



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Kielcach

LKI-4101-08-03/2013  
P/13/148

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

# I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/13/148 – Przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych w województwie świętokrzyskim.
Okres objęty kontrolą	Od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia zakończenia czynności kontrolnych.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
Kontrolerzy	1. Krzysztof Wilkosz, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr 86616 z dnia 27 maja 2013 r.; 2. Piotr Bulski, inspektor, upoważnienie do kontroli nr 86617 z dnia 27 maja 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 1-4)
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Starachowicach, ul. Składowa 33, 27-200 Starachowice (dalej: US lub Urząd).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Artur Jarosiński, Naczelnik Urzędu. (dowód: akta kontroli str. 5-6)

## I. Ocena kontrolowanej działalności<sup>1</sup>

### Ocena ogólna

W Urzędzie dokonywano doboru podatników do postępowań w zakresie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (dalej: przychody z nieujawnionych źródeł), za pomocą aplikacji Dochody i Wydatki Podatników (dalej: DWP) wg nadwyżki wydatków nad dochodami podatnika. Aplikacja DWP, w datach dokonywania selekcji zasadniczych do postępowań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł na lata 2011 – 2012, zawierała wszystkie dane mogące mieć wpływ na wynik selekcji. Naczelnik Urzędu zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów *dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczących postępowań w sprawie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych* z grudnia 2010 r. (dalej: Wytyczne Ministra Finansów) ustalił w zarządzeniach zasady, tryb i organizację rozpatrywania spraw w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł.

Nie dokonano selekcji zasadniczej w terminie określonym Wytycznych Ministra Finansów, tj. do 15 sierpnia za poprzedni rok podatkowy. Naczelnik Urzędu nie ustalił przed wygenerowaniem z DWP w 2011 i 2012 r. kryteriów selekcji zasadniczej oraz maksymalnej liczby spraw do rozpracowania.

Doboru spraw do rozpracowania w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w oparciu o raport wygenerowany z aplikacji DWP w dniu 25 września 2012 r. dokonano niezgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów oraz zaakceptowanym przez Naczelnika Urzędu wnioskiem kierownika Samodzielnego Referatu Analiz i Planowania (dalej: AP) w tej sprawie. Nie podjęto działań pozwalających na zidentyfikowanie i dokonanie systemowej oceny wszystkich grup podatników, które powinny się znaleźć w kręgu szczególnych zainteresowań organów podatkowych i skarbowych jako te, co do których zachodzi największe prawdopodobieństwo występowania nieujawnionych źródeł przychodów. Obowiązek identyfikowania oraz szczególnego interesowania się takimi podatnikami wynikał z Wytycznych Ministra Finansów. Wprawdzie w 2012 r. podejmowano działania w celu

<sup>1</sup> 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.

identyfikacji takich podatników, niemniej jednak ograniczono się jedynie do podatników osiągających milionowe dochody w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, lekarzy prowadzących działalność gospodarczą, podatników składających oświadczenia majątkowe oraz osób młodych nabywających prawa i rzeczy znacznej wartości oraz handlujące samochodami. Zaniechanie to mogło stanowić jedną z przyczyn nieustalenia w latach 2011 – 2013 (I półrocze) ani jednego podatnika, w stosunku do którego istniała podstawa do opodatkowania podatkiem z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów wytypowanych do rozpracowania w tych latach.

Nie podejmowano również żadnych działań (nawet monitorujących) w stosunku do podatników, u których występuje nadwyżka wydatków nad dochodami, a którzy ze względu na przyjęte ograniczenia ilościowe rozpatrywanych spraw nie zostali rozpoznani w poszczególnych latach podatkowych oraz u których występuje nadwyżka wydatków nad dochodami w kwocie poniżej 150 tys. zł. Prowadziło to do nieobejmowania postępowań w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów podatników, u których permanentnie występuje znaczna nadwyżka wydatków nad przychodami. Jednocześnie, po zakończeniu postępowań weryfikacyjnych w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, w wyniku których uznano, że podatnik wykazał pokrycie finansowe niezbędne do poniesienia wydatku z kredytu bankowego, nie monitorowano sposobu spłaty tego kredytu. Tym samym nie weryfikowano, czy zaciągnięty kredyt nie służył jedynie do uzasadnienia wydatków ponoszonych z nieujawnionych źródeł przychodów.

Badanie prawidłowości prowadzenia postępowań weryfikacyjnych dokonane na próbie 28 spraw w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł wykazało, że w 89,3% przypadkach prowadzono je zgodnie z Wytocznymi Ministra Finansów.

W Urzędzie we wszystkich 17 sprawach objętych badaniem, w których prowadzono czynności weryfikacyjne przy udziale podatników, żądano od nich dostarczenia dokumentów albo złożenia wyjaśnień z naruszeniem przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>2</sup>.

Spośród sześciu zbadanych spraw, w których wydano decyzje umarzające postępowanie podatkowe w badanym zakresie (wszystkie decyzje wydane dla spraw wytypowanych w kontrolowanym okresie), w jednej nierzetelnie ustalono stan faktyczny. Nierzetelnie ustalono również stan faktyczny dla decyzji wydanej w kontrolowanym zakresie, w której sprawa została dobrana przed okresem objętym kontrolą. Stanowiło to przyczynę uchylecia przez Izbę Skarbową w Kielcach (dalej: IS) decyzji Naczelnika Urzędu.

Współpraca z dyrektorem Urzędu Kontroli Skarbowej w Kielcach (dalej: UKS) w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, przebiegała zgodnie z zawartymi porozumieniami pomiędzy dyrektorem IS i dyrektorem UKS, przy czym pomimo nieposiadania informacji na temat sposobu załatwienia sprawy przez UKS, w Urzędzie założono sprawy dla tych podatników i przydzielono je do rozpracowania.

Wystąpiły nieliczne przypadki nieprawidłowości dotyczące planowania i przeprowadzania szkoleń w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz sporządzania sprawozdań wewnętrznych w tym zakresie.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego**

#### **1. Rozwiązania organizacyjne w Urzędzie służące do wykrywania przychodów z nieujawnionych źródeł**

Opis stanu faktycznego

Naczelnik Urzędu w zarządzeniach w sprawie zasad, trybu i organizacji rozpoznawania spraw z zakresu opodatkowania dochodów pochodzących z nieujawnionych źródeł bądź niemających pokrycia w ujawnionych źródłach przy wykorzystaniu aplikacji DWP<sup>3</sup> uregulował m.in. kwestie dotyczące:

- uprawnień do korzystania z aplikacji,
- osób odpowiedzialnych za merytoryczną i informatyczną obsługę aplikacji,
- postępowań z informacjami, które mogą mieć znaczenie z punktu widzenia rozpoznawania spraw z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł, przekazywanymi

<sup>2</sup> Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

<sup>3</sup> Zarządzenie nr 0021/20/2009 z dnia 8 maja 2009 r., nr 0021/08/2011 z dnia 9 lutego 2011 r. oraz 0021/11/2012 z dnia 11 września 2012 r.

przez komórki organizacyjne US oraz wpływającymi do US z zewnątrz, w szczególności sposób selekcji i sposób wprowadzania do DWP,

- sposobu przydzielania wyznaczonym pracownikom spraw do rozpracowania,
- czynności, jakie muszą być wykonane przez pracownika rozpoznającego sprawę oraz formę zakończenia czynności,
- tryb przydziału spraw do wszczęcia postępowania w zakresie art. 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>4</sup> (dalej: updf),
- zasady współpracy komórki organizacyjnej Urzędu zajmującej się sprawami w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł z innymi komórkami organizacyjnymi, w toku rozpracowywania tych spraw.

W zarządzeniach określono ponadto:

- Naczelnik Urzędu, w drodze decyzji, może określić kwotę nadwyżki nad dochodami, która powoduje złożenie wytypowanej sprawy ad acta, bez dalszego rozpoznania,
- kryteria selekcji przyjmowane przy generowaniu raportu zbiorczego (raportów zbiorczych) oraz maksymalną liczbę spraw, które na tej podstawie zostaną skierowane do rozpracowania z poszczególnych raportów, uwzględniając liczbę i stan zaawansowania spraw w toku, w sposób zapewniający zachowanie płynności realizacji zadań zatwierdza: Zastępca Naczelnika Urzędu, w oparciu o przedłożoną przez kierownika Działu Podatku Dochodowego, w formie pisemnej, propozycję w tym zakresie (zarządzenie nr 0021/20/2009) albo Naczelnik Urzędu, w oparciu o propozycję przedłożoną w formie pisemnej przez Koordynatora Wieloosobowego Stanowiska Pracy ds. Analiz i Planowania lub kierownika AP (zarządzenia nr 0021/08/2011 i 0021/11/2012). (dowód: akta kontroli str. 169-245)

Naczelnik Urzędu ustalił kwotę nadwyżki wydatków nad dochodami powodującą złożenie sprawy wytypowanej w trybie selekcji uzupełniającej ad acta bez dalszego rozpoznania za lata 2010, 2011 i 2012 na 10 tys. zł. (dowód: akta kontroli str. 1185-1187)

Opisane zasady były zgodne z Wytycznymi Ministra Finansów. (dowód: akta kontroli str. 77)

Szacunkowe wykorzystanie etatów przeznaczonych na realizację zadań będących przedmiotem kontroli, określone przez kierowników nw. komórek organizacyjnych przedstawiało się następująco:

- w AP: 2,2 etatu z 3 etatów w 2011 r. i 2 etaty z 4,5 etatu w latach 2012 – 2013,
- w Dziale Postępowania Podatkowych (dalej: PP): 0,3 etatu z 12 etatów w 2012 r. i 0,3 etatu z 10 etatów w 2013 r. (w 2011 r. pracownicy PP nie zajmowali się weryfikacją).

