



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Kielcach

LKI – 4101-08-01/2013
P/13/148

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

<i>Numer i tytuł kontroli</i>	P/13/148 – Przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych w województwie świętokrzyskim.
Okres objęty kontrolą	Lata 2011-2013 (do dnia zakończenia kontroli).
<i>Jednostka przeprowadzająca kontrolę</i>	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
<i>Kontroler</i>	Joanna Witkowska, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 86636 z dnia 23 lipca 2013 r. [dowód: akta kontroli str.1-2]
<i>Jednostka kontrolowana</i>	Izba Skarbowa w Kielcach, ul. Wincentego Witosa 78 B, 25-561 Kielce (dalej: Izba).
<i>Kierownik jednostki kontrolowanej</i>	Andrzej Sipta, Dyrektor Izby. [dowód: akta kontroli str.3-4]

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna	Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie ¹ działalność Izby w latach 2011-2013 (I półrocze) dotyczącą przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (dalej: przychody z nieujawnionych źródeł) w województwie świętokrzyskim, w zakresie prowadzonych postępowań odwoławczych oraz sprawowanego nadzoru nad działalnością urzędów skarbowych.
Uzasadnienie oceny ogólnej	Ocenę pozytywną uzasadnia: <ul style="list-style-type: none">– rzetelne i zgodne z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa² przeprowadzenie postępowań odwoławczych dotyczących decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych i dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Kielcach (dalej: UKS), w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł;– terminowe prowadzenie postępowań odwoławczych;– prawidłowe sprawowanie nadzoru nad działalnością urzędów skarbowych działających w województwie świętokrzyskim w badanym zakresie.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Zgodność z przepisami prawa postępowań odwoławczych prowadzonych przez Izbę w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz ich skuteczności

Opis stanu faktycznego	Zgodnie z art. 5 ust. 7 pkt 2 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych ³ i art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej ⁴ , 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.
------------------------	--

¹Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

² Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.

³ Dz. U. z 2004 r., Nr 121, poz. 1267 ze zm.

⁴ Dz. U. z 2011 r. nr 41, poz. 214 ze zm.

Zgodnie z obowiązującym w badanym okresie regulaminem organizacyjnym Izby⁵, zadania w zakresie orzecznictwa w drugiej instancji w sprawach podatków dochodowych od osób fizycznych, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn należały do zakresu działania Samodzielnego Oddziału Podatków Dochodowych i Majątkowych (PD), w ramach którego działają m.in. Referat Podatku Dochodowego od Osób Fizycznych i Podatków Majątkowych (Referat PD.1) oraz Referat Podatków Dochodowych od Osób Fizycznych i Współpracy Międzynarodowej (Referat PD.2). [dowód: akta kontroli str. 5-28]

W latach 2011-2013 (I półrocze) do Izby wpłynęło łącznie 56 odwołań od decyzji organów I instancji w zakresie przychodów niezajdujących 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. [dowód: akta kontroli str. 29-30]

W ww. okresie Dyrektor Izby rozpatrzył 50 odwołań, z tego 34 od decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych (68%) i 16 od decyzji dyrektora UKS. Stosownie do art. 233 § 1 Ordynacji podatkowej, Dyrektor Izby 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;
- uchylił w całości 30 decyzji organu pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ (UKS – dziewięć i urzędy skarbowe – 21);
- 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 Izby na podstawie art. 228 § 1 pkt 2 wydał dwa postanowienia o uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania. [dowód: akta kontroli str. 31-33]

Analiza sześciu decyzji Dyrektora Izby, którymi zostały uchylone decyzje organów I instancji i umorzone postępowania oraz trzech decyzji uchylających decyzje organów I instancji, w których orzeczono co do istoty sprawy wykazała, że przyczynami uchylecia decyzji było:

