



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Bydgoszczy

LBY – 4101-027-03/2013

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. Elżbieta Warda-Fereniec, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 86204 z dnia 20 sierpnia 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2) 2. Karolina Lahutta specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 86215 z dnia 16 września 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 3-4)
Jednostka kontrolowana	Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu, ul. Mazowiecka 63/65, 87-100 Toruń, zwany dalej „Urzędem”.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Urszula Maszewska, Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Toruniu, zwana dalej „Naczelnikiem”. (dowód: akta kontroli str. 5-7)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

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.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Podstawą pozytywnej oceny są w szczególności podjęte w ramach czynności sprawdzających i postępowań podatkowych działania Urzędu, w wyniku których dokonano dodatkowego przypisu w kwocie ponad 4 mln zł oraz weryfikowanie rozliczeń podatników w stosunkowo krótkim okresie po zawarciu transakcji odpłatnego zbycia podlegającej opodatkowaniu. Przeprowadzane przez pracowników Urzędu czynności sprawdzające dotyczące kontrolowanych zagadnień uznano za rzetelne - stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości były nieznaczne w ujęciu wartościowym. Jednocześnie w toku kontroli stwierdzono nieprawidłowości nie wpływające w istotnym stopniu na realizację zadań przez jednostkę, polegające

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

m.in. na niewłaściwym naliczaniu odsetek za zwłokę i niedokonywaniu w uzasadnionych przypadkach korekt z urzędu.

II. 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 złożone zostały 2.402 deklaracje związane z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, w tym 708 dotyczących rozliczenia za rok 2009, 707 - za rok 2010, 579 - za rok 2011, 408 za rok 2012. Dodatkowo podatnicy złożyli 752 oświadczenia 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 w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r., zwanej dalej „ustawą o PIT”.

(dowód: akta kontroli str. 301-302)

W złożonych deklaracjach wykazano podatek do zapłaty w łącznej kwocie 8.177.543 zł, w tym 2.830.739 zł za rok 2009, 2.202.472 zł za rok 2010, 1.985.915 zł za rok 2011, 1.158.417 zł za rok 2012. Skorzystanie ze zwolnienia zadeklarowało 84,4% podatników rozliczających się na drukach PIT-23 oraz 68,5% rozliczających się na drukach PIT-39. Wysokość związanej z tym preferencji podatkowej wyniosła w badanym okresie 16.711.786 zł, w tym za rok 2009 – 3.688.038 zł, za rok 2010 – 5.188.483 zł, za rok 2011 – 4.963.065 zł, za rok 2012 – 2.872.200 zł.

(dowód: akta kontroli str. 301-302)

1.2. Złożone zeznania związane z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wprowadzane były do systemu POLTAX w terminie do 388 dni od ich wpływu. Przeważająca większość z nich (78%) odnotowana została w systemie w czasie krótszym niż 2 tygodnie od dnia wpływu, w ciągu miesiąca zarejestrowanych zostało natomiast 98% złożonych deklaracji. Większość ze złożonych deklaracji (58%) zatwierdzona została w ciągu dwóch tygodni od dnia ich wpływu. Przed upływem miesiąca pracownicy Urzędu zatwierdzili 88% z objętych badaniem deklaracji.

(dowód: akta kontroli str. 256-300,309,546)

Przy wprowadzaniu deklaracji do systemu co do zasady zachowywano termin wynikający z regulacji wewnętrznych³, wyznaczony na: dla deklaracji PIT-23 – najpóźniej do 28/29 dnia miesiąca, dla poprawnych zeznań PIT-38/PIT-39 – do 30 czerwca, dla poprawnych zeznań PIT-36/ PIT-36L – do dnia 30 czerwca (termin obowiązujący do stycznia 2010 r.), a następnie do dnia 10 czerwca.

(dowód: akta kontroli str. 140-238)

1.3. Czynności sprawdzające, prowadzone na podstawie art. 272 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴, zwanej dalej „Op.” lub „Ordynacją

² Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

³ Zarządzenia Naczelnika nr 17 z dnia 31 marca 2009 r., nr 6 z dnia 26 stycznia 2010 r., nr 2 z dnia 3 stycznia 2011 r., nr 6 z dnia 17 stycznia 2012 r., nr 29 z dnia 20 czerwca 2012 r., nr 16 z dnia 28 marca 2013 r.

