



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Kielcach

LKI-4101-08-04/2013
P/13/148

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/13/148 – Przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych w województwie świętokrzyskim.
Okres objęty kontrolą	Lata 2011 – 2013 (do dnia zakończenia kontroli).
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
Kontroler	Andrzej Kamiński, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr 86628 z dnia 20 czerwca 2013. (dowód: akta kontroli str. 1,2).
Jednostka kontrolowana	Drugi Urząd Skarbowy w Kielcach, ul. Częstochowska 20, 25-647 Kielce (dalej Urząd lub US).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Jolanta Piwowarczyk-Cedro, p.o. Naczelnik Urzędu. (dowód: akta kontroli str. 3)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna	Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości ¹ , działalność kontrolowanej jednostki w zakresie prowadzenia postępowań dotyczących przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (dalej: przychody z nieujawnionych źródeł), dla których organem podatkowym był Naczelnik Urzędu.
Uzasadnienie oceny ogólnej	Pozytywną ocenę uzasadnia w szczególności: - dobór podatników do postępowań weryfikacyjnych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł w oparciu o selekcję zasadniczą, na podstawie wygenerowanych w tym celu z aplikacji DWP raportów zbiorczych oraz selekcję uzupełniającą; - podejmowanie działań w celu monitorowania podatników ze sfery tzw. podwyższonego ryzyka; - prowadzenie czynności weryfikacyjnych zgodnie z przepisami prawa; - rzetelne i zgodne z przepisami prowadzenie postępowań podatkowych w kontrolowanym zakresie; - terminowe przekazywanie bazy danych DWP do Urzędu Kontroli Skarbowej w Kielcach; - zorganizowanie realizacji spraw związanych z przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, zgodnie z zasadami określonymi w zarządzeniu Nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów skarbowych i izb skarbowych oraz nadania im statutów². Stwierdzone nieprawidłowości polegały na: - nieokreśleniu w zarządzeniu Naczelnika Urzędu z 20 maja 2011 r. w sprawie zasad, trybu i organizacji rozpoznawania spraw z zakresu opodatkowania dochodów pochodzących z nieujawnionych źródeł bądź niemających pokrycia w ujawnionych źródłach w Drugim Urzędzie Skarbowym (dalej: Zarządzenie), kryteriów selekcji przyjmowanych przy generowaniu raportów zbiorczych; - niedotrzymaniu terminu wynikającego z Wytocznych Ministra Finansów dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczących postępowania w sprawie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze

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

² Dz. Urz. MF Nr 10, poz. 45.

źródeł nieujawnionych z grudnia 2010 r. (dalej: Wytyczne Ministra Finansów), przeprowadzenia selekcji zasadniczej za 2010 i 2011 r.;

- doborze spraw do rozpatrzenia w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł niezgodnie z kryterium kolejnej nadwyżki wydatków nad dochodami określonymi w Wytycznych Ministra Finansów oraz Zarządzeniu;
- żądaniu przedkładania przez podatników dokumentów, potwierdzających uzyskanie dochodów na sfinansowanie poniesionych wydatków, niezgodnie z obowiązującymi przepisami.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Rozwiązania organizacyjne Urzędu służące do wykrywania przychodów z nieujawnionych źródeł

Opis stanu
faktycznego

Naczelnik Urzędu w wydanym 20 maja 2011 r. zarządzeniu określiła wewnętrzne procedury normujące zasady postępowania podczas prowadzenia spraw w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł. Zarządzenie zawierało m.in. uregulowania dotyczące: uprawnień do korzystania z aplikacji Dochody i Wydatki Podatników (dalej: DWP), wykazu osób odpowiedzialnych za merytoryczną i informatyczną obsługę aplikacji, sposób postępowania z informacjami pochodzącymi z Urzędu i spoza niego, mogącymi mieć znaczenie przy rozpatrywaniu spraw z zakresu przychodów z nieujawnionych źródeł, kwotę nadwyżki wydatków nad dochodami powodującej przekazanie sprawy ad acta bez rozpatrywania, sposób przydzielania spraw pracownikom, czynności jakie muszą być wykonane przez pracownika, tryb przydziału spraw do wszczęcia postępowania w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów oraz zasady współpracy z innymi komórkami organizacyjnymi Urzędu w toku rozpatrywania tych spraw. Według Zarządzenia pozyskiwanie informacji mających znaczenie dla tych postępowań wewnątrz Urzędu winno się odbywać poprzez typowanie podatników do rozpracowania w oparciu o bazę danych zawartych w aplikacji DWP, przy wykorzystaniu dostępnych w aplikacji kryteriów selekcji. Typowanie spraw do rozpracowania następuje poprzez generowanie z aplikacji raportów zbiorczych oraz indywidualnych. Raporty zbiorcze, generowane są w oparciu o aplikację przez kierownika Samodzielnego Referatu Analiz i Planowania (dalej: Referatu) lub wyznaczonego pracownika tego Referatu, wg zatwierdzonych kryteriów selekcji, raz w roku, w terminie do 15 sierpnia, za rok poprzedni oraz w każdym innym terminie za inne lata podatkowe. W oparciu o raporty zbiorcze generowane są raporty indywidualne dotyczące poszczególnych podatników znajdujących się w tych raportach. W zarządzeniu określono nadwyżkę wydatków nad dochodami, która może spowodować złożenie sprawy ad acta, bez dalszej weryfikacji lub rozpoznania, w wysokości nie większej niż 20 tys. zł. Zarządzenie było zgodne z wymogami określonymi w Wytycznych Ministra Finansów.

