



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Kielcach

LKI-4101-08-05/2013  
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.
<i>Okres objęty kontrolą</i>	Od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia zakończenia czynności kontrolnych.
<i>Jednostka przeprowadzająca kontrolę</i>	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
<i>Kontrolerzy/Kontrolerzy</i>	Jan Warszawski, główny specjalista kp., upoważnienie do kontroli nr 86625 z dnia 18 czerwca 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2).
<i>Jednostka kontrolowana</i>	Urząd Skarbowy w Skarżysku Kamiennej, ul. 1 Maja 56, 26-110 Skarżysko Kamienna (dalej: Urząd).
<i>Kierownik jednostki kontrolowanej</i>	Piotr Graba, Naczelnik Urzędu od 27 lipca 2009 r. (dowód: akta kontroli str. 3-4).

## II. Ocena kontrolowanej działalności

<b>Ocena ogólna</b>	Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości <sup>1</sup> , działalność kontrolowanej jednostki w zakresie prowadzenia postępowań dotyczących przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (dalej: przychody z nieujawnionych źródeł), dla których organem podatkowym był Naczelnik Urzędu.
<b>Uzasadnienie oceny ogólnej</b>	<p>Powyższą ocenę uzasadnia skala ujawnionych w toku kontroli nieprawidłowości, dotyczących w szczególności:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• nieustalenia w okresie objętym kontrolą pisemnych kryteriów selekcji zasadniczej oraz liczby spraw do rozpracowania w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Obowiązek przyjęcia ich w zarządzeniu Naczelnika Urzędu wynikał z Wytocznych Ministra Finansów dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczących postępowania w sprawie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych z grudnia 2010 r. (dalej: Wytoczne Ministra Finansów). Nie ustalono również tych kryteriów i maksymalnej liczby spraw do rozpracowania podczas przeprowadzanych selekcji w okresach wcześniejszych (za lata 2008 i 2009). Zaniechanie to spowodowało niemożność ustalenia liczby spraw podlegających weryfikacji za poszczególne lata podatkowe oraz spraw zaległych na dzień 1 stycznia 2011 r.,</li><li>• niedotrzymania terminu przeprowadzenia selekcji zasadniczej za 2011 r., wynikającego z Wytocznych Ministra Finansów,</li><li>• nierzetelnego prowadzenia dwóch, spośród 16, rozpracowań (12,5%) na etapie wstępnym,</li><li>• nieinteresowania się sposobem załatwienia spraw podatników przekazanych do rozpracowania przez UKS,</li></ul>

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

- niewszczęcia od ponad dwóch lat postępowania podatkowego w stosunku do jednego podatnika, u którego stwierdzono nadwyżkę wydatków nad dochodami,
- nierzetelnego przeprowadzenia postępowania podatkowego, w którym wydano jedyną decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe w kwocie 195,7 tys. zł w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Skutkowało to uchynieniem decyzji przez Izbę Skarbową (dalej: IS) i wydaniem, po ponownym rozpatrzeniu sprawy, decyzji umarzającej postępowanie podatkowe.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu faktycznego

Naczelnik Urzędu w zarządzeniu z dnia 31 grudnia 2010 r. w sprawie zasad, trybu i organizacji rozpoznawania spraw z zakresu opodatkowania dochodów pochodzących z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach w Urzędzie, przy wykorzystaniu aplikacji Dochody i Wydatki Podatników (dalej: DWP), nadał wewnętrzne procedury normujące zasady postępowania podczas prowadzenia spraw w kontrolowanym zakresie. W zarządzeniu, zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów, określono m.in.:

- uprawnienia do korzystania z aplikacji DWP,
- osoby odpowiedzialne za merytoryczną i informatyczną obsługę aplikacji,
- postępowanie z informacjami, które mogą mieć znaczenie z punktu widzenia rozpoznawania spraw z zakresu nieujawnionych źródeł przychodów, przekazywanymi przez komórki organizacyjne Urzędu oraz wpływającymi do Urzędu z zewnątrz, w szczególności sposób selekcji i sposób wprowadzania do aplikacji DWP,
- sposób przydzielania wyznaczonym pracownikom spraw do rozpracowania,
- czynności, jakie muszą być wykonane przez pracownika rozpoznającego sprawę oraz formę zakończenia czynności,
- tryb przydziału spraw do wszczęcia postępowania w zakresie art. 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup> (dalej: updf),
- zasady współpracy Wieloosobowego Stanowiska Pracy ds. Analiz i Planowania (dalej: AP) z innymi komórkami organizacyjnymi Urzędu, w toku rozpracowywania spraw z zakresu opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł.