⁴ Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

podatkową”, wykonywane były w terminie zapewniającym Urzędowi możliwość naliczania ewentualnych odsetek za zwłokę, tj. w terminie nieprzekraczającym dwóch lat od dnia wpływu dokumentu do Urzędu. Badanie 20 deklaracji wykazało, że Urząd badał poprawność formalną i rachunkową złożonych dokumentów, a w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości wzywano podatnika do ich usunięcia.

(dowód: akta kontroli str. 319)

1.4. W instrukcjach⁵ dotyczących kryteriów weryfikacji zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) oraz o wysokości uzyskanego przychodu w roku 2009 i 2010 wskazano, że podczas dokonywania czynności sprawdzających należy zwrócić uwagę na: złożenie zeznań PIT-39 przez podatników osiągających dochody ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych nabytych po 1 stycznia 2009 r., zasadność korzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego z tego tytułu.

Szczegółowe zasady i kryteria weryfikacji danych wykazanych w deklaracjach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych określone zostały w zarządzeniach Naczelnika w sprawie wprowadzenia w Urzędzie instrukcji regulującej zasady i kryteria weryfikacji deklaracji i zeznań rocznych o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od daty ich nabycia.⁶ W zarządzeniach tych:

- wskazano, że wszystkie deklaracje i zeznania podatkowe dotyczące osiągniętego przychodu, dochodu (poniesionej straty) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat od daty ich nabycia podlegają czynnościom sprawdzającym w zakresie stwierdzenia poprawności formalnej, sprawdzania, aktualizacji i weryfikacji danych identyfikacyjnych w bazie POLTAX, sprawdzania terminowości składanych deklaracji/zeznań,
- określono tryb oraz zasady prowadzenia i dokumentowania czynności sprawdzających ustalając, że jeżeli przeprowadzona wstępna wskazuje na konieczność dokonania rozliczenia z udziałem strony, jest ona wzywana do przedłożenia dodatkowych wyjaśnień i dokumentów w toku czynności sprawdzających. W przypadku niezgodności oraz rozbieżności co do uznania określonych dokumentów, faktur lub zastosowania zwolnienia, z czynności tych sporządzany jest protokół, a następnie dokonywane jest rozliczenie. W przypadkach gdy przychód ze sprzedaży nieruchomości przekracza kwotę 600 tys. zł lub w przypadkach wystąpienia wątpliwości w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania i określenia wysokości podatku, sprawę wraz ze stosownym wnioskiem należy przedłożyć do akceptacji Zastępcy Naczelnika nadzorującego pion lub Naczelnikowi, który podejmie decyzję o skierowaniu sprawy na drogę postępowania podatkowego. W pozostałych przypadkach rozliczenia podlegają akceptacji kierownika.

(dowód: akta kontroli str. 99-107,108-118,119-124,125-131,132-139)

Analizie co do zasady poddawane były wszystkie zidentyfikowane przez pracowników Urzędu przypadki odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat od daty ich nabycia. Odbywały się one sukcesywnie: po upływie dwóch lat od dokonania sprzedaży w przypadku rozliczeń dokonanych w deklaracjach PIT-23, po upływie dwóch lat licząc od końca roku,

⁵ Wprowadzonych zarządzeniami nr 7 z 29 stycznia 2010 r., nr 10 z 28 stycznia 2011 r.

⁶ Zarządzenie nr 7 z 29 stycznia 2010 r., Zarządzenie nr 10 z 28 stycznia 2011 r., Zarządzenie nr 62 z 22 września 2011 r., Zarządzenie nr 16 z 12 kwietnia 2012 r., Zarządzenie nr 15 z 21 marca 2013 r.

w którym nastąpiło zbycie w przypadku rozliczeń dokonanych w zeznaniu PIT-39, po 30 kwietnia następnego roku od dokonania sprzedaży w przypadku tzw. ulgi meldunkowej. Analiz dokonywano również w terminach wcześniejszych w sytuacji, gdy podatnik stawiał się do Urzędu bez wezwania, a ustawowe terminy na wydatkowanie kwot uzyskanych ze sprzedaży jeszcze nie upłynęły.