W § 11 ust. 3 zarządzenia określono ponadto, że kryteria selekcji przyjmowane przy generowaniu raportu zbiorczego 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 – zatwierdza zastępca Naczelnika Urzędu, któremu podlega Referat, w oparciu o przedłożoną przez kierownika ww. komórki pisemną propozycję w tym zakresie. W przypadku, gdy liczba podatników w danym raporcie zbiorczym przekracza liczbę spraw do rozpoznania określoną w trybie ust. 3 kierownik Referatu przydziela sprawy do rozpoznania w liczbie określonej w tym trybie, kierując się kryterium kolejnej najwyższej nadwyżki wydatków nad dochodami. W przypadku, gdy liczba podatników w danym raporcie zbiorczym jest niższa od liczby spraw do rozpoznania, określonej w trybie ust. 3 kierownik Referatu przedstawia dodatkowe kryteria selekcji, celem uzupełnienia liczby spraw do rozpoznania. (dowód: akta kontroli str. 4-68)

Do końca 2010 r. sprawami dotyczącymi przychodów z nieujawnionych źródeł zajmowała się komórka Kontroli Podatkowej (KP2). W ramach tej komórki trzy osoby obsługiwały program DWP, dokonywały analizy wytypowanych do weryfikacji podmiotów oraz prowadziły postępowania podatkowe.

Od 2011 r. zadania z zakresu objętego kontrolą zostały podzielone według zasad określonych w zarządzeniu Nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie

organizacji urzędów skarbowych i izb skarbowych oraz nadania im statutów. Weryfikacja i analiza spraw prowadzona była przez siedmiu pracowników Referatu, którzy oprócz czynności objętej kontrolą wykonują również inne zadania. Według oświadczenia złożonego przez Agatę Góralską – kierownika Referatu, szacunkowo na zadania dotyczące kontrolowanego zakresu (selekcję, weryfikację wstępną i pogłębiającą) pracownicy referatu przeznaczają około 2,2 etatu.

Prowadzeniem postępowań podatkowych zajmuje się dwóch pracowników Działu Postępowań Podatkowych (PPI). (dowód: akta kontroli str. 95-98)

Pracownicy zajmujący się sprawami z kontrolowanego zakresu posiadali wykształcenie wyższe oraz wieloletni staż pracy w Urzędzie – jedna osoba pięć lat oraz osiem od 13 do 24 lat. Osoby te uprzednio pracowały w działach: rachunkowości podatkowej, podatku dochodowego od osób fizycznych, kontroli podatkowej, egzekucji. Sześć osób nie odbyło żadnych szkoleń z zakresu kontrolowanej tematyki. Trzy osoby ukończyły szkolenia z zakresu postępowania w sprawie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, przeprowadzonych w latach 2006 – 2011 przez Izbę Skarbową w Kielcach, Regionalne Ośrodki Kształcenia Kadr, jak również przez Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów. (dowód: akta kontroli str. 99-151)

Od 1 listopada 2010 r. rozpoczęło funkcjonowanie Centrum Edukacji Zawodowej Ministerstwa Finansów oraz jednostek podległych ministrowi finansów lub przez niego nadzorowanych. Urząd w propozycjach szkoleniowych zgłaszał do Centrum potrzebę przeszkolenia pracowników zajmujących się zagadnieniami objętymi kontrolą:

- 2012 r. „Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych z uwzględnieniem aspektów praktycznych i orzecznictwa sądowego” – sześć osób;
- 2013 r. „Metody i techniki pozyskiwania informacji i dochodów w postępowaniu kontrolnym prowadzonym w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów” – sześć osób;
- 2014 r. „Podatek dochodowy od osób fizycznych – postępowanie podatkowe w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów” – cztery osoby, „Metody i techniki pozyskiwania informacji i dowodów w postępowaniu kontrolnym prowadzonym w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów” – pięć osób, „Rozpracowywanie spraw z zakresu nieujawnionych źródeł dochodów, typowanie podatników do rozpracowywania w oparciu o bazę DWP” – pięć osób, „Analiza i typowanie podatników do kontroli podatkowej” – cztery osoby.

Do dnia zakończenia kontroli żadne z ww. szkoleń z lat 2012 r. i 2013 r. nie zostało przeprowadzone. (dowód: akta kontroli str. 97)

Urząd nie organizował szkoleń zewnętrznych w zakresie objętym kontrolą. Z informacji uzyskanych od Naczelnika Urzędu wynika, że przyczyną powyższego stanu były przede wszystkim ograniczone środki finansowe przeznaczone na szkolenia. Ponadto zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów skierowanie pracowników na szkolenia organizowane przez firmy zewnętrzne może mieć miejsce w incydentalnych przypadkach podyktowanych względami merytorycznymi i tylko wtedy, gdy Centrum Edukacji Zawodowej Ministerstwa Finansów nie jest w stanie zapewnić szkolenia z tego zakresu. (dowód: akta kontroli str.627)

W latach 2010 – 2013 (I półrocze) 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 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. Dla Urzędu wskaźnik ten wynosił: 120,58 – w 2010 r.; 168,12 – w 2011 r.; 889,04 – w 2012 r. Wartość docelowa – mediana w powyższych okresach wyniosła odpowiednio: 570,44; 1284,54; 1.763,38; a liczba punktów uzyskanych przez Urząd wyniosła odpowiednio: -4; -4; oraz -2. (dowód: akta kontroli str. 152-174)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nieustaleniu kryteriów selekcji przyjmowanych przy

generowaniu raportu zbiorczego (raportów zbiorczych) oraz maksymalnej liczby spraw, które na tej podstawie skierowanie zostaną do rozpracowania z poszczególnych raportów. Stosownie do wymogów zawartych w pkt. 5.3. Wytycznych Ministra Finansów zarządzenie wewnętrzne naczelnika urzędu skarbowego regulujące tryb i organizację rozpoznawania spraw z zakresu opodatkowania dochodów pochodzących z nieujawnionych źródeł bądź niemających pokrycia w ujawnionych źródłach w danym urzędzie skarbowym przy wykorzystaniu aplikacji DWP powinno określać m.in. kryteria selekcji przyjmowane przy generowaniu raportu zbiorczego (raportów zbiorczych) oraz maksymalną liczbę spraw, które na tej podstawie skierowane zostaną do rozpracowania z poszczególnych raportów.