W AP wszystkim pracownikom ustalono identyczne zakresy zadań, które obejmowały m.in.: pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego oraz ustalenie zobowiązania podatkowego, w tym także z tytułu nieujawnionych źródeł dochodu, analizowanie oświadczeń majątkowych, informacji o wydatkach i wartości zgromadzonego mienia. Wyłącznie do zadań kierownika AP należało typowanie podmiotów do kontroli.

W dwóch Referatach Orzecznictwa Podatkowego PP wszystkim pracownikom, ustalono identyczne zakresy zadań, które obejmowały m. in.: prowadzenie postępowań z zakresu nieujawnionych źródeł przychodów, kierowanie do komórki właściwej w sprawach typowania do kontroli wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowych lub skarbowych. (dowód: akta kontroli str. 246-288)

Wszyscy pracownicy komórki AP zajmujący się sprawami z kontrolowanego zakresu legitymowali się wyższym wykształceniem. Spośród pracowników PP zajmujących się ww. sprawami dwie osoby miały wykształcenie średnie, pozostali – wyższe. Dwoch pracowników (1,5 etatu) nie miało w chwili powierzenia obowiązków w komórce AP doświadczenia w innych komórkach merytorycznych Urzędu. Pozostali pracownicy komórek AP i PP w chwili powierzenia obowiązków w tych komórkach posiadali doświadczenie w innych komórkach merytorycznych Urzędu. (dowód: akta kontroli str. 289-344)

W Urzędzie obowiązuje Instrukcja I-009/1 - Szkolenia pracowników<sup>5</sup> (dalej: Instrukcja ws. szkoleń). W Instrukcji określono m.in. zasady analizy i identyfikacji potrzeb szkoleniowych,

---

<sup>4</sup> Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

tworzenia rocznego planu szkoleń wewnętrznych i zewnętrznych, realizacji planu szkoleń zewnętrznych, realizacji, dokumentowania szkoleń i sprawozdawczości z wykonania planu szkoleń. (dowód: akta kontroli str. 345-362)

W planach szkoleń wewnętrznych, sporządzanych na podstawie zgłoszeń poszczególnych komórek organizacyjnych US (tzw. harmonogramów) ujęto następujące tematy szkoleń z kontrolowanego zakresu:

- wytyczne dla urzędów skarbowych dotyczące postępowania w sprawie przychodów z nieujawnionych źródeł (dla pracowników PP i Działu Kontroli Podatkowej (dalej: KP), w 2011 r.;
- obszary występowania nieujawnionych źródeł przychodów (dla pracowników AP i KP), zasady kwalifikowania podmiotów do postępowania podatkowego (dla pracowników AP i PP), postępowanie weryfikacyjne w odniesieniu do wyselekcjonowanych podatników (dla pracowników AP), w 2012 r.

Plan szkoleń wewnętrznych na 2013 r., wymagany Instrukcją ws. szkoleń, nie został sporządzony. Zgodnie z ww. harmonogramami szkoleń wewnętrznych na 2013 r., proponowano przeprowadzenie następujących szkoleń: selekcja automatyczna i inne kryteria pomocne w typowaniu podatników do kontroli i czynności sprawdzających (dla pracowników AP), obszary występowania nieujawnionych źródeł przychodów (dla pracowników AP i KP), współpraca z innymi komórkami Urzędu w toku rozpracowywania spraw z zakresu opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł (dla pracowników AP, PP i Działu Obsługi Bezpośredniej (dalej: OB) oraz omówienie Wytycznych Ministra Finansów (dla pracowników PP).

Spośród zaplanowanych w okresie objętym kontrolą szkoleń wewnętrznych objętych planami i harmonogramami zrealizowano w 2013 r. szkolenie dotyczące omówienia Wytycznych Ministra Finansów dla pracowników PP.

Z wyjaśnień Jadwigi Wójcickiej oraz Alicji Cwaliny wynika, że w latach 2011 – 2012 nie odbyło się żadne z zaplanowanych kaskadowych szkoleń wewnętrznych w zakresie objętym kontrolą, ponieważ nie zostały przeprowadzone odpowiednie szkolenia zewnętrzne. W AP organizowane były narady robocze w celu omówienia pojawiających się problemów dotyczących spraw z art. 20 updf.

Sprawozdania z wykonania planu szkoleń wewnętrznych w 2011 r. i 2012 r. nie zostały sporządzone. (dowód: akta kontroli str. 363-387, 494-499, 1188-1189, 1215-1216)

W Urzędzie zrealizowano ponadto wewnętrzne szkolenia pozaplanowe obejmujące zagadnienia z kontrolowanego zakresu: w 2012 r. – obsługa DWP (dla pracowników PP i OB) oraz w 2013 r. – obszary występowania nieujawnionych źródeł przychodu (dla pracowników AP), selekcja automatyczna i inne kryteria pomocne w typowaniu podatników do kontroli i czynności sprawdzających (dla pracowników AP) (dowód: akta kontroli str. 384-387, 562-567)

W planie szkoleń zewnętrznych na 2011 r. i 2012 r., w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł ujęto: przychody z nieujawnionych źródeł (dla pracowników AP) oraz postępowanie podatkowe w sprawie art. 20 ust. 3 updf (dla pracowników PP).

Plan szkoleń zewnętrznych na 2013 r., wymagany Instrukcją ws. szkoleń, również nie został sporządzony. Na ten rok zgłoszono kierownikowi Samodzielnego Referatu Organizacji i Logistyki (dalej: OL) jednak potrzebę przeprowadzenia następujących szkoleń zewnętrznych: postępowanie weryfikacyjne w trybie art. 20 ust. 3 updf w odniesieniu do wyselekcjonowanych podmiotów, typowanie podmiotów do kontroli, przychody ze źródeł nieujawnionych (dla pracowników AP) oraz szkolenie dotyczące stosowania art. 20 updf (dla pracowników PP).

Pracownicy Urzędu uczestniczyli w szkoleniach zewnętrznych z tematyki objętej kontrolą tylko w 2011 r. W szkoleniu *Typowanie podmiotów do kontroli* wzięło udział dwóch pracowników, a w szkoleniu *Opodatkowanie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych* – jeden pracownik. Organizatorem obydwu szkoleń była IS.

<sup>5</sup> Instrukcja I-009/1 - Szkolenia pracowników, stanowiąca załącznik nr 9 do Zarządzenia nr 0021/38/09 Naczelnika Urzędu z dnia 25 września 2009 r. w sprawie harmonogramu wprowadzenia Instrukcji Systemu Zarządzania Jakością w US w Starachowicach.

W latach 2011-2012 nie dokonywano zmian rocznych planów szkoleń zewnętrznych. Nie sporządzono również sprawozdań z wykonania planu szkoleń zewnętrznych w 2011 r. i 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 351, 388-427, 568-598)

Ankiety dotyczące potrzeb szkoleniowych pracowników Urzędu były terminowo przesyłane przez Naczelnika Urzędu do Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów (w 2012 r. – do Izby Skarbowej w Kielcach). Zawarto w nich informacje o następujących potrzebach szkoleniowych:

- na 2011 r.: dla najwyższej kadry kierowniczej – postępowanie podatkowe w sprawie art. 20 ust. 3 updf, dla średniej kadry kierowniczej i dla pracowników – postępowanie podatkowe w sprawie art. 20 ust. 3 updf oraz przychody z nieujawnionych źródeł;
- na 2012 r.: opodatkowanie przychodów z nieujawnionych źródeł z uwzględnieniem aspektów praktycznych oraz typowanie podmiotów do kontroli;
- na 2013 r.: metody i techniki pozyskiwania informacji i dowodów w postępowaniu kontrolnym prowadzonym w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz obsługa DWP;
- na 2014 r.: podatek dochodowy od osób fizycznych – postępowanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, metody i techniki pozyskiwania informacji i dowodów w postępowaniu kontrolnym prowadzonym w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł oraz, obsługa DWP. (dowód: akta kontroli str. 428-475)

Wskaźnik WP.NZP (od 2012 r. – PP.NZP) kwot przypisanych z art. 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, liczony jako iloraz kwoty przypisu w okresie sprawozdawczym (w 2011 r. i 2012 r. z uwzględnieniem kwot decyzji wydanych w zakresie podatków od czynności cywilnoprawnych i od spadków i darowizn) i liczby etatów na koniec okresu sprawozdawczego (od 2012 r. - przeciętnej liczby etatów na koniec tego okresu) wyniósł: na koniec 2010 r. – 67,25, tj. minus 4 punkty w grupie, na koniec 2011 r. – 69,31, tj. minus 4 punkty w grupie, na koniec 2012 r. – 5.664,16, tj. plus pięć punktów w grupie. (dowód: akta kontroli str. 599-628)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

