



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Bydgoszczy

LBY – 4101-027-02/2013

P/13/139

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Bydgoszczy

ul. Wały Jagiellońskie 12, 85-950 Bydgoszcz

T +48 52 567 58 00, F +48 52 567 58 60

lby@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/13/139 – Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w województwie kujawsko-pomorskim
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Bydgoszczy
Kontrolerzy	1. Karol Sobieszczyk, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr 86196 z dnia 17 lipca 2013 r. 2. Karolina Lahutta, specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr 86197 z dnia 17 lipca 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 1-4)
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy we Włocławku, ul. Okrzei 72B, 87-800 Włocławek, REGON 005887054, zwany dalej „Urzędem”
Kierownik jednostki kontrolowanej	Jarosław Wojciechowski, Naczelnik Urzędu, (dowód: akta kontroli str. 5-6)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Uzasadnienie oceny ogólnej

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości¹, działalność kontrolowanej jednostki w zakresie zapewnienia w latach 2009-2013 (I półrocze) zgodnego z przepisami prawa podatkowego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Podstawą pozytywnej oceny są w szczególności prowadzone na szeroką skalę działania Urzędu polegające na przeprowadzaniu czynności sprawdzających i postępowań podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, które w kontrolowanym okresie doprowadziły do dokonania dodatkowego przypisu w łącznej kwocie ponad 2,5 mln zł. Czynności te Urząd podejmował w możliwie najkrótszym okresie od dokonania przez podatnika transakcji odpłatnego zbycia, co zapewniało z jednej strony bezpieczeństwo wpływów budżetowych, z drugiej minimalizowało finansowe skutki odsetek z powodu niewłaściwego rozliczenia dokonanego przez podatnika w drodze samoopodatkowania. Zasadę szybkości postępowania respektowano również przy podejmowaniu i prowadzeniu postępowań podatkowych oraz w ramach rzetelnie prowadzonych postępowań o stwierdzenie nadpłaty. W Urzędzie na bieżąco identyfikowane były przypadki odpłatnego zbycia nieruchomości mogące skutkować powstaniem zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

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

W toku kontroli stwierdzono jednakże nieprawidłowości przy realizacji działań podejmowanych w badanym zakresie polegające m.in. na: nieprawidłowej weryfikacji danych wykazanych w zeznaniach i deklaracjach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, niewłaściwym naliczaniu odsetek od zaległości podatkowych, nieprzekazaniu wszystkich informacji o odpłatnym zbyciu do właściwych miejscowo organów podatkowych. Wskazane nieprawidłowości miały jednak charakter incydentalny i nie wpływały w istotny sposób na działalność jednostki. Ponadto w toku kontroli ustalono, że przy wyjaśnianiu błędów i omyłek w zeznaniach podatników związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych nie stosowano korekt z urzędu.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Skuteczność egzekwowania od podatników wynikających z prawa podatkowego obowiązków związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych

Opis stanu
faktycznego

1.1. Za lata 2009-2013 (I półrocze) w Urzędzie złożonych zostało 1.849 deklaracji związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, w tym za 2009 r. – 345, za 2010 r. – 530, za 2011 r. - 474, za 2012 r. – 499, oraz za I półrocze 2013 r. – 1.

Dodatkowo do Urzędu wpłynęło 560 oświadczeń o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi określonej w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych², zwanej dalej „ustawą opod”, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r., tj. dotyczące tzw. ulgi meldunkowej oraz 426 oświadczeń, o których mowa w art. 28 ust. 2a ustawy opod w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., tj. o przeznaczeniu uzyskanych ze sprzedaży środków na cele mieszkaniowe.

W złożonych deklaracjach wykazano podatek z odpłatnego zbycia w łącznej kwocie 6.313.590 zł, w tym: 1.635.946 zł za 2009 r., 2.025.499 zł za 2010 r., 1.714.791 zł za 2011 r., 918.238 zł za 2012 r., 19.116 zł za 2013 r. Skorzystanie ze zwolnienia w podatku zadeklarowało 66% podatników rozliczających się na drukach PIT-23 oraz 60% rozliczających się na drukach PIT-39. Wysokość związanej z tym preferencji podatkowej wyniosła 7.629.760 zł, w tym za 2009 r. – 897.376 zł, za 2010 r. – 2.168.885 zł, za 2011 r. – 2.135.134 zł, za 2012 r. – 2.428.365 zł.

Natomiast szacowana kwota preferencji podatkowej związanej ze zwolnieniem określonym w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy opod wyniosła 7.432.666 zł.

(dowód: akta kontroli str. 260)

1.2. Złożone zeznania związane z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wprowadzane były do systemu POLTAX w terminie do 63 dni od ich wpływu. Przeważająca większość z nich (80%) odnotowana została w systemie w czasie krótszym niż 2 tygodnie od dnia wpływu, w ciągu miesiąca zarejestrowanych zostało natomiast 98% złożonych deklaracji. Szybko następowało również zatwierdzanie deklaracji – przeważająca część (75%) zatwierdzona została w ciągu dwóch tygodni od dnia ich wpływu, przed upływem miesiąca zatwierdzonych zostało 95% z objętych badaniem deklaracji.

(dowód: akta kontroli str. 10-42)

² Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

1.3. Czynności sprawdzające, prowadzone na podstawie art. 272 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³, zwanej dalej „Ordynacją podatkową” lub „Op.”, wykonywane były w terminie zapewniającym Urzędowi możliwość naliczania ewentualnych odsetek za zwłokę. Badanie 20 zeznań i deklaracji wykazało, że badano poprawność formalną i rachunkową złożonych dokumentów, a w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości wzywano podatnika do ich usunięcia.

(dowód: akta kontroli str. 43)

1.4. W zarządzeniach Naczelnika Urzędu w sprawie ustalenia kryteriów do weryfikacji zeznań podatkowych z zakresu podatku dochodowego oraz zasad akceptacji wynikających z nich nadpłat dotyczących rozliczeń za lata 2009-2012⁴ wskazano, że w przypadkach budzących wątpliwość należy objąć czynnościami sprawdzającymi rozliczenia podatników, którzy:

- w zeznaniach podatkowych PIT-36 lub PIT-38 wykazali podatek do zapłaty z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych nabytych lub wybudowanych w latach 2007-2008,
- w zeznaniach podatkowych PIT-39 wykazali podatek do zapłaty z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych nabytych lub wybudowanych po dniu 31 grudnia 2008 r.

(dowód: akta kontroli str. 41-60)

W Urzędzie nie wprowadzono innych regulacji wewnętrznych określających szczegółowo zasady weryfikacji danych wykazanych w zeznaniach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych.

Analizie co do zasady poddawane były wszystkie zidentyfikowane przez pracowników Urzędu przypadki odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od daty ich nabycia, bez względu na wysokość uzyskanego przychodu. Weryfikacji dokonywano po upływie okresu rozliczeniowego, tj. w przypadku zbycia nieruchomości nabytych w latach 2007-2008 – po 30 kwietnia następnego roku oraz w przypadku nieruchomości nabytych po dniu 31 grudnia 2008 r. – po upływie dwóch lat licząc od początku następnego roku po nabyciu.

(dowód: akta kontroli str. 418-419)

W okresie objętym kontrolą Urząd przeprowadził 1.437 czynności sprawdzające dotyczące poprawności merytorycznej danych wykazanych przez podatników w złożonych deklaracjach i zeznaniach podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, w tym: 361, w toku których stwierdzono zaniżenie przez podatników zobowiązania podatkowego o łączną kwotę 1.632.009 zł, (w tym w 2009 r. – 331.371 zł, w 2010 r. – 291.251 zł, w 2011 r. – 266.268 zł, w 2012 r. – 295.413 zł, w I półroczu 2013 r. – 447.706 zł) oraz 5, w toku których stwierdzono zawyżenie przez podatników zobowiązania podatkowego łącznie o 4.641 zł.

(dowód: akta kontroli str. 336)

Odsetek zweryfikowanych przez pracowników Urzędu deklaracji podatkowych za lata 2009-2012 wyniósł odpowiednio: 100,0%, 100,0%, 34,9%, 6,2%. Wśród przeprowadzonych czynności dominowały weryfikacje deklaracji PIT-23 i PIT-36.

³ Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

⁴ Zarządzenia Naczelnika Urzędu nr 2 z dnia 19 lutego 2010 r., nr 8 z dnia 18 lutego 2011 r., nr 3 z dnia 15 lutego 2012 r., nr 3 z dnia 14 lutego 2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 335)

Badanie 60 przypadków weryfikacji dokonanych bez udziału podatnika oraz 50 czynności sprawdzających przeprowadzonych z jego udziałem w latach 2009-2013 (I półrocze) wykazało, że Urząd sprawdzał m.in. zgodność zadeklarowanych przychodów z danymi wynikającymi z aktu notarialnego i wartością rynkową ustaloną na potrzeby podatku od czynności cywilnoprawnych, zgodność zadeklarowanych kosztów z danymi z aktów nabycia zbywanej nieruchomości oraz ewentualnymi nakładami, zadeklarowanych kwot zwolnionych z dowodami poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe.

(dowód: akta kontroli str. 65-334)

W toku objętych szczegółowym badaniem 50 czynności sprawdzających z udziałem podatnika Urząd:

- w 42 przypadkach (84%), w których łączne zadeklarowane przez podatników przed czynnościami zobowiązanie podatkowe wyniosło 300.110 zł, Urząd zweryfikował zobowiązanie podatnika, obliczając je zgodnie z zasadami określonymi w ustawie opod, w wyniku czego w 19 sprawach stwierdził zaniżenie podatku na łączną kwotę 53.813 zł, w 8 - zawyżenie podatku na łączną kwotę 6.236 zł, a 15 rozliczeń uznał za dokonane prawidłowo,

- w 6 przypadkach (12%), w których zadeklarowany przez podatnika w drodze samoobliczenia przed czynnościami podatek wyniósł 45.976 zł, Urząd niewłaściwie zastosował przepisy ustawy opod i ustalił stan faktyczny niezbędny do zweryfikowania rozliczenia podatnika, w wyniku czego ustalając zaniżenia podatku na kwotę 3.544 zł, nie stwierdził zaniżenia podatku na kwotę 1.911 zł oraz zawyżenia podatku na kwotę 440 zł – po skorygowaniu zeznania przez podatnika wysokość zawyżonego zobowiązania wzrosła do 1.289 zł,

- w 2 przypadkach (4%), w których zadeklarowany przez podatników w drodze samoobliczenia przed czynnościami sprawdzającymi podatek wynosił 4.214 zł, a w wyniku czynności ustalono dodatkowe zobowiązanie w łącznej kwocie 515 zł, zebrany w sprawach materiał nie pozwalał w sposób niepozostawiający wątpliwości na stwierdzenie poprawności przeprowadzonych czynności.

(dowód: akta kontroli str. 65-66, 265)

Czynności sprawdzające z udziałem podatnika dokumentowane były poprzez sporządzenie protokołu, który był dwustronnie podpisywany przez podatnika i pracownika przeprowadzającego czynności. Na protokołach nie było śladów rewizyjnych dokonanych przez kierownika Działu Postępowań Podatkowych I (PPI).

(dowód: akta kontroli str. 111-112, 122, 203, 212, 267, 288-289)

Badanie przypadków naliczenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych wynikających z niewydatkowania środków na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i e ustawy opod przez podatników, którzy nie złożyli albo uchybili terminowi złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a tej ustawy, wykazało, że odsetki za okres pierwszych dwóch lat licząc od dnia sprzedaży naliczane były w Urzędzie co do zasady w pełnej wysokości.

(dowód: akta kontroli str. 444-445)

Weryfikacji poddawano również w Urzędzie prawdziwość składanych przez podatników oświadczeń o spełnieniu warunku do zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy opod. Wszystkie 40, poddane szczegółowemu badaniu, oświadczenia podatników złożone w celu uzyskania ww. zwolnienia, sprawdzone zostały poprzez uzyskanie z organu rejestrowego potwierdzenia wymaganego

okresu zameldowania w zbywanej nieruchomości na pobyt stały lub na podstawie innych dowodów (potwierdzenie w dowodzie osobistym).

(dowód: akta kontroli str. 423-424)

1.5. W związku z wielokrotnym deklarowaniem przychodów uzyskiwanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przez tych samych podatników, w kontrolowanym okresie w Urzędzie w jednym przypadku (dotyczącym rozliczenia sześciu podatników) prowadzono analizy mające na celu sprawdzenie wykazywanego przez podatnika źródła przychodów, a tym samym wykluczenie lub potwierdzenie uzyskiwania przez zbywców w latach 2007-2012 przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Analizy prowadzone były przez wieloosobowe stanowisko pracy analiz i planowania w/m na wniosek Działu PPI z dnia 16 maja 2013 r., i nie zostały ukończone do czasu zakończenia kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 421-422)

Na podstawie ilości dokumentów związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wprowadzonych za lata 2009-2013 (I półrocze) do systemu POLTAX stwierdzono, że 6 podatników złożyło w tym okresie co najmniej czterokrotnie ww. dokument. Spośród nich jeden – objęty był ww. pismem Działu Postępowań Podatkowych PPI z dnia 16 maja 2013 r., trzech pozostawało poza właściwością miejscową organu podatkowego. W sprawie dwóch pozostałych w toku kontroli, tj. w dniu 10 października 2013 r., Dział PPI wystąpił do wieloosobowego stanowiska pracy analiz i planowania z wnioskiem o weryfikację źródła deklarowanych przychodów. Dotyczyło to:

- podatnika, który we współwłasności ze spółką z o.o. nabył w 2009 r. niezabudowane działki o łącznej powierzchni ponad 7 ha, a następnie zgodnie z danymi z CZM sprzedał w latach 2010-2011 11 działek powstałych z jej podziału,
- podatnika, który w 2009 r. zbył 2 mieszkania nabyte w 2006 r. oraz 3 miejsca postojowe w garażu podziemnym (nabyte w latach 2005-2006 i po zamianie w 2009 r.), transakcji takich dokonywał również w latach poprzednich, ponadto prawa do tych lokali nabył w drodze wykonania umowy o ich wybudowanie zawartej ze spółką z o.o.

(dowód: akta kontroli str. 420)

1.6. W celu sprawdzenia, czy wszyscy zobowiązani złożyli zeznania podatkowe, w których rozliczyli podatek dochodowy z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w Urzędzie analizie poddawano informacje o transakcjach zbycia wynikające z aktów notarialnych przesyłanych przez notariuszy na potrzeby podatku od czynności cywilnoprawnych.

Analizami objęte były:

- w okresach miesięcznych - akty notarialne, które wpłynęły do Urzędu w formie papierowej,
- informacje przesłane przez inne urzędy w formie elektronicznej, zgromadzone w rejestrze czynności majątkowych CZM.

(dowód: akta kontroli str. 418-419)

Stwierdzone przypadki osiągnięcia przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy opod., pracownik Działu Postępowań Podatkowych I (PPI) Urzędu odnotowywał w prowadzonym rejestrze, a następnie porównywał z danymi zawartymi w bazie POLTAX. W rejestrze tym na dzień kontroli ujętych było 2.893 spraw dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych

w okresie od stycznia 2009 r. do czerwca 2013 r. Dodatkowo od września 2011 r. pracownicy obsługujący rejestr czynności majątkowych CZM wprowadzali w treści opisu transakcji informacje o datach nabycia każdej zbywanej nieruchomości.

(dowód: akta kontroli str. 418-419, 520)

Opisany powyższej sposób postępowania nie był uregulowany wydanym w tej sprawie zarządzeniem ani innym aktem wewnętrznym.

Mimo braku pisemnych procedur na bieżąco identyfikowano przypadki odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w okresie krótszym niż 5 lat od chwili nabycia, a stosowane w Urzędzie zasady pozwalały, z uwagi na uzupełnianie wskazań z aktów notarialnych o dane z POLTAX, objąć analizą blisko 100% przypadków odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w okresie krótszym niż 5 lat od chwili nabycia.

Spośród 877 poddanych szczegółowemu badaniu przypadków możliwego powstania w okresie objętym kontrolą przychodu ze źródła o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit a-c ustawy opodof, odnotowanych za rok 2010, I półrocze 2011 r. i I półrocze 2012 r. w bazie CZM Urzędu poprzez zamieszczenie daty nabycia zbywanej nieruchomości lub prawa, pracownicy Działu PPI Urzędu w prowadzonym rejestrze odnotowali 479 informacji. Spośród pozostałych wskazań: 80 dotyczyło podatników nieobjętych właściwością tut. organu, a 194 dotyczyło przypadków, w których nie powstał obowiązek podatkowy (m.in. mylne wskazanie daty nabycia, opodatkowanie w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej) lub przychody podlegały zwolnieniu w związku ze zbyciem gospodarstwa rolnego.