W zarządzeniu ustalono ponadto, że kryteria selekcji przyjmowane przy generowaniu raportu zbiorczego (raportów zbiorczych) oraz maksymalną liczbę spraw, które na tej podstawie skierowane zostaną do rozpracowania z poszczególnych raportów, uwzględniając ilość i stan zaawansowania spraw w toku, w sposób zapewniający zachowanie płynności realizacji zadań, będzie zatwierdzał Naczelnik Urzędu w porozumieniu z zastępcą Naczelnika Urzędu, w oparciu o przedłożoną w formie pisemnej propozycję przez kierującego AP. (dowód: akta kontroli str. 5-54)

Przed wygenerowaniem raportów z aplikacji DWP w latach 2011 – 2013 (I półrocze) nie określono w formie pisemnej kryteriów selekcji zasadniczej, nie określono również maksymalnej liczby spraw, które podlegają rozpracowaniu z poszczególnych raportów z aplikacji DWP.

Sprawami przychodów z nieznajdujących źródeł zajmowało się w Urzędzie pięć osób, którym w zakresach czynności wyznaczono zadania w tym zakresie, tj.: kierującemu AP oraz dwóm pracownikom z komórki AP (starszemu inspektorowi oraz starszemu referentowi), kierownikowi PP oraz starszemu komisarzowi skarbowemu z PP. Czterech pracowników posiadało wyższe wykształcenie, natomiast jeden – średnie. Wszyscy pracownicy posiadali wieloletnie doświadczenie w pracy w Urzędzie. Szacunkowa liczba etatów, którą przeznaczono na realizację tego rodzaju zadań, wg oświadczenia Naczelnika Urzędu, wynosiła 0,3-0,4 etatu w komórce AP i 0,4 etatu w Dziale Postępowania Podatkowych (dalej: PP). (dowód: akta kontroli str. 134-142, 178, 315-318)

<sup>2</sup> Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

W latach 2011-2013 szkolenie w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł odbyła jedna osoba – R. P. Organizatorem ww. szkolenia (jednodniowego) była IS. (dowód: akta kontroli str. 133) Naczelnik Urzędu wyjaśnił: *Szkolenia są niezbędne w każdym zakresie w związku z ciągle zmieniającymi się uwarunkowaniami prawnymi i ekonomicznymi, tym bardziej w tak trudnym obszarze jak opodatkowanie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, myślę jednak, że szkolenia takie w świetle ostatniego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego powinny odbyć się dopiero po uchwaleniu nowych regulacji prawnych w tym zakresie.* (dowód: akta kontroli str. 315-320, 336)

W latach 2010 – 2013 do oceny działań naczelników urzędów skarbowych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł stosowany był jeden miernik *WP.NZP – Wskaźnik kwot przypisanych z art. 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, liczony jako iloraz kwoty przypisu w okresie sprawozdawczym (w 2011 i 2012 z uwzględnieniem kwot decyzji wydanych w zakresie podatków od czynności cywilnoprawnych i od spadków i darowizn) i liczby etatów na koniec okresu sprawozdawczego. W ww. okresie dla Urzędu miernik ten wynosił: 0 – na koniec 2010 r. (mediana w grupie urzędów średnich 453,82), 57,93 – na koniec 2011 r. (mediana w grupie urzędów średnich 868,53) oraz 2.418,00 – na koniec 2012 r. (mediana w grupie urzędów średnich 1.487,14). (dowód: akta kontroli str. 143-154)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nieokreśleniu w latach 2011 – 2013 (I półrocze) w formie pisemnej kryteriów selekcji zasadniczej, przed wygenerowaniem raportów z aplikacji DWP oraz maksymalnej liczby spraw, które na tej podstawie zostaną skierowane do rozpracowania. Obowiązek określenia kryteriów selekcji oraz maksymalnej liczby spraw do rozpracowania wynikał zarówno z Wytycznych Ministra Finansów z jak również z zarządzenia Naczelnika Urzędu w tej sprawie. (dowód: akta kontroli str. 5-27, 28-54, 170-177)