1. Nie sporządzono sprawozdań z wykonania planów szkoleń wewnętrznych i zewnętrznych za 2011 r. i 2012 r. Zgodnie z pkt. 5.8 Instrukcji ws. szkoleń, po wykonaniu rocznego planu szkoleń powinno zostać sporządzone sprawozdanie, zawierające m.in. informacje o stopniu realizacji i przyczynach niewykonania planu, które powinno być następnie przekazane do akceptacji kierownikowi urzędu.  
Z wyjaśnień kierownika Krzysztofa Zakrzewskiego, kierownika OL oraz Naczelnika Urzędu wynika, że ww. sprawozdania nie zostały sporządzone, ponieważ informacje na temat przeprowadzonych szkoleń zostały ujęte w tabelach 7b przekazanych przez Naczelnika Urzędu Szeffowi Służby Cywilnej (w związku z art. 25 ust. 5 i art. 15 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej<sup>6</sup>, dyrektor generalny urzędu do końca każdego roku ma obowiązek złożenia Szeffowi Służby Cywilnej sprawozdania z realizacji zadań wynikających z ww. ustawy za rok ubiegły).  
Powyższe wyjaśnienia nie mogą zostać uwzględnione, ponieważ wypełnianie dyspozycji zawartych w Instrukcji jest niezależne od realizacji obowiązków wynikających z ustawy o służbie cywilnej.
2. Nie sporządzono w terminie określonym w pkt 5.2 Instrukcji ws. szkoleń, tj. do 15 stycznia, planu szkoleń wewnętrznych i planu szkoleń zewnętrznych na 2013 r.  
Z wyjaśnień złożonych przez kierownika OL i Naczelnika Urzędu wynika, że powodem powstałych nieprawidłowości jest reorganizacja systemu szkoleń w Urzędzie, związana z tworzeniem nowych zasad polityki szkoleniowej przez Ministerstwo Finansów oraz wypełnianiem przez Naczelnika Urzędu dyspozycji zawartych w zarządzeniu nr 3 Szefa Służby Cywilnej z dnia 30 maja 2012 r. w sprawie standardów zarządzania zasobami

<sup>6</sup> Dz. U z 2008 r. Nr 227 poz. 1505 ze zm.

ludzkimi w służbie cywilnej. Plan szkoleń na 2013 r. został opracowany według zasad określonych w ww. zarządzeniu w maju 2013 r.

Zdaniem NIK powyższe wyjaśnienia nie zasługują na uwzględnienie. Instrukcja ws. szkoleń, pomimo reorganizacji systemu szkoleń w Urzędzie, nie została uchylona natomiast pismo Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów informujące o opracowaniu nowych zasad dotyczących szkoleń, jak wyjaśnił kierownik OL, zostało przekazane przez IS do Urzędu w dniu 20 lutego 2013 r.

Odpowiedzialność za powyższe nieprawidłowości ponoszą: kierownik OL, pełniący zgodnie z § 3 Zarządzenia Nr 0021/38/09 Naczelnika Urzędu z dnia 25 września 2009 r. funkcję Pełnomocnika Systemu ds. Zarządzania Jakością oraz Naczelnik Urzędu, sprawujący zgodnie z § 16 regulaminu organizacyjnego Urzędu bezpośredni nadzór nad OL. (dowód: akta kontroli str. 139-163, 345-427, 494-561, 1191-1214)

#### Ocena częściowa

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

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

Opis stanu faktycznego

Zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, dobór podatników do postępowań dotyczących nieujawnionych źródeł przychodów w urzędach skarbowych winien odbywać się w oparciu o stworzoną specjalnie do tego celu elektroniczną aplikację DWP. Aplikacja ta została opracowana z myślą o rozpoznawaniu obszarów ryzyka występowania dochodów z nieujawnionych źródeł. Aplikacja zestawia i przetwarza wynikowo, wg określonych założeń, dane dotyczące przychodów i wydatków wszystkich podatników z obszaru danego urzędu skarbowego, zgromadzonych od 2000 r., w oparciu o dane z aplikacji źródłowych (*POLTAX, Czynności Majątkowe, Biblioteka Akt*). Typowanie spraw do rozpracowania w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł następuje w trybie selekcji zasadniczej i selekcji uzupełniających. W ramach selekcji zasadniczej generowane są z aplikacji DWP raporty zbiorcze (listy podatników, spełniających określone kryteria oraz ogólne zestawienie danych za dany okres) oraz raporty indywidualne (zawierające szczegółowe dane dotyczące przychodów i wydatków danego podatnika, za dany okres podatkowy). Typowanie spraw w trybie selekcji uzupełniających następuje w normalnym toku pracy urzędu skarbowego, stosownie do okoliczności, również w oparciu o aplikację DWP. (dowód: akta kontroli str. 63-108)

W okresie objętym kontrolą doboru podatników do postępowań dotyczących przychodów z nieujawnionych źródeł dokonywano w Urzędzie w oparciu o zainstalowaną w I kwartale 2009 r. aplikację DWP. Przed sporządzaniem raportów w oparciu o ww. aplikację weryfikowano jej kompletność i zupełność. (dowód: akta kontroli str. 7-9, 727-747)

W latach 2011 – 2013 dobór podatników do postępowań w kontrolowanym zakresie odbywał się na podstawie selekcji zasadniczej oraz selekcji uzupełniającej – w oparciu o wskazania komórek organizacyjnych US, innych urzędów skarbowych oraz na podstawie donosów. (dowód: akta kontroli str. 10)

W dniu 23 listopada 2011 r. przeprowadzono selekcję zasadniczą z zastosowaniem kryteriów: okres za jaki dokonuje się selekcji – 2010 r., kwota nadwyżki wydatków nad dochodami – 100 tys. zł, wszyscy podatnicy (raport obejmował 282 podatników).

Kolejnej selekcji zasadniczej dokonano w dniu 25 września 2012 r. z zastosowaniem kryteriów:

- podatnicy prowadzący działalność gospodarczą, u których stwierdzono w 2011 r., nadwyżkę wydatków nad dochodami w kwocie 300 tys. zł (raport szeregowal podatników od najwyższej do najniższej nadwyżki z przedziału i obejmował 26 podatników);
- podatnicy nieprowadzący działalności gospodarczej, u których stwierdzono w 2011 r., nadwyżkę wydatków nad dochodami w wysokości 200 tys. zł (raport szeregowal podatników od najwyższej do najniższej nadwyżki z przedziału i obejmował 46 podatników);

- wszyscy podatnicy urodzeni w latach 1990 – 2000, u których nadwyżka wydatków nad dochodami w 2011 r. wynosiła co najmniej 50 tys. zł (raport szeregował podatników od najwyższej do najniższej nadwyżki z przedziału i obejmował czterech podatników);
- podatnicy nieosiągający przychodów z działalności gospodarczej, rejestrujący więcej niż jeden samochód, u których nadwyżka wydatków nad dochodami w 2011 r. wynosiła co najmniej 50 tys. zł (raport szeregował podatników od najwyższej do najniższej nadwyżki z przedziału i obejmował dziewięciu podatników). (dowód: akta kontroli str. 15-19, 22-25)

Naczelnik US zatwierdził wniosek odpowiednio Koordynatora Wieloosobowego Stanowiska Pracy ds. Analiz i Planowania oraz kierownika AP zawierające ww. kryteria w dniach 24 listopada 2011 r. i 10 października 2012 r. We wnioskach tych ustalono ponadto:

- do rozpracowania za 2010 r. należy przyjąć 100% spraw, w których kwota nadwyżki wydatków nad dochodami jest większa lub równa 200 tys. zł oraz w miarę możliwości 5% spraw o kwocie nadwyżki wydatków nad dochodami z przedziału od 100 tys. zł do 200 tys. zł;
- do rozpracowania za 2011 r. po 10 spraw z raportów obejmujących podatników prowadzący działalność gospodarczą, u których stwierdzono w 2011 r., kwotę nadwyżki wydatków nad dochodami co najmniej 300 tys. zł i nieprowadzący działalności gospodarczej, u których stwierdzono w 2011 r. kwotę nadwyżki wydatków nad dochodami co najmniej 200 tys. zł oraz wszystkie sprawy z raportów obejmujących podatników urodzonych w latach 1990 – 2000, u których nadwyżka wydatków nad dochodami w 2011 r. wynosiła co najmniej 50 tys. zł i nieosiągający przychodów z działalności gospodarczej, rejestrujący więcej niż jeden samochód, u których nadwyżka wydatków nad dochodami w 2011 r. wynosiła co najmniej 50 tys. zł – łącznie 33 sprawy. (dowód: akta kontroli str. 13-14, 20-21)

Do rozpracowania w 2011 r. dobrano wszystkie 81 spraw, w których kwota nadwyżki wydatków nad dochodami była większa lub równa 200 tys. zł (z tego 26 spraw przekazano do innych urzędów, zgodnie z właściwością miejscową), natomiast w 2012 r. dobrano:

- dwie sprawy z pozycji 1 i 22 z raportu podatników prowadzących działalność gospodarczą, u których stwierdzono w 2011 r., nadwyżkę wydatków nad dochodami w kwocie co najmniej 300 tys. zł (z tego jedną sprawę przekazano do innego US, zgodnie z właściwością miejscową);
- 18 spraw z pozycji: 1-3, 10, 14-17, 19-20, 24-27, 31, 34, 39 i 46 z raportu podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, u których stwierdzono w 2011 r. nadwyżkę wydatków nad dochodami w wysokości co najmniej 200 tys. zł (z tego 16 spraw przekazano do innych US, zgodnie z właściwością miejscową);
- czterech podatników (wszystkich) urodzonych w latach 1990 – 2000, u których nadwyżka wydatków nad dochodami w 2011 r. wynosiła minimum 50 tys. zł;
- dziewięciu podatników (wszystkich) nieosiągających przychodów z działalności gospodarczej, rejestrujący więcej niż jeden samochód, u których nadwyżka wydatków nad dochodami w 2011 r. wynosiła minimum 50 tys. zł (z tego dwie sprawy przekazano do innych urzędów, zgodnie z właściwością miejscową). (dowód: akta kontroli str. 15-19, 22-51)

