



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Kielcach

LKI – 4101-08-02/2013
P/13/148

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/13/148 – Przychody nieznaidujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych w województwie świętokrzyskim.
Okres objęty kontrolą	2011 – 2013 (do dnia zakończenia kontroli).
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
Kontroler	1. Agnieszka Olejarz, specjalista kp., upoważnienie do kontroli nr 86632 z dnia 3 lipca 2013 r. 2. Marzena Baradziej, straszny inspektor kp., upoważnienie do kontroli nr 86634 z dnia 10 lipca 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 1-4)
Jednostka kontrolowana	Urząd Kontroli Skarbowej w Kielcach (dalej: UKS), ul. Sandomierska 105, 25-324 Kielce.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Paweł Cymbalak, Dyrektor UKS. (dowód: akta kontroli str. 5)

II. Ocena kontrolowanej działalności¹

Ocena ogólna

Ustalenia kontroli wskazują na niską efektywność UKS w zakresie wykrywania i opodatkowania przychodów nieznaidujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (dalej: przychody z nieujawnionych źródeł). Prowadzone w okresie objętym kontrolą postępowania kontrolne, mimo dużego nakładu pracy inspektorów, przyniosły niewielkie efekty. Za ledwie dwie decyzje wydane w kontrolowanym okresie (sprawy podjęto przed 2011 r.) zakończyły się wydaniem prawomocnych decyzji ustalających podatek od przychodów z nieujawnionych źródeł w łącznej kwocie 4.034,7 tys. zł.

Na powyższy stan niekorzystnie mógł wpłynąć brak w UKS szczegółowych uregulowań dotyczących zasad postępowania przy rozpatrywaniu spraw z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł.

Prowadzone przez UKS czynności analityczne skupiały się głównie na podmiotach, których dotyczyły wnioski i informacje sygnałne przekazywane przez inne instytucje. Wszystkie wpływające informacje rejestrowano w *Bazie informacji o osobach podejrzanym o uzyskiwanie dochodów z nieujawnionych źródeł*, która nie była na bieżąco uaktualniana i uzupełniana, mimo obowiązku wynikającego z *Wytycznych Ministra Finansów dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczących postępowania w sprawie przychodów nieznaidujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*² (dalej: Wytyczne Ministra Finansów). W ramach wstępnych selekcji dokonanych w 2012 i 2013 r. w oparciu o dane z aplikacji Dochody i Wydatki Podatnika (dalej: DWP), UKS nie typował podatników, u których wystąpiła nadwyżka wydatków nad przychodami w celu podjęcia w stosunku do nich działań analitycznych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. UKS nie informował urzędów skarbowych o sposobie załatwienia spraw dotyczących podatników, u których wystąpiła nadwyżka wydatków nad osiągniętymi przychodami w kwocie równej lub wyższej 300 tys. zł, wykazanych w raportach zbiorczych nadesłanych przez urzędy skarbowe przed 2011 r. Powyższe mogło prowadzić

¹ 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

² Przesłanych przy piśmie z 27 grudnia 2010 r. znak: KS7/0682/6/6/KZM/2010/8271.

do podejmowania przez urzędy skarbowe czynności analitycznych w stosunku do podatników objętych już analizą przez UKS.

Nieuzasadnione było prowadzenie w okresie objętym kontrolą analiz, w celu poprawy mierników efektywności UKS w obszarze nieujawnionych źródeł przychodów, w stosunku do podatników spoza terytorialnego zasięgu działania Dyrektora UKS.

Zespół ds. gromadzenia i przetwarzania informacji na temat osób, co do których istnieje podejrzenie uzyskiwania przychodów ze źródeł nieujawnionych (dalej: Zespół)³, realizował swoje zadania niezgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów. Nie podejmował bowiem decyzji o tym, czy dany podmiot uwzględniony zostanie w planie kontroli, czy też postępowanie kontrolne przeprowadzone zostanie poza planem. Wbrew Wytycznym Ministra Finansów omawiano również sprawy, które nie były objęte uprzednią analizą.

Otrzymane informacje sygnałowe i wnioski o wszczęcie postępowania kontrolnego w 12 na 17 zbadanych w trakcie kontroli zakończonych spraw, nie były weryfikowane we wszystkich dostępnych bazach o znaczeniu podstawowym⁴, mających znaczenie z punktu widzenia prowadzonych analiz, tj. w bazie RemDat, CZM i DWP, co zdaniem NIK mogło mieć wpływ na rzetelność i kompletność prowadzonych analiz, a w konsekwencji na trafność wyboru podatników do postępowań kontrolnych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł.

Ujawnione w wyniku kontroli nieprawidłowości miały charakter formalny i polegały na naruszeniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁵, dotyczących poprawności sporządzania wezwań i zawiadomień. Powyższe nie powodowało jednak wadliwości postępowań.

Przyczyną uchylenia w okresie objętym kontrolą wszystkich 10 decyzji Dyrektora UKS w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł przez Dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach (dalej: IS), było nieprawidłowe ustalenie stanu faktycznego w prowadzonych postępowaniach.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Przyjęte w oparciu o Wytyczne Ministra Finansów rozwiązania organizacyjne służące wykrywaniu przychodów z nieujawnionych źródeł

Opis stanu faktycznego

Do dnia 31 marca 2011 r. w UKS funkcjonował Oddział Kontroli Nieujawnionych Źródeł Przychodów, do zadań którego należała m.in. kontrola przychodów z nieujawnionych źródeł. Od 1 kwietnia 2011 r. kontrola źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów z nieujawnionych źródeł należała do zadań Oddziału I, II, III, IV i V Kontroli Podatkowej, przy czym zadania te głównie realizował V Oddział Kontroli Podatkowej. Zadania w zakresie analiz i planowania, o których mowa w § 2 pkt 1 lit. a załącznika do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 13 stycznia 2011 r. w sprawie statutu urzędów kontroli skarbowej⁶, w tym m.in.:

- 1) prowadzenie działalności analitycznej i prognostycznej, w odniesieniu do negatywnych zjawisk występujących w zakresie kontroli skarbowej,
- 2) gromadzenie, przetwarzanie i analizowanie dostępnych informacji dla potrzeb typowania podmiotów do postępowania kontrolnego,
- 3) opracowywanie kryteriów typowania podmiotów do postępowania kontrolnego,
- 4) typowanie podmiotów do postępowania kontrolnego, we współpracy z innymi komórkami urzędu,
- 5) współdziałanie z innymi jednostkami organizacyjnymi administracji skarbowej oraz z innymi organami administracji publicznej w zakresie gromadzenia, przetwarzania, pozyskiwania i udostępniania informacji,
- 6) analizowanie wniosków o wszczęcie postępowań kontrolnych oraz innych informacji napływających do urzędu,

³ Powołany poleceniem służbowym Dyrektora UKS z 17 marca 2009 r., a następnie zarządzeniem Nr UKS2691/DO/0210/11/11 Dyrektora UKS z dnia 16 maja 2011 r.

⁴Wg Wytycznych Ministra Finansów do baz o znaczeniu podstawowym zalicza się: aplikację DWP, bazę RemDat zawierającą dane podatkowe o podatnikach na terenie całego kraju, bazę CZM zawierającą wykaz informacji o czynnościach majątkowych, bazę PESEL (powszechny elektroniczny system ewidencji ludności) oraz bazę KARTA obejmującą szczegółowy wykaz kontroli.

⁵ Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

⁶ Dz. Urz. MF. z 2011 r. Nr 1, poz. 2.

powierzono Referatowi Planowania i Analiz. (dowód: akta kontroli str. 909, 910, 915, 916, 937)

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. (dowód: akta kontroli str. 943, 944)

Zarządzeniem z 21 lutego 2013 r.⁷ Dyrektor UKS ustalił zasady typowania do kontroli, weryfikacji i analizy wniosków o kontrole oraz sposobu ich dokumentowania i akceptacji. Zgodnie z tymi zasadami:

- typowanie podatników do kontroli powinno być prowadzone w oparciu o kryteria i priorytety określone w zadaniach dla urzędów kontroli skarbowych zatwierdzanych corocznie przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (GIKS), Wytycznych Ministra Finansów, planach i programach kontroli koordynowanych, oraz w porozumieniach o współpracy zawartych z dyrektorami izb skarbowych;
- podstawę typowania stanowią analizy własne komórki planowania i analiz, komórek merytorycznych oraz wnioski i informacje wywiadu skarbowego, wnioski i informacje Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów, innych urzędów kontroli skarbowej, izb i urzędów skarbowych, izb i urzędów celnych oraz innych organów rządowych i samorządowych, a także wnioski organów ścigania;
- weryfikacja i analiza wniosków lub informacji dotyczących osób mogących osiągać przychody z nieujawnionych źródeł powinna być prowadzona zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, a ich wyniki winny być udokumentowane w formie notatki służbowej. (dowód: akta kontroli str. 1075-1077)