Odpowiedzialność za ww. nieprawidłowość ponosi Piotr Graba, Naczelnik Urzędu, który wyjaśnił: *w badanym okresie kryteria doboru podatników w ramach selekcji zasadniczej zostały określone w trakcie ustnych ustaleń, a następnie zatwierdzone przez Naczelnika Urzędu poprzez złożenie podpisu na wydruku raportu zbiorczego. (...) Ponadto w badanym okresie 2011-2012 r. określono nie w sposób formalny, tj. nie w postaci pisemnej lecz w formie ustnych ustaleń poczynionych na spotkaniach kierownictwa komórek organizacyjnych biorących udział w procesie rozpoznawania spraw z zakresu nieujawnionych źródeł dochodu maksymalną ilość spraw do rozpoznawania z wygenerowanych raportów w ramach selekcji zasadniczej. Z wyjaśnień Naczelnika wynika również, że maksymalna liczba spraw do rozpracowania w poszczególnych latach została określona ustnie i kształtowała się na poziomie 10-12 spraw.* (dowód: akta kontroli str. 321-327)

Powyższe wyjaśnienia nie mogą zostać uwzględnione, ponieważ zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów do określenia kryterium selekcji jak i maksymalnej liczby spraw do rozpracowania wymagana jest forma pisemna w drodze zarządzenia Naczelnika Urzędu.

Ocena cząstkowa

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

## **2. Typowanie podatników do postępowań dotyczących 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 nieujawnionych źródeł przychodów następuje w trybie selekcji zasadniczej i selekcji uzupełniającej. 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 uzupełniającej następuje w normalnym toku pracy urzędu skarbowego, stosownie do okoliczności również w oparciu o aplikację DWP. (dowód: akta kontroli str. 71-96)

W Urzędzie aplikację DWP zainstalowano i wdrożono w dniu 23 stycznia 2009 r. Przed sporządzaniem raportów w oparciu o ww. aplikację weryfikowano jej kompletność i zupełność. (dowód: akta kontroli str. 179, 190-203, 330-334)

Naczelnik Urzędu podpisał wygenerowane w dniu 12 sierpnia 2011 r. i 10 kwietnia 2013 r. raporty z aplikacji DWP. Raport z 12 sierpnia 2011 r. wygenerowano w oparciu o następujące kryteria: wszyscy podatnicy, którzy w 2010 r. posiadali nadwyżkę wydatków nad dochodami w kwocie minimum 150 tys. zł, natomiast raport z 10 kwietnia 2013 r. – podatnicy, którzy w 2011 r.:

- nie prowadzili działalności gospodarczej i posiadali nadwyżkę wydatków nad dochodami w kwocie minimum 150 tys. zł;
- prowadzili działalność gospodarczą i posiadali nadwyżkę wydatków nad dochodami w kwocie minimum 200 tys. zł. (dowód: akta kontroli str. 5-27, 28-54, 170-177)

W latach 2011 – 2013 (I półrocze) spośród łącznej liczby 305 wskazań podatników w raportach wykonanych dla selekcji zasadniczej przeprowadzonej w dniu 12 sierpnia 2011 r. i 10 kwietnia 2013 r. dobrano jedną sprawę (90 spraw przekazano do innych urzędów skarbowych). Wybrany do rozpracowania jeden podatnik z 2013 r. znajdował się na 12 miejscu raportu szeregującego podatników wg kryteriów najwyższej nadwyżki wydatków nad dochodami. W ww. okresie dobór podatników do postępowań w kontrolowanym zakresie odbywał się w ramach tzw. selekcji uzupełniającej – w oparciu wskazania komórek organizacyjnych Urzędu, innych urzędów skarbowych oraz na podstawie donosów. (dowód: akta kontroli str. 55, 173-177)

W dniu 29 lipca 2013 r. Naczelnik zaakceptował *Propozycję kryteriów selekcji przy generowaniu z aplikacji DWP raportów zbiorczych za 2012 r.*, przedłożoną przez Pawła Dulewicza – kierującego AP. Przyjęte kryteria zakładały dobór podatników w następujący sposób:

- w grupie podatników nieosiągających przychodów z działalności gospodarczej - nadwyżka wydatków nad przychodami co najmniej 150 tys. zł, maksymalna liczba spraw do rozpracowania 55 spraw,
- w grupie podatników osiągających przychody z działalności gospodarczej – nadwyżka wydatków nad przychodami co najmniej 200 tys. zł, maksymalna liczba spraw do rozpracowania – osiem. (dowód: akta kontroli str. 262-266).

Pomimo obowiązku wynikającego z Wytocznych Ministra Finansów, w Urzędzie nie monitorowano podatników ze sfery tzw. podwyższonego ryzyka. W Urzędzie nie podejmowano żadnych działań (nawet monitorujących) także w stosunku do osób, u których występuje nadwyżka wydatków nad dochodami w kwocie niższej niż 150 tys. zł. (dowód: akta kontroli str. 55, 58, 71-96, 321-327, 332-334).