- ustalenie przez organ II instancji w dwóch decyzjach, 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;
- potwierdzenie w dwóch przypadkach zarzutu dotyczącego 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;
- ustalenie w wyniku przeprowadzonego przez organ II instancji postępowania, że strona faktycznie nie poniosła wydatku związanego z zawarciem umowy kupna nieruchomości. Na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego stwierdzono, że podatnik nie uiszczył ceny za nieruchomość w związku z tym brak było podstaw do ustalenia zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych;
- stwierdzenie w wyniku przeprowadzonego postępowania odwoławczego, 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

⁵ Wprowadzonym zarządzeniem nr 00202-42/10 Dyrektora Izby z dnia 31 grudnia 2010 r. w sprawie nadania Izbie regulaminu organizacyjnego, zmienionego zarządzeniem Nr 00202-3/11 Dyrektora Izby z dnia 5 stycznia 2011 r.

odwoławczy, analizując materiał zgromadzony w sprawie dokonał ustaleń, iż u podatnika wystąpiła nadwyżka przychodów nad wydatkami;

- ustalenie w trzech prowadzonych postępowaniach niższej kwoty nadwyżki wydatków nad przychodami jako przychodu pochodzącego z nieujawnionych źródeł niż organ pierwszoinstancyjny. [dowód: akta kontroli str. 31-32, 38-123, 311-387]

W związku z prowadzeniem postępowań dotyczących przychodów z nieujawnionych źródeł w latach 2011-2013 (I półrocze), do Izby wpłynęło 16 odwołań od decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych w zakresie umów darowizny na łączną kwotę 68,5 tys. zł oraz cztery odwołania od decyzji wydanych przez organ I instancji, dotyczących łącznie 69,7 tys. zł, w zakresie umów pożyczek (trzy od decyzji naczelników urzędów skarbowych i jedno od decyzji dyrektora UKS). Dyrektor Izby po rozpatrzeniu ww. odwołań, na podstawie art. 233 § 1 Ordynacji podatkowej, wydał następujące decyzje:

- w zakresie umów pożyczek, utrzymał w mocy jedną decyzję wydaną przez naczelnika urzędu skarbowego oraz w trzech przypadkach decyzję uchylił i orzekł w tym zakresie co do istoty sprawy;
- w zakresie umów darowizny, utrzymał w mocy cztery decyzje, dwie decyzje uchylił i orzekł w tym zakresie co do istoty sprawy, dziesięć decyzji uchylił i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia naczelnikom urzędów skarbowych. [dowód: akta kontroli str. 34-37]

W dniu 15 września 2011 r. w Izbie wprowadzono Instrukcję w sprawie zasad postępowania w procesie orzecznictwa w drugiej instancji w Samodzielnym Oddziale Podatków Dochodowych i Majątkowych (dalej: Instrukcja), której celem było zapewnienie realizacji procesu orzecznictwa w drugiej instancji w sposób zgodny z prawem, terminowy, efektywny i oszczędny. [dowód: akta kontroli str. 130-162]

Badaniem objęto 20 przeprowadzonych postępowań odwoławczych z lat 2011-2013 (I półrocze) o najwyższych kwotach, co stanowiło 37% wszystkich postępowań, w których Izba orzekła jako organ II instancji w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Zakres badania dotyczył prawidłowości prowadzenia postępowań odwoławczych z punktu widzenia wymogów art. 228-235 Ordynacji podatkowej oraz zachowania odpowiednich procedur wewnętrznych Izby określonych w Instrukcji, która miała zastosowanie do 12 spośród 20 wytypowanych do badania postępowań. Z przeprowadzonej analizy wynika, że:

- badane postępowania były prowadzone zgodnie z obowiązującymi przepisami Ordynacji podatkowej, w których określono procedurę rozpatrywania odwołań; [dowód: akta kontroli str. 163-281]
- sześć postępowań przeprowadzono zgodnie z Instrukcją, natomiast w pozostałych postępowaniach pracownicy referatów nie potwierdzili otrzymania pisma od kierownika referatu, a w jednym postępowaniu strona zapoznawała się ze zgromadzonym materiałem w sprawie w obecności jednego pracownika Izby. [dowód: akta kontroli str. 187-300]

Izba w kontrolowanym okresie rozpatrywała odwołania od decyzji organów I instancji w sprawach dotyczących przychodów z nieujawnionych źródeł od 34 do 443 dni.