Zarządzeniem z dnia 21 lutego 2013 r.⁸ Dyrektor UKS ustalił zasady rozpatrywania doniesień i anonimów wpływających do UKS. Zgodnie z tymi zasadami, w przypadku gdy z treści doniesienia wynika, że podatek 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. (dowód: akta kontroli str. 1078-1081)

W okresie objętym kontrolą zadania dotyczące typowania podmiotów do kontroli w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, Dyrektor UKS powierzył Zespołowi do spraw gromadzenia i przetwarzania informacji na temat osób, co do których istnieje podejrzenie uzyskiwania przychodów ze źródeł nieujawnionych. W skład Zespołu wchodził wicedyrektor UKS, kierownicy Referatu Planowania i Analiz i V Oddziału Kontroli Podatkowej, naczelnik Wydziału Wywiadu Skarbowego oraz pracownicy z powyższych komórek organizacyjnych specjalizujący się w zagadnieniach dotyczących przychodów z nieujawnionych źródeł. Przydzielone zadania Zespół miał realizować przy pomocy Grupy Zadaniowej, w skład której wchodził kierownik V Oddziału Kontroli Podatkowej oraz wyznaczeni pracownicy z powyższych komórek organizacyjnych. Zadaniem ww. Grupy była analiza i opracowanie wniosków i informacji, dotyczących osób, co do których istnieje podejrzenie uzyskiwania przychodów ze źródeł nieujawnionych i przedstawienie wyników tych analiz przewodniczącemu Zespołu. Powyższe uregulowania były zgodne z pkt 6 Wytycznych Ministra Finansów. (dowód: akta kontroli str. 1082-1085, 1149-1151)

Zadania polegające m.in. na: pozyskiwaniu informacji i ich przetwarzaniu dla potrzeb kontroli, identyfikowaniu i charakteryzowaniu obszarów działalności gospodarczej i podmiotów gospodarczych z punktu widzenia potencjalnych uszczupień podatkowych, w tym pod kątem typowania podmiotów do kontroli oraz weryfikowaniu doniesień i wniosków o wszczęcie kontroli skarbowej przydzielono w zakresach czynności kierownikowi Referatu Planowania i Analiz oraz pięciu pracownikom tego Referatu, przy czym trzem z nich od 2012 r., tj. od momentu ich zatrudnienia. Dodatkowo czterem osobom z tego Referatu, powierzono zadania polegające na współpracy z innymi komórkami organizacyjnymi UKS w zakresie pozyskiwania informacji o podmiotach, typowaniu

⁷ Nr UKS 2691/DO/0210/4/2013.

⁸ Nr UKS 2691/DO/0210/5/2013.

jednostek do kontroli oraz sporządzaniu analiz, informacji i sprawozdań, a także prowadzeniu działalności analitycznej i prognostycznej, w odniesieniu do negatywnych zjawisk występujących w zakresie kontroli skarbowej. Do zadań kierownika ww. Referatu należało również opracowywanie kryteriów typowania podmiotów kontroli. Zadanie to mieli realizować pracownicy przyjęci do Referatu w 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 1187, 1234-1255)

Prowadzenie postępowań kontrolnych i kontroli podatkowych, przede wszystkim w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, zostało przydzielone sześciu inspektorom kontroli skarbowej z V Oddziału Kontroli Podatkowej, przy czym czterem z nich od 2012 r. Dodatkowo wykonywanie zleconych przez inspektorów kontroli skarbowej i pod ich nadzorem zadań w postępowaniach kontrolnych i kontrolach podatkowych, przede wszystkim w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł powierzono siedmiu pracownikom kontroli skarbowej z tego Oddziału, przy czym dwóm od 2012 r. Kierownikowi ww. Oddziału przydzielono zadanie polegające na współdziałaniu z Referatem Planowania i Analiz w opracowaniu wytycznych do kontroli problemowych, typowaniu jednostek do kontroli oraz w zakresie interpretacji i stosowania obowiązujących przepisów. (dowód: akta kontroli str. 1189-1233)

Odnośnie szacunkowej liczby etatów przeznaczonych na realizację zadań dotyczących typowania i analizowania spraw z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł, Dyrektor UKS wyjaśnił: *Nie jesteśmy w stanie oszacować liczby etatów w Referacie Planowania i Analiz, które przeznaczają się na realizację zadań będących przedmiotem kontroli, gdyż podanie jakichkolwiek wartości obarczone byłoby dużym błędem. Pracownicy Referatu, oprócz czynności związanych z analizą podmiotów/podatników w różnych obszarach realizują szereg innych zadań nałożonych na komórkę, związanych na przykład ze sprawozdawczością.* (dowód: akta kontroli str. 1257)

Wszyscy pracownicy zatrudnieni w Referacie Planowania i Analiz (siedem osób) oraz w V Oddziale Kontroli Podatkowej (15 osób) posiadali wykształcenie wyższe o kierunku ekonomicznym, prawniczym lub innym. Czternastu pracowników ukończyło studia podyplomowe w zakresie m.in. rachunkowości, bankowości, finansów, przepisów podatkowych i informatyki. Dziewięciu pracowników z ww. komórek organizacyjnych posiadało ukończone kursy np. modułowy kurs dla samodzielnych księgowych bilansistów, modułowy kurs rachunkowości podmiotów gospodarczych, kurs na doradcę podatkowego, na biegłego księgowego. Staż pracy pracowników z obu ww. komórek organizacyjnych wynosił od 11 miesięcy do 21 lat⁹. Wśród nich było osiem osób z długoletnim stażem pracy w UKS, wynoszącym od 17 do 21 lat. Pięć osób zostało przyjętych do UKS w 2012 r. Pozostali pracownicy posiadali staż pracy wynoszący od 3 do 13 lat. (dowód: akta kontroli str. 1187-1189, 1258, 1259)

W latach 2011-2013 (do 31 lipca) sześciu pracowników V Oddziału Kontroli Podatkowej brało udział w zewnętrznych szkoleniach w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów. Szkolenia te, zorganizowane przez Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów, dotyczące m.in. typowania podmiotów do kontroli, metod i technik pozyskiwania informacji i dowodów w postępowaniu kontrolnym oraz procedur jego prowadzenia, miały przede wszystkim charakter wykładów. W okresie objętym kontrolą odbyły się również trzy szkolenia wewnętrzne z zakresu nieujawnionych źródeł przychodów, w których wzięli udział pracownicy ww. Oddziału oraz Referatu Planowania i Analiz. (dowód: akta kontroli str. 1260-1271)

W kontrolowanym okresie UKS, na podstawie wartości miernika efektywności w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł¹⁰, zajmował na tle innych urzędów kontroli skarbowej:

⁹ Na dzień 30 sierpnia 2013 r.

¹⁰ Z wyjaśnień Dyrektora UKS oraz z założeń metodycznych zawartych w dokumencie *Ustalenie mierników efektywności urzędów kontroli skarbowej* wynika, że miernik w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł obliczany jest w następujący sposób: suma 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 Izbę Skarbową, podzielona przez koszty bieżącej działalności urzędu. Powyższe wartości pozyskiwane są przez Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów z kwartalnych

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 ustalone 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 Urzędu 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, będzie weryfikowana pod kątem nieujawnionych źródeł przychodów. Zdaniem Dyrektora UKS bezpośrednie przełożenie na poprawę efektywności Urzędu 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. (dowód: akta kontroli str. 1273-1282)*

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Zdaniem NIK brak szczegółowych uregulowań wewnętrznych w UKS, dotyczących zasad postępowania w sprawach z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł, mógł niekorzystnie wpływać na szybkość i efektywność ich rozpatrywania.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w badanym obszarze.