W latach 2011 – 2013 (do 30 sierpnia) w Urzędzie stwierdzono trzy przypadki wystawiania przez podatników fikcyjnych faktur – u podmiotów kontrolowanych w 2012 r. W stosunku do ww. podatników nie prowadzono postępowań w zakresie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika Urzędu Małgorzata Krelowska-Such przyczyną powyższego było niewystępowanie w raportach DWP tych podatników. W badanej w toku kontroli NIK próbie 28 spraw w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, nie stwierdzono przypadków wystawiania przez podatników fikcyjnych faktur. (dowód: akta kontroli 210-224, 336-338).

W dniu 19 lutego 2008 r. Dyrektor IS i Dyrektor UKS zawarli porozumienie regulujące współpracę pomiędzy organami podatkowymi oraz organem kontroli skarbowej (do ww. porozumienia sporządzone były trzy aneksy: nr 1 z dnia 17 lipca 2008 r., nr 2 z dnia 15 lipca

2009 r. oraz nr 3 z dnia 28 stycznia 2010 r.). W porozumieniu tym podano m.in., że urzędy skarbowe po przeprowadzonej weryfikacji wg zasad określonych w pkt 5.4.2 ppkt 2 Wytycznych Ministra Finansów z lutego 2009 r. przekazują w terminie do dnia 30 listopada każdego roku za poprzedni rok podatkowy wykaz spraw, w których występuje nadwyżka wydatków nad przychodami w kwocie wyższej lub równej 300 tys. zł (do UKS należało przekazać 40% tych spraw). (dowód: akta kontroli str. 58-70)

W związku z wydaniem Wytycznych Ministra Finansów w grudniu 2010 r., zapisy bazy danych DWP na nośniku elektronicznym powinny zostać przekazane do dnia 15 października każdego roku przez urzędy skarbowe do UKS. Tym samym urzędy skarbowe zostały zwolnione z przekazywania dla UKS raportów o podatnikach, u których występuje nadwyżka wydatków nad dochodami. (dowód: akta kontroli str. 71-96)

W dniu 24 kwietnia 2012 r. Dyrektor IS i Dyrektor UKS ponownie zawarli porozumienie regulujące współpracę pomiędzy organami podatkowymi oraz organem kontroli skarbowej. W dokumencie tym ustalono m.in., że Dyrektor UKS z rozpoznania własnego bądź na wniosek naczelnika urzędu skarbowego przeprowadza w pierwszej kolejności kontrole osób fizycznych, w tym małżonków w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, w przypadkach, gdy: nadwyżka wydatków nad uzyskiwanymi dochodami lub przychodami pozwalającymi na ich finansowanie przekracza w analizowanym okresie 300 tys. zł oraz materiał dowodowy sprawy wskazuje na wysoki stopień złożoności lub wymaga podjęcia skomplikowanych czynności na terenie działania kilku naczelników US. (dowód: akta kontroli str. 97-132)

W dniach 13 października 2011 r. oraz 28 września 2012 r. Urząd przekazał do UKS bazy aplikacji DWP w postaci elektronicznej. W badanym okresie do Urzędu nie wpłynęły z UKS informacje o wszczętych kontrolach i postępowaniach w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów. W Urzędzie nie posiadano informacji nt. dalszego sposobu załatwienia przekazanych do UKS 45 spraw wytypowanych w 2010 r. (30 spraw z 2008 r. oraz 15 spraw z 2009 r.) oraz dwóch spraw przesłanych 27 czerwca 2011 r. (dowód: akta kontroli str. 186-189, 315-318).

Ustalone  
nieprawidłowości

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

1. W Urzędzie nieterminowo dokonano selekcji zasadniczej podatników do postępowań w zakresie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za 2011 r. Pomimo iż zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów raporty zbiorcze z aplikacji DWP w danym roku podatkowym za poprzedni rok podatkowy powinny zostać wykonane nie później niż do 15 sierpnia tego roku, w Urzędzie raport za 2011 r. wykonano w dniu 10 kwietnia 2013 r., tj. po ponad siedmiu miesiącach.

Odpowiedzialność za ww. nieprawidłowość ponosi Naczelnik Urzędu, który złożył podpisy na raportach wygenerowanych w dniu 10 kwietnia 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 28-54, 173-177, 179, 190-203).

Naczelnik Urzędu *wyjaśnił*: w okresie do września 2012 r. według przekazanych mi informacji przez podległych pracowników wystąpiły problemy techniczne z programem DWP, które uniemożliwiały wykonanie rejestru za rok 2011 r. Po usunięciu tych problemów kwestia wykonania tego rejestru uszła mojej uwadze. (dowód: akta kontroli str. 315-318).