(dowód: akta kontroli str. 560-566)

Badanie 70 przypadków weryfikacji dokonanych bez udziału podatnika oraz 50 czynności sprawdzających przeprowadzonych z jego udziałem w latach 2009-2013 (I półrocze) wykazało, że Urząd w ich ramach 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. 449-451)

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

- w 48 przypadkach, w których łączne zadeklarowane przed czynnościami zobowiązanie podatkowe wyniosło 146.451 zł, zweryfikował zobowiązanie podatnika, obliczając je zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o PIT, w wyniku czego w 21 sprawach stwierdził zaniżenie podatku na łączną kwotę 79.374 zł, w 1 sprawie stwierdził zawyżenie podatku na łączną kwotę 4.524 zł, a 26 rozliczeń uznał za dokonane prawidłowo,
- w dwóch przypadkach, w których zadeklarowany przez podatników w drodze samoobliczenia podatek wyniósł 707 zł, niewłaściwie zastosował przepisy ustawy o PIT i ustalił stan faktyczny niezbędny do zweryfikowania rozliczenia podatnika, w wyniku czego w jednym przypadku nie stwierdził zawyżenia podatku na kwotę 12 zł, a w drugiej ustalił zaniżenie zobowiązania w kwocie 523 zł, tj. zawyżonej o 305 zł.

(dowód: akta kontroli str. 317-318, 376-378, 379-380)

Czynności sprawdzające z udziałem podatnika dokumentowane były poprzez sporządzenie protokołu, który był dwustronnie podpisywany przez podatnika i pracownika przeprowadzającego czynności. Adnotacje z rozliczenia sprzedaży były sprawdzane i akceptowane (pieczęć imienna, data i podpis) przez Kierowników Referatów Obsługi Bieżącej OB-1 i OB-4.

(dowód: akta kontroli str. 554-559)

Weryfikacji poddawano również w Urzędzie prawdziwość składanych przez podatników oświadczeń o spełnieniu warunku do zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. 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 (oświadczenia dwóch osób potwierdzone przez Urząd Gminy).

(dowód: akta kontroli str. 461-463)

W sytuacjach niezłożenia przez podatnika w terminie oświadczenia o wydatkowaniu przychodu na cele mieszkaniowe, o którym mowa w art. 28 ust. 2a Ustawy w brzmieniu obowiązującym przed 31 grudnia 2006 r. i niewydatkowania środków

z odpłatnego zbycia na cele przewidziane zwolnieniem, w Urzędzie odsetki za zwłokę naliczono od dnia terminu płatności określonego w art. 28 ust. 2 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. do dnia, w którym upłynęły dwa lata, licząc od dnia sprzedaży w wysokości połowy odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 595-596)

1.5. Urząd prowadził analizy mające na celu zweryfikowanie poprawności źródła przychodów zadeklarowanego przez podatników dokonujących wielokrotnych transakcji zbycia nieruchomości, tj. potwierdzenia lub wykluczenia uzyskiwania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej.

W szczególności, w marcu 2013 r. w zarządzeniu dotyczącym zasady i kryteria weryfikacji deklaracji i zeznań rocznych o wysokości osiągniętego przychodu, dochodu (poniesionej straty) z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat od daty ich nabycia określono, że po zakończeniu roku podatkowego, w terminie do 31 stycznia następnego roku podatkowego referat PP-1III sporządza raport z systemu CZM – „Wykaz podatników odnotowanych jako strony czynności majątkowych” na podstawie informacji, które wpłynęły do Urzędu w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia poprzedniego roku podatkowego. Wydruk zawiera wykaz podatników, którzy we wskazanym okresie dokonali zbycia 3 lub więcej razy. W stosunku do tej grupy podatników będących osobami fizycznymi referat PP-1III sporządza imienne raporty obejmujące – „Wykaz informacji o czynnościach majątkowych, w których wskazany podmiot wystąpił w charakterze zbywcy”. Raporty te są przekazywane do Referatu Analiz i Planowania (AP) celem przeprowadzenia weryfikacji i analizy oraz późniejszego skierowania poszczególnych spraw do Referatu OB-4, kontroli podatkowej lub celem wszczęcia postępowania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 135)