2. Typowanie podatników do postępowań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł

Opis stanu
faktycznego

Zgodnie z Wytocznymi Ministra Finansów (pkt 5.4.2 i pkt 5.5), w UKS informacje o osobach podejrzewanych o uzyskiwanie dochodów z nieujawnionych źródeł pozyskiwane są z własnej inicjatywy przez pracowników właściwej komórki analiz i planowania, przy wykorzystaniu dostępnych baz danych. Aplikacja DWP jako baza informacyjna jest dla urzędów kontroli skarbowej jednym z narzędzi służących rozpoznawaniu spraw z obszaru przychodów z nieujawnionych źródeł. Zapis bazy DWP jest przekazywany przez urzędy skarbowe na nośniku zewnętrznym DVD za okresy roczne w terminie do 15 października roku następnego. Na podstawie dostępnych informacji, urzędy kontroli skarbowej dokonują wstępnej selekcji spraw w powyższym zakresie i podejmują działania analityczne. (dowód: akta kontroli str. 1147-1149)

W okresie od 16 października do 31 grudnia 2011 r. UKS nie dokonywał wstępnej selekcji spraw z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł w oparciu o dane DWP, gdyż jak wyjaśnił Dyrektor UKS w 2011 r. *taka baza dopiero się tworzyła, (...) wdrażanie bazy DWP następowało dopiero w 2012 r.* Dodatkowo Dyrektor UKS wyjaśnił, iż w 2011 r. *analiza z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł dokonywana była w trybie selekcji uzupełniającej – najczęściej w oparciu o zgromadzone informacje zewnętrzne, przy wykorzystaniu dostępnych w 2011 r. baz danych o znaczeniu podstawowym (CZM, KARTAX¹¹, RemDat, SPR¹², WHTAX¹³) oraz baz danych o charakterze wspomagającym.* (dowód: akta kontroli str. 1283, 1285)

sprawozdań oznaczonych KS-W7.1 *Kontrola osób fizycznych w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów* oraz KS-W1.1 *Wykorzystanie środków na wynagrodzenia (koszty).*

¹¹ System opracowany przez Urząd Kontroli Skarbowej w Rzeszowie, umożliwiający prezentację danych pochodzących m.in. z baz KARTA, RemDat, CZM, DWP, SPR.

¹² Baza zawierająca m.in. dane z deklaracji VAT-7, dane adresowe podatnika, NIP, informacje o aktywności podatnika.

¹³ Hurtownia danych podatkowych.

W 2012 i 2013 r., w oparciu 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 wskazały odpowiednio 1259 i 1023 podatników. W ramach tych selekcji nie wytypowano spraw do analizy w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. (dowód: akta kontroli str.1304-1308)

W latach 2011-2013 (I półrocze) na 105 informacji o osobach podejrzewanych o uzyskiwanie przychodów z nieujawnionych źródeł, 26 pochodziło z własnego rozpoznania (w tym wnioski skierowane przez wywiad skarbowy, będący komórką organizacyjną UKS) natomiast 79 z informacji sygnałnych, materiałów dowodowych lub wniosków o przeprowadzenie postępowania kontrolnego, przekazanych do UKS przez inne jednostki organizacyjne Ministerstwa Finansów (m.in., Departament Kontroli Skarbowej), urzędy skarbowe oraz różne instytucje państwowe (np. prokuraturę, Policję, CBA).

Spośród spraw pochodzących z własnego rozpoznania przez Referat Analiz i Planowania w 2011 r., 18 (50%) dotyczyło podatników, którzy zakupili lokale mieszkalne w tym samym nowo wybudowanym budynku mieszkalnym. W 2012 r. i w I połowie 2013 r. nie było takich spraw. (dowód: akta kontroli str. 751-773)

W latach 2011-2013 Referat Planowania i Analiz prowadził ewidencję wniosków o przeprowadzenie postępowania kontrolnego i informacji sygnałnych, która – jak wynika z wyjaśnień Dyrektora UKS – stanowi odpowiednik *Bazy informacji o osobach podejrzewanych o uzyskiwanie dochodów z nieujawnionych źródeł*, o której mowa w *Wytycznych Ministra Finansów* (dowód: akta kontroli str. 945, 1149, 1309-1341)

Analiza pięciu nieuwzględnionych wniosków o wszczęcie postępowania kontrolnego w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł wykazała, że w każdym przypadku wnioskodawca został poinformowany o przyczynach niewszczęcia postępowania kontrolnego. W przypadku trzech wniosków nie stwierdzono nadwyżki poniesionych wydatków i wartości zgromadzonego mienia nad uzyskanymi przychodami, w jednym – zgromadzony materiał nie dawał podstaw do objęcia małżonków kontrolą w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz w jednym – w rozmowie telefonicznej z wnioskodawcą ustalono, iż prowadzone przez niego postępowanie dotyczyło przychodów, wynikających z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, a w związku z tym materiały ze śledztwa nie mogły zostać wykorzystane w kontekście przychodów z nieujawnionych źródeł. (dowód: akta kontroli str. 687-694, 757, 762-770, 783-785, 788, 817, 869)

W 2011 r. czynnościami analitycznymi w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, objęto 36 spraw z tego: w 21 sprawach (tj. 58,3%) stwierdzono pokrycie wydatków w dochodach, dwie sprawy skierowano do wszczęcia postępowania w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, jedną przekazano do Wydziału Wywiadu Skarbowego, w pozostałych nie zakończono czynności analitycznych. W 2012 r. czynnościami analitycznymi objęto 46 spraw z tego: w dziewięciu (tj. 19,6%) stwierdzono pokrycie wydatków w przychodach, w dwóch przypadkach sprawę złożono ad acta mimo nadwyżki wydatków nad przychodami, 10 spraw (tj. 21,7%) skierowano do wszczęcia postępowania w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, trzy sprawy skierowano do kontroli w innym zakresie, osiem (tj. 17,4%) przekazano do Wydziału Wywiadu Skarbowego, jedną sprawę, po dokonaniu analizy zwrócono do urzędu skarbowego, uznając, iż nadwyżka powstała w działalności gospodarczej i w pierwszej kolejności należy przeprowadzić kontrolę opodatkowania tej działalności, w pozostałych nie zakończono czynności analitycznych. W I półroczu 2013 r. czynnościami analitycznymi objęto 23 sprawy z tego: w jednym przypadku stwierdzono nadwyżkę wydatków nad przychodami, ale sprawę skierowano ad acta, dwie sprawy skierowano do kontroli w innym zakresie, jeden wniosek przekazano do Wydziału Wywiadu Skarbowego, w pozostałych nie zakończono czynności analitycznych. (dowód: akta kontroli str. 750-773)

Badaniem objęto 32 losowo wybrane sprawy spośród 105 analizowanych przez UKS w latach 2011-2013 (I półrocze), w tym 15 spraw, w których nie zakończono czynności

analitycznych. Badanie ww. 15 spraw wykazało, że w 14 z nich otrzymane informacje zostały zweryfikowane przynajmniej w jednej z trzech dostępnych w UKS bazach danych o znaczeniu podstawowym mających znaczenie z punktu widzenia prowadzonych analiz, tj. RemDat, CZM i DWP, a 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 jednej z nich otrzymane informacje nie zostały zweryfikowane w żadnej bazie dostępnej w UKS. W pozostałych 16, informacje porównano z danymi z co najmniej jednej bazy o znaczeniu podstawowym (w pięciu z nich weryfikacji danych dokonano we wszystkich dostępnych bazach uznanych według Wytycznych Ministra Finansów za bazy podstawowe; w trzech sprawach rozpatrywanych niezgodnie z właściwością miejscową, z uwagi na brak możliwości pozyskania danych we własnym zakresie z baz danych CZM i DWP, wystąpiono do właściwych urzędów skarbowych o przekazanie wszelkich informacji o czynnościach majątkowych). W toku prowadzonych przez UKS analiz wykorzystywano bazę o charakterze wspomagającym, tj. hurtownię SPR¹⁴ (w czterech sprawach użyto tej bazy zamiast aplikacji RemDat¹⁵ 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). (dowód: akta kontroli str. 750-773, 782-790, 1137, 1138)

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 dwóch sprawach z 32 badanych w toku czynności analitycznych stwierdzono pokrycie wydatków w darowiznach. Darczyńcy zostali zweryfikowani pod kątem finansowych możliwości przekazania darowizn. W jednym przypadku sprawę skierowano do wszczęcia postępowania kontrolnego (dowód: akta kontroli str. 782-790)

Zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów (pkt 6), Zespół zbiera się kolegialnie w miarę potrzeb w celu oceny otrzymanych wniosków o wszczęcie postępowania kontrolnego i dokonuje weryfikacji kompletności wniosku.

Zespół podejmuje 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. Zespół decyduje, czy dany podmiot uwzględniony zostanie w planie kontroli, czy też postępowanie kontrolne wszczęte będzie doraźnie, poza planem. (dowód: akta kontroli str. 1149-1151)

W latach 2011-2013 (I półrocze) posiedzenia Zespołu odbywały się raz na kwartał. Decyzje w sprawie rezygnacji ze wszczęcia postępowania kontrolnego podejmowano w stosunku do podatników, u których nie stwierdzono nadwyżki wydatków nad przychodami. Wyjątek stanowiły dwie sprawy: w jednej – ze względu na wysokość nadwyżki (19,4 tys. zł) odstąpiono od wszczęcia postępowania kontrolnego, w drugiej – materiał dowodowy nie zapewniał skutecznego przeprowadzenia postępowania kontrolnego i jego zakończenia przed upływem terminu przedawnienia ewentualnego zobowiązania podatkowego.