2. Urząd nie posiadał informacji nt. sposobu załatwienia przekazanych do UKS 45 spraw wytypowanych w 2010 r. (30 spraw z 2008 r. oraz 15 spraw z 2009 r.). Tym samym nie sprawdzano, czy podatnicy z najwyższą kwotą nadwyżki wydatków nad dochodami, dla których właściwym w sprawach podatkowych jest Naczelnik Urzędu podlegają weryfikacji w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów. Naczelnik wyjaśnił, że przyczyną powyższego stanu był fakt nieuregulowania tych spraw w porozumieniu z dnia 24 kwietnia 2012 r. pomiędzy Dyrektorem IS a Dyrektorem UKS. (dowód: akta kontroli str. 321-327)

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

W Urzędzie nie podejmowano żadnych działań (nawet monitorujących) w stosunku do osób, u których występuje nadwyżka wydatków nad dochodami w kwocie niższej niż 150 tys. zł.

Przyczyną powyższego stanu, wg wyjaśnień Naczelnika Urzędu, była przede wszystkim duża liczba spraw znajdujących się na raportach wygenerowanych przy dokonaniu selekcji zasadniczej. Liczba spraw przyjętych do rozpracowania jest mniejsza co oznacza, że w razie jej ewentualnego przekroczenia rozpracowaniu i tak będą podlegały w pierwszej kolejności pozostałe sprawy z raportu wg selekcji zasadniczej. (dowód: akta kontroli str. 321-327)

W ocenie NIK, konsekwencją niemonitorowania podatników, u których występuje nadwyżka wydatków nad dochodami w kwocie niższej niż 150 tys. zł było nieobejmowanie postępowaniami w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł podatników, u których występuje znaczna nadwyżka wydatków nad przychodami.

W Urzędzie nie dokonywano systemowej oceny wszystkich grup podatników, określonych w Wytycznych Ministra Finansów, które powinny znaleźć się w kręgu szczególnych zainteresowań organów podatkowych i skarbowych. Tym samym nie monitorowano podatników ze strefy tzw. podwyższonego ryzyka, przede wszystkim osób nabywających mienie znacznej wartości, osób o wyrazistej majątności, bądź osób, co do których istnieje przypuszczenie, iż mogą uzyskiwać inne niż deklarowane dochody.

Z wyjaśnień złożonych przez Naczelnika Urzędu wynika, że działania takie prowadzone są w ramach innych działań nie związanych bezpośrednio z analizą pod kątem nieujawnionych źródeł przychodów, np. typowania podmiotów do kontroli w związku z analizą grupową czy prowadzenia czynności sprawdzających albo wykonywania kontroli zleconych. (dowód: akta kontroli str. 321-327)

Powyższe wyjaśnienie nie może zostać uwzględnione. Pomimo żądania dokumentów potwierdzających przeprowadzenie ww. monitoringu nie przedłożono ich w trakcie kontroli. Dodatkowo kierownik AP wyjaśnił, że nie monitorowano podatników ze strefy tzw. podwyższonego ryzyka. (dowód: akta kontroli str. 322-334)

#### Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie z nieprawidłowościami działalność w badanym obszarze.

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

Opis stanu faktycznego

Spośród wyselekcjonowanych w dniu 12 sierpnia 2011 r. w ramach selekcji zasadniczej 104 spraw w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł niepodlegających przekazaniu do innych urzędów skarbowych, nie dobrano do rozpracowania ani jednej sprawy. Objęto postępowaniami w ww. zakresie jedynie 10 spraw dobranych w ramach selekcji uzupełniającej. W wyniku rozpracowania ww. spraw na etapie wstępnym w trzech sprawach stwierdzono pokrycie wydatków w dochodach (30%), cztery sprawy przekazano do postępowania podatkowego, ze względu na brak pokrycia wydatków w dochodach (40%), dwie sprawy w związku z prowadzeniem rozpracowania przez UKS przekazano do tego urzędu (20%), natomiast w jednej sprawie w trakcie niniejszej kontroli prowadzono rozpracowanie. (dowód: akta kontroli str. 55, 223-247, 321-327).