W związku z wielokrotnym deklarowaniem przychodów uzyskiwanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przez tych samych podatników w kontrolowanym okresie, na podstawie ilości dokumentów wprowadzonych do systemu POLTAX stwierdzono 8 przypadków, w których podatnicy złożyli co najmniej czterokrotnie ww. dokument. W pięciu przypadkach analizy mające na celu sprawdzenie wykazywanego przez podatników źródła przychodów nie zakwalifikowały dokonywanych sprzedaży jako przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. W trzech przypadkach (dotyczących rozliczenia pięciu podatników) prowadzone przez Referat Czynności Sprawdzających analizy przekazano do Referatu Orzecznictwa Podatkowego. Spośród ww. 3 przypadków: w jednym (dotyczącym małżonków) - sprawa jest w toku z powodu braku pełnej dokumentacji, w jednym - w związku ze zmianą właściwości miejscowej podatnika ewentualne postępowanie podatkowe prowadzić może Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga, w jednym przypadku - podatnicy dobrowolnie dokonali opodatkowania zawartych transakcji jako działalność gospodarczą składając stosowne deklaracje VAT-7 i zeznania PIT-36.

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że Urząd analizował również przypadki zbycia nieruchomości i praw majątkowych pod kątem podatku dochodowego jak i podstaw opodatkowania podatkiem VAT.

(dowód: akta kontroli str. 374-375, 560-564, 497-498, 499-545)

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,
- informacji zawartych w systemie informatycznym Czynności Majątkowe (CZM) zarówno wprowadzone przez pracowników Urzędu jak i przekazywane drogą elektroniczną z innych urzędów skarbowych,
- informacji przekazywane z innych urzędów skarbowych drogą pocztową – akty notarialne przekazywane pod kątem art. 10 ustawy o PIT,
- informacji pochodzących z analiz przeprowadzanych w różnych komórkach organizacyjnych Urzędu,
- informacji przekazywanych przez instytucje zewnętrzne np. sądy, prokuraturę oraz osoby fizyczne.

(dowód: akta kontroli str. 560-566)

Naczelnik Urzędu wskazała m.in., że gdy z informacji zawartych w akcie notarialnym wynika, że sprzedaż została dokonana przez upływem 5 lat od dnia nabycia, podczas wprowadzania informacji do systemu zaznaczany jest symbol „A10”. Po upływie kwartału (w latach wcześniejszych po upływie pół roku) zostaje wygenerowany raport zawierający te informacje. Następnie wydruk ten jest analizowany pod kątem aktualności adresów podatników-zbywców. Zawarte w nim informacje są dzielone i rozsyłane drogą pocztową wg właściwości do poszczególnych urzędów skarbowych. Informacje, dla których właściwy jest tutejszy Urząd są przekazywane do Referatu Czynności Sprawdzających OB-4.

Informacje o sprzedaży nieruchomości po przekazaniu do OB-4 zostają zaewidencjonowane i następnie realizowane.

Poza informacjami przekazywanymi z raportów Urzędu, do OB-4 wpływają również indywidualne informacje dotyczące zbycia nieruchomości z innych urzędów skarbowych.

Czynności sprawdzające prowadzone są sukcesywnie, a głównym kryterium jest data zbycia nieruchomości. Co do zasady realizowane są wszystkie informacje, część bez udziału podatnika lub z jego udziałem – pełne czynności sprawdzające.

(dowód: akta kontroli, str. 565-566)

W zarządzeniach Naczelnika: nr 16 z 12 kwietnia 2012 r. i nr 15 z 21 marca 2013 r. w sprawie wprowadzenia w Drugim Urzędzie Skarbowym w Toruniu „Instrukcji regulującej zasady i kryteria weryfikacji deklaracji i zeznań rocznych o wysokości osiągniętego przychodu, dochodu (poniesionej straty) z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat od daty ich nabycia”. Określono ponadto, że Referat Orzecznictwa Podatkowego (PP-1III) przekazuje do Referatu Czynności Sprawdzających (OB-4) informacje dotyczące sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych- dokonanych przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie. Dotyczy to tych sprzedaży, do których mają zastosowanie przepisy art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT. Wygenerowany wydruk z systemu CZM przekazywany jest na koniec każdego kwartału.