W protokołach z posiedzeń nie wskazano przesłanek podjęcia decyzji o rezygnacji z wszczęcia postępowania kontrolnego (wyjątek stanowi protokół z 11 maja 2012 r.). W sprawach, w których zakończono analizę ustaleniem nadwyżki wydatków nad przychodami (za wyjątkiem ww. przypadków), Zespół podejmował decyzje o wszczęciu postępowań kontrolnych. Ponadto Zespół decydował o przekazaniu sprawy do analizy w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz o uzupełnieniu materiału analitycznego. (dowód: akta kontroli str. 782-790, 815-820, 875-877, 1345-1382)

W badanym okresie do postępowań kontrolnych spośród 105 analizowanych spraw, wybrano łącznie 12 (dotyczących 21 podatników), wszystkie w latach 2011-2012. Postępowania kontrolne wszczęto w ośmiu z nich. W 2011 r. postępowania kontrolne

¹⁴ Baza zawierająca m.in. dane z deklaracji VAT-7.

¹⁵ Dostęp do tej aplikacji jest w trybie on-line.

wszczęto w stosunku do dwóch podatników, na podstawie wniosków [...]¹⁶ i jednego na podstawie informacji przesłanej przez [...]¹⁷. W 2012 r. postępowania kontrolne wszczęto w stosunku do dwóch podatników na podstawie informacji nadesłanej przez [...]¹⁸, dwóch – przez [...]¹⁹, czterech – w oparciu o analizy przeprowadzone przez [...]²⁰ i trzy – będące efektem typowań urzędów skarbowych. Niezależnie od powyższego, w latach 2011-2013 (I półrocze) prowadzono także postępowania kontrolne będące efektem skierowania dziewięciu spraw (dotyczące 12 podatników) we wcześniejszych okresach. (dowód: akta kontroli str. 776-780)

W Wytocznych Ministra Finansów zawarto otwarty katalog podatników, którzy powinni znaleźć się w kręgu szczególnych zainteresowań UKS w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Jak wyjaśnił Waldemar Porzucek, kierownik Referatu Planowania i Analiz, *rozpoznanie w zakresie przychodów i wydatków dla niektórych grup podatników, np. lekarzy, właścicieli szkół nauki jazdy, podatników z zakresu pośrednictwa finansowego prowadzone było przy okazji analizy tych grup zawodowych. Nie gromadzono jednak dokumentacji w tych sprawach. Z ustaleń kontroli wynika, iż objęte badaniem wnioski o kontrole skierowane przez organy państwowe dotyczyły osób ze sfery tzw. podwyższonego ryzyka. Z wyjaśnień Pawła Cymbalaka, Dyrektora UKS wynika, że UKS prowadził wymianę informacji z organami podatkowymi poprzez przekazywanie danych o podatnikach zawartych w doniesieniach dotyczących różnych obszarów nieprawidłowości. Przekazywane decyzje lub wyniki kontroli wobec podatników uczestniczących w fikcyjnych transakcjach mogły również – zdaniem Dyrektora – stanowić źródło informacji na temat podatników ze sfery tzw. podwyższonego ryzyka.* (dowód: akta kontroli str. 698, 782-821, 1135, 1136, 1184)

Zgodnie z Wytocznymi Ministra Finansów (pkt 3), uczestnicy fikcyjnych transakcji (tzw. „słupy”) oraz osoby firmujące cudzą działalność gospodarczą powinny się znaleźć w kręgu szczególnego zainteresowania w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. W latach 2011-2013 (I półrocze) w UKS stwierdzono 3.920 przypadków wystawienia przez podatników fikcyjnych faktur. W stosunku do wystawców tych faktur, UKS – jak wynika z wyjaśnień Dyrektora UKS – nie prowadził działań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Ww. osoby – jak wyjaśnił Dyrektor UKS – *nie znajdują się w szczególnym zainteresowaniu tuł. Urzędu z uwagi na fakt, że przeważnie są to osoby o niskim statusie społecznym, przebywające w areszcie/więzieniu lub nieuchwytnie. Ponadto z informacji uzyskanych w toku prowadzonych postępowań kontrolnych, w których doszło do ujawnienia wykorzystywania lub wystawiania fikcyjnych faktur wynika, iż są to osoby (tzw. słupy) które nie otrzymywały zapłaty całości wartości na jaką opiewały wystawione przez nich faktury, był to tylko niewielki % tej wartości. W związku z tym ryzyko niepowodzenia ewentualnie wszczętego postępowania kontrolnego w stosunku do tych podmiotów jest bardzo duże.* (dowód: akta kontroli str. 1135, 1136, 1286)

W latach 2009-2010 urzędy skarbowe skierowały do UKS, na podstawie Porozumienia z dnia 19 lutego 2008 r. zawartego pomiędzy Dyrektorem IS i Dyrektorem UKS dotyczącego współpracy między IS i UKS (dalej: Porozumienie 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

¹⁶ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach dokumentujących czynności sprawdzające na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

¹⁷ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach dokumentujących czynności sprawdzające na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

¹⁸ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach dokumentujących czynności sprawdzające na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

¹⁹ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach dokumentujących czynności sprawdzające na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

²⁰ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach dokumentujących czynności sprawdzające na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

wyższej od 300 tys. zł. UKS wstępnie przeanalizował 95 z nich, w tym 31 w okresie objętym kontrolą (jedną sprawę UKS przeanalizował dopiero po otrzymaniu wniosku o wszczęcie postępowania kontrolnego). 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.*

Badaniu poddano sposób weryfikacji siedmiu spraw (22,6%) przeanalizowanych w latach 2011-2013 (I półrocze). W dokumentacji dla tych spraw nie zawarto jednoznacznych wyników analiz (na dokumentację składały się wydruki z baz danych lub nadesłane przez urzędy skarbowe materiały dowodowe). (dowód: akta kontroli, str. 881-888, 1287-1303).

Analiza 11 spraw podjętych na wniosek urzędów skarbowych o kontrolę albo w oparciu o przesłany przez organy podatkowe materiał dowodowy lub informacje sygnałowe wykazała, że w siedmiu tych sprawach UKS, zgodnie z zapisami Porozumienia z 19 lutego 2008 r. oraz Porozumienia z 24 kwietnia 2012 r. zawartego pomiędzy Dyrektorem IS i Dyrektorem UKS w sprawie współpracy między urzędami skarbowymi, IS, a UKS (dalej: Porozumienie z dnia 24 kwietnia 2012 r.), informował wnioskodawców o sposobie ich rozpatrzenia.

W pozostałych sprawach nie przekazywał tego typu informacji. Jak wyjaśniła Jolanta Strojna – *z wytycznych ani z innych uregulowań nie wynika konieczność informowania o sposobie załatwienia spraw nie będących wnioskami. Z wyjaśnień Pawła Cymbalaka, Dyrektora UKS wynika, iż pomimo braku uregulowania ww. kwestii w Porozumieniu z dnia 24 kwietnia 2012 r., UKS z zasady udziela informacji po zakończeniu analizy, jednak mogą wystąpić przypadki ich nieprzekazywania. Sytuacja ta dotyczy m.in. trzech objętych badaniem spraw, nadesłanych przez UKS w Warszawie i dotyczących podatników z terenu mazowieckiego.* (dowód: akta kontroli str. 669, 678, 679, 782-790, 1184-1186, 1388, 1403)

W trakcie kontroli stwierdzono, iż w trzech sprawach spośród 32 objętych badaniem, UKS przeprowadził czynności analityczne w stosunku do podatników spoza swojego terytorialnego zasięgu działania. (dowód: akta kontroli str. 658-664, 782-790)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. UKS, w ramach wstępnych selekcji dokonanych w oparciu o dane z aplikacji DWP w 2012 i 2013 r. (do dnia 6 sierpnia), nie typował podatników, u których wystąpiła nadwyżka wydatków nad przychodami w celu podjęcia w stosunku do nich działań analitycznych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł.