Spośród wyselekcjonowanych w dniu 10 kwietnia 2013 r. w ramach selekcji zasadniczej za 2011 r. 111 spraw niepodlegających przekazaniu do innych urzędów skarbowych, do rozpracowania dobrano tylko jedną sprawę. W rozpracowaniu tym stwierdzono pokrycie wydatków w dochodach. Dodatkowo, w oparciu o selekcję uzupełniającą w 2012 r. dobrano dziewięć spraw. W wyniku rozpracowania powyższych spraw na etapie wstępnym sześć przekazano do postępowania podatkowego, ze względu na brak pokrycia wydatków w dochodach (67%), w trzech sprawach w trakcie niniejszej kontroli prowadzono rozpracowanie (33%). (dowód: akta kontroli str. 55, 204-209, 218-219, 223-247)

W I półroczu 2013 r. nie wybrano w selekcji uzupełniającej żadnego podatnika do rozpoznania. Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in.: (...) *W związku z tym, że informacje te dotyczyły w zdecydowanej większości 2012 r. nie podejmowano w I półroczu 2013 r. ich analizy pod kątem nieujawnionych źródeł przychodów albowiem bazy danych będące*

podstawą do pracy z aplikacją DWP nie były jeszcze kompletne (akcja zeznań).(dowód: akta kontroli str. 55, 321-327).

Ze względu na nieustalenie w latach 2009-2010 w zarządzeniu Naczelnika Urzędu, maksymalnej liczby spraw do rozpracowania z wydruków z sporządzonych w tym okresie (ustaleń maksymalnej liczby spraw również dokonano bez zachowania formy pisemnej), nie można ustalić w sposób jednoznaczny, liczby spraw pozostających do rozpatrzenia w ww. okresie. W 2010 r. z raportów DWP wygenerowano łącznie 222 sprawy, w tym 167 z raportów DWP z 2008 r. oraz 55 z DWP z 2009 r. Do UKS w Kielcach skierowano sprawy 45 podatników, w tym 30 podmiotów z DWP z 2008 r. oraz 15 podmiotów z DWP z 2009 r. Urząd przesłał zgodnie z właściwością miejscową do innych urzędów skarbowych łącznie 65 spraw. Spośród ww. spraw szczegółowym badaniem w 2012 r. objęto dwie sprawy (w sprawach tych wpłynęły do Urzędu informacje sygnałne od innych podmiotów). (dowód: akta kontroli str. 55, 204-209, 332-334).

Analizą prawidłowości postępowania Urzędu na etapie rozpracowania wstępnego objęto 14 spraw, tj. wszystkie weryfikowane w Urzędzie w latach 2011-2013 r., w których zakończono rozpracowanie na tym etapie. W wyniku badania ustalono m.in. że:

- 10 spraw po rozpracowaniu wstępnym od razu przekazano do postępowania podatkowego z pominięciem rozpracowania pogłębionego przy udziale podatnika. Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że: (...) *prowadzenie analizy pogłębionej w oparciu o przepisy art. 272 pkt 3 i 274a § 2 Ordynacji podatkowej może, w mojej opinii, być kwestionowane jako bezpodstawne. Na skutek przyjęcia rozwiązania, że sprawy po analizie wstępnej będą dalej rozpatrywane w ramach postępowania podatkowego powoduje, że każde skierowanie sprawy do dalszego rozpatrywania oznaczało skierowanie jej do postępowania podatkowego,*
- w 12 sprawach rozstrzygnięcia co do sposobu ich załatwienia były właściwe (skierowanie do postępowań podatkowych, ad acta);
- dwie sprawy (AP/521-11/12 i AP/410-2/13/20) wycofano z komórki postępowań podatkowych (przed wszczęciem postępowania podatkowego) ze względu na fakt, iż jedna sprawa nie została prawidłowo zweryfikowana przez komórkę AP (dokumenty posiadane przez Urząd dotyczące dochodów i wydatków pozwoliły na przekazanie sprawy ad acta) natomiast drugą sprawę wcześniej przekazano do rozpatrzenia przez UKS (w momencie przekazania sprawy ad acta w Urzędzie nie posiadano wiedzy nt. czy organ ten podjął czynności weryfikacyjne). (dowód: akta kontroli str. 55, 204-247, 315-318)

Spośród przekazanych 10 spraw do postępowań podatkowych w zakresie art. 20 ust. 3 updf, wyselekcjonowanych w latach 2011-2013 r., wszczęto siedem postępowań na kwotę 920,3 tys. zł. Dwa z tych postępowań zostały zawieszone, z uwagi na oczekiwanie odpowiedzi od organów podatkowych Niemiec. Nie wszczęto do dnia 14 sierpnia 2013 r. (data badania) trzech postępowań, w tym dwóch skierowanych PP w dniu 23 lipca 2013 r. i jednej w dniu 25 lipca 2011 r.