(dowód: akta kontroli str. 119-124,125-131,132-139)

Na podstawie analizy 686 transakcji obrotu nieruchomościami i prawami zawartych w 2010 r. oraz w drugim półroczu roku 2011 i 2012 i jednocześnie oznaczonych w bazie CZM wskazaniem kontrolnym „A10” stwierdzono, że w 659 przypadkach

w bazie POLTAX brak było deklaracji podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych. Spośród ww. przypadków:

- 329 dotyczyło podatników nieobjętych właściwością tut. organu podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych,
- 44 dotyczyło wskazań, które nie wiązały się z powstaniem obowiązku powstaniem obowiązku w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych (tj. wskazania nieprawidłowe),
- 68 dotyczyło przypadków, w których z uwagi na zwolnienie lub brak dochodu do opodatkowania nie powstało zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych,
- 6 dotyczyło przypadków, w których informacja została przekazana celem wszczęcia postępowania podatkowego,
- 33 dotyczyło przypadków, w których czynności sprawdzające były w toku,
- 179 informacji „oczekiwało na realizację”.

(dowód: akta kontroli str. 336-350)

Szczegółowa analiza 50 przypadków (18 przypadków z 2010 r., 15 z 2011 r. i 17 z 2012 r.) wykazała, że w sześciu przypadkach informacja do innego organu podatkowego o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych trafiła po okresie od 449 do 1274 dni od otrzymania takiej informacji przez Urząd.

(dowód: akta kontroli str. 586, 587-588, 589-590)

Zasady współpracy pomiędzy urzędami skarbowymi w zakresie wymiany informacji o przypadkach odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w okresie krótszym niż 5 lat od jego nabycia nie zostały określone w drodze porozumienia. Naczelnik wyjaśniła, że wymiana informacji w zakresie odpłatnego zbycia nieruchomości między urzędami skarbowymi woj. kujawsko-pomorskiego odbywa się systematycznie w formie pisemnej, w oparciu o przepisy art. 18 i 19 Op. oraz przepisów wykonawczych tej ustawy. Przepisy te nakazują czuwać z urzędu nad właściwością miejscową i rzeczową organu podatkowego. Wobec powyższego w przypadku zmiany właściwości, w trakcie wyjaśniania obowiązku podatkowego, ustalenie danych w tym zakresie odbywa się zarówno drogą korespondencyjną jak i telefonicznie. Tematy w tym zakresie poruszane są również podczas cyklicznych narad i spotkań między naczelnikami urzędów jak i pracowników woj. kujawsko-pomorskiego.

(dowód: akta kontroli str. 397-402)

Informacje na temat czynności cywilnoprawnych zawarte w aktach notarialnych oraz inne informacje wpływające do Urzędu, jak np. postanowienia sądu o nabyciu spadku, są przekazywane do urzędów skarbowych, właściwych ze względu na adres zamieszkania stron czynności, drogą elektroniczną do dnia 20-go następnego miesiąca, w którym informacja wpłynęła do Urzędu. Od paru lat (od połowy 2011 r.) w pozycji „ogólny opis czynności” w systemie CZM są wprowadzane dodatkowe informacje m.in. na temat daty i tytułu nabycia nieruchomości przez zbywcę. Informacje te są więc widoczne w urzędach, do których wg. właściwości zostały przekazane elektronicznie.

(dowód: akta kontroli str. 565-566)

Badanie informacji o 50 zbywcach, którzy w 2010 r. zawarli transakcje sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych (oznaczoną w bazie CZM wskazaniem kontrolnym: 18 przypadków z 2010 r., 15 z 2011 r. i 17 z 2012 r.), a dla których na dzień badania Naczelnik nie był właściwym organem w sprawach opodatkowania

podatkiem dochodowym od osób fizycznych wykazało, że w sześciu przypadkach informacja do innego organu podatkowego o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych wysłana została w toku kontroli, po okresie od 449 do 1274 dni od otrzymania takiej informacji przez Urząd.

(dowód: akta kontroli str. 586, 587-588, 589-590)

Analiza informacji przesłanych przez inne organy podatkowe za lata 2009-2010⁷ wykazała że, w bazie POLTAX brak było 205 deklaracji związanych z transakcjami o wartości 24 788 002,42 zł.