Analiza sześciu najdłużej prowadzonych przez Izbę postępowań odwoławczych (od 175 do 443 dni) wykazała, że przyczyną nierozstrzygnięcia przedmiotowych odwołań w ustawowym terminie była m.in.: konieczność przeprowadzenia dodatkowego postępowania wyjaśniającego w trybie art. 229 Ordynacji podatkowej, umożliwienie podatnikowi wypowiedzenia się co do zgromadzonego materiału dowodowego w postępowaniu odwoławczym, prowadzenie postępowania uzupełniającego, wezwanie do złożenia zeznań i wezwanie do przetłumaczenia dokumentów na język polski. Stosownie do art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej, Izba we wszystkich badanych sześciu postępowaniach zawiadomiła stronę o niezłażwieniu sprawy we właściwym terminie, podała przyczyny niedotrzymania terminu i wskazała nowy. [dowód: akta kontroli str. 520-530]

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 Izbę (w roku 2011 – cztery, 2012 – pięć i 2013 – jedna) na łączną kwotę 562,4 tys. zł należności podatkowych z nich wynikających.

Analiza ww. skarg wykazała, że skarżący zarzucali decyzjom wydanym przez organ II instancji naruszenie przepisów prawa procesowego i materialnego:

- naruszenie przepisów Ordynacji podatkowej, m.in. art. 68 § 4 poprzez objęcie decyzją wydatku, który był już objęty przedawnieniem, art. 121 § poprzez prowadzenie postępowania w sposób niebudzący zaufania, art. 122 – niepodjęcie przez organ podatkowy wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, art. 127 – przeprowadzenie postępowania w znacznym zakresie przez organ II instancji i naruszenie przez to zasady dwuinstancyjności, art. 188 – nieuwzględnienie żądań strony w zakresie przeprowadzenia dowodu, art. 187 – niezbranie wszystkich dowodów i nieuwzględnienie w całości zebranego materiału dowodowego, art. 191 – nieoceniecie przez organ podatkowy całego zebranego materiału w sprawie, art. 210 § 1 i 4 w wyniku nieuwzględnienia w decyzji niektórych faktów mających znaczenie dla prawidłowego rozstrzygnięcia;
- naruszenie art. 20 ust. 3 w zw. z art. 30 ust. 1 pkt 7 i art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶ (dalej: updf) poprzez nieprawidłowe zastosowanie ww. przepisów. [dowód: akta kontroli str. 31-32, 531-542]

Do czasu zakończenia kontroli, WSA orzekł w siedmiu sprawach: dwie skargi oddalił, w trzech uchylił decyzję organu II instancji, w przypadku dwóch skarg uchylił decyzje organów I i II instancji. [dowód: akta kontroli str. 531-542, 619]

Przyczynami uchylenia trzech decyzji wydanych przez Izbę było naruszenie art. 122, art. 187 § 1 oraz art. 191 Ordynacji podatkowej, tj.:

- WSA uznał za zasadne w części zarzuty zawarte w dwóch skargach złożonych na decyzje PD.2/4117-0031/11 oraz PD.2/4117-0032/11 z 27 czerwca 2012 r. Wskazane nieprawidłowości dotyczyły ustaleń co do 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. [dowód: akta kontroli str. 585-618]
- WSA podzielił w części zarzuty zawarte w skardze złożonej na decyzję PD.2/4117-0037/11 z 26 września 2012 r., stwierdzając, że Izba 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. [dowód: akta kontroli str. 543-584]

Dyrektor Izby nie składał skarg kasacyjnych od wyroków uchylających jego decyzje w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Uznał bowiem, że WSA zajął korzystne dla Izby 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. [dowód: akta kontroli str. 620-626]