Waldemar Porzucek, kierownik Referatu Planowani i Analiz wyjaśnił: *dotychczas nie typowano osób do analizy w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w oparciu o dane z aplikacji DWP ze względu na dużą liczbę niezakończonych analiz dotyczących spraw przekazanych w formie wniosku lub materiału dowodowego przez urzędy skarbowe lub inne organa zewnętrzne. (...) Ze względu na brak zagrożenia przedawnieniem ewentualnych zobowiązań podatkowych za lata 2010-2011 oraz realizację innych priorytetowych zadań typowanie osób bezpośrednio z wykazów odłożono na okres późniejszy.* (dowód: akta kontroli str. 1285, 1305)

Z wyjaśnień Dyrektora UKS wynika, że aplikacja DWP to jedno z narzędzi służących rozpoznawaniu spraw z obszaru nieujawnionych źródeł przychodów (nie jedyne). Zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, urzędy kontroli skarbowej dokonują wstępnej selekcji spraw w tym zakresie na podstawie dostępnych informacji. Taką informację stanowią m.in. wnioski przekazywane do UKS przez inne organy państwowe oraz inne jednostki organizacyjne Ministerstwa Finansów, donosy, zgłoszenia, co także – zdaniem Dyrektora UKS – mieści się w pojęciu wstępnej selekcji spraw z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł. (dowód: akta kontroli str. 1285)

Zdaniem NIK powyższe wyjaśnienia nie mogą zostać uwzględnione, ponieważ zgodnie pkt 5.5. Wytycznych Ministra Finansów, *informacje o osobach podejrzewanych o uzyskiwanie przychodów z nieujawnionych źródeł pozyskiwane są z własnej inicjatywy przez pracowników właściwej komórki analiz i planowania, przy wykorzystaniu dostępnych baz danych.* Zgodnie z 5.4.2. ww. Wytycznych *aplikacja DWP jako baza informacyjna jest dla urzędów kontroli skarbowej jednym z narzędzi służących rozpoznawaniu spraw z nieujawnionych źródeł przychodów.*

2. *Baza informacji o osobach podejrzewanych o uzyskiwanie dochodów z nieujawnionych źródeł*, prowadzona w formie ewidencji informacji sygnalnych i wniosków o przeprowadzenie postępowania kontrolnego, nie była na bieżąco uaktualniana. W 10 sprawach, 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 niewyczerpujący, niejednoznaczny wskazywały na sposób załatwienia spraw. Na przykład: zapis *nżp J. Strojna* lub *J. Strojna* 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 sprawie nr W2A/0711/12/12 jako sposób załatwienia wskazano *przeprowadzono analizę, informacja do urzędu skarbowego nie precyzując, czy sprawę złożono ad acta, czy też podjęto inne rozstrzygnięcie w tej sprawie*. W sprawie nr W2A/0711/100/12 jako sposób załatwienia wskazano *odpowieź do US Busko*, przy czym z akt sprawy wynika, że złożono ją ad acta ze względu na brak przesłanek do przeprowadzenia postępowania kontrolnego w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów. (dowód: akta kontroli str. 782-790, 1309-1341)

Zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, 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*, która jest na bieżąco uaktualniana i uzupełniana. (dowód: akta kontroli str. 1149)

Waldemar Porzucek, kierownik Referatu Planowania i Analiz wyjaśnił: *Ewidencja wniosków w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów prowadzona jest w Referacie Planowania i Analiz jako ewidencja pomocnicza. Żadne znane mi uregulowania prawne, wytyczne lub instrukcje nie określały formy prowadzenia tego rodzaju ewidencji jak też zakresu danych, jakie ewidencja powinna zawierać. Z tego też względu zapisy w kolumnie „sposób załatwienia” sygnalizowały jedynie przyszłe zamierzenia, czynności wykonane na pewnym etapie analizy lub też wskazywały pracownika, który zajmuje się daną sprawą i stanowiły informację wewnętrzną. Stąd też wynikają różne sformułowania zawarte w tej kolumnie. Jednocześnie informuję, iż wpisy do ewidencji w części dotyczącej „sposobu załatwienia” dokonywane są głównie przeze mnie, jednakże mogą być także dokonywane przez osoby załatwiające sprawę lub rejestrujące wniosek lub informację (...), co także może wpływać na niejednorodność zapisów. (...)*. (dowód: akta kontroli str.1342-1344)

Zdaniem NIK powyższe wyjaśnienia nie zasługują na uwzględnienie, ponieważ Wytyczne Ministra Finansów w powyższym zakresie jednoznacznie nakładają obowiązek aktualizacji i uzupełniania ww. Bazy.

3. Zespół nie podejmował decyzji o tym, czy podmiot, co do którego zachodzą podstawy do objęcia go postępowaniem kontrolnym w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, uwzględniony zostanie w planie kontroli, czy też postępowanie kontrolne wszczęte będzie doraźnie, poza planem. Powyższy obowiązek wynikał z pkt 6 Wytycznych Ministra Finansów. (dowód: akta kontroli str. 1149-1151, 1345-1382)

Z wyjaśnień Bożeny Hamery, Wicedyrektor UKS i przewodniczącej Zespołu wynika, że Zespół podejmował decyzje dotyczące zakwalifikowania danej sprawy do kontroli. Decyzje odnośnie wszczęcia postępowania kontrolnego w ramach kontroli planowej lub doraźnej podejmowane były po konsultacjach z Dyrektorem lub Wicedyrektorem i kierownikami Oddziałów. Decydując o tym brano pod uwagę inne zadania nałożone na UKS. Bożena Hamera wyjaśniła również, że *przy określaniu liczby spraw do ujęcia w projekcie planu decydowały możliwości wszczęcia kontroli przez V Oddział Kontroli Podatkowej, stąd też odstęp czasowy pomiędzy zakwalifikowaniem do kontroli a ujęciem w planie kontroli mógł być znaczny. Przyjęto przy tym zasadę, iż w pierwszej kolejności w projekcie planu będą ujmowane wnioski wywiadu skarbowego i organów ścigania. Wnioski te także miały pierwszeństwo przy wszczynaniu kontroli w trybie doraźnym*. (dowód: akta kontroli str. 1384, 1385)

Wyjaśnienia przewodniczącej Zespołu wskazują na priorytetowe traktowanie wniosków o kontrolę skierowanych do UKS przez wywiad skarbowy i organy ścigania oraz na niejednorodne podejście przy ustalaniu kolejności wszczynania postępowań kontrolnych.

Z Wytycznych Ministra Finansów wynika, że wnioski wywiadu skarbowego o wszczęcie postępowania kontrolnego podlegają rozpatrzeniu na takich samych zasadach jak wnioski składane przez inne organy. (dowód: akta kontroli str. 1149-1151)

4. Zespół na posiedzeniach w dniach 28 lutego 2012 r., 6 marca i 27 czerwca 2013 r. podejmował decyzję o przekazaniu spraw do analizy. Działanie to było niezgodne z § 5 zarządzenia Dyrektora UKS z 16 maja 2011 r. powołującego Zespół. Zgodnie z tym przepisem, 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. (dowód: akta kontroli str. 1075-1077, 1357, 1358, 1374-1382)

Wyjaśnienia Bożeny Hamery, przewodniczącej Zespołu nie wskazują przyczyn, dla których Zespół podejmował tego typu decyzje. Sprawy nieoprowadzone analizą kierowano na posiedzenia Zespołu w celu m.in. – jak wyjaśnił kierownik Referatu Planowania i Analiz Waldemar Porzucek – *monitorowania przez Zespół sposobu załatwienia sprawy, a także ewentualnych uzgodnień z Naczelnikiem Wywiadu Skarbowego, czy sprawa nie znajduje się w zainteresowaniu Wywiadu Skarbowego.* (dowód: akta kontroli str. 688, 699-702)

5. 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 300 tys. zł, nie informował właściwych urzędów skarbowych o sposobie ich załatwienia. (dowód: akta kontroli str. 881-889, 1180)

Zgodnie z pkt 4 Porozumienia z dnia 19 lutego 2008 r., *urząd kontroli skarbowej 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.* (dowód: akta kontroli str. 1386-1398)

Z wyjaśnień Dyrektora UKS Pawła Cymbalaka wynika, 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 uwzględniliśmy, być może mylnie, szerokiego zapisu w punkcie 4 porozumienia.* (dowód: akta kontroli str. 1184-1186)

Zdaniem NIK, przekazanie do urzędów skarbowych informacji o sposobie załatwienia spraw wyeliminowałoby zarówno ryzyko podejmowania przez urzędy skarbowe czynności w stosunku do podatników objętych analizą przez UKS. Ponadto zwrotne informacje z UKS pozwoliłyby urzędom skarbowym dokonać aktualizacji bazy DWP w zakresie statusu podatnika.