Spośród nieodnotowanych w rejestrze sprzedaży 134 przypadków, w których powstał w podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązek podatkowy z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych:

- w 40 przypadkach po wstępnej analizie stwierdzono, że nie powstało zobowiązanie podatkowe (z uwagi na zbycie ze stratą lub brak dochodu, wydatkowanie środków na cele przewidziane zwolnieniem),
- w 86 przypadkach podatnicy złożyli deklaracje,
- a pozostałych 8 przypadków, w których podatnicy nie złożyli deklaracji podatkowych, a wstępna analiza nie pozwalała na jednoznaczne określenie, czy w związku z zawartymi transakcjami powstało zobowiązanie podatkowe - nie zostało zweryfikowanych przed wszczęciem kontroli, mimo iż przesłaną elektronicznie w ramach importu danych do bazy CZM informacją o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych Urząd dysponował od 2011 r. i 2012 r. W toku niniejszej kontroli, dnia 2 września 2013 r. do tut. Urzędu wpłynęła od Naczelnika Urzędu Skarbowego w Aleksandrowie Kujawskim pisemna informacja odnośnie 5 z ww. 8 przypadków, natomiast w jednym przypadku brak identyfikacji dotyczył jednego z kilku współwłaścicieli nieruchomości zbywanej w toku transakcji, która była przez Urząd odnotowana.

(dowód: akta kontroli str. 398-411, 413, 513)

Po przeprowadzonych w toku kontroli czynnościach sprawdzających tylko w jednym z 7 ww. przypadków (transakcja zbycia z 2010 r. o wartości 30.000 zł) stwierdzono powstanie zobowiązania podatkowego w kwocie 1.347 zł. Transakcja ta była jedną z pięciu, o których informacja wpłynęła do tut. Urzędu w dniu 2 września 2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 413, 513)

Naczelnik wyjaśnił, że weryfikacja ósmej z ww. informacji nastąpi po dniu 31 grudnia 2014 r., tj. upływie terminu do wydatkowania środków na cele przewidziane

zwolnieniem. Transakcja ta odnotowana została w prowadzonym w Urzędzie rejestrze.

(dowód: akta kontroli str. 513)

Głównym narzędziem wysyłania przez Urząd danych w zakresie wymiany informacji o stwierdzonych przypadkach odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem 5 lat od daty ich nabycia był rejestr czynności majątkowych CZM. Od września 2011 r. odnotowywano w nim informacje o dacie nabycia zbywanej nieruchomości i praw majątkowych. Informacja taka była przekazywana innym urządcom w wyniku eksportu danych z ww. bazy i według obowiązujących zasad wynikających z Dodatku nr 5 podręcznika aplikacji CZM – „elektroniczna wymiana informacji”, tj. do 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Forma listowna przesyłania informacji, od tego okresu, stosowana była w Urzędzie wyłącznie w przypadku późniejszego stwierdzenia zmiany adresu zbywcy nieruchomości. Do 6 września 2011 r. stosowano zasadę przesyłania informacji o transakcjach dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w formie elektronicznej na podstawie systemu CZM oraz równolegle w formie listowej.

Naczelnik Urzędu wśród przesłanek przemawiających za przyjętym rozwiązaniem wskazał na daleko posunięty postęp informatyczny, funkcjonowanie w dobie preferowania przez organy skarbowe rozliczeń w formie e-deklaracji oraz oszczędność nakładów ponoszonych na korespondencję tradycyjną (listową).

(dowód: akta kontroli str. 520)

Badanie 79 informacji o transakcjach odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, dla których Naczelnik nie był organem właściwym miejscowo w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych wykazało, że zgodnie z właściwością przekazanych zostało 71 informacji (89,9%), 2 informacje były informacjami, które wpłynęły do tut. organu od innych urzędów, a 6 informacji nie wysłano.

(dowód: akta kontroli str. 414-415)

W toku kontroli nie stwierdzono⁵ przypadków, aby na skutek nieotrzymania informacji w tym zakresie, nie podjęto działania wobec podatnika uchylającego się od opodatkowania lub nie zidentyfikowano transakcji odpłatnego zbycia.

(dowód: akta kontroli str. 339, 341, 366, 370, 374, 398-411)

1.7. Za lata 2009-2012 279 deklaracji związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wpłynęło do Urzędu z naruszeniem terminu do ich złożenia, z tego 148 na wezwanie Urzędu. Z rejestru zawiadomień w sprawach karno-skarbowych z 2012 roku wynikało, że zawiadomienia te sporządzono w 52 przypadkach, natomiast w 32 odstąpiono od sporządzania doniesienia. Powodami odstępień były przedawnienia odpowiedzialności oraz przesłanki wynikające z uregulowań wewnętrznych.

(dowód: akta kontroli str. 404, 335)

1.8. Analizy dotyczące wypełnienia przez podatników obowiązku złożenia deklaracji związanej z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych podejmowane były co do zasady w trzecim roku po dokonaniu transakcji. Z uwagi na ograniczenia ustawowe, jak i wewnętrzne regulacje dotyczące odstępień od sporządzania zawiadomień karno-skarbowych, czas podjęcia tych czynności miał jedynie

⁵ na podstawie informacji zasięgniętej od Prezydenta Miasta Włocławek, Naczelnika I Urzędu Skarbowego w Łodzi-Górzej, Naczelnika Urzędu Skarbowego w Aleksandrowie Kujawskim, Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy

ograniczony wpływ na przedawnienia karalności czynu z kodeksu karno-skarbowego.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że przeprowadzenie czynności sprawdzających dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w celu wyegzekwowania stosownej deklaracji w trzecim roku po dokonaniu transakcji następowało z uwagi na umożliwienie podatnikom prawa do skorzystania z ulgi podatkowej w zakresie przeznaczenia przychodu na cele mieszkaniowe w terminie dwóch lat od dokonania sprzedaży. Wzywanie podatników przed upływem tego terminu jest niecelowe, ponieważ z praktyki stosowanej wcześniej wynika, że podatnicy na wezwanie organu podatkowego składali deklaracje podatkowe z wykazaniem przychodem lub dochodem w całości zwolnionym z opodatkowania oraz podatkiem w wysokości 0. W związku z tym, w każdym przypadku zachodziła konieczność przeprowadzenia powtórnych czynności sprawdzających po jego upływie, tj. po upływie dwóch lat. Z uwagi na powyższe zastosowano zasadę wzywania podatników do składania stosownych deklaracji po upływie wskazanego w przepisach ustawy opdoł terminu do zastosowania ulgi podatkowej. Nie jest zasadne stwierdzenie, że tego typu zachowanie w wielu przypadkach skutkowało wyłączeniem naliczania sankcji z ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁶, zwanej dalej „kks”, bowiem do czasu upływu terminu, o którym mowa wyżej, tj. do czasu umożliwienia podatnikom skorzystania z ulgi podatkowej w zakresie przeznaczenia przychodu na cele mieszkaniowe, brak jest danych uzasadniających podejrzenie popełnienia czynu zabronionego z kks, tj. z art. 56 § 4 – za niezłożenie deklaracji, czy też z art. 54 – za uszczuplenie w tym podatku poprzez wcześniejsze nie złożenie tej deklaracji.

(dowód: akta kontroli str. 514)

W ramach wewnętrznych uzgodnień z lat 2012-2013, postanowiono, że z uwagi na ekonomikę postępowania nie będą kierowane zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego w przypadkach związanych z: [1] uszczupleniem lub narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej nie przekraczającej kwoty 400 zł, [2] złożeniem deklaracji podatkowej i zeznania podatkowego, które zawierają wartości zerowe lub w treści których nie występuje przedmiot i podstawa opodatkowania, bez względu na okres spóźnienia, [3] złożeniem zeznania podatkowego przez osobę nieprowadzącą działalności gospodarczej, która zadeklarowała kwotę dochodu nieprzekraczającą kwoty 10.000 zł, bez względu na okres spóźnienia, [4] złożeniem prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty, w sytuacji gdy uiszczono w całości uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie należność publicznoprawną.

(dowód: akta kontroli str. 446, 454)

1.9. Po przeprowadzeniu czynności sprawdzających zakończonych wynikiem pozytywnym lub bezskutecznym wzywaniu podatnika do ich przeprowadzenia Urząd we wszystkich przypadkach przyjął od podatnika korektę deklaracji lub wszczynał postępowanie podatkowe mające na celu określenie zobowiązania w drodze decyzji. Po przeprowadzonych w okresie od stycznia 2009 r. do czerwca 2013 r. 502 czynnościach sprawdzających⁷, zakończonych wynikiem pozytywnym:

- w 366 przypadkach (361, w których stwierdzono zaniżenie zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 1.632.009,00 zł oraz 5, w których stwierdzono jego zawyżenie na łączną kwotę 4.641 zł) podatnicy złożyli korekty deklaracji (lub w

⁶ Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.