Do dnia badania wydano łącznie cztery decyzje, w tym dwie umarzające postępowanie podatkowe i dwie ustalające zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Pozostawały do zakończenia dwa postępowania podatkowe dotyczące kwoty 250 tys. zł. Od obydwóch decyzji podatnicy wnieśli odwołanie do IS. Do dnia badania IS uchylili jedną decyzję na kwotę 195,7 tys. zł i sprawę przekazała do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji. W wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy Urząd wydał decyzję umarzającą zobowiązanie podatkowe. (dowód: akta kontroli str. 57, 210-260, 276-289)

W badanym okresie przeprowadzono dodatkowo weryfikację dwóch spraw dobranych przed 2011 r. W rozpracowaniach tych również po weryfikacji wstępnej sprawy przekazano do postępowań podatkowych (z pominięciem rozpracowania pogłębionego). Do dnia 14 sierpnia 2013 r. wszczęte zostało jedno postępowanie zakończone wydaniem decyzji umarzającej postępowanie. (dowód: akta kontroli str. 55, 57, 210-222)

Badaniu poddano wszystkie cztery prawomocne decyzje wydane w kontrolowanym okresie dla spraw dobranych w latach 2011-2013. Ustalono m.in., że:

- w trzech przypadkach postępowania prowadzono prawidłowo, tj. m.in. właściwie dokumentowano stan faktyczny, zapewniono stronom możliwość wypowiedzenia się co do zebranego materiału dowodowego,
- we wszystkich przypadkach decyzje wydano bez zbędnej zwłoki – zgodnie z art. 139 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, w razie niezakończono sprawy w terminie, na podstawie art. 140 § 1 ww. ustawy, wyznaczano nowy termin, podając przyczynę niezakończono sprawy w terminie. (dowód: akta kontroli str. 57, 210-260, 276-289, 328)

W badanym okresie wystąpił jeden przypadek, w którym podatnik jako podstawę pokrycia finansowego poniesionych wydatków wskazał kredyt bankowy. Podatnik ten zmienił miejsce zamieszkania. Naczelnik Urzędu przestał być właściwym dla prowadzenia jego spraw. (dowód: akta kontroli str. 57, 210-222, 321-327)

W badanym okresie wystąpił również jeden przypadek, w którym podatnik wskazał umowę pożyczki jako źródło pochodzenia środków na wydatki. W związku z powołaniem się podatnika na umowę pożyczki wydana została prawomocna decyzja w podatku od czynności cywilnoprawnych na kwotę 30 tys. zł.

Wystąpił także jeden przypadek, w który podatnik w postępowaniu podatkowym, w celu wykazania nadwyżki dochodów nad wydatkami powołał się na umowę darowizny. Po zakończeniu postępowania podatkowego akta podatkowe z umową darowizny zostały przekazane zgodnie z właściwością do innego urzędu skarbowego (podatnik zmienił miejsce zamieszkania). (dowód: akta kontroli str. 210-222)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

1. Nierzetelnie zweryfikowano w trakcie rozpoznania wstępnego dwie sprawy. Pomimo iż w sprawie AP/521-11/12 Urząd posiadał dokumenty dotyczące dochodów i wydatków, pozwalające na przekazanie sprawy ad acta sprawę przekazano do wszczęcia postępowania podatkowego. Również do wszczęcia postępowania podatkowego przekazano sprawę AP/410-2/13/20, po przeprowadzonym rozpracowaniu wstępnym, pomimo uprzedniego przekazania jej do rozpatrzenia przez UKS. Decyzję w tej sprawie podjął Naczelnik Urzędu. Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in.: (...) *nie widzę nierzetelności w postępowaniu komórki AP. W trakcie rozpracowania sprawy może dochodzić do uzupełnienia zarówno informacji jak i oceny stanu faktycznego.* (dowód: akta kontroli str. 55, 204-247, 315-318, 321-327)

2. Ze względu na nieustalenie w Urzędzie maksymalnej liczby spraw do rozpracowania za lata 2008-2009 w formie pisemnej, nie istnieje możliwość jednoznacznego ustalenia maksymalnej liczby spraw które należało rozpatrzyć w wyniku rozpracowania za te lata. Z wygenerowanych raportów, w których wyselekcjonowano 100 spraw za ww. okresy zbadano dotychczas jedynie dwie. Tym samym nie można ustalić ile spraw z tych lat winno zostać rozpracowanych w trakcie kontrolowanego okresu. Wprawdzie w złożonych wyjaśnieniach Naczelnik Urzędu wskazał, że winno zostać rozpatrzonych od 8 do 10 spraw za dany rok podatkowy, tj. od 16 do 20 spraw, to liczby te nie wynikają z jakichkolwiek dokumentów przedłożonych w trakcie kontroli NIK. Naczelnik Urzędu w złożonych wyjaśnieniach zadeklarował, że sprawy te *będą sukcesywnie poddawane analizie w najbliższym czasie, tj. w 2013 r.* (dowód: akta kontroli str. 55, 321-327, 329)