W Urzędzie nie podejmowano działań w celu monitorowania i typowania do postępowań podatników, u których stwierdzono nadwyżkę wydatków nad dochodami, a którzy ze względu na ograniczenia ilościowo-wartościowe nie zostali objęci postępowaniami weryfikacyjnymi. (dowód: akta kontroli str. 725-727)

W badanym okresie tylko w 2012 r. weryfikowano podatników z tzw. sfery podwyższonego ryzyka w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Badaniem objęto:

- 17 podatników osiągających milionowe dochody w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W wyniku weryfikacji w DWP: 16 podatników posiadało pokrycie wydatków w dochodach, jeden pozostaje w trakcie weryfikacji;
- 173 lekarzy prowadzących działalność gospodarczą (podczas weryfikacji obowiązku prowadzenia kas fiskalnych). W wyniku weryfikacji w DWP: 170 podatników posiadało pokrycie wydatków w dochodach, dwóch podatników nie posiadało pokrycia wydatków

w dochodach, ale ze względu na małe kwoty sprawy przekazano ad acta, jeden podatnik nie posiadał pokrycia wydatków w dochodach i po weryfikacji skierowano wnioski o wszczęcie postępowania podatkowego;

- wszystkich 310 podatników składających oświadczenia majątkowe. W wyniku weryfikacji w DWP: 304 podatników posiadało pokrycie wydatków w dochodach, czterech podatników nie posiadało pokrycia wydatków w dochodach, ale ze względu na małe kwoty sprawy przekazano ad acta, w stosunku do dwóch podatników przeprowadzono kontrole albo czynności sprawdzające;
- cztery osoby w młodym wieku nabywające prawa i rzeczy znacznej wartości oraz handlujące samochodami (kryteria selekcji zasadniczej). W wyniku weryfikacji w DWP: dwóch podatników nie posiadało pokrycia wydatków w dochodach, ale ze względu na małe kwoty sprawy przekazano ad acta, dwóch jest w trakcie weryfikacji.

Urząd otrzymywał od innych urzędów skarbowych jak również przekazywał do innych urzędów informacje o podatnikach w kontrolowanym zakresie, przekazał również po jednej informacji do Głównego Inspektora Informacji Finansowej i do Urzędu Celnego w Kielcach (dowód: akta kontroli str. 55-58, 725-727, 731A, 770, 1139-1141, 1217-1218)

W Urzędzie nie prowadzono rejestru podatników uczestniczących w transakcjach z wykorzystaniem „fikcyjnych” faktur. W badanym okresie komórka AP zajmowała się sprawą jednego podatnika (sp. z o.o.) podejrzanego o wystawianie „fikcyjnych” faktur. (dowód: akta kontroli str. 756-767)

W okresie objętym kontrolą obowiązywało porozumienie z dnia 19 lutego 2008 r. dotyczące współpracy między IS i UKS (aneksowane w dniach 17 lipca 2008 r. i 15 lipca 2009 r.) oraz porozumienie z dnia 24 kwietnia 2012 r. w sprawie współpracy między urzędami skarbowymi, IS i UKS. (dowód: akta kontroli str. 629-640, 667-686)

US terminowo i we właściwej formie przekazał do UKS bazę danych DWP na płycie DVD w dniu 13 października 2011 r., zgodnie z pismem z IS z dnia 10 października 2011 r. oraz udostępnił na serwerze ftp plik *dwp\_2612.zip.gpg* w dniu 27 września 2012 r., zgodnie z zapisami porozumienia z dnia 24 kwietnia 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 660-662, 693-694)

Urząd w dniu 23 lipca 2012 r. skierował do badania przez UKS wnioski o przeprowadzenie kontroli skarbowej małżonków mających miejsce zamieszkania na terenie działania różnych urzędów skarbowych. Skierowanie tej sprawy nastąpiło zgodnie z zawartym porozumieniem z dnia 24 kwietnia 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 667-692]

W badanym okresie UKS przesłał do US wyniki postępowań kontrolnych przeprowadzonych w 2012 r. i 2013 r. dla małżeństwa – odpowiednio za 2006 r. i 2007 r. – m.in. w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. (dowód: akta kontroli str. 695-718)

Urząd do lipca 2013 r. nie posiadał wiedzy o sposobie załatwienia 32 spraw przekazanych w dniu 16 listopada 2009 r. i 15 listopada 2010 r. do UKS na podstawie porozumienia z 19 lutego 2008 r. Pismo w tej sprawie zostało wysłane przez Urząd do UKS w dniu 20 czerwca 2013 r. (w trakcie kontroli NIK). Pomimo przekazania do UKS ww. spraw, po 11 września 2012 r. dla podatników tych w Urzędzie założono sprawy i przydzielono je do rozpracowania pracownikom. (dowód: akta kontroli str. 641-643, 663-666, 768)

Zgodnie z informacją UKS zawartą w piśmie z dnia 3 lipca 2013 r., żaden z podatników ujętych w wykazach z 16 listopada 2009 r. i 15 listopada 2010 r. nie został zakwalifikowany do kontroli z zakresu nieujawnionych przychodów. (dowód: akta kontroli str. 719-724)

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

1. W US w latach 2011 – 2012 nieterminowo dokonywano selekcji zasadniczej podatników do postępowań w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Pomimo iż zgodnie z Wytocznymi Ministra Finansów raporty zbiorcze z aplikacji DWP w danym roku podatkowym za poprzedni rok podatkowy powinny zostać wykonane *po przemigrowaniu do bazy aplikacji danych ze wszystkich zeznań podatkowych dotyczących roku poprzedniego wraz z ich korektami, nie później niż do 15 sierpnia tego roku*, w Urzędzie raporty te wykonano w dniu 23 listopada 2011 r. za 2010 r. oraz w dniu 25 września 2012 r. za 2011 r., tj. z opóźnieniem odpowiednio 100 i 71 dni.

Ustalone  
nieprawidłowości

Odpowiedzialność za ww. nieprawidłowość ponosi Alina Cwalina, kierownik OB, która wykonała raport z DWP w dniu 23 listopada 2011 r. oraz Jadwiga Wójcicka, kierownik AP, która zleciła wykonanie pracownikowi referatu raportu z dnia 25 września 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 15-19, 22-25, 74)

Z wyjaśnień kierowników OB oraz AP wynika, że niedotrzymanie terminu wygenerowania raportu zbiorczego z aplikacji DWP spowodowane zostało wykonywaniem innych zadań z zakresu działania komórki, prowadzeniem prac analitycznych dotyczących spraw zaległych za lata 2006 – 2009. (dowód: akta kontroli str. 52-58)

2. Naczelnik Urzędu nie ustalił przed wygenerowaniem raportów z aplikacji DWP w 2011 r. i 2012 r. kryteriów selekcji zasadniczej oraz maksymalnej liczby spraw do rozpracowania. Pomimo iż zgodnie z Wytocznymi Ministra Finansów zarządzenie wewnętrzne naczelnika urzędu skarbowego regulujące tryb i organizację rozpatrywania spraw z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł, powinno określać co najmniej kryteria selekcji przyjmowane przy generowaniu raportu zbiorczego (raportów zbiorczych), kryteria te zostały określone (zaakceptowane przez Naczelnika Urzędu) w dniu 24 listopada 2011 r. i 10 października 2012 r., tj. odpowiednio jeden i 15 dni po wygenerowaniu raportów z aplikacji DWP. (dowód: akta kontroli str. 13-25, 77)

Odpowiedzialność za ww. nieprawidłowość ponosi Naczelnik Urzędu, który wyjaśnił, że *kryteria selekcji zasadniczych dokonanych w ww. latach zostały określone przez niego i przekazane w formie decyzji ustnej kierującemu komórką AP – w 2011 r. w miesiącu lipcu, w 2012 r. w miesiącu sierpniu. (...) Na podstawie tych dyspozycji komórka AP sporządziła raporty z aplikacji DWP, na podstawie których sporządzone zostały projekty wniosków w sprawie wytypowania maksymalnej liczby spraw do rozpracowania w trybie selekcji zasadniczej w ww. latach. We wnioskach tych ujęto również wcześniej określone przeze mnie kryteria selekcji. Przedstawione we wnioskach propozycje nie zawierały liczby spraw zaległych (z lat 2006 – 2009), w związku z tym ich nie zaakceptowałem i poleciłem przeprowadzenie analizy zaległych spraw do rozpracowania w latach 2011 i 2012, (...).* Naczelnik Urzędu dodał również, że na tak późne zaakceptowanie wniosków wpływ miały jego *nieobecności w pracy spowodowane urlopami, zwolnieniami lekarskimi oraz zaangażowaniem związanym z kontrolami Ministerstwa Finansów oraz Najwyższej Izby Kontroli.* (dowód: akta kontroli str. 59-62)