⁷ Do których zaliczono również przypadki bezskutecznego wzywania podatników do przeprowadzenia czynności sprawdzających, w tym wyjaśnienia przyczyn niezłożenia deklaracji podatkowej.

niektórych przypadkach) pierwsze deklaracje. Były one w 363 przypadkach zgodne z wynikiem czynności sprawdzających⁸. W 3 przypadkach stwierdzono odstępowanie pomiędzy wynikiem czynności sprawdzających a złożoną korektą. Z tego w 2 przypadkach podatnicy wykazali w deklaracjach podatek wyższy łącznie o 162 zł, w jednym niższy o 536 zł. Przypadek, w którym po przeprowadzonych w dniu 29 stycznia 2013 r. czynnościach sprawdzających dokonano przypisu niższego niż ich wynik dotyczył zakwestionowania wysokości zadeklarowanego przez podatników przychodu z odpłatnego zbycia. Deklaracja PIT-39 za 2012 r., w której wykazano dane niezgodne z ustaleniami czynności sprawdzających złożona została w dniu 30 kwietnia 2013 r. (nr systemowy 7245845)

(dowód: akta kontroli str. 336, 338, 436)

- w 136 przypadkach, zazwyczaj w związku z niestawianiem się podatnika do przeprowadzenia czynności, wszczęto postępowanie podatkowe zakończone określeniem podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w drodze decyzji.

(dowód: akta kontroli str. 338)

Spośród złożonych korekt/deklaracji oraz wszczętych postępowań żadne nie było wynikiem przeprowadzonej ani planowanej kontroli podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 338)

1.10. Postępowania podatkowe prowadzone były z zachowaniem zasady szybkości postępowania, stąd też nie wystąpiły przypadki, w których organ podatkowy był zobligowany do zastosowania przerwy w naliczaniu odsetek za zwłokę na podstawie art. 54 § 1 pkt 7 Op. Najdłuższe z prowadzonych postępowań trwały odpowiednio 113, 84, 80, 63, 63 dni, a opóźnienia w wydaniu decyzji nie były zawinione przez Urząd.

(dowód: akta kontroli str. 377)

1.11. W latach 2009-2013 (I półrocze) w Urzędzie wydano 136 decyzji określających wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w wyniku czego określono dodatkowe zobowiązanie podatkowe w kwocie 1.088.322 zł⁹. Decyzje te dotyczyły rozliczeń podatników za lata 2004-2012.

Odwołanie wniesiono od 8 decyzji wymiarowych, określających dodatkowe zobowiązanie w łącznej kwocie 126.780 zł. Sprawy te zakończyły się w siedmiu przypadkach utrzymaniem decyzji organu pierwszej instancji, w jednym przypadku - (dot. kwoty 9.700 zł) uchyleniem decyzji Naczelnika Urzędu przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy i przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania, a następnie umorzeniem prowadzonego postępowania przez organ pierwszej instancji.

Żadna z wydanych decyzji nie została zaskarżona do sądu administracyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 378)

Przesłankami uchylenia ww. decyzji były kwestie proceduralne - brak wszczęcia postępowania z urzędu oraz merytoryczne - błędna interpretacja przepisu art. 21 ust. 22 ustawy opodof, ograniczająca możliwość skorzystania z „ulgi meldunkowej” wyłącznie do małżonka spełniającego warunek zameldowania.

(dowód: akta kontroli str. 375)

⁸ rozbieżności do 10 zł, zazwyczaj 1 zł.

⁹ Kwota wynikająca z decyzji nieostatecznych

1.12. W związku z rozliczeniami w podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczącymi odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych za lata 2009-2012, Urząd rozpatrywał w kontrolowanym okresie 24 sprawy o stwierdzenie nadpłaty w łącznej kwocie 75.967 zł¹⁰. Podstawą podjęcia działań we wszystkich przypadkach był wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty złożony wraz z korektą deklaracji podatkowej w trybie art. 75 §§ 2 i 3 Op. Prowadzone sprawy każdorazowo zakończono stwierdzeniem nadpłaty w kwocie zgodnej z żądaniem podatnika, w tym w jednym przypadku po uchyleniu decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty i przekazaniu jej do ponownego rozpatrzenia.

Najczęstszymi przesłankami uzasadniającymi stwierdzenie nadpłaty były: wydatkowanie na cele przewidziane zwolnieniem kwoty wyższej niż wykazana w pierwotnie złożonej deklaracji oraz zaniżenie w rozliczeniu poniesionych kosztów uzyskania przychodów (np. poprzez nieuwzględnienie kosztów notarialnych, nakładów na wybudowanie nieruchomości, kosztów nabycia). Ponadto zwroty¹¹ nadpłat związane były z: zawyżeniem przez podatnika zadeklarowanego przychodu z odpłatnego zbycia oraz brakiem istnienia obowiązku podatkowego, w tym w związku z niezastosowaniem zwolnienia przewidzianego w art. 121 ust. 1 pkt 126 ustawy opod., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r., do przychodów uzyskanych ze sprzedaży gruntu związanego z budynkiem.

Akceptacja nadpłaty w każdym przypadku poprzedzona została stosowną analizą zasadności jej zwrotu, udokumentowaną w formie protokołu.

(dowód: akta kontroli str. 395-397)

Tylko w jednym przypadku stwierdzona nadpłata nie została zwrócona podatnikowi w terminie wynikającym z art. 77 § 1 pkt 6 Op. Przyczyną powyższego było toczące się postępowanie w sprawie odmowy stwierdzenia nadpłaty oraz następujące po nim postępowanie odwoławcze. W związku z powyższym nadpłatę zwrócono po 128 dniach od złożenia wniosku przez podatnika, lecz w ciągu 14 dni od otrzymania od Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy decyzji uchylającej decyzję organu pierwszej instancji.

(dowód: akta kontroli str. 395-397)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1) W trzech spośród 28 (10,7%) objętych badaniem przypadków naliczenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych wynikających z niewydatkowania środków na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i e ustawy opod., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., przez podatników, którzy nie złożyli albo uchybili terminowi złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a tej ustawy, odsetki za okres pierwszych dwóch lat licząc od dnia sprzedaży naliczone zostały na skutek zastosowania preferencji przewidzianej w art. 28 ust. 3 ww. ustawy w zaniżonej o 50% wysokości. Tym samym naruszono art. 56 § 1 Op. Powyższe skutkowało nienaliczeniem odsetek za zwłokę w łącznej kwocie 1.275,57 zł.

(dowód: akta kontroli str. 444-445)

Naczelnik Urzędu, wyjaśnił m.in., że naliczenie w ww. przypadkach odsetek w wysokości 50% jest skutkiem oczywistej pomyłki. Dodał, że w jednym przypadku

¹⁰ Łącznie w okresie 2009-2013 (I półrocze) rozpatrzono 29 wniosków o stwierdzenie nadpłaty , w tym 5 dotyczących lat 2007-2008, w jednej z tych spraw – dotyczącej rozliczenia za rok 2007 podatnicze odmówiono stwierdzenia nadpłaty w kwocie 61.000 zł wraz z odsetkami ze względu na brak charakteru rolnego zbywanych nieruchomości i określono nadpłatę w kwocie 241 zł ze względu na wydatkowanie wyższej kwoty niż wykazana w pierwszej wersji deklaracji.

¹¹ Rozumiane również jako przeksięgowania.

na etapie kontroli, podatnik uiścił już dodatkowe odsetki (do 100%), pozostałe dwa przypadki zostaną skorygowane w ramach czynności sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str. 507)

2) W prowadzonej w Urzędzie bazie POLTAX nierzetelnie odnotowano daty wpływu 11 spośród 20 (55%) deklaracji objętych szczegółowym badaniem. I tak do bazy tej wprowadzono:

- deklaracje PIT-23 za rok 2009, którym nadano nr systemowy 5329869 i 5329879, wpłynęły do Urzędu w dniu 14 czerwca 2009 r., podczas gdy zgodnie ze stemplem wpłynęły one w dniu 4 września 2009 r.,

- deklarację PIT-23 za rok 2010, której nadano nr systemowy 6375128, wpłynęła do Urzędu w dniu 1 sierpnia 2011 r., podczas gdy zgodnie ze stemplem wpłynęła ona w dniu 1 września 2011 r.