W § 11 ust. 3 Zarządzenia zapisano, że kryteria selekcji przyjmowane przy generowaniu raportu zbiorczego, 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 – zatwierdza Zastępcę Naczelnika Urzędu, któremu podlega Samodzielny Referat Analiz i Planowania, w oparciu o przedłożoną przez kierownika w/w komórki pisemną propozycję w tym zakresie.

W okresie objętym kontrolą przyjęte kryteria selekcji zaproponowane przez kierownika Referatu zostały zatwierdzone przez Zastępcę Naczelnika Urzędu dopiero po wygenerowaniu raportów zbiorczych. (dowód: akta kontroli str. 8, 9, 33-36, 175, 189)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła w tej sprawie, że w § 10 ust. 1 zarządzenia wskazano, iż typowanie podatników do rozpracowania dokonywane jest przy wykorzystaniu kryteriów selekcji dostępnych w aplikacji DWP. W Urzędzie typowanie podatników do rozpracowania odbywa się poprzez generowanie z aplikacji DWP zestawienia podatników o określonych parametrach według przyjętych kryteriów selekcji (dostępnych w aplikacji). Następnie propozycja raportu wraz z liczbą spraw do rozpracowania (po uwzględnieniu ilości i stanu zaawansowania spraw w toku) przedkładana jest przez kierownika Samodzielnego Referatu Analiz i Planowania do akceptacji Zastępcy Naczelnika Urzędu nadzorującego pracę tej komórki. W każdym ze sporządzonych raportów Urząd przyjął inne kryteria selekcji wynikające z aplikacji oraz różną liczbę spraw do rozpracowania. W związku z powyższym Naczelnik uznał, że skoro możliwa jest jednoznaczna identyfikacja kryteriów w aplikacji DWP, nie ma konieczności ich zapisywania wprost w Zarządzeniu. (dowód: akta kontroli str. 223-226)

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

Ocena częściowa

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 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. 18-68)

Naczelnik Urzędu wdrożył aplikację DWP w dniu 28 stycznia 2009 r. Badanie kompletności wprowadzania dokumentów do aplikacji DWP w badanym okresie przed dokonaniem selekcji, wykazało, że nie wystąpiły istotne braki w powyższym zakresie. (dowód: akta kontroli str. 279-281, 608-626)

Na dzień zakończenia kontroli w trakcie weryfikacji pozostają 23 sprawy, które zostały wytypowane przed 1 stycznia 2011 r. W okresie objętym kontrolą dobór podatników do postępowań następował w oparciu o selekcję zasadniczą i uzupełniającą. (dowód: akta kontroli str. 333)

Raport dla selekcji zasadniczej za 2010 r. został wygenerowany z aplikacji DWP w dniu 27 grudnia 2011 r. W tym dniu zostały również przyjęte przez Zastępcę Naczelnika Urzędu Romana Podkula kryteria ww. selekcji – podmioty, u których nadwyżka wydatków nad przychodami przekracza kwotę 150 tys. zł oraz liczba przyjętych do rozpracowania spraw – 120. Raport przy wskazanych kryteriach wskazał 795 podatników.

Do dnia zakończenia kontroli NIK, weryfikacji z ww. raportu poddano 37 spraw (31%), przy czym spośród podjętych spraw jedynie siedem mieściło się w grupie 120 spraw o największej nadwyżce wydatków nad przychodami (6%), natomiast pozostałe 30 spraw objętych weryfikacją, dotyczyło podatników dobranych z pominięciem tego kryterium. (dowód: akta kontroli str. 175-188, 227-230)

W dniu 21 listopada 2012 r. zastępca Naczelnika Urzędu zatwierdził raporty zbiorcze za 2011 r. wygenerowane 15 listopada tego roku dla podmiotów:

- nieosiągających przychodów z działalności gospodarczej, u których nadwyżka wydatków nad przychodami przekroczyła kwotę 100 tys. zł,
- osiągających przychody z działalności, u których nadwyżka wydatków nad przychodami przekroczyła kwotę 200 tys. zł.

Liczba podatników z pierwszego raportu spełniających kryteria wyniosła 806 natomiast z drugiego raportu – 199. Zastępca Naczelnika Urzędu ustalił liczbę spraw do zweryfikowania na 150 z pierwszego raportu oraz 50 z drugiego raportu. W dniu 10 kwietnia 2013 r. ponownie wygenerowano zaktualizowane raporty zbiorcze, gdzie liczba spraw spełniających ww. kryteria wyniosła odpowiednio 977 oraz 233 sprawy.