3. Doboru spraw do rozpracowania w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w oparciu o raport wygenerowany z aplikacji DWP w dniu 25 września 2012 r. dokonano niezgodnie z Wytocznymi Ministra Finansów oraz zaakceptowanym przez Naczelnika Urzędu wnioskiem kierownika AP w tej sprawie. Według Wytocznych Ministra Finansów, *w przypadku gdy liczba podatników w danym raporcie zbiorczym przekracza liczbę spraw do rozpoznania, określoną przez naczelnika urzędu, sprawy należy rozpoznać w liczbie określonej przez naczelnika urzędu, kierując się kryterium kolejnej najwyższej nadwyżki wydatków nad dochodami.* Naczelnik Urzędu w dniu 10 października 2012 r. zaakceptował wniosek kierownika AP w sprawie kryteriów selekcji oraz maksymalnej liczby spraw do rozpracowania w trybie art. 20 ust. 3 updf z 2011 r., zgodnie z którym ustalił, iż do rozpracowania należy przyjąć m.in. po 10 spraw z raportów obejmujących podatników prowadzących działalność gospodarczą, u których stwierdzono w 2011 r. nadwyżkę wydatków nad dochodami w kwocie co najmniej 300 tys. zł i nieprowadzących działalności gospodarczej, u których stwierdzono w 2011 r. nadwyżkę wydatków nad dochodami w wysokości co najmniej 200 tys. zł. Tymczasem kierownik AP Jadwiga Wójcicka do rozpracowania dobrała dwie sprawy z raportu podatników prowadzących działalność gospodarczą, u których stwierdzono w 2011 r. nadwyżkę wydatków nad dochodami w kwocie co najmniej 300 tys. zł (z tego jedną sprawę przekazano do innego urzędu, zgodnie z właściwością miejscową) oraz 18 spraw z raportu podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, u których stwierdzono w 2011 r. nadwyżkę wydatków nad dochodami w wysokości co najmniej 200 tys. zł (z tego 16 spraw przekazano do innych urzędów, zgodnie z właściwością miejscową). Podczas doboru nie kierowano się kryterium kolejnej nadwyżki wydatków nad dochodami. (dowód: akta kontroli str. 13-51, 74)

Jadwiga Wójcicka wyjaśniła, iż sprawy do rozpracowania w ramach ww. selekcji przydzielała pracownikom AP dorywczo, oraz że przez nieuwagę i niedopatrzenie pominięto osoby z ww. wykazów. Dodała ponadto, że w dniu 25 czerwca 2013 r. (po zainteresowaniu

się sprawą przez NIK) przydzielono sprawy zgodnie z wnioskiem zaakceptowanym przez Naczelnika US. (dowód: akta kontroli str. 55-58)

4. W Urzędzie nie dokonywano systemowej oceny wszystkich grup podatników, określonych w Wytycznych Ministra Finansów ze sfery tzw. podwyższonego ryzyka, które powinny się znaleźć w kręgu szczególnych zainteresowań organów podatkowych i skarbowych, np. podatników występujących w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, podejrzanymi o przeliczanie dochodów i kosztów, nabywcy dóbr luksusowych, nabywcy znacznych ilości udziałów lub akcji w spółkach prawa handlowego, osoby wpłacające kaucje sądowe znacznej wartości. Wprawdzie w 2012 r. podjęto działania w celu wyselekcjonowania podatników do postępowań w oparciu o cztery grupy ryzyka (podatnicy osiągających milionowe dochody w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, lekarze prowadzących działalność gospodarczą, podatnicy składający oświadczenia majątkowe oraz osoby młode nabywające prawa i rzeczy znacznej wartości oraz handlujące samochodami), to jednak działania te nie zostały ukierunkowane na objęcie postępowaniami większej liczby podatników z tej sfery.

Z wyjaśnień kierownika AP Jadwigi Wójcickiej wynika m.in., że komórka AP podejmowała działania w stosunku do podatników z tzw. sfery podwyższonego ryzyka jednak z uwagi na wielość obowiązków i zadań AP działania te nie były prowadzone systemowo. (dowód: akta kontroli str. 55-58)

5. Pomimo iż do lipca 2013 r. w Urzędzie nie posiadano wiedzy o sposobie załatwienia 32 spraw przekazanych w dniu 16 listopada 2009 r. i 15 listopada 2010 r. do rozpracowania przez UKS, dla wszystkich tych podatników w Urzędzie założono sprawy i przydzielono je do rozpracowania pracownikom. Oznaczało to, że w tej samej sprawie mogły być prowadzone działania zarówno przez US jak i UKS. (dowód: akta kontroli str. 641-643, 663-666, 768)

Odpowiedzialność za ww. nieprawidłowość ponosi Naczelnik Urzędu, który wyjaśnił: *zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, (...) urząd kontroli skarbowej zobowiązany jest do przekazania informacji zwrotnych (za pośrednictwem izby skarbowej) o podjętych/niepodjętych działaniach w stosunku do podmiotów ujawnionych w pismach za lata 2008 i 2009. Z uwagi na brak takich informacji we wrześniu 2012 r. podjąłem decyzję (...) o założeniu spraw dla podatników, których wykaz przekazano w 2009 i 2010 r. do UKS w Kielcach. Nie chciałem stwarzać uprzywilejowanej sytuacji dla podmiotów z ww. wykazów, którzy pozostaliby nie objęci weryfikacją zarówno przez UKS jak i przez urząd skarbowy.* (dowód: akta kontroli str. 1164-1168)

Zdaniem NIK powyższe wyjaśnienia nie mogą zostać uwzględnione ponieważ nie było żadnych przeszkód, aby przed rozpoczęciem działań przez US sprawdzić, czy w ww. sprawach UKS prowadzi postępowania i jakie są ich wyniki.

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

1. Zaakceptowanie przez Naczelnika Urzędu wniosku koordynatora Wieloosobowego Stanowiska Pracy ds. Analiz i Planowania z dnia 24 listopada 2011 r., określającego w sposób „nieostyry” liczbę spraw do rozpracowania w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł (dobór „w miarę możliwości 5% spraw o kwocie nadwyżki wydatków nad dochodami z przedziału od 100 tys. zł do 200 tys. zł”) nie pozwalał na jednoznaczną ocenę realizacji zadań przez pracowników Urzędu w tym obszarze.
2. W Urzędzie nie podejmowano działań w celu monitorowania i typowania do postępowań podatników, u których stwierdzono nadwyżkę wydatków nad dochodami, a którzy ze względu na ograniczenia ilościowo-wartościowe nie zostali objęci postępowaniami weryfikacyjnymi. Przyczyną powyższego stanu, wg wyjaśnień kierownika AP, była m.in. duża liczba spraw zaległych do rozpracowania oraz duże obciążenie pracą komórki AP. W ocenie NIK prowadziło to do nieobejmowania postępowaniami w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów podatników, u których permanentnie występuje znaczna nadwyżka wydatków nad przychodami. (dowód: akta kontroli str. 725-727)

Ocena cząstkowa

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

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

Opis stanu faktycznego

Z uzyskanej liczby 282 wskazań w raporcie z 23 listopada 2011 r. do badania wytypowano 81 spraw (28,7%), z tego: w siedmiu przypadkach (8,6%) stwierdzono pokrycie wydatków w dochodach, w 21 przypadkach (25,9%) sprawy przekazano do dalszego rozpracowania, 26 spraw (32,1%) przekazano do innych urzędów skarbowych zgodnie z właściwością miejscową, dla 14 spraw (17,3%) trwają czynności weryfikacyjne natomiast w 13 sprawach (16,1%) na dzień 8 lipca 2013 r. (data badania) czynności nie podjęto.

Spośród 85 spraw, które zostały wygenerowane w czterech raportach z 25 września 2012 r. dobrano 33 sprawy (tj. od 7,7% do 100% wskazań z poszczególnych raportów), z tego: w jednym przypadku (3%) stwierdzono pokrycie wydatków w dochodach, w czterech przypadkach (12,1%) sprawy przekazano do dalszego rozpracowania (analizy pogłębionej przy udziale podatnika), 18 spraw (54,5%) przekazano do innych urzędów skarbowych zgodnie z właściwością miejscową, dla trzech spraw (9,1%) trwają czynności weryfikacyjne, natomiast na dzień 8 lipca 2013 r. (data badania) nie podjęto czynności w siedmiu sprawach (21,2%)<sup>7</sup>. (dowód: akta kontroli str. 10, 15-19)

W latach 2011 – 2013 (do 8 lipca 2013 r.) oprócz selekcji zasadniczej, w US do rozpracowania na podstawie selekcji uzupełniającej przyjęto łącznie 24 sprawy dobrane na podstawie informacji komórek organizacyjnych Urzędu (w wyniku prowadzonych postępowań kontrolnych i podatkowych), z innych urzędów skarbowych oraz w wyniku donosów.

Na 13 spraw z 2011 r., w przypadku jednej (7,6%) stwierdzono pokrycie wydatków w dochodach, sześć (46,2%) przekazano do rozpracowania pogłębionego (w tym jedną po kontroli podatkowej) natomiast w sześciu (46,2%) nie podjęto czynności.

Na sześć spraw z 2012 r., jedną przekazano do innego urzędu skarbowego zgodnie z właściwością, cztery (66,6%) przekazano do rozpracowania pogłębionego (w tym jedną po kontroli podatkowej), w jednej nie podjęto czynności.