WSA wyrokami I SA/Ke348/13 i I SA/Ke349/13 z dnia 29 sierpnia 2013 r. uchylił dwie decyzje I i II instancji (PD.1/4117-23/12, PD.1/4117-24/12) w zakresie wymiaru zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2006 r. od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu, ze względu na wyrok Trybunału Konstytucyjnego SK 18/09 z dnia 18 lipca 2013 r.⁷, w którym stwierdzono niekonstytucyjność m.in. art. 20 ust. 3 updf w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. W ww. wyrokach WSA stwierdził m.in.: *w realiach niniejszej sprawy oznacza to, że możliwość opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach (art. 10 ust. 1, art. 20 ust. 1 i 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 updf) podlegać musi ocenie z uwzględnieniem treści orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r.(...). W konsekwencji przyjęć należy, że odpadła materialnoprawna podstawa do orzekania w przedmiocie ustalenia (...) zobowiązania*

⁶ Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

⁷ Dz. U. z 2013 r., poz. 985.

podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2006 r. od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu. (...) [dowód: akta kontroli str. 619]

W okresie objętym kontrolą Izba orzekając w II instancji w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w wydawanych decyzjach powoływała się na orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie. Wyniki orzecznictwa były przez Izbę analizowane także na naradach kierownictwa Izby Skarbowej z naczelnikami urzędów skarbowych oraz w ramach szkolenia zorganizowanego przez Izbę z udziałem pracowników urzędów skarbowych. Dyrektor Izby pisemnie informował urzędy skarbowe o wyrokach WSA w badanym zakresie. Orzecznictwo sądów administracyjnych w ww. zakresie Izba omawiała także podczas spotkania z przedstawicielami UKS. [dowód: akta kontroli str.631-660]

Ponadto, zgodnie z pkt 4.5 lit. m Instrukcji, w przypadku złożenia skargi do WSA na wydane decyzje lub postanowienia organu odwoławczego, pracownicy PD przygotowywali pismo zawiadamiające o powyższym właściwy organ podatkowy lub UKS. [dowód: akta kontroli str. 130-162]

Ustalone
nieprawidłowości

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

Uwagi dotyczące
badanej działalności

1. W wyniku zbadania 12 postępowań odwoławczych, do których miała zastosowanie Instrukcja, stwierdzono uchybienia o charakterze formalnym, polegające na:

- niepotwierdzeniu w sześciu badanych postępowaniach przez pracowników Oddziału, otrzymania pisma od kierowników referatów, co było niezgodne z pkt 4.3 ppkt a Instrukcji;
- zapoznaniu strony z materiałem dowodowym w jednym postępowaniu w obecności jednego pracownika Izby, co było sprzeczne z pkt 4.5 ppkt f Instrukcji, wymagającym zapoznania strony z materiałami postępowania w obecności co najmniej dwóch pracowników Izby stale obecnych przy tej czynności.

Powyższe uchybienia nie miały negatywnego wpływu na prowadzone postępowania. [dowód: akta kontroli str. 130-162, 233-299]

2. NIK zwraca uwagę, że w obowiązującej w Izbie Instrukcji, pkt 4.5 ppkt d odwołuje się do art. 230 Ordynacji podatkowej, pomimo że artykuł ten został uchylony z dniem 1 stycznia 2013 r. [dowód: akta kontroli str. 130-162]

Dyrektor Izby wyjaśnił: (...) *Instrukcja w sprawie zasad postępowania w procesie orzecznictwa w drugiej instancji w Samodzielnym Oddziale Podatków Dochodowych i Majątkowych wprowadzona została w życie zarządzeniem Dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach nr 00202-43/11 z dnia 8 września 2011 r., kiedy art. 230 ordynacji podatkowej obowiązywał. Po zmianie ordynacji podatkowej instrukcja powinna być zaktualizowana co zostanie zrobione niezwłocznie.* [dowód: akta kontroli str. 627-630]

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Izby w badanym obszarze.

2. Sprawowanie nadzoru przez Izbę nad działalnością urzędów skarbowych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł

Opis stanu
faktycznego

Zgodnie z art. 5 ust. 7 pkt 1 ustawy o urzędach i izbach skarbowych do zakresu działań dyrektora izby należy nadzór nad urzędami skarbowymi.