Ponadto do bazy w 8 z badanych przypadków wprowadzona została data wpływu dokumentu, która była datą późniejszą niż data wynikająca ze stempla potwierdzającego wpływ dokumentu do Urzędu, oraz późniejszą niż data wprowadzenia dokumentu do POLTAX. Dotyczyło to zeznań PIT-36 i PIT-39 z lat 2010-2011 o nr systemowych 6938030, 6938032, 6226816, 6227626, 6226969, 6939577, 6223511, 6934391.

(dowód: akta kontroli str. 395-397)

Do bazy POLTAX nie wprowadzono również 2 spośród 26 wniosków o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych za lata 2009-2013 (I półrocze), tj. wniosku z dnia 27 września 2011 r. złożonego w związku ze skorygowaniem deklaracji o nr 6201577 i wniosku z dnia 19 października 2011 r. złożonego w związku ze skorygowaniem deklaracji o nr 6227626.

(dowód: akta kontroli str. 395-397)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że w przypadku wprowadzania ww. deklaracji PIT-23 miały miejsce błędy obsługi podczas wdrażania danych do bazy. Rozbieżność w datach wpływu ww. zeznań PIT-36 i PIT-39 wynikała natomiast ze stosowanej w Urzędzie metody usuwania nieprawidłowości w deklaracjach, polegającej na nanoszeniu przez podatnika na złożonej przez niego wersji deklaracji stosownych poprawek wraz z oznaczeniem daty ich dokonania i autoryzacją podpisem. Tak poprawiony dokument był następnie modyfikowany w bazie ze wskazaniem daty wpływu równej dacie naniesienia przez podatnika poprawek. Naczelnik wskazał również, że w ostatecznym rozrachunku przyjęte udogodnienie okazało się niezgodne z zasadami obsługi dokumentów w bazie POLTAX, wystąpił bowiem błąd ujemnej daty. W kwestii niewprowadzenia wniosków o stwierdzenie nadpłaty Naczelnik wyjaśnił, iż nastąpiło to na skutek przeoczenia.

(dowód: akta kontroli str. 470-472, 507)

3) Właściwym organom podatkowym nie przekazano sześciu spośród 77 (7,8%) informacji o podatnikach, którzy zawarli transakcje odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem 5 lat od jej nabycia. Informacje te dotyczyły trzech transakcji zawartych w IV kwartale 2011 r. oraz trzech zawartych w 2012 r.

(dowód: akta kontroli str. 414-415)

Żadna ze wskazanych 6 informacji nie została odnotowana w rejestrze prowadzonym przez pracownika PPI i tym samym nie byłaby objęta dalszą weryfikacją przed przystąpieniem do czynności sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str. 414-415)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że przyczyną nieprzekazania ww. informacji było niezaktualizowanie adresu zamieszkania w systemie CZM na etapie wdrażania danych wynikających z aktu notarialnego.

(dowód: akta kontroli str. 514)

W toku kontroli pracownicy Urzędu przesłali informacje organom podatkowym właściwym ze względu na miejsce zamieszkania podatnika.

(dowód: akta kontroli str. 416)

4) W sześciu przypadkach (12%) spośród 50 badanych nierzetelnie przeprowadzono, w Urzędzie (w latach 2009-2013 I półrocze) czynności sprawdzające prawidłowość wykazanego przez podatników podatku dochodowego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, tj. niewłaściwie zastosowano przepisy ustawy opod. Powyższe skutkowało obliczeniem zobowiązania podatkowego w nieprawidłowej wielkości, w tym w czterech przypadkach zaniżonej łącznie o 1.911 zł, w dwóch przypadku zawyżonej o 1.239 zł. I tak:

a) w dwóch przypadkach weryfikacji PIT-39 nie stwierdzono zaniżenia podatku łącznie o 1.850 zł na skutek zaliczenia do wydatków na cele mieszkaniowe spłaty rat kapitałowo-odsetkowych od kredytu zaciągniętego po momencie osiągnięcia przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, co było niezgodne z art. 21 ust. 25 pkt. 2 ustawy opod.,

b) w jednym przypadku weryfikacji PIT-39 nie stwierdzono zaniżenia podatku o 295 zł, na skutek zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów ze zbycia nieruchomości i praw majątkowych wydatku poniesionego na usługę pośrednictwa sprzedaży, co było niezgodne z art. 22 ust. 6c ustawy opod. Wydatek ten stanowił koszt odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy opod. W konsekwencji przyjęto niewłaściwą kwotę przychodu z odpłatnego zbycia do obliczenia dochodu zwolnionego na podstawie relacji określonej w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy opod.,

c) w jednym przypadku weryfikacji PIT-23 w toku czynności ustalono zaniżenie podatku na kwotę 849 zł i tym samym nie stwierdzono zawyżenia podatku o 145 zł, na skutek niezaliczenia do wydatków uprawniających do zwolnienia, niezgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy opod., wydatków na zakup materiałów budowlanych, udokumentowanych sześcioma fakturami VAT poprzez niewłaściwe przyjęcie, że zostały one dokonane po upływie dwóch lat od daty uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, przy czym datę tą ustalono na podstawie umowy przedwstępnej a nie przenoszącej własność. W związku ze złożeniem po czynnościach sprawdzających korekty deklaracji przez podatnika, kwota zawyżonego podatku wyniosła w tym przypadku 994 zł.

d) w dwóch przypadkach weryfikacji PIT-23 nie stwierdzono zaniżenia podatku łącznie o 61 zł, na skutek:

- w jednym przypadku (dot. 13 zł) podwójnego uwzględnienia wydatku w ramach rozliczenia przychodu zwolnionego z dwóch różnych transakcji, co było niezgodne z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy opod.,

- w jednym przypadku (dot. 48 zł) na skutek uwzględnienia do rozliczenia przychodu zwolnionego zapłaty raty kredytu mieszkaniowego dokonanej jeden dzień po upływie dwuletniego terminu na wydatkowanie przychodu z odpłatnego zbycia, co było niezgodne z art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. e ustawy opod.

Poza tym w dwóch przypadkach w toku czynności stan faktyczny ustalony został w sposób niepozwalający na jednoznaczne potwierdzenie prawidłowości dokonanych przez Urząd ustaleń, tj.:

- w jednym przypadku (weryfikacji deklaracji PIT-23 o nr systemowym 5552527) nie ustalono, czy podatnik środki z zaliczki na poczet ceny sprzedaży przeznaczył na spłatę kredytów mieszkaniowych, spełniając w ten sposób wymogi zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. e ustawy opod. oraz nie zweryfikowano w dostateczny sposób wykorzystania wszystkich środków z uzyskanego kredytu na nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, tj. nie odniesiono się do prowizji potrąconej, zgodnie z zapisami umowy kredytowej, z kwoty kredytu albo z pierwszej transzy kredytu. Wyjaśnienie powyższych kwestii może zmienić wynik czynności sprawdzających o 130 zł.

- w jednym przypadku (weryfikacji deklaracji PIT-23 o nr systemowym 6350548) nie wyjaśniono przyczyn nierównego podziału środków ze sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu pomiędzy byłych małżonków i określenia mimo to przychodu u każdego z małżonków w wysokości połowy ceny sprzedaży oraz nie wyjaśniono dlaczego małżonka jako dowód poniesionych przez siebie wydatków mieszkaniowych wykazała kwotę 3.720,58 zł, skoro z zaświadczenia z banku wynikało, że wpłata ta dokonana została z rachunku osobistego jej byłego małżonka. Wyjaśnienie powyższych kwestii może zmienić wynik czynności sprawdzających o 936 zł.

Pracownicy przeprowadzający ww. czynności, kierownik Działu PPI oraz Naczelnik Urzędu wyjaśnili m.in., że nieprawidłowości opisane w pkt. a-d były następstwem oczywistych pomyłek. W kwestii pozostałych przypadków wyjaśnili m.in., że podatnik w złożonym do protokołu oświadczeniu nie wskazał, że wydatki na spłatę kredytu poniesione zostały z otrzymanej zaliczki, ponadto wzięto pod uwagę, że: [1] podatnik oświadczył, że część kredytu przeznaczył na zapłatę kosztów notarialnych, [2] spłata kredytu następuje solidarnie a rozgraniczenie, kto i ile spłaca nie jest możliwe, [3] przed dniem sprzedaży podatnik uzyskał rozwód, nie dokonywał podziału majątku oraz nie dokonywał żadnych rozliczeń z tego tytułu, stał się więc po rozwodzie właścicielem w udziale 1/2 części, tj. własność nieruchomości zmieniała się z bezudziałowej na ułamkową w równych częściach.