Do dnia kontroli NIK, weryfikacji z ww. raportów z dnia 10 kwietnia 2013 r. poddano 18 spraw (9%), przy czym spośród podjętych spraw jedynie siedem mieściło się w grupie spraw o największej nadwyżce wydatków nad przychodami (5%), natomiast pozostałe 11 spraw objętych weryfikacją, dotyczyło podatników dobranych z pominięciem tego kryterium. (dowód: akta kontroli str. 189-222, 231-238)

W dniu 13 sierpnia 2013 r. zastępca Naczelnika Urzędu zatwierdził wniosek kierownika Referatu o sporządzenie w terminie do dnia 15 sierpnia 2013 r. raportu zbiorczego za 2012 r. z uwzględnieniem następujących kryteriów:

- kwota różnicy między przychodami a poniesionymi na przestrzeni roku podatkowego wydatkami ponad 200 tys. zł,
 - osoby nieosiągające przychodów z działalności gospodarczej,
- oraz przeprowadzenie czynności weryfikacyjnych wobec 40 podmiotów z wygenerowanego raportu. Raport został wygenerowany w dniu 14 sierpnia 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 534)

W 2011 r. w US dobrano 199 spraw w oparciu o selekcję uzupełniającą, tj. 177 spraw wytypowanych w oparciu o raport z aplikacji DWP wygenerowany 2 marca 2011 r., obejmujący podatników, u których nadwyżka wydatków nad przychodami w 2009 r. wyniosła ponad 300 tys. zł oraz 22 sprawy, o których informacje uzyskano: z innych urzędów – 11, skargi – dwie, informacje własne uzyskane w wyniku analizy akt podatkowych – dziewięć.

W 2012 roku w ramach selekcji uzupełniającej wytypowano 16 podmiotów, o których informacje pozyskano z innych urzędów – 13, informacje własne – dwie, skarga – jedna.

W tym samym trybie w 2013 r. (I półrocze) wytypowano 25 podatników, o których informacje uzyskano z innych urzędów. (dowód: akta kontroli str. 239-245)

W Urzędzie nie podejmowano żadnych działań (nawet monitorujących) w stosunku do osób, u których stwierdzono nadwyżkę wydatków nad dochodami, a którzy ze względu na ograniczenia ilościowo-wartościowe nie zostali objęci postępowaniami. (dowód: akta kontroli str. 247)

W Urzędzie monitorowano podatników z strefy tzw. podwyższonego ryzyka. Poza informacjami dostępnymi z aplikacji analizie poddano:

- osoby urodzone w latach 1985-1992, u których nadwyżka wydatków nad przychodami wyniosła powyżej 50 tys. zł oraz u których wystąpił przychód zerowy, a wydatki przewyższyły 20 tys. zł.

W pierwszym przypadku zidentyfikowano 68 podmiotów na kwotę niedoboru 7.670 tys. zł, 13 spraw przesłano według właściwości miejscowej. Zweryfikowano 37 spraw na kwotę 3.362 tys. zł, z tego 34 sprawy odłożono ad acta, trzy sprawy przekazano do postępowania podatkowych.

W drugim przypadku zidentyfikowano 34 podatników na kwotę niedoboru 2.034 tys. zł. Osiem spraw przesłano według właściwości miejscowej. Zweryfikowano 17 spraw na kwotę niedoboru 675 tys. zł, z tego siedem spraw odłożono ad acta, do postępowania podatkowych przekazano 10 spraw.

- przedsiębiorców ponoszących stratę z prowadzonej działalności gospodarczej lub wykazujących bardzo niskie dochody. Zidentyfikowano 102 podmioty, z tego do przeprowadzenia kontroli podatkowej przekazano 48 spraw. Przeprowadzono siedem kontroli podatkowych (w tym dwie kontrole w toku), z tego cztery zakończone wynikiem pozytywnym. W grupie tej weryfikacją podatkową w zakresie nieujawnionych źródeł dochodów nie objęto żadnego podatnika.
- lekarzy prowadzących prywatne praktyki pod kątem wykazywania przez nich strat z działalności gospodarczej. Zidentyfikowano 378 podatników, z tego do przeprowadzenia kontroli podatkowej przekazano 95 spraw. Przeprowadzono 14 kontroli (w tym jedna w toku), z tego 10 kontroli zakończonych wynikiem pozytywnym. W grupie tej weryfikacją podatkową w zakresie nieujawnionych źródeł dochodów nie objęto żadnego podatnika.
- podatnika wpłacającego kaucję sądową w wysokości 207 tys. zł, w wyniku przeprowadzonej analizy stwierdzono pokrycie wydatków nadwyżką z lat ubiegłych.
- urzędników administracji publicznej i samorządowej podejrzanych o działania korupcyjne – poprzez analizę oświadczeń majątkowych.

W powyższym zakresie nie wystąpiły przypadki wymiany informacji z innymi organami kontroli podatkowej i skarbowej. (dowód: akta kontroli str. 247- 275, 628-630)

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono 30 kontroli, w których stwierdzono fikcyjne faktury. Żadne z postępowania kontrolnych prowadzonych wobec podmiotów podejrzanych o uczestniczenie w obrocie fakturami VAT dokumentującymi fikcyjne zdarzenia gospodarcze nie skutkowało wynikiem wskazującym na wystąpienie przychodów z nieujawnionych źródeł i konieczność przeprowadzenia postępowania podatkowego w tym zakresie. (dowód: akta kontroli str. 278)

Zgodnie z pkt 5.4. Wytycznych Ministra Finansów urzędy skarbowe zostały zobowiązane do przekazywania do urzędów kontroli skarbowej (dalej: UKS), za okresy roczne, w terminie do 15 października roku następnego, na nośniku zewnętrznym (płyta DVD) zapisu bazy danych DWP. (dowód: akta kontroli str. 18, 36, 286-288)

Dyrektor Izby Skarbowej w Kielcach i Dyrektor UKS w Kielcach realizując zalecenia zawarte w Wytycznych, w dniu 24 kwietnia 2012 r. zawarli porozumienie regulujące współpracę pomiędzy organami podatkowymi oraz organem kontroli skarbowej, w którym m.in. dokonano uregulowania szczegółowego zakresu przekazywania danych i informacji przez urzędy skarbowe do UKS w Kielcach. 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 urzędów skarbowych. (dowód: akta kontroli str. 289-323)

