do Spraw Kontroli Państwowej Sejmu RP
8. Szef Centralnego Biura Antykorupcyjnego
9. Dyrektor Izby Skarbowej w Kielcach
10. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Kielcach
11. Naczelnicy urzędów skarbowych województwa świętokrzyskiego



Warszawa, dnia 11 marca 2014 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

AP4-0800/2/2014/MQK

Pan
Jacek Uczkiewicz

Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli

W związku z otrzymaną „*Informacją Najwyższej Izby Kontroli o wynikach kontroli przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w województwie świętokrzyskim*“, przekazaną przy piśmie LKI-4101-08-00/2013 Nr ewid. 193/2013/P13148/LKI z dnia 21 lutego 2014 roku, uprzejmie przedkładam stanowisko w sprawie.

Ministerstwo Finansów zgadza się z oceną przedstawioną przez Najwyższą Izbę Kontroli w przedłożonej *Informacji*. Oczywistym jest, iż opodatkowanie przychodów ze źródeł nieujawnionych może nastąpić wyłącznie po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego (przez urząd kontroli skarbowej) w trybie ustawy z dnia 28 września 1991 roku o kontroli skarbowej (t.j. z 2011 r. Dz. U. Nr 41, poz. 214 z późn. zm.) lub postępowania podatkowego (przez urząd skarbowy) w trybie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm), zaś podstawą działania organów podatkowych i skarbowych w tym zakresie opodatkowania są regulacje wynikające z ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 późn. zm).

W odniesieniu do uwag dotyczących funkcjonalności aplikacji *Dochody i Wydatki Podatników (DWP)*, Ministerstwo Finansów dokona weryfikacji przyjętych dotychczas kryteriów selekcji podmiotów do kontroli, pod kątem usprawnienia procesu typowania i odpowiedniego generowania zbiorczych raportów, będących podstawą dalszych prac urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej. Jednocześnie działania urzędów skarbowych powinny koncentrować się na zapewnieniu poprawności, kompletności i jakości niezbędnych danych m.in. o zawieranych umowach sprzedaży, udzielonych darowiznach, zamianach, nabywanych nieruchomościach, pojazdach. Gromadzony zasób informacji w tym zakresie wykorzystywany jest dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym do prowadzenia postępowań w zakresie nieujawnionych źródeł przychodu. Ponadto urzędy



Finansów

skarbowe dla skutecznego wykrywania przychodów z nieujawnionych źródeł będą podejmować przede wszystkim działania analityczne, w stosunku do podatników obarczonych wysokim ryzykiem, które pozwolą na zwiększenie wykrywalności w przedmiotowym zakresie.

Natomiast Dyrektorzy Izb Skarbowych w ramach sprawowanego nadzoru powinni dokonywać sprawdzenia poprawności ustaleń dokonanych przez naczelników urzędów skarbowych w zakresie dokumentowania procesu weryfikacyjnego podatników w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł.

Z kolei poczynione przez NIK ustalenia kontroli przeprowadzonej w 2013 r. w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Kielcach są zbieżne z wynikami kontroli wewnętrznej przeprowadzonej przez Departament Kontroli Skarbowej. W obydwu postępowaniach, kontrolą objęto zagadnienia w zakresie kontroli nieujawnionych źródeł przychodu za lata 2010-2012 (NIK dodatkowo za I półrocze 2013 r.).

W wyniku ujawnionych przez kontrolę wewnętrzną uchybień w obszarze typowania, analiz i planowania w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Kielcach został zobowiązany do podjęcia działań naprawczych zmierzających do ich usunięcia. Zarządzeniem Nr UKS2691/DO/0210/23/2013 z dnia 20 grudnia 2013 r. wprowadzono „*Procedury w sprawie realizacji doniesień i wniosków o kontrolę oraz typowania podmiotów do kontroli i sporządzania planów kontroli*“, regulujące w sposób kompleksowy sprawy kwestionowane także przez NIK. Pozostałe nieprawidłowości wskazane w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 10 lipca 2013 roku, zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej będą sukcesywnie eliminowane.

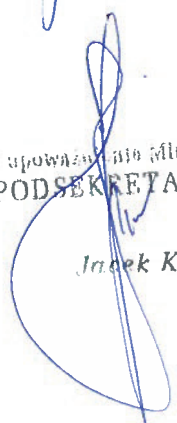
Ministerstwo Finansów opracowując i przekazując do realizacji „*Wytyczne dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczące postępowania w sprawie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*” dążyło przede wszystkim do sformalizowania działań podejmowanych przez te organy, tak aby wykluczyć w nich przypadkowość lub nietrafność.

Opracowane i wdrażane zasady miały na celu ułatwić prowadzenie postępowań wobec osób, co do których zachodzi podejrzenie posiadania dochodów z nieujawnionych źródeł.

Istotne znaczenie ma przede wszystkim właściwy dobór podmiotów do postępowań podatkowych. Trafność selekcji przekłada się bowiem w konsekwencji, w dalszych etapach sprawy, na odpowiednie efekty podatkowe. Izby i urzędy skarbowe, jako jednostki współpracujące z organami kontroli skarbowej obowiązane są, w granicach swoich ustawowych kompetencji do przekazywania informacji, będących w posiadaniu urzędu.

Z uwagi na stwierdzone uchybienia Ministerstwo Finansów przeprowadzi działania naprawcze, które ograniczą lub wyeliminują nieprawidłowości pojawiające się w przedmiotowym zakresie.

z porządkiem



Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU
Jacek Kapica