W trakcie kontroli wpłynęły do Urzędu korekty deklaracji związane z ustaleniami opisanymi w pkt a-d, w wyniku których dokonano dodatkowego przypisu w łącznej kwocie 1.911 zł oraz odpisu w kwocie 1.289 zł.

Uwagi dotyczące
badanej działalności

NIK zwraca uwagę na nieujmowanie w rejestrze zidentyfikowanych transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem 5 lat od ich nabycia informacji o transakcjach dokonanych ze stratą lub z zerowym przychodem. Wśród pominiętych informacji mogą znajdować się również informacje dotyczące zbycia nieruchomości nabytych po 1 stycznia 2009 r., w stosunku do których ustawodawca w art. 45 ust. 1a pkt 3 ustawy opod. wymaga złożenia zeznania nawet w sytuacji nieosiągnięcia dochodu.

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

2. Prowadzenie czynności z zachowaniem zasady praworządności oraz pogłębienia zaufania do organów podatkowych, w tym poprzez zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego

Opis stanu faktycznego

2.1. Urząd przeprowadzał czynności dotyczące weryfikowania: istnienia obowiązku podatkowego, oraz danych wykazanych w deklaracjach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, co do zasady w czasie minimalizującym wysokość odsetek obciążających podatnika z powodu niewłaściwego rozliczenia dokonanego w drodze samoopodatkowania.

Analiza 20 czynności sprawdzających dotyczących poprawności formalno-rachunkowej złożonych deklaracji wykazała, że zostały one podjęte i zakończone uzyskaniem korekty w terminie do 6 miesięcy od daty wpływu dokumentu do Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 43-44)

Najpóźniej w trzecim roku licząc od końca roku, w którym zawarta została podlegająca opodatkowaniu transakcja zbycia:

- przeprowadzonych zostało 1.408 spośród 1.437 (98%) czynności sprawdzających podjętych na podstawie art. 274a i 275 Op., w wyniku których stwierdzono zaniżenie zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 1.632.009 zł oraz zawyżenie zobowiązania na łączną kwotę 4.641 zł, a także
- wydano 111 spośród 136 (81,6%) decyzji określających zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym związanym z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, w wyniku których określono zobowiązanie podatkowe w dodatkowej kwocie 884.450 zł¹².

W roku przedawnienia zweryfikowano 19 rozliczeń podatników, a w roku poprzedzającym rok przedawnienia – 16. Spośród tych weryfikacji 8, w tym 3 przeprowadzone w roku 2011, 3 przeprowadzone w roku 2012 i 2 przeprowadzone w I półroczu 2013 r., zakończyło się wynikiem pozytywnym, skutkującym stwierdzeniem zaniżenia podatkowego w łącznej kwocie 52.020 zł.

Spośród wydanych w kontrolowanym okresie decyzji określających, 12 dotyczyło rozliczeń przedawniających się w roku opodatkowania, 13 - rozliczeń znajdujących się w roku poprzedzającym rok przedawnienia. Wydanyh decyzjom określającym towarzyszyło wymierzenie dodatkowego przypisu w kwotach odpowiednio 93.862 zł i 110.010 zł.

(dowód: akta kontroli str. 336, 378)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że przyczynami przeprowadzania czynności sprawdzających oraz wydawania decyzji w okresie późniejszym niż 3 lata po zawarciu transakcji zbycia były: konieczność upływu terminu skorzystania przez podatnika z ulg podatkowych, niemożność przeprowadzenia czynności sprawdzających z udziałem podatnika w związku ze zmianą adresów zamieszkania lub niezgłoszeniem się ich na prawidłowo doręczone wezwanie, przekazanie spraw dotyczących okresów sprzed trzech lat z innych urzędów skarbowych, samokontrola weryfikacji spraw z zakresu opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego określonego przepisami ustawy Ordynacja podatkowa.

¹² Kwota wynikająca z decyzji nieostatecznych (jedna decyzja uchylona na kwotę 9.700 zł, a pozostałe umorzone)

(dowód: akta kontroli str. 509-510)

Również postępowania podatkowe prowadzono w Urzędzie z zachowaniem zasady szybkości postępowania, określonej w art. 125 Op. i w art. 139 tej ustawy. Spośród 136 spraw zakończonych wydaniem w latach 2009-2013 (I półrocze) decyzji wymiarowej: 87 (tj. 64,0%) załatwionych zostało w ciągu miesiąca, 44 (tj. 32,4%) w ciągu dwóch miesięcy, a 5 (3,7%) w terminie przekraczającym ten okres. Najkrótsze z prowadzonych przez Urząd w kontrolowanym okresie postępowań podatkowych trwało 13 dni, a najdłuższe – 113 dni.

(dowód: akta kontroli str. 379-381)

Analiza 5 najdłużej prowadzonych postępowań podatkowych (przez okres odpowiednio 113, 84, 80, 63 i 63 dni) wykazała, że o każdym przypadku niezakończonym sprawy w terminie zawiadamiano podatnika podając przyczyny i wskazując nowy termin jej załatwienia. W żadnym z analizowanych postępowań nie stwierdzono opóźnień, do których powstania przyczynił się Urząd. Wynikały one z wniosków podatników o wyznaczenie dłuższych terminów na przedłożenie dowodów i dokumentów w postępowaniu, stosowaniu doręczeń zastępczych, niestawiania się podatników na wezwania Urzędu i ponawiania tych wezwań przez organ podatkowy.

(dowód: akta kontroli str. 377, 379-381)

Badanie postępowań wszczętych w I półroczu 2013 r. wykazało, że podejmowano je zazwyczaj po upływie około 3 miesięcy od zakończenia czynności sprawdzających lub po upływie od 1,5 do 9,5 miesięcy bezskutecznego wzywania podatnika do ich przeprowadzenia.

Żadne z prowadzonych w kontrolowanym okresie postępowań podatkowych nie było poprzedzone kontrolą podatkową.

(dowód: akta kontroli str. 439, 338)

2.2. Badanie 6 przypadków wyjaśniania przez pracowników Urzędu nieprawidłowości formalno-rachunkowych w zeznaniach podatników związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych z lat 2010-2011 wykazało, że w każdym przypadku wzywano podatników do ich usunięcia i złożenia korekty.

(dowód: akta kontroli str. 44)

2.3. Dokonując weryfikacji rozliczeń podatników związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych bez udziału podatnika w 2 spośród 55 objętych badaniem przypadków, mimo posiadania przez Urząd informacji o możliwych do uwzględnienia, a pominiętych przez podatnika w rozliczeniu kosztach nabycia zbywanej nieruchomości oraz niepowiększeniu tych kosztów o wskaźnik inflacji, nie podjęto dalszych działań zmierzających do skonfrontowania ww. informacji z podatnikiem w celu ewentualnego złożenia korekty skutkującej obniżeniem zobowiązania podatkowego. Ich ewentualne uwzględnienie przez podatników skutkowałoby obniżeniem wykazanego w zeznaniach podatku łącznie o 256 zł (191 zł i 65 zł, tj. odpowiednio 4% i 20% zadeklarowanego zobowiązania)

(dowód: akta kontroli str. 360-362)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił w tym zakresie m.in., że wstępna analiza spraw dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od wejścia w życie prawa własności bez udziału podatnika miała na celu przede wszystkim zweryfikowanie prawidłowości zastosowania ulg podatkowych oraz wysokości zadeklarowanego przez podatnika podatku. W przypadku zaistnienia podejrzenia o możliwości zawyżenia wysokości podatku, mając na

uwadze prawo podatnika do skorygowania zeznania wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wzywano podatników do przeprowadzenia czynności sprawdzających z ich udziałem.

(dowód: akta kontroli str. 508)

W toku badania dokumentacji źródłowej 50 czynności sprawdzających z udziałem podatnika nie stwierdzono natomiast, aby wynikiem negatywnym zakończone zostały czynności sprawdzające w odniesieniu do deklaracji z zawyżoną kwotą zobowiązania. W 4 z ww. przypadków, po ustaleniu zawyżenia zobowiązania podatkowego o łączną kwotę 102 zł, w następstwie czynności nie wpłynęła deklaracja korygująca.