W latach 2011 i 2012 Urząd przekazał do UKS w Kielcach bazę aplikacji DWP w postaci elektronicznej, z zachowaniem terminu określonego w Wytycznych oraz Porozumieniu. W badanym okresie do Urzędu nie wpłynęły z UKS informacje o wszczętych kontrolach i postępowaniach w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów. W indywidualnych przypadkach Urząd występował do UKS w Kielcach z zapytaniem, czy wobec danego podatnika prowadzone są czynności podatkowe. (dowód: akta kontroli str. 325-327)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. Raporty zbiorcze za 2010 r. i 2011 r. zostały sporządzone z opóźnieniem. Zgodnie z pkt. 5.1. Wytycznych Ministra Finansów oraz § 11 ust. 2 Zarządzenia, *raporty zbiorcze, generowane są z aplikacji DWP w danym roku podatkowym – za poprzedni rok podatkowy – po przemigrowaniu do bazy aplikacji danych ze wszystkich zeznań podatkowych dotyczących roku poprzedniego wraz z ich korektami, nie później jednak niż do 15 sierpnia tego roku.* (dowód: akta kontroli str. 8,9,32,33)

W wyniku przeprowadzonego badania stwierdzono:

- raport zbiorczy za 2010 r. wygenerowano w dniu 27 grudnia 2011 r., tj. 134 dni po upływie wymaganego terminu;
- dwa raporty zbiorcze za 2011 r. (dla podmiotów nieosiągających przychodów z działalności oraz osiągających przychody z działalności) zostały wygenerowane w dniu 15 listopada 2012 r., tj. 123 dni po upływie obowiązującego terminu. (dowód: akta kontroli str. 175-222)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła w tej sprawie, że *opóźnienia w generowaniu raportów wynikały z opóźnień we wprowadzaniu danych z aktów notarialnych do systemu CZM, które to dane są migrowane do programu DWP (spowodowanych brakami kadrowymi oraz przenosinami do nowego budynku). Wobec powyższego ww. raporty zostały sporządzone w późniejszym terminie, po przeprowadzeniu akcji i uzupełnieniu bazy CZM o informacje z aktów notarialnych.*

Opóźnienie w sporządzeniu raportów pozostawało bez wpływu na bieżące wypełnianie obowiązków Urzędu w zakresie nieujawnionych źródeł dochodów i nie skutkowało ryzykiem pominięcia podatników występujących w zestawieniach przy ich typowaniu do weryfikacji. (dowód: akta kontroli str. 223-226)

2. W wyniku przeprowadzonego badania w zakresie selekcji zasadniczej stwierdzono, że 27 grudnia 2011 r. Roman Podkul – Zastępca Naczelnika Urzędu zatwierdził do rozpatrywania 120 spraw według przyjętego kryterium najwyższej nadwyżki wydatków nad przychodami. Z przyjętych do weryfikacji 37 spraw siedem mieściło się w grupie 120 spraw o największej nadwyżce wydatków nad przychodami (od 2.842,7 tys. zł do 318,8 tys. zł), natomiast w pozostałych 30 sprawach objętych weryfikacją nadwyżka wydatków nad przychodami była niższa i wynosiła od 256,4 tys. zł do 171,4 tys. zł.

W dniu 21 listopada 2012 r. zastępca Naczelnika Urzędu zatwierdził do rozpatrywania 200 spraw, z tego 150 spraw dotyczących podmiotów nieosiągających przychodów z działalności gospodarczej oraz 50 spraw podmiotów osiągających przychody z działalności gospodarczej. Kontrola wykazała, że dla 150 spraw nadwyżka wydatków nad przychodami wynosiła od 1.978 tys. zł do 200 tys. zł oraz dla 50 spraw od 21.666,1 tys. zł do 515,8 tys. zł.

Z przyjętych do weryfikacji 16 spraw dotyczących pierwszej grupy podmiotów siedem z nich mieściło się w 150 sprawach o największej nadwyżce wydatków nad przychodami, natomiast w pozostałych dziewięciu sprawach nadwyżka ta była niższa i wynosiła od 188,5 tys. zł do 115 tys. zł.

Przyjęte do weryfikacji dwie sprawy dotyczące drugiej grupy podmiotów (o nadwyżce 382,3 tys. zł), nie mieściły się w 50 sprawach o największej nadwyżce wydatków nad przychodami. (dowód: akta kontroli str. 227-238)

Powyższe było niezgodne z:

- pkt. 5.1. Wytycznych Ministra Finansów, według których kryteria selekcji przyjmowane przy generowaniu raportu zbiorczego (raportów zbiorczych) obowiązujące w danym roku podatkowym 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 – określa naczelnik urzędu. W przypadku, gdy liczba podatników w danym raporcie zbiorczym przekracza liczbę spraw, które na tej podstawie skierowane zostaną do rozpracowania, określoną przez naczelnika urzędu, sprawy należy rozpoznać w liczbie określonej przez naczelnika urzędu, kierując się kryterium kolejnej nadwyżki nad dochodami.
- § 11 ust. 5 Zarządzenia, zgodnie z którym w przypadku, gdy liczba podatników w danym raporcie zbiorczym przekracza liczbę spraw do rozpoznania określoną w trybie ust. 3, Kierownik Samodzielnego Referatu Analiz i Planowania przydziela sprawy do rozpoznania w liczbie określonej w trybie ust. 3, kierując się kryterium kolejnej najwyższej nadwyżki wydatków nad dochodami. (dowód: akta kontroli str. 8, 9, 32, 33)