W okresie objętym kontrolą w Izbie obowiązywały zarządzenia Dyrektora Izby określające m.in. zasady i tryb prowadzenia kontroli w zakresie prawidłowości działania oraz przestrzegania prawa przez urzędy skarbowe województwa świętokrzyskiego,⁸. [dowód: akta kontroli str. 661-704]

⁸ Zarządzenie Nr 00202-22/09 Dyrektora Izby z dnia 3 lipca 2009 r. w sprawie organizacji i przeprowadzania kontroli oraz inspekcji w urzędach skarbowych województwa świętokrzyskiego, przez Izbę Skarbową w Kielcach, zarządzenie Nr 00202-30/11 z dnia 31 marca 2011 r. w sprawie zasad i trybu przeprowadzania kontroli w urzędach skarbowych województwa świętokrzyskiego w ramach nadzoru Izby Skarbowej w Kielcach, zarządzenie Nr 00202-11/12 z dnia 21 lutego 2012 r. w sprawie zasad i trybu przeprowadzania kontroli działalności urzędów skarbowych województwa świętokrzyskiego, zarządzenie nr 00202-4/13 z dnia 10 stycznia 2013 r., zmieniające zarządzenie

Zadania dotyczące nadzoru nad działalnością urzędów skarbowych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł Izba prowadziła m.in. za pomocą Samodzielnego Referatu Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi i Kontroli Wewnętrznej oraz Samodzielnego Referatu Analiz i Sprawozdawczości, do zadań których, zgodnie z §§ 13 i 14 regulaminu organizacyjnego, należało m.in.:

- monitorowanie wykonywanych przez podległe urzędy skarbowe zadań oraz ustalanie i analizowanie przyczyn niewłaściwego wykonywania zadań we współpracy z innymi komórkami organizacyjnymi, sprawowanie nadzoru nad urzędami skarbowymi w zakresie zapobiegania wprowadzania do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł, opracowywanie projektów planów kontroli w urzędach skarbowych, organizowanie, przeprowadzanie i koordynowanie kontroli w urzędach skarbowych przy udziale pracowników innych komórek organizacyjnych;
- sprawozdawczość z wykonywania zadań realizowanych przez Dyrektora Izby i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa, nadzór nad prawidłowym, rzetelnym i terminowym sporządzaniem sprawozdań przez urzędy skarbowe, sporządzanie analiz dotyczących nieprawidłowości występujących w sprawozdaniach pobieranych w formie elektronicznej z systemów komputerowych funkcjonujących w urzędach skarbowych na podstawie danych prezentowanych w hurtowniach danych. [dowód: akta kontroli str. 5-28]

W badanym okresie Izba, 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. [dowód: akta kontroli str. 705-744, 745-753]
- zorganizowała 12 narad kierownictwa Izby z kierownictwem urzędów skarbowych, na których omówiono m.in. orzecznictwo podatkowe, przyczyny uchylecia decyzji organów I instancji, nieprawidłowości skutkujące uchyleciem decyzji/postanowień organów I instancji, dokonano analizy orzecznictwa sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego; [dowód: akta kontroli str. 633-634]
- zorganizowała szkolenia dla pracowników urzędów skarbowych w zakresie orzecznictwa sądowego; [dowód: akta kontroli str. 636]
- prowadziła analizę działalności urzędów skarbowych za rok 2011 i 2012 opartą 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 ujawniania przychodów z nieujawnionych źródeł za 2011 r. [dowód: akta kontroli str.754-761, 762-792]

Zgodnie z Wytocznymi Ministra Finansów dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczącymi postępowania w sprawie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych z grudnia 2010 r. (dalej: Wytoczne Ministra Finansów) dyrektorzy izb skarbowych w ramach sprawowanego nadzoru dokonują corocznie weryfikacji poprawności ustaleń dokonywanych przez naczelników urzędów skarbowych w zakresie regulacji określonych zarządzeniem wewnętrznym, dotyczącym działań w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów.