(dowód: akta kontroli str. 65-66, 265)

W kwestii niepodjęcia przez Urząd działań w zakresie wyegzekwowania korekty w ww. sprawach oraz braku wszczęcia postępowania podatkowego, Kierownik Działu PPI wyjaśniła m.in., że w każdym przypadku kiedy w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających powstaje zobowiązanie niższe niż wykazane w zeznaniu, osoba przeprowadzająca czynności poucza ustnie podatnika o zaistniałej sytuacji i o możliwości złożenia korekty zeznania z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, a podatnik zapoznaje się z ustaleniami zawartymi w protokole czynności. W związku z powyższym mając na względzie prawo podatników do skorygowania deklaracji, uprawnienie do występowania z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty oraz ekonomikę postępowania, odstąpiono od dalszych czynności w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 65-66, 265)

2.4. Na podstawie badania 59 przypadków weryfikacji rozliczeń podatników w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od ich nabycia nie stwierdzono, aby wymagano przedłożenia przez podatnika dokumentów, które były w posiadaniu Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 65-66, 265)

2.5. W prowadzonych postępowaniach podatkowych przestrzegano, przepisów art. 122, 123, 187, 200 działu IV Op. W objętych szczegółowym badaniem 3 postępowaniach podatkowych w sprawach związanych z opodatkowaniem przychodów ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy opodof podejmowano wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, zapewniono stronie czynny udział w każdym stadium postępowania i możliwość zapoznania się z zebrany w sprawie materiałem dowodowym. Decyzje wydane przez organ podatkowy spełniały wymogi art. 210 §§ 1 i 4 Op.

(dowód: akta kontroli str. 376)

2.6. Rozstrzygnięcia Naczelnika jako organu podatkowego pierwszej instancji podjęte w sprawach związanych z opodatkowaniem odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych zmieniane były w kontrolowanym okresie, w wyniku odwołania, w jednym ze 136 przypadków (0,7%), tj. w dniu 3 marca 2011 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy uchylił decyzję Naczelnika z dnia 16 grudnia 2010 r., nr PDF/4110-146/10 i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania

Przyczyną uchylenia ww. decyzji organu pierwszej instancji dotyczącej dodatkowego przypisu w kwocie 9.700 zł były kwestie proceduralne (niewydanie postanowienia o wszczęciu postępowania) oraz merytoryczne (błędna interpretacja art. 21 ust. 1 pkt. 126 ustawy opodof poprzez przyjęcie, że zwolnienie nie przysługuje podatknicze

ze względu, że nie była zameldowana w zbywanej nieruchomości, a zameldowany był jedynie jej mąż).

(dowód: akta kontroli str. 375)

2.7. W kwestii działań podejmowanych w celu zapewnienia wysokiej jakości dokonywanych rozstrzygnięć w zakresie opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych Naczelnik Urzędu wskazał m.in., że koncentrują się one na podnoszeniu kwalifikacji pracowników realizujących te zadania. W tym celu zapewnia się im dostęp do aktualnych przepisów i orzecznictwa oraz odpowiednich szkoleń. Naczelnik wskazał, że realizujący zadania pracownik ma bieżący dostęp zarówno do systemu LEX online jak i stron rejestrowych publikujących aktualną wykładnię przepisów w przedmiotowym zakresie. W roku 2013 pracownik realizujący te zadania uczestniczył w szkoleniu podnoszącym kwalifikacje zawodowe „Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w świetle orzecznictwa – wybrane zagadnienia”. Jednocześnie mając na uwadze konieczność zapewnienia zastępstwa na tym stanowisku pracy na szkolenie z tej tematyki skierowany był kolejny pracownik, któremu powierzone zostaną zadania z tego zakresu. W sytuacji pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych na bieżąco zapewniona jest możliwość uzyskania opinii radców prawnych zatrudnionych w Urzędzie.

(dowód: akta kontroli str. 514-515)

2.8. W kontrolowanym okresie stwierdzono przypadki niejednolitego opodatkowania podatników znajdujących się w tej samej sytuacji prawnej i faktycznej. Nie stwierdzono jednak, aby było to wynikiem bezpośrednich czynności organu podatkowego podjętych w ramach czynności sprawdzających, kontrolnych lub postępowań podatkowych.

W kontrolowanym okresie (lata 2009-2013 I półrocze) Urząd prezentował niejednoznacznie stanowisko w kwestii zastosowania do opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia gruntu, na którym posadowione były zbywane budynki, ulgi meldunkowej przewidzianej w art. 21 ust.1 pkt 126 lit. a ustawy opod. w stanie prawnym obowiązującym do końca 2008 r., tj. w latach 2009-2012 (I kwartał) akceptowano zarówno sytuację opodatkowania przychodów uzyskanych ze sprzedaży gruntu, jak i sytuację braku wykazania zobowiązania z tego tytułu. Badanie przeprowadzonych przez Urząd 40 weryfikacji oświadczeń o zameldowaniu wykazało, że spośród 27 przypadków, w których podatnicy zbywali nieruchomości lub lokale mieszkalne razem z udziałem w gruncie, na którym posadowiony był budynek i złożyli oświadczenia o zameldowaniu, o których mowa w art. 21 ust. 21 ustawy opod.:

- w 26 przypadkach, w tym 9 dotyczących rozliczenia za rok 2009, 1 dotyczącym rozliczenia za rok 2010, 7 dotyczących rozliczenia za rok 2011, 9 dotyczących rozliczenia za rok 2012 - przychody związane ze zbywanym gruntem nie były opodatkowane, a Urząd nie zakwestionował dokonanych rozliczeń,
- w 1 przypadku, dotyczącym rozliczenia za rok 2010 przychody związane ze zbywanym gruntem zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w wyniku czego podatnik wykazał w deklaracjach podatek w kwocie 475 zł.

(dowód: akta kontroli str. 423-424)

W kwestii niejednolitego stosowania prawa podatkowego w ww. przypadkach Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że do dnia 2 kwietnia 2012 r., tj. do czasu podjęcia uchwały o sygn. akt II FPS 3/11 przez Naczelną Sąd Administracyjny w składzie

siedmiu sędziów – w przypadku ulgi meldunkowej – stosownie do interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, zgodnie z którą opodatkowaniu w przypadku sprzedaży podlegała wartość gruntu związanego ze zbywanymi budynkami i lokalami mieszkalnymi, do których zastosowano tą ulgę – informowano podatników o powyższej wykładni. Jednakże mając na uwadze rozbieżności w orzeczeniach sądów, wstępna analiza odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych nabytych w latach 2007-2008 i zbytych w 2009 r. i 2010 r. była skierowana na zastosowanie ulgi meldunkowej. Natomiast analiza opodatkowania gruntu związanego z lokalami i budynkami mieszkalnymi, do których zastosowano ulgę meldunkową została odłożona na termin późniejszy (uwzględniający upływ terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych), tj. do czasu ugruntowania się orzecznictwa w tym przedmiocie, co miało miejsce w kwietniu 2012 r. W związku z powyższym, w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych dokonanych w latach 2009-2010, nie wszczynano postępowań podatkowych w celu określenia podatku dochodowego od wartości gruntu związanego ze zbytymi lokalami lub budynkami.

(dowód: akta kontroli str. 508)

Naczelnik wyjaśnił również, że mając na uwadze przepisy ustawy Ordynacja podatkowa umożliwiające podatnikowi zwrot nadpłaconego podatku poprzez ww. złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą odpowiedniego zeznania, nie wszczynano postępowań podatkowych po zmianie orzecznictwa w zakresie opodatkowania gruntu związanego z budynkami i lokalami, co do których zastosowano ulgę meldunkową, jak i nie informowano podatników w formie pisemnej o zmianie linii interpretacyjnej w ww. zakresie. Podkreślił też, że organy podatkowe powinny udzielać informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem postępowania, ale nie oznacza to obowiązku udzielania porad prawnych, dostarczania tekstów prawnych mających zastosowanie w danej sprawie, czy też zawiadamiania podatnika o zmianie reguł opodatkowania. Organ podatkowy ma obowiązek udzielenia informacji w takim zakresie, w jakim w okolicznościach konkretnej sprawy jest to obiektywnie niezbędne w danym stadium postępowania dla obrony interesów strony.

(dowód: akta kontroli str. 523)

Ponadto Naczelnik wskazał, że nie jest możliwe ustalenie dokładnej liczby podatników, którzy mogliby się zwrócić z uzasadnionym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w związku ze zmianą linii interpretacyjnej. W Urzędzie nie prowadzi się ewidencji zawierających informacje z dokumentów składanych przez podatników, które na dzień dzisiejszy umożliwiłyby udzielenie informacji.