Spośród pięciu spraw z I półrocza 2013 r., cztery (80%) przekazano do rozpracowania pogłębionego, natomiast jednej (20%) nie rozpoczęto. (dowód: akta kontroli str. 10)

Prawidłowość prowadzenia rozpracowań wstępnych zakończonych dokonano na próbie 30 spraw prowadzonych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, których sposób ustalenia określa art. 20 ust. 3 ustawy updf, wytypowanych przez US do rozpracowania w latach 2011 – 2013 (I półrocze), dobranych metodą losową z interwałem, tj. co druga sprawa z selekcji zasadniczej za 2011 r. i z selekcji uzupełniających, wszystkie sprawy zakończone na etapie wstępnym z 2012 r. oraz dwie z spośród przekazanych do innych urzędów skarbowych (dobór celowy, wytypowani podatnicy o najniższych kwotach nadwyżki). W wyniku badania ustalono m.in., że sprawy prowadzono zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów za wyjątkiem:

- w jednej sprawie spośród 28, które nie zostały przekazane do innych urzędów skarbowych nie sporządzono *Protokołu weryfikacyjnego dla celów opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach bądź pochodzących ze źródeł nieujawnionych* (dalej: *protokół weryfikacyjny*). W sprawie tej Naczelnik Urzędu nie zatwierdził przekazania sprawy ad acta;

- dwa *protokoły weryfikacyjne* (7,1%) nie zostały sporządzone na bieżąco (sprawy: AP/41016-47/12, AP/41016-75/12);

- nieprawidłowo ustalono kwotę wydatków na utrzymanie podatnika (AP/41016-15/12) oraz w protokole jednej sprawy wskazano inne kwoty wydatków, niż wynikało to z wydruku aplikacji DWP - nie wyjaśniono przyczyn różnic (AP/41016-24/12);

- w jednej sprawie (AP/41016-36/12) wezwano podatnika do okazania dokumentów nie weryfikując prawidłowości poniesionych wydatków z dokumentami będącymi w posiadaniu Urzędu;

- w dwóch sprawach (AP/41016-2/13 i AP/41016-94/12), pomimo istnienia przesłanek do prowadzenia postępowania weryfikacyjnego przy udziale podatnika, po rozpracowaniu

<sup>7</sup> Opis nie uwzględnia ponownego doboru 18 spraw dokonanego w wyniku kontroli NIK w dniu 25 czerwca 2013 r.

wstępnym od razu przekazano sprawę do postępowania podatkowego bez prowadzenia rozpracowania pogłębionego przy udziale podatnika.

Prawidłowość prowadzenia rozpracowań pogłębionych dokonano na próbie 22 spraw wytypowanych do badania rozpracowań wstępnych nieprzekazanych do innych US oraz nieprzekazanych ad acta w wyniku rozpracowań wstępnych. W wyniku badania ustalono m.in., że sprawy prowadzono bez zbędnej zwłoki, występowało do innych organów i instytucji w celu ustalenia lub potwierdzenia stanu faktycznego, dokumentację prowadzono starannie i kompletnie, decyzje co do sposobu załatwienia sprawy były właściwe. (dowód: akta kontroli str. 799-1027)

W badanej próbie we wszystkich przypadkach, w których na etapie pogłębionym (17 spraw) wzywano podatnika do dostarczenia dokumentów, informacji lub wyjaśnień, powoływano się na art. 155, 272 ust. 3, 274a § 2 (lub niektóre z tych przepisów) ustawy Ordynacja podatkowa. (dowód: akta kontroli str. 799-1027)

Spośród wytypowanych spraw do rozpracowania w latach 2011 – 2013 r. (do 8 lipca 2013 r. – data badania), do postępowań podatkowych skierowano osiem spraw dotyczących łącznej kwoty 467 tys. zł. We wszystkich ww. sprawach zostały wszczęte postępowania podatkowe. Do dnia badania pozostawały do zakończenia dwa postępowania. W pozostałych sprawach (sześć postępowań) wydano decyzje umarzające postępowanie podatkowe. (dowód: akta kontroli str. 12)

Badaniu poddano wszystkie sześć decyzji wydane w kontrolowanym okresie. Ustalono m.in., że w pięciu przypadkach postępowania prowadzono w celu dokładnego ustalenia stanu faktycznego wnikliwie, prawidłowo dokumentowano stan faktyczny, zapewniono stronom możliwość wypowiedzenia się co do zebranego materiału dowodowego, decyzje wydano bez zbędnej zwłoki – zgodnie z art. 139 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej. We wszystkich przypadkach niezakończono sprawy w terminie, na podstawie art. 140 § 1 ww. ustawy wyznaczano nowy termin, podając przyczynę niezakończono sprawy w terminie.

W jednym przypadku podstawą wydania decyzji umarzającej postępowanie podatkowe (sprawa PP-11II/41105-1/13/PPR/U) było uwzględnienie przy rozliczaniu przychodów i wydatków z zachowaniem chronologii zdarzeń m.in. nadwyżki z lat ubiegłych (oszczędności) wg stanu na 31 grudnia 2009 r. w wysokości 97,5 tys. zł, stanu oszczędności na rachunkach bankowych i gotówce 63,9 tys. zł oraz zapłaty zaliczki za mieszkanie w dniu 21 stycznia 2010 r. w kwocie 41 tys. zł. W akcie notarialnym z dnia 22 stycznia 2010 r., na podstawie którego podatnik nabył lokal mieszkalny, zapisano, że przed podpisaniem aktu kupujący otrzymał tytułem zadatku kwotę 41 tys. zł. Ze zgromadzonych wyciągów bankowych oraz oświadczenia podatnika o stanie majątkowym w zakresie oszczędności w gotówce wynikały oszczędności w łącznej kwocie 51,7 tys. zł. (dowód: akta kontroli str. 804-807, 1028-1064)

We wszystkich prowadzonych w 2011 – 2013 (I półrocze) sprawach, w ramach postępowań weryfikacyjnych:

- 62 podatników wykazało kredyt bankowy jako źródło finansowania wydatków (z tego 16 podatników wytypowanych do rozpracowania po selekcji zasadniczej i uzupełniającej przeprowadzonych w latach 2011 – 2013). Po zakończeniu postępowań weryfikacyjnych w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, w wyniku których uznano, że podatnik wykazał pokrycie finansowe niezbędne do poniesienia wydatku z kredytu bankowego, nie monitorowano w jaki sposób podatnik spłacał ten kredyt. Przyczyną powyższego stanu, jak wyjaśniła kierownika AP Jadwiga Wójcicka było duże obciążenie pracą pracowników wydziału;
- 20 podatników wykazało darowizny jako źródło finansowania wydatków (z tego 10 podatników wytypowanych do rozpracowania po selekcji zasadniczej i uzupełniającej przeprowadzonych w latach 2011 – 2013); we wszystkich przypadkach weryfikowano możliwości finansowe darczyńcy do przekazania darowizn. (dowód: akta kontroli str.1133-1138, 1169-1171)

Na dzień 1 stycznia 2011 r. w Urzędzie pozostawało 211 spraw w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł przyjętych do realizacji za lata 2005 – 2009, w tym 182 sprawy powstałe w wyniku wcześniejszego doboru niż rok 2010. (dowód: akta kontroli str. 109, 110)

W dniu 11 września 2012 r. w US odbyła się narada Naczelnika, Zastępcy Naczelnika i kierowników działów i referatów Urzędu, na którym rozpatrywano warianty rozdziału weryfikacji spraw w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów wytypowanych w latach 2007-2010 pomiędzy poszczególne komórki organizacyjne Urzędu, w związku z zaległościami w rozpatrywaniu spraw. W wyniku narady dokonano podziału ww. spraw do rozpracowania pomiędzy Dział OB, PP i AP. (dowód: akta kontroli str. 748-757)

Naczelnik Urzędu pismem (bez daty – data dekretacji 12 września 2012 r.) upoważnił kierowników komórek OB i PP do akceptacji wniosków wynikających z poszczególnych etapów załatwienia sprawy, przekazanych w oparciu o ustalenia z ww. narady. Na ww. upoważnieniu nie odnotowano przyjęcia upoważnienia przez kierowników OB i PP. Nie włączono upoważnienia do akt osobowych pracowników, jak również nie dokonano zmian zakresów czynności tych pracowników. (dowód: akta kontroli str. 771-794)

W okresie objętym kontrolą, do dnia 24 czerwca 2013 r. (data badania), rozpracowano 164 sprawy (74,2%) z lat 2005-2009. Wszczęto 34 postępowania podatkowe. Wydano osiem decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł (siedem w 2012 r. na kwotę 493 tys. zł i jedną w 2013 r. na kwotę 67,7 tys. zł) oraz 22 decyzje umarzające postępowanie podatkowe. Od decyzji z 2012 r. ustalających zobowiązanie podatkowe zostały wniesione odwołania od IS. Na dzień 24 czerwca 2013 r. cztery decyzje na kwotę 46,8 tys. zł zostały uchylone przez IS (w dwóch sprawach na kwotę 4,3 tys. zł postępowania umorzono, w dwóch sprawach IS ustaliła zobowiązanie podatkowe na kwotę 40 tys. zł – podatnicy złożyli odwołanie do WSA), natomiast trzy na łączną kwotę 446,3 tys. zł są w trakcie rozpatrywania. (dowód: akta kontroli str. 795-798).