6. W Porozumieniu z dnia 24 kwietnia 2012 r. nie zawarto zapisu dotyczącego informowania właściwych urzędów skarbowych o innym niż wytypowanie do kontroli sposobie załatwienia skierowanych do UKS spraw. (dowód: akta kontroli str. 1180, 1181, 1399-1408)

Zgodnie z pkt 5.4.2 Wytycznych Ministra Finansów, *szczegółowe zasady przekazywania aplikacji DWP oraz zakres i tryb wymiany informacji o podatnikach poddawanych analizie z nieujawnionych źródeł przychodów, w tym wytypowanych do kontroli określają porozumienia zawarte pomiędzy dyrektorami izb skarbowych, a dyrektorami urzędów kontroli skarbowej. Do informacji o podatnikach poddawanych analizie, a niezakwalifikowanych do kontroli, urząd kontroli skarbowej dołącza materiały zebrane w trakcie przeprowadzonej analizy, którymi nie dysponuje urząd skarbowy.* (dowód: akta kontroli str. 1147, 1148)

Dyrektor UKS wyjaśnił: *Treść porozumienia jest wynikiem wzajemnych ustaleń pomiędzy Dyrektorami Izby Skarbowej w Kielcach i Urzędu Kontroli Skarbowej w Kielcach i zawiera najistotniejsze uregulowania z zakresu działalności obydwu organów. Mimo braku zapisu*

dotyczącego informowania właściwych urzędów skarbowych o innym, niż wytypowanie do kontroli, sposobie załatwienia spraw tutejszy Urząd przekazywał urzędowi skarbowemu informacje sposobie załatwienia spraw bezpośrednio skierowanych do naszego Urzędu. (...) Mogą się jednak zdarzyć przypadki nieinformowania urzędów (...).(dowód: akta kontroli str. 1184-1186)

7. 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, tj. do 9 sierpnia 2013 r., wynosił od 59 do 623 dni. (dowód: akta kontroli str. 782-790)

Odpowiedzialność za powyższe ponoszą pracownicy analizujący ww. sprawy, tj. Jolanta Strojna i Waldemar Porzucek.

Jolanta Strojna wyjaśniła, że w tym czasie wykonywała inne czynności wynikające z zakresu obowiązków. Z wyjaśnień Waldemara Porzucka wynika, że w trzech sprawach UKS nie posiadał danych o wydatkach i dochodach współmałżonka – obcokrajowca lub zamieszkałego poza granicami Polski. Ustalenie tych danych możliwe jest tylko w drodze postępowania kontrolnego. Ponadto ww. pracownik wyjaśnił, iż *ze względu na inne czynności określone dla komórki planowania i analiz i w moim zakresie czynności, dane dotyczące nieujawnionych źródeł przychodów były gromadzone przeze mnie sukcesywnie a nie w sposób ciągły.* Z wyjaśnień Waldemara Porzucka wynika również, że ostateczne decyzje dotyczące sposobu rozstrzygnięcia prowadzonych przez niego spraw zostaną podjęte na najbliższych posiedzeniach Zespołu. (dowód: akta kontroli str. 657, 681, 697, 698)

Zdaniem NIK, niepodjęcie działań w celu zakończenia analizy tych spraw zwiększyło ryzyko przedawnienia zobowiązania podatkowego z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów.

8. W badanym okresie, w celu poprawy mierników efektywności UKS w obszarze nieujawnionych źródeł przychodów, przeprowadzono czynności analityczne w stosunku do podatników spoza terytorialnego zasięgu działania Dyrektora UKS (stwierdzono to w trzech sprawach na 32 objęte badaniem), w sytuacji, gdy do dnia 30 czerwca 2013 r. nadal nie zakończono analizy 45 spraw spośród 127 wytypowanych w latach 2010-2012. Zdaniem NIK było to działanie niecelowe i nieracjonalne szczególnie w kontekście złożonych w trakcie kontroli NIK wyjaśnień, wskazujących na ograniczone zasoby kadrowe i konieczność realizacji innych zadań priorytetowych.

Dyrektor UKS, Paweł Cymbalak wyjaśnił: *W latach poprzednich uczestnicząc w naradach dyrektorów urzędów kontroli skarbowej uzyskałem informację, iż UKS w Warszawie może dysponować materiałami dotyczącymi podatników o wielomilionowych nadwyżkach wydatków nad dochodami, których nie może wykorzystać w kontroli ze względu na dużą liczbę tego rodzaju spraw. Przy występujących u analizowanych podatników z terenu województwa świętokrzyskiego nadwyżkach wydatków nad przychodami w stosunkowo niskich kwotach i mając na względzie poprawę dotychczasowych wyników kontroli w obszarze nieujawnionych źródeł przychodów uzgodniłem ustnie z Dyrektorem UKS Warszawa, przy akceptacji Departamentu Kontroli Skarbowej, iż zapoznamy się z wybranymi materiałami celem ewentualnego podjęcia kontroli. (...) przeprowadzona analiza materiałów nie potwierdziła wystąpienia nadwyżki wydatków nad przychodami, dlatego też zrezygnowaliśmy z tego rodzaju współpracy, tym bardziej, iż w kolejnych okresach liczba wpływających spraw z terenu właściwości miejscowej UKS Kielce zaczęła przekraczać możliwości kontrolne Urzędu.* (dowód: akta kontroli str. 658-664, 782-790)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Informacje sygnałowe i wnioski w 12 spośród 17 zbadanych w trakcie kontroli zakończonych spraw, nie były weryfikowane we wszystkich dostępnych bazach danych mających znaczenie z punktu widzenia prowadzonych analiz, w szczególności w bazach o znaczeniu podstawowym. Zdaniem NIK może to negatywnie wpływać na rzetelność i kompletność prowadzonych analiz, a w konsekwencji na trafność wyboru podmiotów do kontroli. Z Wytycznych Ministra Finansów wynika, że proces typowania podmiotów do kontroli powinien być poprzedzony gromadzeniem informacji na temat osób dokonujących

znaczących wydatków, co do których istnieje przypuszczenie, że mogą posiadać inne niż deklarowane czy też ujawnione źródła dochodów.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie działalność kontrolowanej jednostki w badanym obszarze.

3. Zgodność z przepisami prawa i wewnętrznymi regulacjami postępowań prowadzonych przez UKS w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz ich skuteczność

Opis stanu faktycznego

Spośród 105 spraw wytypowanych przez UKS 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, dotyczące trzech podatników. W efekcie wszczęto 12 postępowań kontrolnych, z czego osiem z nich jest nadal w toku, zaś cztery, po połączeniu, zakończono dwoma wynikami kontroli.

W 2012 r. ww. Referat wytypował do kontroli 10 spraw dotyczących 18 podatników. W sześciu z tych spraw 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. Z wyjaśnień Bożeny Hamery, Wicedyrektora UKS wynika, że w jednej sprawie podjęto już działania w sprawie wszczęcia postępowania kontrolnego, pozostałe sprawy zostaną w pierwszej kolejności skierowane do kontroli. Przyczyną dotychczasowego niewszczęcia postępowań kontrolnych w ww. sprawach były – jak podała Wicedyrektor – *ograniczone kadrowo możliwości wszczynania nowych kontroli*. Bożena Hamera wyjaśniła również, iż *istotnym zagadnieniem mogącym mieć wpływ na dalsze prowadzenie spraw w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów jest wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. SK 18/09) a w następstwie tego, wyroki Sądów Administracyjnych*. W I półroczu 2013 r. nie wytypowano spraw do wszczęcia postępowania kontrolnego. (dowód: akta kontroli str. 665-667, 774-781).

W okresie objętym kontrolą prowadzono i zakończono postępowania, będące efektem wcześniejszych typowań. 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 przekazane do ponownego rozpatrzenia. W czterech przypadkach, po ponownym rozpatrzeniu sprawy, wydano decyzje ustalające zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł (dwie z nich stały się ostateczne, dwie zostały uchylone przez Dyrektora IS) natomiast w dwóch – wydano wynik kontroli. (dowód: akta kontroli str. 217, 218, 775, 778).

W 2012 r. zakończono osiem postępowań kontrolnych, dotyczących lat 2006-2007, wydając 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 (dowód: akta kontroli, str. 775, 778).

W latach 2011-2013 (I półrocze) 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%). (dowód: akta kontroli str. 647, 648, 774-779)

W wyniku badania ww. 19 postępowań kontrolnych stwierdzono, że postępowania były prowadzone zgodnie z przepisami określonymi w rozdziale 3 *Postępowanie kontrolne* ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej²¹ oraz z zachowaniem procedur, wynikających z przepisów działu IV *Postępowanie podatkowe* ustawy Ordynacja podatkowa, za wyjątkiem przypadków opisanych niżej w *Ustalonych nieprawidłowościach*. Dziewięć postępowań zakończyło się wydaniem 12 decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w łącznej kwocie 5.235 tys. zł.

Powyższe postępowania kontrolne prowadzone były w terminach wynikających z art. 139 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej. O każdym przypadku niezakończenia sprawy we właściwym terminie, zgodnie z art. 140 § 1 ww. ustawy, zawiadamiano stronę, wskazując nowy termin i przyczynę niedotrzymania poprzedniego terminu.