(dowód: akta kontroli str. 510)

2.9. W kwestii informowania Ministerstwa Finansów, w tym za pośrednictwem Dyrektora Izby Skarbowej, o stwierdzonych rozbieżnościach w orzecznictwie sądowo-administracyjnym i wynikających z tego wątpliwościach związanych ze stosowaniem przepisów regulujących kwestie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że informacje o rozbieżnościach w orzecznictwie sądowo-administracyjnym i wynikających z tego wątpliwościach związanych ze stosowaniem przepisów podatkowych zgłaszane są przez urzędy skarbowe w trakcie organizowanych przez Izbę Skarbową w Bydgoszczy cyklicznych spotkań obejmujących swym zakresem zagadnienia związane z danym rodzajem podatku, procedury podatkowej czy obszaru będącego przedmiotem działania urzędu skarbowego. Przed każdym spotkaniem (co do zasady odbywających się w danym zakresie raz w kwartale)

urzędy skarbowe otrzymują informacje o jego tematyce z prośbą o podanie zagadnień, które winny być poruszone w trakcie spotkania. W powyższej kwestii są organizowane spotkania pracowników administracji podatkowej z przedstawicielami sądownictwa administracyjnego, na którym sędziowie przedstawiają zagadnienia związane z rozbieżnym orzecznictwem oraz interpretacjami prawa, wskazując jednocześnie na możliwe rozwiązania. Należy też podkreślić szczególną rolę Biura Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, gdzie przekazywane i analizowane są wszelkie wątpliwości związane ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego zgłoszone przez przedstawicieli administracji podatkowej województwa kujawsko-pomorskiego.

Wnioski wynikające z analiz orzecznictwa sądów administracyjnych przekazywane są w trakcie szkoleń i konferencji pracownikom urzędów skarbowych województwa kujawsko-pomorskiego, w których uczestniczą pracownicy Izby, w tym pracownicy Biura Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu. W toku tych spotkań omawiane są kwestie z zakresu prawa podatkowego, których interpretacja w trakcie orzecznictwa sądownictwa administracyjnego budzi wątpliwości. W obszarach, w których wypracowano konsensus, m.in. z uwzględnieniem opinii Ministerstwa Finansów, przekazuje się propozycję co do sposobu postępowania i wykładni prawa w określonych sytuacjach.

(dowód: akta kontroli str. 526-527)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W żadnym z trzech badanych przypadków poprawiania błędów formalno-rachunkowych w zeznaniach podatników, których charakter i zakres na to pozwalał i które nie powodowały zmian na wyniku rozliczenia przekraczających 1.000 zł, Urząd nie skorygował samodzielnie deklaracji¹³, lecz zwrócił się do składającego dokument o dokonanie stosownej korekty. We wszystkich tych przypadkach uchybienia w wypełnieniu deklaracji dotyczyły wykazania przez podatnika dochodu zwolnionego w kwocie wyższej niż kwota dochodu z odpłatnego zbycia, tj. na popełnieniu błędu logicznego polegającego na wykazaniu odliczenia w kwocie wyższej niż kwota, od której odliczenie jest dokonywane (wykazanie zwolnienia ponad dopuszczalny limit).

Nie dokonując samodzielnie poprawek, Urząd nie zastosował się do normy zawartej w art. 274 § 1 pkt 1 Op, który stanowił, że w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 1.000 zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że we wskazanych przypadkach Urząd nie mógł samodzielnie skorygować deklaracji ze względu na specyfikę nieprawidłowości – gdyż tylko podatnik dysponował wiedzą o wysokości dochodu zwolnionego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy opodof wyznaczającego de facto kwotę uzyskaną z odpłatnego zbycia nieruchomości, która zostanie w ciągu dwóch kolejnych lat przeznaczona na dalszy cel mieszkaniowy. Wskazał, że podatnicy w powyższych przypadkach skorygowali dochód zwolniony, podając go w wysokości różnicy pomiędzy przychodem a kosztami jego uzyskania. Jednakże równie dobrze w wyniku czynności mogło się okazać, że winna być podana kwota niższa niż

¹³ Nr systemowe deklaracji 6655977, 6716007, 6716019.

dochód wskazany w poz. 23 formularza i w efekcie powstałby obowiązek opodatkowania nadwyżki uzyskanego dochodu. Ponadto Naczelnik wskazał, że skorygowanie deklaracji w trybie unormowanym w art. 274 §1 pkt 1 Op związane musi być z wykazaną w tej deklaracji kwotą zobowiązania podatkowego, kwotą nadpłaty, kwotą zwrotu podatku lub wysokością straty, a w przypadku żadnej z przedmiotowych deklaracji nie wystąpiła jakakolwiek podstawa opodatkowania i w konsekwencji podatek do zapłaty albo nadpłata.

Ustosunkowując się do złożonych wyjaśnień NIK zwraca uwagę, że podatnicy w złożonych zeznaniach zadeklarowali już wysokość dochodu zwolnionego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy opodf i wykazali go w kwocie wyższej niż kwota dochodu z odpłatnego zbycia. Stąd nie można podzielić argumentacji Naczelnika, że tylko oni wiedzieli ile środków przeznaczonych zostanie na cele związane ze zwolnieniem. Ponadto podkreślić należy, że jeżeli podatnik nie zgodziłby się z korektą z Urzędu, to zgodnie z art. 274 § 3 Op. może wnieść sprzeciw i taka korekta nie wywoła skutków prawnych. NIK wskazuje, że tryb uregulowany w art. 274 § 1 pkt 1 Op., jak i zakres czynności sprawdzających, w ramach których taka korekta jest dokonywana, przeznaczony jest do korygowania błędów formalno-rachunkowych, tj. dokonywania poprawek błędów bez konfrontacji z dokumentami źródłowymi. Stąd możliwa jest późniejsza zmiana rozliczenia z powodu korekty danych ze względów merytorycznych. Nie sposób również zgodzić się z interpretacją, że możliwość korygowania deklaracji z Urzędu przewidziana jest wyłącznie w sytuacji, gdy wpłynie ona na końcowe rozliczenie podatnika. Taka wykładnia przepisu stałaby w sprzeczności z celem wprowadzenia przedmiotowej regulacji, tj. wprowadzeniem ułatwień dla podatników. Ponadto jeżeli organowi podatkowemu wolno skorygować deklarację w sposób ingerujący w ostateczny wynik rozliczenia podatnika, to tym bardziej wolno mu dokonać poprawek nie powodujących tak znaczących zmian.

Uwagi dotyczące
badanej działalności

NIK zwraca uwagę na formę dokumentowania czynności sprawdzających. Spisywane na podstawie art. 172 w zw. z art. 280 Ordynacji podatkowej protokoły nie zawierały informacji o wydatkach zakwestionowanych w toku czynności. Zdaniem Izby zamieszczenie w protokole takiej informacji lepiej wypełniałoby dyspozycję art. 121 w zw. z art. 280 Ordynacji podatkowej. Ułatwiłoby również weryfikację dokonanych w toku czynności ustaleń. Ponadto nie we wszystkich protokołach przedstawiona została informacja o ostatecznym wyliczeniu zobowiązania podatkowego oraz odniesienie do złożonej przez podatnika deklaracji, tj. stwierdzenie czy podatnik zawyżył czy zaniżył zadeklarowany podatek. W związku ze stwierdzonymi w toku niniejszej kontroli przypadkami wypełniania korekt deklaracji niezgodnie z ustaleniami czynności sprawdzających, jak również nieskładaniem korekt po czynnościach, w wyniku których stwierdzono zawyżenie zadeklarowanego podatku, celowym wydaje się zamieszczanie takiego rozliczenia, jak również zawarcie w protokole w uzasadnionych przypadkach pouczenia o prawie złożenia korekty z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty.

Ocena częściowa

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

IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹⁴, wnosi o:

1. Dochodzenie kwoty odpowiadającej należnym odsetkom od zaległości podatkowych wynikających z niewydatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości na cele przewidziane zwolnieniem przez podatników, którzy nie złożyli oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2 a ustawy opodof, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.
2. Ponowne przeanalizowanie, a w uzasadnionych przypadkach przeprowadzenie czynności sprawdzających z udziałem podatnika odnośnie danych wykazanych w deklaracjach o nr: 5552527 i 6350548.

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 Bydgoszczy.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 30 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Bydgoszcz, dnia stycznia 2014 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Bydgoszczy

Kontrolerzy
Karol Sobieszczyk
gł. specjalista k.p.

Dyrektor
Barbara Antkiewicz

.....
podpis

.....
Podpis

Karolina Lahutta
specjalista k.p.

.....
podpis

¹⁴ Dz.U. z 2012 r., poz.82 ze zm.