3. Pomimo przekazania w dniu 25 lipca 2011 r. wniosku o wszczęcie postępowania podatkowego w sprawie AP/410010-3/11 do dnia 14 sierpnia 2013 r. (data badania), nie sporządzono postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego. Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika m.in., że: podatnik nie rozlicza się w Urzędzie, najprawdopodobniej przebywa zagranicą. Wyjaśnił również, że (...) *z uwagi na specyfikę postępowania podatkowego prowadzonego w trybie art. 20 ust. 3 upodof – wszczęcie i prowadzenie takiego postępowania bez udziału strony byłoby nierzetelne i godziłoby w zaufanie do organów podatkowych w myśl art. 121 Ordynacji podatkowej. W najbliższym czasie planowane jest wysyłanie na adres podatkniczy wezwania do osobistego zgłoszenia się celem ustalenia miejsca zamieszkania i źródeł dochodów.* (dowód: akta kontroli str. 55, 210-222, 321-327)

4. Nierzetelnie i niezgodnie z przepisami prawa ustalono stan faktyczny i wydano decyzję na kwotę 195,7 tys. zł w sprawie AP/410-4/12/20, ustalając zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Przyczyną uchylenia przez IS decyzji pierwszej instancji było m.in. zastosowanie art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu nieobowiązującym oraz orzeczenie w oparciu o materiał dowodowy niewystarczający do podjęcia prawidłowego rozstrzygnięcia. W wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy przez Urząd wydano decyzję umarzającą zobowiązanie podatkowe. Naczelnik Urzędu podpisujący ww. decyzję wyjaśnił m.in.: (...) w toku postępowania podatkowego strona nie informowała, że część wydatków na zakup lokalu poniosła w 2009 r. Dopiero w postępowaniu odwoławczym podatniczka wniosła nowe dowody nieujawnione w postępowaniu podatkowym, dokumentujące poniesienie znacznych wydatków na zakup przedmiotowego lokalu mieszkalnego w 2009 r. oraz otrzymane darowizny pieniężne stanowiące źródło pochodzenia środków pieniężnych i przyjęte za dowód w postępowaniu odwoławczym. Nowe dowody wniesione w postępowaniu odwoławczym wpłynęły na zmianę rozstrzygnięcia i umorzenie postępowania podatkowego. W ocenie NIK powyższe wyjaśnienia nie mogą zostać uwzględnione. Jedną z przyczyn uchylenia ww. decyzji było zastosowanie przepisów w niewłaściwym brzmieniu. Świadczy to o niedołożeniu należytej staranności podczas rozpatrywania ww. sprawy. (dowód: akta kontroli str. 57, 210-260, 276-289, 321-327)

#### Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonej 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>3</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>4</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<sup>5</sup>. W wydanym wyroku Trybunał Konstytucyjny uznał, że mechanizm opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach jest obciążony bardzo poważnymi wadami legislacyjnymi dotyczącymi jego konstrukcji. W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., że możliwość prowadzenia postępowań w sprawie podatku od dochodów nieujawnionych na podstawie art. 20 ust. 3 updf, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., ustanie z chwilą ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw. Trybunał Konstytucyjny uznał również, że co prawda wydane orzeczenie nie odnosi się do art. 20 ust. 3 ww. ustawy w jego aktualnym brzmieniu, to jednak *przepis ten jest obciążony – w zbliżonym, jeśli nie identycznym stopniu – tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji*. Pomimo że wyrok Trybunału nie odnosi się do art. 20 ust. 3 updf w aktualnym brzmieniu, to jednak najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje, że sądy uznają – w oparciu o wyrok Trybunału Konstytucyjnego – iż art. 20 ust. 3 wskazanej ustawy, który definiuje sposób ustalenia przychodów z nieujawnionych źródeł, nie może stanowić podstawy prawnej wydania decyzji administracyjnej w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.

<sup>4</sup> Dz. U. z 2013 r., poz. 985.

<sup>5</sup> Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

<sup>6</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.

## 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

Dyrektor  
Tadeusz Poddębniak