(dowód: akta kontroli str. 417-419, 420-423, 424-440, 441-446)

Do Urzędu w kontrolowanym okresie informacje, o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych w okresie krótszym niż 5 lat od daty jej nabycia przez podatników objętych właściwością tut. Urzędu, wpływały w formie papierowej oraz elektronicznie.

(dowód: akta kontroli str. 565-566, 587-588, 590)

1.7. W badanym okresie złożono z naruszeniem terminu określonego w ustawie o PIT 373 deklaracje (PIT-23, PIT-36, PIT-36L, PIT-38, PIT-39) na łączną kwotę przypisu 8.177.543 zł. Po terminie złożono: w 2009 r. – 156 szt. deklaracji na kwotę 2.830.739 zł, w 2010 r. – 125 szt. na kwotę 2.202.472 zł, w 2011 r. – 74 szt. na kwotę 1.985.915 zł, w 2012 r. – 18 szt. na kwotę 1.158.417 zł.

(dowód: akta kontroli str. 303)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w przypadkach złożenia po terminie zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w danym roku podatkowym, co do zasady we wszystkich sprawach kierowane są zawiadomienia do Wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych, z wyjątkami określonymi w uregulowaniach wewnętrznych. Zasady sporządzania i kierowania zawiadomień do komórki Spraw Karnych Skarbowych zawarte zostały w zarządzeniach obowiązujących w poszczególnych latach⁸. W zarządzeniu zawarte są m.in. przypadki czynów zabronionych w stosunku do których kierowane są zawiadomienia lub w stosunku do których odstępuje się od jego sporządzenia, np. przedawnienie karalności, naruszenie przepisów podatkowych nie wyczerpujących znamion czynów z Kodeksu karno-skarbowego lub niewielki okres opóźnienia z uwagi na niską szkodliwość czynu.

(dowód: akta kontroli str. 567-574, 575-585)

1.8. W okresie od stycznia 2009 r. do czerwca 2013 r. w Urzędzie przeprowadzono 812 czynności sprawdzających zakończonych wynikiem pozytywnym ze skutkiem finansowym, tj. ustaleniem w 772 przypadkach zaniżenia zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 4.093.650 zł oraz zawyżenia w 40 przypadkach zobowiązania o łączną kwotę 240.869 zł.

(dowód: akta kontroli str. 304)

W następstwie ww. działań w 746 przypadkach podatnicy złożyli korekty deklaracji podatkowych (lub w niektórych przypadkach) pierwsze deklaracje. Kwota dodatkowego przypisu wynikająca z tych korekt wyniosła łącznie 3.485.556 zł.

(dowód: akta kontroli str. 306-308)

⁷ Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Toruniu, Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lipnie, Naczelnika Urzędu Skarbowego w Chełmnie oraz od Prezydenta Miasta Torunia

⁸ Obowiązujące: Zarządzenie nr 33 z 30 lipca 2013 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji w zakresie zasad sporządzania i kierowania do wieloosobowego Stanowiska Spraw Karnych Skarbowych wewnętrznych zawiadomień dotyczących uzasadnionego podejrzenia o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.

W toku oraz do wszczęcia pozostawało w Urzędzie 46 postępowań, w wyniku których szacuje się uzyskać kwotę 793.361 zł, w tym jedną za rok 2006, dwie za rok 2007, 10 za rok 2008, 21 za rok 2009, 10 za rok 2010, 1 za rok 2011 oraz 1 za rok 2012.

(dowód: akta kontroli str. 306)

W wyniku przeprowadzonych pięciu planowanych kontroli podatkowych złożono 12 korekt deklaracji. Kwota dodatkowego przypisu wynikająca z tych korekt wyniosła 135.528 zł.

(dowód: akta kontroli str. 306)

1.9. Postępowania podatkowe prowadzone były z zachowaniem zasady szybkości postępowania, stąd też nie wystąpiły przypadki, w których organ podatkowy był zobligowany do zaprzestania naliczania odsetek za zwłokę na podstawie art. 54 § 1 pkt 7 Op. Najdłuższe z prowadzonych postępowań trwały odpowiednio 125, 123, 121, 117, 116 i 104 dni, a opóźnienia w wydaniu decyzji nie były zawinione przez Urząd.