Ustalone  
nieprawidłowości

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

1. Nierzetelnie dokumentowano proces weryfikacyjny podatników w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w trzech badanych sprawach (10,7%). Pomimo wynikającego z pkt 5.3 Wytocznych Ministra Finansów obowiązku bieżącego sporządzania *protokołu weryfikacyjnego* oraz zatwierdzenia go przez Naczelnika Urzędu:

- w jednej badanej sprawie AP/41016-12/12 nie sporządzono ww. protokołu. W sprawie tej Naczelnik Urzędu nie zatwierdził przekazania sprawy ad acta. Odpowiedzialność za niesporządzenie *protokołu weryfikacyjnego* ponosi prowadzący rozpracowanie – Józef Rutkowski, starszy komisarz skarbowy. Wyjaśnił on m.in., że ponieważ została ustalona znaczna nadwyżka przychodów nad wydatkami tym samym uznał, że taka forma załatwienia sprawy jest wystarczająca. Odpowiedzialność za niezatwierdzenie sprawy ad acta ponosi Zastępca Naczelnika Urzędu Tomasz Żerek, któremu podlega komórka organizacyjna Urzędu (OB), w której zadania wykonuje ww. pracownik. Zastępca Naczelnika US wyjaśnił, że nie zatwierdził sprawy ad acta ze względu na nieprzedłożenie jej do zatwierdzenia przez kierowników AP bądź OB. (dowód: akta kontroli str. 870-877, 1122-1132)
- w dwóch badanych sprawach AP/41016-47/12, AP/41016-75/12 *protokoły weryfikacyjne* nie zostały sporządzone na bieżąco. Świadczy o tym dokonywanie czynności w rozpracowaniu pogłębionym przed zatwierdzeniem przez kierowników właściwych komórek organizacyjnych Urzędu rozpracowania na etapie wstępnym. Odpowiedzialność za ww. nieprawidłowość ponoszą starszy komisarz skarbowy Teresa Kuklińska przeprowadzająca rozpracowanie AP/41016-47/12 oraz prowadząca rozpracowanie AP/41016-75/12 referent, Iwona Lipczyńska. Z ich wyjaśnień wynika, że protokół prowadziły na bieżąco w wersji elektronicznej i ustnie informowały swoich przełożonych o efektach rozpracowania wstępnego. (dowód: akta kontroli str. 799-803, 825-833, 973-980, 1142-1147)

2. Nierzetelnie prowadzono trzy rozpracowania (10,7%) bowiem:

- w sprawie AP/41016-15/12 w ramach weryfikacji wstępnej ustalono kwotę wydatków na utrzymanie podatnika za 2008 r. z pominięciem wydatków na utrzymanie małżonka (do czasu jego śmierci), przez co zanizono kwotę nadwyżki wydatków nad dochodami. Odpowiedzialność za ww. nieprawidłowość ponosi Starszy Komisarz Skarbowy Teresa Kuklińska przeprowadzająca rozpracowanie, która jako przyczynę wskazała błąd

rachunkowy. Wyjaśniła ponadto, że błąd ten zostanie skorygowany w rozpracowaniu pogłębionym.

- w sprawie AP/41016-24/12 w protokole wskazano inne kwoty wydatków niż wynikało to z załączonego wydruku aplikacji DWP i nie wyjaśniono w *protokole weryfikacyjnym* przyczyn różnic. Wg wyjaśnień kierownika Referatu Orzecznictwa Podatkowego Zdzisław Nitychoruka, przyczyną ww. różnic był błąd aplikacji DWP (podczas kontroli *protokół weryfikacyjny* został skorygowany). (dowód: akta kontroli str. 799-803, 806-817, 878-882, 1142-1144, 1148-1158)
  - w sprawie AP/41016-36/12 wezwano podatnika do okazania dokumentów, nie weryfikując prawidłowości poniesionych wydatków z dokumentami będącymi w posiadaniu Urzędu oraz bez sporządzenia rozliczenia dochodów i wydatków w *protokole weryfikacyjnym*. Odpowiedzialność za ww. nieprawidłowość ponosi prowadząca rozpracowanie Starszy Komisarz Skarbowy Ewelina Zieja. Z jej wyjaśnień wynika m.in., że jedną z przyczyn wezwania podatniczki było sporządzanie przez aplikację DWP zestawienia dochodów i wydatków za poszczególne lata razem z dochodami męża. Wyjaśniła ponadto, że ustnie przekazała przełożonemu wątpliwości związane z prowadzonym postępowaniem oraz że dopiero po wezwaniu podatniczki możliwe było rzetelne przeprowadzenie rozpracowania wstępnego. (dowód: akta kontroli str. 799-803, 908-920, 1159-1163)
- Powyższe wyjaśnienie nie zasługuje na uwzględnienie, gdyż o powyższych faktach nie dokonano wzmianki w *protokole weryfikacyjnym*.

3. We wszystkich 17 sprawach, w których prowadzono czynności weryfikacyjne na etapie pogłębionym, w ramach czynności sprawdzających żądano od podatników przedłożenia dokumentów, informacji lub wyjaśnień dotyczących m.in. umów kredytowych, aktów notarialnych, dokumentów dotyczących poniesionych wydatków. Jako podstawę prawną wezwań wskazywano (łącznie lub niektóre):

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

Powyższe przepisy prawne odnoszące się do czynności sprawdzających nie dają podstaw do żądania dokumentów od podatników objętych postępowaniem weryfikacyjnym. (dowód: akta kontroli str. 799-1027)

Odpowiedzialność za ww. nieprawidłowości ponoszą:

- Naczelnik Urzędu, który podpisał wezwanie w sprawie AP/41016-75/12. Wyjaśnił on: *podpisując wezwanie przedłożone przez pracownika (...) zostałem poinformowany o przebiegu sprawy będącej przedmiotem wezwania. W związku z licznymi nabyciami pojazdów przez podatnika i brakiem jakichkolwiek dochodów zgłoszonych do opodatkowania zachodziło podejrzenie handlu samochodami bez zgłoszonej działalności gospodarczej. Sprzedaż niektórych pojazdów nastąpiła przed upływem pół roku, co również było przesłanką do wezwania podatnika i zweryfikowania obowiązku podatkowego z tego tytułu;*
- Kierownik AP Jadwiga Wójcicka, która podpisała wezwania w sprawach: AP/41016-28/12, AP/41016-27/12, AP/41016-71/12, AP/41016-80/12, AP/41016-4/13, AP/41016-

77/12 i AP/41016-2/13. Jadwiga Wójcicka wyjaśniła: wezwania do podatnika w oparciu o art. 155 lub 272 pkt 3 lub 274 a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa wysłano w celu uzyskania niezbędnych wyjaśnień koniecznych do potwierdzenia zdarzeń ustalonych na podstawie aplikacji komputerowych. Przepisy działu V Ordynacji podatkowej nie są sensu stricto dostosowane do weryfikacji spraw w trybie art. 20 ust. 3 updf. Urząd w pismach dotyczących propozycji zmian legislacyjnych wnioskował o zmianę w ustawie Ordynacja podatkowa poprzez dodanie dodatkowego artykułu pozwalającego na prowadzenie weryfikacji z udziałem podatnika (pismo z dnia 17.11.2011 r) ;

- Kierownik OB Alicja Cwalina, która podpisała wezwania w sprawach AP/41016-93/11 i AP/41016-94/11. Wyjaśniła ona: czynności weryfikacyjne w sprawach AP/41016-93/11 i AP/41016-94/11 zostały podjęte na podstawie doniesienia o nieprawidłowościach związanych z uzyskiwaniem przychodów nieopodatkowanych, z których podatnicy (małżonkowie) dokonywali wydatków, w tym m.in. na zakup samochodu o znacznej wartości. Analiza osiągniętych przez podatników przychodów oraz poniesionych wydatków dokonana w oparciu o dokumenty oraz informacje będące w posiadaniu tut. urzędu wykazała, że w momencie zakupu ww. samochodu występował niedobór środków na jego nabycie. Biorąc pod uwagę fakt, że wydatek mógł zostać sfinansowany ewentualnymi pożyczkami lub darowiznami niezgłoszonymi w tut. organie wysłano wezwanie na podstawie art. 155 ustawy Ordynacja podatkowa o udzielenie wyjaśnień dotyczących nabycia samochodu;
- Kierownik PP Zbigniew Ćwieluch, który podpisał wezwanie w sprawie AP/41016-36/12;
- Kierownik Referatu Udzielania Ulg w Spłacie Zobowiązań Podatkowych oraz Zabezpieczeń i Odpowiedzialności za Zobowiązania Podatkowe Ewa Nowak, która podpisała wezwania w sprawie AP/41016-11/12 i AP/41016-10/12;
- Kierownik Referatu Orzecnictwa Podatkowego Zdzisław Nitychoruk, który podpisał wezwania w sprawie AP/41016-15/12, AP/41016-39/12 i AP/41016-40/12, AP/41016-47/12, AP/41016-35/12, AP/41016-33/12 i AP/41016-34/12, AP/41016-22/12;
- Starszy Komisarz Skarbowy Marcin Haba, który podpisał wezwanie w sprawie AP/41016-26/12.

Z wyjaśnień Zbigniewa Ćwielucha, Ewy Nowak, Zdzisława Nitychoruka oraz Marcina Haby wynika m.in., że Urząd Skarbowy działając w tym trybie na podstawie art. 272 pkt 3 w związku z art. 155 Ordynacji podatkowej może w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji poprosić podatnika o wyjaśnienia, czy w złożonych zeznaniach podatkowych wykazał przychody ze wszystkich źródeł przychodów określonych w art. 10 updf oraz czy kwoty przychodów z ujawnionych w zeznaniu podatkowym źródeł przychodów zostały poprawnie wykazane. W związku z tym w sprawach tych, uwzględniając dyspozycje ww. przepisów, wezwano podatnika do złożenia wyjaśnień i dokumentów w ramach czynności weryfikacyjnych przed wszczęciem postępowania podatkowego i nie wykraczało to poza możliwości takiego żądania określonego ww. przepisami ustawy – Ordynacja podatkowa. (dowód: akta kontroli str. 1164-1184)

Powyższe wyjaśnienia nie mogą zostać uwzględnione, gdyż powyższe przepisy prawne odnoszące się do czynności sprawdzających nie dają podstaw do żądania dokumentów od podatników objętych postępowaniem weryfikacyjnym.