Agata Góralska – Kierownik Samodzielnego Referatu Analiz i Planowania oraz Roman Podkul – Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnili w tej sprawie, że wydruki selekcji zasadniczej sporządzone za 2010 i 2011 r. zawierały odpowiednio: 795 oraz 1005 podmiotów spełniających przyjęte kryteria. Ww. zestawienia nie zostały uszeregowane od największej do najmniejszej kwoty niedoboru. Wszyscy podatnicy, którzy wystąpili na tych wydrukach zostali podzieleni pomiędzy pracowników Referatu w taki sposób, iż każdy pracownik otrzymał taką samą ilość spraw bez względu na kwotę nadwyżki wydatków nad przychodami. Na podstawie przydzielonych spraw w pierwszej kolejności każdy pracownik przekazał do urzędów skarbowych zgodnie z właściwością miejscową podmioty spoza tut. Urzędu. Następnie poddano analizie i weryfikacji kolejnych podatników. W efekcie takiego przydziału spraw, weryfikacji poddano podatników z niższym niedoborem niż najniższa kwota niedoboru dla podatników z grupy 120, 150 oraz 50 podmiotów, wobec których należało podjąć czynności weryfikacyjne.

Ponadto poddawano weryfikacji sprawy w których nadwyżka wydatków nad przychodami była niższa niż 300 tys. zł w celu uniknięcia podejmowania działań w tych samych sprawach przez Urząd oraz UKS. (dowód: akta kontroli str. 246, 248, 276-277)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

W Urzędzie nie podejmowano żadnych działań (nawet monitorujących) w stosunku do osób, u których stwierdzono nadwyżkę wydatków nad dochodami, a którzy ze względu na ograniczenia ilościowo-wartościowe spraw do rozpracowania w poszczególnych latach podatkowych nie zostali objęci postępowaniami. W ocenie NIK prowadzi to do nieobejmowania postępowaniami w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów podatników, u których permanentnie występuje znaczna nadwyżka wydatków nad przychodami. Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił w tej sprawie, że z uwagi na dużą ilość spraw do analizy, nie podejmowano działań w celu monitorowania podatników, u których stwierdzono nadwyżkę wydatków nad dochodami, a którzy ze względu na ograniczenia ilościowo-wartościowe nie zostali objęci weryfikacją. (dowód: akta kontroli str. 247)

Ocena częściowa

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

Opis stanu
faktycznego

Z wyselekcjonowanych w 2011 r. 795 spraw, u których w 2010 r. nadwyżka wydatków nad dochodami przekraczała kwotę 150 tys. zł, 198 spraw przesłano zgodnie z właściwością miejscową do innych urzędów. Z pozostałych 597 spraw do badania wytypowano 120. Weryfikację wstępną przeprowadzono w 37 sprawach (30,8%), z tego: w 19 przypadkach stwierdzono pokrycie wydatków w dochodach, jedną sprawę pomimo niedoboru w wydatkach przekazano ad acta, 17 spraw przekazano do dalszego rozpoznania.

Z wyselekcjonowanych w 2013 r. 977 podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, u których nadwyżka wydatków nad przychodami w 2011 r. przekroczyła kwotę 100 tys. zł oraz 233 podatników prowadzących działalność gospodarczą, u których

nadwyżka wydatków nad przychodami przekroczyła kwotę 200 tys. zł, 114 spraw przesłano zgodnie z właściwością do innych urzędów. Z pozostałych 1.096 spraw do badania wytypowano 200. Weryfikację wstępną przeprowadzono w 18 sprawach (9%), z tego: w dziewięciu przypadkach stwierdzono pokrycie wydatków w dochodach oraz dziewięć spraw przekazano do dalszego rozpoznania.

Spośród dobranych 199 spraw w ramach selekcji uzupełniającej w 2011 r. weryfikację wstępną przeprowadzono w 139 sprawach (69,8%), z tego w 60 przypadkach stwierdzono pokrycie wydatków w dochodach, 31 spraw przesłano zgodnie z właściwością miejscową, dwie sprawy w których wystąpił niedobór w wydatkach przekazano ad acta, 46 spraw przekazano do dalszego rozpoznania (w tym jedną po kontroli podatkowej).

We wszystkich 16 dobranych w ramach selekcji uzupełniającej w 2012 r. sprawach przeprowadzono weryfikację wstępną, z tego w 10 sprawach stwierdzono pokrycie wydatków w dochodach, sześć spraw, przekazano do dalszego rozpoznania, w tym jedną po kontroli podatkowej.

W I półroczu 2013 r. do badania w oparciu o selekcję uzupełniającą dobrano 25 spraw. Weryfikację wstępną przeprowadzono we wszystkich wytypowanych sprawach, z tego w 22 przypadkach stwierdzono pokrycie wydatków w dochodach, natomiast trzy sprawy przekazano do dalszego rozpoznania. (dowód: akta kontroli str. 328, 329)

Do szczegółowego badania wytypowano 30 spraw prowadzonych w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, których sposób ustalenia określa art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³ (dalej: updf), z tego 18, w których po przeprowadzeniu weryfikacji wstępnej stwierdzono, iż nie zachodzi sytuacja występowania nadwyżki wydatków nad dochodami, pięć spraw objętych weryfikacją pogłębioną (po przeprowadzeniu czynności sprawdzających sprawy odłożono ad acta) oraz siedem spraw objętych postępowaniami podatkowymi. W wyniku badania stwierdzono, że decyzje co do sposobu załatwienia sprawy były właściwe. Z 18 spraw zakończonych na etapie weryfikacji wstępnej, w tym w czterech przypadkach po przeprowadzeniu kontroli podatkowej, weryfikacja wstępna wykazała pokrycie wydatków dochodami: w ośmiu przypadkach w wyniku zaciągniętych kredytów na zakup lokali mieszkalnych, samochodu oraz kredytu inwestycyjnego; w dwóch przypadkach z powodu otrzymania przez podatników odszkodowań za nieruchomości przejęte z mocy prawa; w dwóch przypadkach poprzez pomyłkowe ujęcie w zestawieniach tych samych wydatków; w dwóch sprawach w wyniku posiadania nadwyżki dochodów nad wydatkami w latach ubiegłych; w jednej sprawie z powodu uzyskania dochodów ze sprzedaży lokalu mieszkalnego, w trzech sprawach z powodu otrzymanych darowizn. (dowód: akta kontroli str. 334-335, 371-475)