W ramach 19 postępowań kontrolnych, kontrole podatkowe prowadzono w 12 z nich, w których wydano postanowienia o zmianie zakresu upoważnienia poprzez zmianę terminu zakończenia kontroli podatkowej. W 10 kontrolach podatkowych skierowano do podatnika zawiadomienia w trybie art. 284b § 2 Ordynacji podatkowej. Ustalono, iż w dwóch sprawach nie kierowano zawiadomień do podatników w powyższym trybie. (dowód: akta kontroli str. 411-425, 428-443, 446-489, 499-505, 604-646, 733-734)

Czas trwania postępowania kontrolnego zbadano dla trzech etapów:

- 1) od dnia wydania postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego do dnia wydania decyzji lub wyniku kontroli. W przypadku postępowań zakończonych wydaniem decyzji, najdłużej prowadzono postępowanie przez 2 lata 9 miesięcy i 16 dni, najkrócej zaś przez – 1 rok 4 miesiące i 16 dni. W przypadku wydania wyniku kontroli, najdłużej prowadzono postępowanie przez 1 rok i 9 miesięcy, a najkrócej przez – 4 miesiące i 9 dni.
- 2) od dnia wpływu akt sprawy z IS do dnia zawiadomienia o podjęciu sprawy. Etap ten najkrócej trwał 4 dni, najdłużej zaś 3 miesiące i 26 dni (związane to było z koniecznością dokonania ustaleń stanu faktycznego w innym postępowaniu kontrolnym, którego wynik miał wpływ na tę sprawę). W większości jednak przypadków czynności podejmowano niezwłocznie.
- 3) od podjęcia czynności po uchyleniu decyzji i przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia do wydania rozstrzygnięcia w sprawie. W przypadku wydania decyzji czynności te prowadzono od 1 miesiąca i 20 dni do 2 miesięcy, a w przypadku wydania wyniku kontroli – od 7 miesięcy i 19 dni do 8 miesięcy i 4 dni.

Najkrótszy termin załatwienia sprawy, licząc od dnia wytypowania przez Zespół sprawy do kontroli do dnia wydania rozstrzygnięcia wynosił 3 miesiące i 24 dni. Najdłużej trwa sprawa, którą ww. Zespół na posiedzeniu w dniu 13 sierpnia 2010 r. wytypował do kontroli, a która nie została jeszcze zakończona z uwagi na prowadzone w trybie art. 229 Ordynacji podatkowej dodatkowe postępowanie dowodowe za rok 2006, mające wpływ na rozstrzygnięcie tej sprawy. (dowód: akta kontroli str. 604-646, 649-654, 678-682, 889)

Od wszystkich ww. 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 uchylenia 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 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²² (dalej: updf), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., poprzez nieprawidłowe ustalenie wszystkich momentów występowania nadwyżek wydatków nad przychodami i wysokości tych nadwyżek. Sprawy przekazane do ponownego rozpatrzenia lub uzupełnienia materiału dowodowego załatwiono bez zbędnej zwłoki. Zrealizowano zalecenia organu odwoławczego. W wyznaczonych terminach sporządzano sprawozdania z realizacji tych zaleceń lub informowano IS o trudnościach związanych z ich realizacją. Pozostałe dwie

²¹ Dz. U. z 2011 r, Nr 41 poz. 214 ze zm.

²² Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

decyzje, od których podatnicy wnieśli odwołania, są w trakcie rozpatrywania przez IS. (dowód: akta kontroli str. 15-22, 52-85, 258-326, 604-646)

Powodem uchylecia ww. decyzji Dyrektora UKS przez Dyrektora IS było nieustalenie lub ustalenie w ograniczonym zakresie wszystkich momentów wystąpienia nadwyżek wydatków nad przychodami i wysokości tych nadwyżek. W trzech decyzjach związane to było ze sposobem rozliczania się podatnika z zobowiązań podatkowych z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej z urzędem skarbowym i formą prowadzonej księgowości (podatkowa księga przychodów i rozchodów, dalej: pkipir). W 2012 r. UKS podejmował działania zmierzające do wyjaśnienia sposobu ustalania chronologii dochodów na dzień przed poniesieniem wydatku w przypadku osób rozliczających się z prowadzonej działalności gospodarczej w formie pkipir, przy czym z protokołu ze spotkania przedstawicieli UKS i IS, które odbyło się 2 października 2012 r. w Kielcach, nie wynika jakie w tej kwestii zajęto stanowisko. Powyższe zagadnienia poruszane były również podczas szkolenia organizowanego przez Ministerstwo Finansów w dniach 3-7 listopada 2012 r. Z przekazanej kontrolerom NIK dokumentacji nie wynika sposób rozstrzygnięcia zgłoszonych wątpliwości. (dowód: akta kontroli str. 1441-1464)

W okresie objętym kontrolą UKS nie monitorował spłaty kredytu bankowego, który w toku czynności analitycznych lub kontrolnych uznano za źródło finansowania ponoszonych wydatków. Ze złożonych wyjaśnień Jolanty Strojnej, starszego komisarza skarbowego i Waldemara Porzucka, kierownika Referatu Planowania i Analiz, wynika, iż ustawodawca nie dał możliwości prawnych monitorowania spłaty kredytu na etapie prowadzenia czynności analitycznych. (dowód: akta kontroli str. 675-682, 684-686, 695-698, 782-790)

W 19 badanych postępowaniach kontrolnych wystąpił jeden przypadek, w którym przed wydaniem decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, nie dokonano weryfikacji, czy darczyńcy posiadali środki pozwalające na przekazanie ujawnionych darowizn. Jak wynika z wyjaśnień Dariusza Miądźla, inspektora prowadzącego to postępowanie, przyczyną powyższego zaniechania były trudności w ustaleniu danych identyfikujących darczyńców, których przesłuchano w wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy. (dowód: akta kontroli str. 625-629, 739-743)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. Badanie 19 postępowań kontrolnych wykazało, że 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. (dowód: akta kontroli str. 47, 219-220, 409-410, 426-427, 492-496, 506-511, 596-646)

Wezwania niezawierające pouczeń o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania wystosowali inspektorzy prowadzący postępowania, tj.: Stefan Kozłowski w sześciu postępowaniach, Dariusz Miądźel – w dwóch i Jan Zieliński – jednym. Jak wynika z wyjaśnień inspektorów, przy dobrej współpracy podatnika z kontrolującym nie uprzedza się podatnika o możliwości zastosowania środka dyscyplinującego, wynikającego z przepisów art. 262 § 1 Ordynacji podatkowej postępowania. (dowód: akta kontroli str. 709-713, 722-725, 736-743)

Z wyjaśnień Michała Rachudały, który w wezwaniach wysłanych w ramach dwóch postępowań nie wskazał w jakiej sprawie i w jakim charakterze oraz w jakim celu osoba zostaje wezwana wynika m.in., że cel został wskazany w sposób ogólnikowy, oraz że w świetle orzecznictwa sądowego, ogólne sformułowanie celu w wezwaniu nie dyskwalifikuje go z punktu widzenia przepisów proceduralnych. (dowód: akta kontroli str. 726-732)

Z wyjaśnień Michała Rachudały i Jana Zielińskiego, którzy w odpowiednio w jednym i dwóch postępowaniach w wezwaniach nie zawarli informacji o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na nie, wynika, iż wezwanie

prawdopodobnie dotyczyło innych czynności, a wskazana podstawa prawna była oczywistą omyłką pisarską (Michał Rachudała) oraz że z uwagi na fakt wielokrotnego informowania strony o przysługujących jej prawach, w wezwaniach odstąpiono od zamieszczenia pouczenia o prawie strony wynikającym z art. 159 § 1a Ordynacji podatkowej (Jan Zieliński). (dowód: akta kontroli str. 670-674, 726-732)

2. 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*. Jan Zieliński, prowadzący ww. postępowania wyjaśnił, iż *postanowienia przedłużające termin trwania kontroli podatkowej (...) traktowane były również jako zawiadomienie o przedłużeniu czasu trwania kontroli podatkowej. Równoległe z takim dokumentem strona otrzymywała również inne postanowienie sporządzone na podstawie przepisów zawartych w art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej, w którym każdorazowo przedstawiane były przyczyny przedłużenia terminu prowadzonego postępowania. (...)* (dowód: akta kontroli str. 604-646, 709-713)

Powyższe wyjaśnienie nie zasługuje na uwzględnienie, albowiem w żadnym z pism do strony nie wskazano przyczyn, dla których w wyznaczonym terminie nie może zostać zakończona kontrola podatkowa.