Izba 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 Św. stwierdzono, że Urząd nie opracował i nie wdrożył zarządzeń, instrukcji umożliwiających prawidłowy tryb postępowania w ww. zakresie, a stosowany tryb postępowania w 2010 r., był niezgodny z obowiązującymi wytycznymi;

w sprawie zasad i trybu przeprowadzania kontroli działalności urzędów skarbowych województwa świętokrzyskiego.

- 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 II 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, niezawiadomieniu stron o przyczynach niedotrzymania terminu załatwienia sprawy. [dowód: akta kontroli str. 705-738]

Naczelnicy urzędów skarbowych w latach 2011-2013 (I półrocze) nie zwracali się do Dyrektora Izby o zorganizowanie szkoleń dla pracowników urzędów skarbowych w zakresie typowania, rozpoznawania i przeprowadzania postępowań w kontrolowanym zakresie. Izba z własnej inicjatywy zorganizowała dwa szkolenia w zakresie orzecznictwa dotyczącego nieujawnionych źródeł dochodów oraz postępowań w sprawie opodatkowania przychodów z nieujawnionych źródeł. Ponadto dla pracowników Izby 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. [dowód: akta kontroli str. 620-630, 633-634, 636]

W latach 2010-2013 (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 kształtowała się następująco:

- w 2010 r. urzędy skarbowe w Pińczowie i we Włoszczowie osiągnęły wskaźnik plus 5 punktów, minus 4 punkty osiągnęło sześć urzędów skarbowych, tj.: I i II Urząd Skarbowy w Kielcach oraz urzędy w Końskich, Sandomierzu, Skarżysku-Kamiennej i Starachowicach; [dowód: akta kontroli str. 820-827]
- 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. [dowód: akta kontroli str. 793-801]
- 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. [dowód: akta kontroli str. 802-819]

W urzędach skarbowych wysoka wartość wskaźnika spowodowana była zakończeniem postępowań podatkowych z art. 20 updf i wydaniem decyzji ustalających zobowiązania podatkowe lub decyzji dotyczących podatku od spadków i darowizn w związku z powołaniem się podatników w trakcie postępowania na fakt otrzymania darowizn. Znaczący wpływ na uzyskanie niskiego miernika miało: niewydanie przez urzędy skarbowe decyzji ustalających zobowiązanie, umorzenie części postępowań ze względu na przedłożenie przez podatników kompletnych dokumentów i wyjaśnień, skomplikowanie i pracochłonność wszczętych postępowań z art. 20 updf, wydanie decyzji skutkujących niskimi kwotami oraz wszczęcie postępowań w IV kwartale, ale niezakończonych w bieżącym okresie sprawozdawczym. Izba w celu osiągnięcia wyższych mierników przez urzędy skarbowe podjęła następujące działania: zobowiązała pracowników do bardziej wnikliwego analizowania danych i wszczynania postępowań podatkowych w przypadku dużego prawdopodobieństwa wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu nieujawnionych źródeł, pracowników komórek wymiarowych – do wnikliwego analizowania dokumentów oraz materiału dowodowego pod kątem kwalifikowania ich do wszczynania postępowań z zakresu opodatkowania dochodów nieujawnionych, zaleciła wykonanie selekcji uzupełniającej do analizy grupowej z uwzględnieniem kryterium wieku, tj. poniżej 25-ego roku życia. [dowód: akta kontroli str. 793-827]

W dniu 22 lutego 2013 r. Izba 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, Izba 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 Izba wstępnie planuje na 2014 rok. [dowód: akta kontroli str. 739-744]

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., Izba zaleciła, aby urzędy skarbowe wzmogły działania, mające na celu trafniejsze typowanie spraw skierowanych do rozpatrzenia przez właściwe komórki organizacyjne. Weryfikację ww. zaleceń Izba 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 PP.NZP, tj. wskaźnika kwot przypisanych z art. 20 updf. [dowód: akta kontroli str. 620-630, 762-791, 739-744, 872-890]

W okresie objętym kontrolą współpracę między Izbą a UKS regulowały dwa porozumienia:

- od 1 stycznia 2011 r. do 24 kwietnia 2012 r. porozumienie z dnia 19 lutego 2008 r. dotyczące współpracy między Izbą i UKS⁹;
- od 24 kwietnia 2012 r. porozumienie z dnia 24 kwietnia 2012 r. zawarte pomiędzy Dyrektorem Izby i Dyrektorem UKS w sprawie współpracy między urzędami skarbowymi, Izbą a UKS. [dowód: akta kontroli str. 828-871]

Zgodnie z porozumieniem z dnia 19 lutego 2008 roku, Izba w terminie do dnia 30 kwietnia i do 31 października każdego roku miała przedstawiać UKS wykazy podmiotów proponowanych do objęcia półrocznymi planami kontroli wraz z uzasadnieniem. UKS powinien sporządzać plan kontroli i przedkładać Izbie Skarbowej wykaz podmiotów ujętych w planie w terminie do 30 czerwca i 31 grudnia każdego roku. Uzgodniony wykaz podmiotów przyjętych do półrocznego planu kontroli skarbowych mieli podpisywać wspólnie Dyrektor Izby i dyrektor UKS.

Na podstawie ww. porozumienia Izba miała kierować do UKS uzasadnione wnioski wpływające z urzędów skarbowych o przeprowadzenie kontroli skarbowej poza przyjętym planem kontroli. W terminie jednego miesiąca od daty wpływu wniosku UKS zobowiązany był poinformować właściwy urząd skarbowy oraz Izbę Skarbową o przyjęciu wniosku do realizacji lub o przyczynach nieuwzględnienia wniosku. Ww. informacje nie były przekazywane przez UKS do Izby, a Izba nie interweniowała w tej sprawie. [dowód: akta kontroli str. 828-835, 891]

Zgodnie z porozumieniem z dnia 24 kwietnia 2012 r., naczelnik urzędu skarbowego składa wnioski o kontrolę skarbową bezpośrednio do UKS. Zbiorczą informację o wnioskach przekazanych do UKS, urzędy skarbowe zobowiązane są przesyłać do wiadomości Izby w okresach półrocznych do 31 lipca oraz 31 stycznia.

Na podstawie ww. porozumienia dyrektor UKS ma przekazywać właściwym miejscowo naczelnikom urzędów skarbowych oraz Dyrektorowi Izby informacje o podmiotach uwzględnionych w planach kontroli. Informacje te powinny być przekazywane w terminach

⁹ Zmienne aneksem Nr 1 z 17 lipca 2008 r. oraz aneksem Nr 2 z 15 lipca 2009 r.

do 31 lipca i 31 stycznia. Za 2012 r. nie wpłynęły do Izby ww. informacje, przy czym Izba nie podejmowała działań w tej sprawie. UKS ma przesyłać wydane decyzje do właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego jako wierzyciela należności wynikających z tych decyzji. [dowód: akta kontroli str. 836-871, 620-630, 891]

Jolanta Cichońska-Mesek, Wicedyrektor Izby wyjaśniła: *powodem braku ww. interwencji był fakt, że dotychczasowa praktyka wykazała, że plany kontroli UKS nie były w pełni realizowane. Zatem ujęcie wytypowanych do kontroli podmiotów nie wiązało się z objęciem ich kontrolą w planowanym okresie. Ponadto w przypadku wszczęcia postępowania kontrolnego czy podatkowego przez Dyrektora UKS, kontrolujący co do zasady uzyskują informacje o podatnikach i współpracują z pracownikami właściwych urzędów skarbowych. Nadto decyzje wydane przez Dyrektora UKS każdorazowo przesyłane są do właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego jako wierzyciela należności wynikających z tych decyzji. Równocześnie Dyrektor tut. Izby informuje, że w najbliższym czasie planowana jest zmiana treści Porozumienia pomiędzy Dyrektorem Izby a Dyrektorem UKS w sprawie współpracy (...).* [dowód: akta kontroli str. 891]

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Izby w badanym obszarze.

IV. 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.

Kontroler
Joanna Witkowska
starszy inspektor kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Kielcach

Dyrektor
Tadeusz Poddębniak

.....
podpis

.....
podpis