(dowód: akta kontroli str. 383-394, 567-574, 633-634)

1.10. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w większości przypadków wynik postępowania podatkowego był zgodny z wynikiem przeprowadzonych czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej. W kilku przypadkach ustalenia dokonane w toku postępowania podatkowego były odmienne od wskazanych w analizie po czynnościach sprawdzających. Wpływ na to miał dodatkowo zebrany materiał dowodowy w ramach postępowania podatkowego. Podatnicy zgłaszali się i przedkładali pozyskane dokumenty potwierdzające wydatkowanie przychodu ze sprzedaży nieruchomości na własne cele mieszkaniowe (rachunki i faktury na remont i modernizację lokalu lub budynku mieszkalnego). Występowały też sytuacje, gdy po wszczęciu postępowania podatkowego organ występował do banków na podstawie art. 182 Op. w celu ustalenia wysokości kredytów zaciągniętych na cele mieszkaniowe. Po wszczęciu postępowania podatkowego organ podatkowy posiada więcej możliwości dla ustalenia stanu faktycznego sprawy, co w niektórych sytuacjach zmienia ustalenia czynności sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str. 567-574)

1.11. W latach 2009-2013 (I półrocze) w Urzędzie wydano 124 decyzje określające wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych za lata 2004-2012, w wyniku czego określono zobowiązanie w dodatkowej kwocie 724.926 zł⁹. Decyzje te dotyczyły rozliczeń podatników za lata 2004-2012.

(dowód: akta kontroli str. 383-394)

Odwołanie wniesiono od 26 decyzji wymiarowych, określających zobowiązanie podatkowe w dodatkowej kwocie 222.259 zł. Sprawy te zakończyły się w 11 przypadkach utrzymaniem decyzji organu pierwszej instancji (dotyczących zobowiązania w dodatkowej kwocie 99.389 zł), w 13 przypadkach uchyleniem decyzji i przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania, a w 2 przypadkach uchyleniem decyzji Naczelnika Urzędu przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy i umorzeniem postępowania. W siedmiu przypadkach decyzje wydane przez organ drugiej instancji zostały zaskarżone do sądu administracyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 381-382)

⁹ Kwota wynikająca z decyzji nieostatecznych.

Przesłankami uchylenia ww. decyzji były m.in. kwestie proceduralne – wydanie decyzji o naruszeniu właściwości oraz merytoryczne – błędne uznanie iż ze zwolnienia od podatku dochodowego w ramach „ulgi meldunkowej” korzystała jedynie część dochodów ze sprzedaży nieruchomości lokalowej z pominięciem udziału w gruncie.

(dowód: akta kontroli str. 364-370,622-625-628,629-632)

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 32 spraw, po których zwrócono nadpłaty w łącznej kwocie 103.513,10 zł. Podstawą podjęcia działań w trzech przypadkach był wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty złożony wraz z korektą deklaracji podatkowej w trybie art. 75 §§ 2 i 3 Op., w pozostałych przypadkach brak było wniosków.

(dowód: akta kontroli str. 403-404,405-407)

Szczegółowe badanie 10 przypadków wykazało, że najczęstszymi przesłankami uzasadniającymi zwrot 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) lub faktu, że zbycie powinno zostać rozliczone przez obojga małżonków. Ponadto zwroty¹⁰ nadpłat związane były z: podaniem przez podatnika błędnej kwoty sumy zaliczek za 2010 r., wycofaniem PIT-23 gdyż przychody ze sprzedaży rozliczono (po kontroli Urzędu) w ramach działalności gospodarczej, spłatą środkami ze sprzedaży lokalu części kredytu mieszkaniowego oraz brakiem istnienia obowiązku podatkowego, w tym w związku z niezastosowaniem zwolnienia przewidzianego w art. 121 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT do przychodów uzyskanych ze sprzedaży gruntu związanego z budynkiem.

(dowód: akta kontroli str. 408-409)

Nadpłaty zwracane były w przypadku złożenia przez podatnika wniosku w terminie 2 miesiące, a w przypadku nie złożenia wniosku w terminie 3 miesięcy od daty wpływu deklaracji.