Do dalszego rozpoznania po doborze spraw w wyniku weryfikacji wstępnej, w ramach selekcji zasadniczej przekazano:

- 17 spraw w 2011 r. – przeprowadzono analizę w zakresie czterech spraw (23,5%), z tego w trzech przypadkach po czynnościach sprawdzających sprawy odłożono ad acta, jedną sprawę na kwotę 184 tys. zł skierowano do postępowania podatkowego;
- dziewięć spraw w 2012 r. – analizy nie zakończono wobec żadnej z nich.

Do dalszego rozpoznania po doborze spraw w wyniku weryfikacji wstępnej, w ramach selekcji uzupełniającej przekazano:

- w 2011 r. 46 spraw – przeprowadzono analizę ośmiu spraw (17,4%), z tego: w dwóch przypadkach po czynnościach sprawdzających odstąpiono od wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł, pięć spraw na kwotę 958 tys. zł skierowano do postępowania podatkowego w kontrolowanym zakresie oraz jedną na kwotę 60 tys. zł w zakresie innych podatków;
- w 2012 r. sześć spraw – przeprowadzono analizę jednej sprawy na kwotę 124,0 tys. zł, (16,7%), którą skierowano na drogę postępowania podatkowego;
- w 2013 r. (I półrocze) trzy sprawy – nie przeprowadzono analizy żadnej z nich. (dowód: akta kontroli str. 330)

Badanie wybranych 12 spraw objętych weryfikacją pogłębioną oraz postępowaniami podatkowymi wykazało, iż postępowania Urzędu w zakresie sposobu załatwienia spraw były

³ Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

właściwe. W każdym przypadku, w którym nie kierowano sprawy do postępowania podatkowego, wystąpiły przesłanki do takiego działania.

Analiza pięciu spraw objętych weryfikacją pogłębioną, które po przeprowadzeniu czynności sprawdzających odłożono ad acta wykazała, że we wszystkich przypadkach czynności sprawdzające były przeprowadzane przy udziale podatników. Urząd wzywał podatników bez zbędnej zwłoki. W wyniku czynności sprawdzających ustalono, że w rzeczywistości w czterech przypadkach występuje nadwyżka dochodów nad wydatkami a w jednym niedobór lecz poniżej 20 tys. zł. W trzech przypadkach w wyniku zaciągnięcia kredytów na zakup lokalu mieszkalnego, w jednym przypadku z powodu otrzymania odszkodowania za przejęcie z mocy prawa nieruchomości oraz w jednym – z powodu otrzymania przez podatnika darowizny. (dowód: akta kontroli str. 350-354, 476-497)

Urząd w ramach prowadzenia czynności sprawdzających w badanych pięciu sprawach, na podstawie art. 272 pkt 3 oraz art. 274a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴, wysyłał wezwania do podatników w celu zgłoszenia się w sprawie przeprowadzenia czynności sprawdzających oraz między innymi o „przedłożenie innych dokumentów, będących w posiadaniu podatnika potwierdzających uzyskanie dochodów na sfinansowanie poniesionych wydatków (np.: umów pożyczek, umów kredytowych, darowizn, dochodów z zagranicy, dochodów zwolnionych na podstawie art. 21 i art. 52 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)”. Powyższe, w ocenie Urzędu, podyktowane było potrzebą dokonania „*prawidłowych ustaleń istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy*”. (dowód: akta kontroli str. 535-548)

Spośród wyselekcjonowanych spraw w badanym okresie, do objęcia postępowaniami podatkowymi w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł skierowano siedem spraw na łączną kwotę 1.266 tys. zł, z tego: sześć dotyczących kwoty 1.142 tys. zł w 2011 r. oraz jedną w 2012 r. na 124 tys. zł. Wszystkie postępowania podatkowe zostały wszczęte.

Wydano jedną decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe w zakresie przychodów z nieujawnionych źródeł na kwotę 93 tys. zł oraz sześć umarzających postępowanie podatkowe. Na powyższe decyzje nie wpłynęły odwołania podatników. (dowód: akta kontroli str. 330-332)

W okresie objętym kontrolą ze spraw wytypowanych do weryfikacji przed 1 stycznia 2011 r. zostało wydanych 14 decyzji umarzających postępowanie podatkowe, w wyniku stwierdzenia pokrycia wydatków dochodami oraz pięć decyzji ustalających zobowiązania z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów na kwotę 166.705 zł. Podatnicy złożyli odwołania w czterech sprawach na kwotę 138.921 zł. We wszystkich przypadkach dyrektor Izby Skarbowej uchylił decyzje w całości i przekazał sprawy do ponownego rozpatrzenia. Trzy sprawy na kwotę 103.150 zł znajdują się w toku rozpatrywania, a w jednym przypadku wydano decyzję umarzającą zobowiązanie podatkowe. (dowód: akta kontroli str. 333, 627, 628)

Badanie rzetelności i zgodności z przepisami prawa przeprowadzono na próbie 10 postępowań podatkowych, z tego siedmiu spraw wyselekcjonowanych w latach 2011-2012 oraz trzech w roku 2010.