3. W przypadku 10 uchylonych w postępowaniu odwoławczym decyzji, nieprawidłowo ustalono stan faktyczny, co wynika z decyzji Dyrektora IS. W sześciu wydanych za 2007 r. i 2008 r. decyzjach, związane to było ze sposobem określenia wysokości nadwyżek wydatków nad przychodami i wszystkich momentów ich występowania. (dowód: akta kontroli, str. 8-43, 327-408, 512-594, 604-646). Dyrektor IS uchylając te decyzje (nr 242/2011, 260/2012, 261/2012, 189/2012, 190/2011 i 256/2012/D) i przekazując sprawę do ponownego rozpatrzenia, stwierdził naruszenie art. 20 ust. 3 updf w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., poprzez niedokładne ustalenie stanu faktycznego w związku z chronologią osiąganych przychodów i ponoszonych wydatków. Zgodnie ze znowelizowanym brzmieniem tego przepisu, *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 przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia, pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania*. Postępowania zakończone ww. decyzjami prowadzili: Anna Malinowska (jedno postępowanie, decyzja nr 242/2011), Dariusz Miądzel (dwa postępowania, decyzje nr 260/2012 i 261/2012), Michał Rachudała (dwa postępowania, decyzje nr 189/2011 i 190/2011) oraz Jan Zieliński (jedno postępowanie, decyzja nr 256/2012/D).

Wg wyjaśnień Anny Malinowskiej, *nie został naruszony przepis art. 20 ust. 3, ponieważ (...) zasadniczym źródłem finansowania wydatków poniesionych (...) w 2007 r. były przychody uzyskane przed 2007 r., zaś przychody osiągnięte w 2007 r. mogły stanowić w całości źródło finansowania wydatków ponoszonych w 2007 r.*

W decyzji wskazano, iż [...] ²³. (dowód: akta kontroli, str. 16-44, 621-625, 716-721)

Dyrektor Izby uchylając dwie decyzje nr 260/2012 i 261/2012 wskazał, iż [...] ²⁴.

NIK podziela stanowisko organu II instancji, zgodnie z którym *w celu właściwego określenia momentów występowania nadwyżki wydatków nad przychodami oraz wartości tych nadwyżek niezbędne jest chronologiczne zestawienie według dat ponoszonych wydatków i uzyskiwanych przychodów. Prawidłowe zestawienie chronologiczne, w odniesieniu do*

²³ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach postępowania kontrolnego oraz indywidualnych danych zawartych w innych dokumentach składanych przez podatnika na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

²⁴ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach postępowania kontrolnego na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

którego nie mógłby zostać sformułowany zarzut dowolności wymaga jednoznacznego stwierdzenia faktów – poniesienia wydatków, uzyskania przychodu oraz ich sprecyzowania co do wysokości (wartości) i umiejscowienia w czasie.

Zdaniem NIK, ustalenie wyniku z działalności gospodarczej metodą kasową jest czynnością żmudną, długotrwałą i pracochłonną, ale nie niemożliwą do przeprowadzenia. (dowód: akta kontroli str. 355-362, 512-523, 736-743)

Dyrektor IS, uchylając decyzje nr 189/2011 i 190/2011 uznał, iż [...] ²⁵ (dowód: akta kontroli str. 292-326)

Z wyjaśnień Michała Rachudały wynika, iż na etapie wydawania decyzji, zebrany materiał dowodowy uznał za kompletny i pozwalający na wszechstronną ocenę. dowód: akta kontroli str. 726-732)

Ustalono, że powyższe czynności przeprowadzono w ramach ponownego rozpatrzenia spraw i ponownie wydano małżonkom decyzje ustalające zryczałtowany podatek dochodowy. (dowód: akta kontroli str. 221-326)

Decyzja nr 256/2012/D ustalająca zryczałtowany podatek dochodowy za 2007 r. została uchylona z uwagi na [...] ²⁶

Z wyjaśnień prowadzącego postępowanie wynika, iż te kwestie będą przedmiotem badania w ramach ponownego rozpatrzenia sprawy. (dowód: akta kontroli str. 512-523, 670-674).

W pozostałych czterech decyzjach nr 254/2012D, 1/2011/D, 169/2011/D i 170/2011/D za lata poprzedzające 2007 r., zdaniem Dyrektora IS, nieprawidłowo ustalono stan faktyczny ponieważ:

- w decyzji nr 254/2012/D za rok 2006 organ I instancji nie odniósł się do [...] ²⁷ (dowód: akta kontroli str. 556-577, 670-673)
- w decyzji nr 1/2011/D, nie dokonano [...] ²⁸. Z wyjaśnień Michała Rachudały, prowadzącego postępowanie wynika, iż na etapie wydawania decyzji, zebrany materiał dowodowy uznał za kompletny i pozwalający na wszechstronną ocenę. Ustalono, że wszystkie zalecenia Izby zrealizowano w ramach ponownego rozpatrzenia sprawy, w związku z czym wydano wynik kontroli. (dowód: akta kontroli str. 48-85, 726-732)
- w dwóch decyzjach nr 169/2011/D i 170/2011/D przyczyną nierzetelnego ustalenia stanu faktycznego było m.in. [...] ²⁹ Z wyjaśnień Dariusza Miądźla wynika, iż na podstawie [...] ³⁰ Strona przedłożyła ponadto nowe dowody. (dowód: akta kontroli, str. 88-149, 155-216, 736-743)

4. Postępowanie kontrolne prowadzone w jednej sprawie nie zostało zawieszone, mimo zaistnienia przesłanki wynikającej z art. 201 § 1 ust. 6 Ordynacji podatkowej. Postępowanie wszczęto postanowieniem z 8 września 2008 r. W dniu [...] ³¹. Biuro Wymiany Informacji

²⁵ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach postępowania kontrolnego oraz indywidualnych danych zawartych w innych dokumentach składanych przez podatnika na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

²⁶ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach postępowania kontrolnego na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

²⁷ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach postępowania kontrolnego oraz indywidualnych danych zawartych w innych dokumentach składanych przez podatnika na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

²⁸ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach postępowania kontrolnego na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

²⁹ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach postępowania kontrolnego na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

³⁰ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach postępowania kontrolnego oraz indywidualnych danych zawartych w innych dokumentach składanych przez podatnika na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

³¹ Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach postępowania kontrolnego na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

Podatkowych w Koninie, które pośredniczyło w przekazaniu powyższego wniosku, wskazało w odpowiedzi co najmniej sześciomiesięczny okres oczekiwania na jego realizację. Dariusz Miądzel, prowadzący ww. postępowanie, wyjaśnił, iż nie zwieszając postępowania *organ nie chciał zamykać sobie drogi do podejmowania czynności.* [...] ³² (dowód: akta kontroli str. 604-646, 733-735).

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, działalność w badanym obszarze.

IV. Uwagi

Zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli³³, wystąpienie pokontrolne zawiera uwagi i wnioski w sprawie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości.

Pomimo stwierdzenia w działalności Urzędu istotnych nieprawidłowości w zakresie objętym kontrolą, Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje wniosków pokontrolnych. Jest to uzasadnione w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego (sygn. SK 18/09) z dnia 18 lipca 2013 r.³⁴, którym stwierdzono niekonstytucyjność art. 20 ust. 3 updf, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. i art. 68 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. W wydanym wyroku Trybunał Konstytucyjny uznał, że mechanizm opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach jest obciążony bardzo poważnymi wadami legislacyjnymi dotyczącymi jego konstrukcji. W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., że możliwość prowadzenia postępowań w sprawie podatku od dochodów nieujawnionych na podstawie art. 20 ust. 3 updf, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., ustanie z chwilą ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw. Trybunał Konstytucyjny uznał również, że co prawda wydane orzeczenie nie odnosi się do art. 20 ust. 3 ww. ustawy w jego aktualnym brzmieniu, to jednak *przepis ten jest obciążony – w zbliżonym, jeśli nie identycznym stopniu – tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji.* Pomimo że wyrok Trybunału nie odnosi się do art. 20 ust. 3 updf w aktualnym brzmieniu, to jednak najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje, że sądy uznają – w oparciu o wyrok Trybunału Konstytucyjnego – iż art. 20 ust. 3 wskazanej ustawy, który definiuje sposób ustalenia przychodów z nieujawnionych źródeł, nie może stanowić podstawy prawnej wydania decyzji administracyjnej w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych³⁵.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Kielcach.

Kielce, dnia października 2013 r.

³² Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach dokonała wyłączenia danych zawartych w aktach postępowania kontrolnego na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.), ze względu na tajemnicę skarbową.

³³ Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.

³⁴ Dz. U. z 2013 r., poz. 985.

³⁵ W szczególności wyroki NSA z 13 sierpnia 2013 r., sygn.: II FSK 2295/11, II FSK 2296/11, II FSK 2327/11, II FSK 2370/11.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Kielcach

Dyrektor
Tadeusz Poddębniak

Kontrolerzy
Agnieszka Olejarz
Specjalista kp.

.....
Podpis

Marzena Baradziej
Starszy inspektor kp.

.....
Podpis

.....
podpis