4. Nierzetelnie ustalono stan faktyczny w trzech postępowaniach podatkowych w sprawach zakończonych wydaniem decyzji umarzającej zobowiązanie podatkowe (sprawa PP-11I/41105-1/13/PPR/U) oraz dwóch decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe oraz zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych od przychodów z nieujawnionych źródeł dla małżonków (sprawa PP-11I/41105-9/12 i PP-11I/41105-8/12). Mianowicie:

- podstawą wydania decyzji umarzającej zobowiązanie podatkowe (sprawa PP-11I/41105-1/13/PPR/U) było uwzględnienie przy rozliczaniu przychodów i wydatków z zachowaniem chronologii zdarzeń m.in. zapłaty zaliczki za mieszkanie w dniu 21 stycznia 2010 r. w kwocie 41 tys. zł, ustalonej na podstawie aktu notarialnego, nadwyżki z lat ubiegłych (oszczędności) wg stanu na 31 grudnia 2009 r. w wysokości 97,5 tys. zł oraz stanu oszczędności na rachunkach bankowych i gotówce, wg oświadczenia podatnika w łącznej kwocie 63,9 tys. zł. W akcie notarialnym z dnia 22 stycznia 2010 r., na podstawie którego podatnik nabył lokal mieszkalny zapisano, że

przed podpisaniem niniejszego aktu sprzedający otrzymał tytułem zadatku kwotę 41 tys. zł – nie wskazano natomiast kiedy nastąpiło przekazanie środków. Oznacza to, że organ podatkowy nie ustalił daty poniesienia ww. wydatku. Nieprawidłowo ustalono również oszczędności podatnika, gdyż ze zgromadzonych w aktach podatkowych wyciągów bankowych oraz oświadczenia podatnika o stanie majątkowym w zakresie oszczędności w gotówce wynika łączna kwota 51,7 tys. zł. Jednocześnie nie wyjaśniono, czy oszczędności te zostały zgromadzone z nadwyżki z lat ubiegłych, tj. już przyjętej kwoty 97,5 tys. zł. Opisane powyżej nieprawidłowości świadczą, iż podczas wydawania ww. decyzji naruszono art. 122 ustawy Ordynacja podatkowa stanowiący, że *w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym* oraz 187 § 2 tej ustawy, zgodnie z którym *organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy*. Konsekwencją naruszenia ww. przepisów mogło być wydanie wadliwej decyzji w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Zastępca Naczelnika Urzędu, który podpisał decyzję, wyjaśnił: *podstawą podjęcia czynności w sprawie było nabycie w dniu 22.01.2010 r., zgodnie z aktem notarialnym Rep. A Nr 308/2010 (...) lokalu mieszkalnego położonego w Warszawie. (...) Informuję, że decyzja została wydana przy uwzględnieniu nadwyżki z lat ubiegłych oraz oszczędności na rachunkach bankowych i w gotówce. Stan oszczędności przyjęto zgodnie z oświadczeniem o stanie majątkowym złożonym przez podatniczkę. W decyzji przyjęto datę zapłaty zadatku w kwocie 41.000 zł w dniu 21.01.2010 r., mimo wielokrotnie zadawanych pytań podatniczka nie umiała wskazać daty przekazania pieniędzy. Uznano, że powyższa wpłata została dokonana przed zawarciem umowy kredytowej (Rep. A Nr 308/2010 z dnia 22.01.2010 r.), ponieważ był to warunek konieczny do podpisania umowy. (dowód: akta kontroli str. 1028-1064, 1128-1132)*

- w wydanych decyzjach ustalających zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych od przychodów z nieujawnionych źródeł (PP-11I/41105-9/12 i PP-11I/41105-8/12) dla małżonków IG i MG nie uwzględniono dochodów uzyskiwanych z gospodarstwa rolnego w latach 2002-2005. Fakt ten był jedną z przyczyn wniesienia odwołań przez podatników oraz uchylecia decyzji Naczelnika Urzędu przez IS i umorzenia postępowania podatkowego. Odpowiedzialnym za ww. nieprawidłowość jest Zastępca Naczelnika Urzędu, który podpisał ww. decyzję. Zastępca Naczelnika wyjaśnił m.in.: *(...) podatnicy mimo licznych wezwań (...) do wskazania źródeł finansowania wydatków w 2007 r. nie udzielali wyjaśnień i nie dostarczyli informacji, dowodów, które wskazywałyby na fakt uzyskiwania przychodów z gospodarstwa rolnego w latach poprzedzających rok kontrolowany. Nie znane były tuż. urzędowi dane, czy w latach wcześniejszych (2002-2005) podatnicy osiągnęli jakieś dochody z gospodarstwa rolnego i z jakiego tytułu (uprawy, hodowla ) i jakie ponosili w związku z tym koszty. Urząd posiadał jedynie informację udzieloną przez pełnomocnika ww. podatników (...), że uzyskiwali dochody z gospodarstwa rolnego, w tym dochody ze sprzedaży produktów rolnych, ale w roku 2006. W ww. pismach nie podano żadnych danych dot. rodzaju hodowli i upraw (arealu, klasy gleby). (...) Tut. urząd skarbowy wyszedł z założenia, że to w interesie podatniczki jest przedstawienie organowi podatkowemu odpowiedniego materiału dowodowego. Z kolei organ podatkowy ma obowiązek podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Nie oznacza to jednak, że strona jest zwolniona od współdziałania w realizacji tego obowiązku, w szczególności gdy przepis prawa materialnego nakłada na nią ciężar dowodu, a tak jest w przypadku postępowania w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów, gdzie organ podatkowy nie ma możliwości ustalenia środków dowodowych w inny sposób jak od podatnika. Sam fakt posiadania gospodarstwa rolnego, płacenia podatku rolnego nie oznacza, że gospodarstwo to w latach wcześniejszych wykorzystywano do celów produkcji rolnej. (dowód: akta kontroli str. 1065-1121, 1128-1132)*

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

1. Naczelnik Urzędu pismem (bez daty – data dekretacji 12 września 2012 r.) upoważnił kierowników komórek OB i PP do akceptacji wniosków wynikających z poszczególnych etapów załatwienia sprawy przekazanych w oparciu o ustalenia 11 września 2012 r.

narady. Na ww. upoważnieniu nie odnotowano przyjęcia upoważnienia przez kierowników OB i PP. Nie włączono upoważnienia do akt osobowych pracowników jak również nie dokonano zmian ich zakresów czynności. Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in.: *narada w dniu 11 września 2012 r. była poświęcona analizie stanu spraw zaległych w zakresie przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Celem narady było znalezienie sposobu na skuteczne załatwienie zaległych spraw w komórce AP. Przyjęto rozwiązanie by sprawami tymi zajęły się dodatkowo komórki PP i OB. Na przekazanie tych spraw pozwalały mi uprawnienia (...) regulaminu organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Starachowicach. Na tej podstawie za sprawy przekazane do OB i PP odpowiadają kierownicy tych komórek oraz Zastępca Naczelnika, jako bezpośredni przełożony. Uprawnienia te zostały omówione i przekazane podczas narady.* (dowód: akta kontroli str. 771-794, 1124-1127)

W ocenie NIK wyjaśnienia te nie mogą zostać uwzględnione ponieważ zmiana zakresu obowiązków i odpowiedzialności powinna zostać przekazana i potwierdzona przez pracownika na piśmie. Zgodnie bowiem ze standardami kontroli zarządczej<sup>8</sup>, aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności powinien być określony dla każdego pracownika w formie dokumentu (standard 3 i 10).

2. Jedną z przyczyn wystąpienia nieprawidłowości w kontrolowanym zakresie, zdaniem NIK, było zbyt późne podjęcie decyzji o przydzieleniu zaległych spraw do rozpracowania innym niż AP komórkom organizacyjnym Urzędu oraz zbyt duża, w stosunku do stanu zatrudnienia w komórce AP, liczba spraw przyjmowana do rozpracowania w poszczególnych latach.
3. W Urzędzie, po zakończeniu postępowań weryfikacyjnych w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, w wyniku których uznano, że podatnik wykazał pokrycie finansowe niezbędne do poniesienia wydatku z kredytu bankowego, nie monitorowano w jaki sposób podatnik spłacał ten kredyt. Tym samym Urząd nie weryfikował, czy zaciągnięty kredyt nie służył jedynie do uzasadnienia wydatków ponoszonych z nieujawnionych źródeł przychodów.

#### 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 Kontroli<sup>9</sup>, 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.<sup>10</sup>, 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 nieznanających 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,*

<sup>8</sup> Określonymi w komunikacie Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 15 poz. 84).

<sup>9</sup> Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.

<sup>10</sup> Dz. U. z 2013 r., poz. 985.

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 nieujawnionych<sup>11</sup>.

## 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.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Kielcach

Kontrolerzy  
Krzysztof Wilkosz  
doradca ekonomiczny

Dyrektor  
Tadeusz Poddębniak

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*

Piotr Bulski  
inspektor kp.

.....  
*podpis*

<sup>11</sup> 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.