Cztery postępowania zakończyły się wydaniem przez Naczelnika Urzędu decyzji ustalających podatek dochodowy od osób fizycznych wg stawki 75%, w łącznej kwocie 207,3 tys. zł. W dwóch przypadkach dotyczących kwoty 86,7 tys. zł podatnicy złożyli odwołania, w wyniku których dyrektor Izby Skarbowej uchylił decyzje Naczelnika Urzędu i skierował sprawy do ponownego rozpatrzenia (aktualnie podlegają rozpatrywaniu przez US).

Sześć postępowań zakończyło się decyzjami Naczelnika Urzędu o umorzeniu sprawy. Umorzenie następowało z uwagi na fakt, że postępowania podatkowe wykazały nadwyżkę dochodów nad wydatkami, w jednym przypadku z powodu uzyskania przez podatnika dochodu ze sprzedaży lokalu mieszkalnego, natomiast w pozostałych przypadkach w wyniku uzyskiwania dochodów z gospodarstwa rolnego oraz dopłat uzyskiwanych z Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa.

⁴ Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

Z ustaleń kontroli wynika, że w toku prowadzonych postępowań Urząd podejmował wszelkie niezbędne działania w celu wyjaśnienia stanu faktycznego. Zapewniał podatnikom możliwość czynnego udziału w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwiał podatnikom wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów z zachowaniem siedmiodniowego terminu określonego w art. 200 ustawy Ordynacja podatkowa. (dowód: akta kontroli str.356-370, 498-533, 553-606, 631-658)

Analiza terminów prowadzenia sześciu postępowań w latach 2011-2013 wykazała:

- w czterech sprawach skierowano je na drogę postępowania podatkowego po upływie 29 dni, w jednej – 42 dni i jednej – 232 dni;
- w jednej sprawie wszczęto postępowanie podatkowe w tym samym dniu, w czterech sprawach po upływie 15 dni i jednej – 229 dni;
- w jednej sprawie postępowanie podatkowe zostało zakończone po upływie 37 dni od daty wszczęcia postępowania, w jednej – 67 dni, w dwóch – 247 dni i w dwóch – 409 dni.

Czas prowadzenia postępowania podatkowego uzależniony był od stopnia złożoności sprawy, przy czym Urząd każdorazowo w sytuacji niezakończania sprawy we właściwym terminie, stosownie do art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej, zawiadamiał o tym stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy. (dowód: akta kontroli str. 356-369, 498-533, 552)

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. (dowód: akta kontroli str. 333)

W jednej z badanych spraw podatnik wykazał pokrycie finansowe niezbędne do poniesienia wydatku w wyniku otrzymanej pożyczki, od której przed podjęciem kontroli podatkowej nie został uregulowany podatek od czynności cywilnoprawnych. W związku z powyższym Naczelnik Urzędu decyzją z dnia 19 listopada 2012 r. określił zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych w wysokości 20% podstawy opodatkowania (w kwocie 12 tys. zł) na podstawie art. 7 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych⁵. Dyrektor Izby Skarbowej w Kielcach decyzją z dnia 6 marca 2013 r. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu zaskarżoną przez podatnika. (dowód: akta kontroli str. 355, 553-559)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na żądaniu przedłożenia dokumentów w postępowaniu weryfikacyjnym, w oparciu o art. 272 ust. 3 oraz 274a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, pomimo że ww. przepisy nie dają do tego podstaw prawnych.

Podczas prowadzenia czynności sprawdzających w kontrolowanym zakresie w pięciu zbadanych sprawach, Urząd wzywał podatników w celu zgłoszenia się w sprawie przeprowadzenia czynności sprawdzających oraz o przedłożenie dokumentów potwierdzających uzyskanie dochodów na sfinansowanie poniesionych wydatków, np.: umów pożyczek, kredytowych, darowizn, dokumentów dotyczących uzyskanych dochodów z zagranicy, dochodów zwolnionych na podstawie art. 21 i art. 52 updf.

Jako podstawę prawną wezwań wskazywano:

- art. 272 pkt 3 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym *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.

⁵ Dz. U. z 2010 r., Nr 101, poz. 649 ze zm.

Powyższe przepisy prawne odnoszące się do czynności sprawdzających nie dają podstaw do żądania dokumentów od podatników objętych postępowaniem weryfikacyjnym. (dowód: akta kontroli str. 535-548)

W powyższej sprawie Halina Iwańska, Kierownik Działu Obsługi Bezpośredniej oraz Anna Zatoń, Starszy Komisarz Skarbowy, które podpisały wezwania do podatników (odpowiednio cztery i jedno) wyjaśniły: (...) *wzywając podatników do czynności sprawdzających zeznań podatkowych na podstawie art. 272 pkt 3 oraz 274a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa jednocześnie w tym samym wezwaniu, z uwagi na brak podstaw prawnych proszono podatników o przedłożenie posiadanych przez nich dokumentów potwierdzających uzyskanie dochodów na sfinansowanie poniesionych wydatków. Uzyskanie tych dokumentów na etapie postępowania weryfikacyjnego umożliwiło organowi podatkowemu rozpracowanie spraw (...) bez konieczności wszczynania postępowań podatkowych (...).* (dowód: akta kontroli str.549-551)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

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. (dowód: akta kontroli str. 333)

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 Kontroli⁶, 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.⁷, 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 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, 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 nieujawnionych⁸.

⁶ Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.

⁷ Dz. U. z 2013 r., poz. 985.

⁸ 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.

Kontroler
Andrzej Kamiński
główny specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Kielcach

Dyrektor
Tadeusz Poddębniak

.....
Podpis

.....
Podpis