(dowód: akta kontroli str. 408-409)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W latach 2009-2013 I półrocze nieterminowo wprowadzono do bazy POLTAX cztery deklaracje PIT-23 spośród zbadanych 3.125 deklaracji (0,1%), tj. z opóźnieniem wynoszącym od 38 do 382 dni. Wg załącznika do zarządzenia Naczelnika Urzędu w sprawie *instrukcji obiegu dokumentów podatkowych w systemie POLTAX*, powinny być one sukcesywnie wprowadzane do systemu, nie później niż do 28/29 dnia miesiąca. Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że w przypadku deklaracji PIT-23 z zerową kwotą podatku, w sytuacji jednoczesnego złożenia przez podatnika oświadczenia o wydatkowaniu całego przychodu na cele mieszkaniowe, Urząd traktował te deklaracje jako informacyjne, gdyż przepisy nie wymagały wprost od podatnika składania jednocześnie tych dwóch dokumentów. W związku z powyższym wprowadzanie takich deklaracji nie stanowiło dla pracowników Urzędu priorytetu.

(dowód: akta kontroli str. 312-316,5-56,140-238)

¹⁰ Rozumiane również jako przeksięgowania.

2. Wszystkie spośród 26 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 o PIT przez podatników, którzy nie złożyli albo uchybili terminowi złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a ustawy o PIT, 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 8.680,58 zł.

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił m.in., że organ opierał się na obowiązujących w tym zakresie przepisach oraz wyjaśnieniach organów nadrzędnych. W interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 10 stycznia 2002 r. nr PB2/MK-033-02-1/02 wskazano, iż złożenie oświadczenia w ustawowym terminie nie uzależnia możliwości skorzystania za zwolnienia, a odsetki winne być naliczone w wysokości połowy odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. Fakt złożenia oświadczenia wpływa na wyłączenie możliwości wydania przez organ podatkowy decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Pismem z dnia 2 listopada 2005 r. nr ZO-4117/13-2/05/U Izba Skarbowa w Bydgoszczy sprecyzowała sposób naliczania odsetek dotyczący okresu dwóch lat od daty sprzedaży (w wysokości połowy odsetek) oraz po upływie dwóch lat (w pełnej wysokości). Ponadto powyższe zostało potwierdzone w rozstrzygnięciu dotyczącym odwołania od decyzji określającej zobowiązania PDF/4113-71/U/05 (decyzja ZB-4117/U/5-D/2006 Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy).

(dowód: akta kontroli str. 595-596,614-632)

3. W 2 z 50 badanych przypadków (4%) nierzetelnie przeprowadzono czynności sprawdzające prawidłowość wykazanego przez podatników podatku dochodowego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, tj. niewłaściwie zastosowano przepisy ustawy o PIT. Powyższe skutkowało obliczeniem zobowiązania podatkowego w nieprawidłowej wielkości, tj. zawyżonej łącznie o 317 zł. I tak:
- a) w jednym przypadku weryfikacji PIT-39 o nr systemowym 6276038 nie stwierdzono zawyżenia podatku o 12 zł na skutek m.in. niezaliczenia do wydatków na cele mieszkaniowe wszystkich kosztów z przedłożonych przez podatnika faktur dokumentujących zakup materiałów budowlanych oraz przyjęcia ich w przypadku jednej faktury w kwocie wyższej niż wynikała z podsumowania dokumentu, co było niezgodne z art. 21 ust. 25 pkt. 1 ustawy o PIT,
 - b) w jednym przypadku weryfikacji PIT-39 o nr systemowym 6353821 ustalono zawyżoną o 305 zł wysokość podatku, na skutek zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów ze zbycia nieruchomości i praw majątkowych wydatku poniesionego na koszty sądowe nabycia spadku, co było niezgodne z art. 22 ust. 6d ustawy o PIT, oraz zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów, niezgodnie z art. 22 ust. 6c ustawy o PIT wydatków, które powinny zostać zaliczone do kosztów odpłatnego zbycia, o których mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o PIT. 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 o PIT. Ponadto nie uwzględniono w wydatkach na cele mieszkaniowe wszystkich kosztów wynikających z przedłożonych przez podatnika faktur dokumentujących zakup materiałów budowlanych (pominięte pozycje dotyczyły głównie farb,

łączników, przewodów, rur) oraz pominięto dane wynikające z faktur korygujących, co było niezgodne z art. 21 ust. 25 pkt. 1 ustawy o PIT.

(dowód: akta kontroli: 377)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła m.in., że: fakt ujęcia kosztów sądowych nabycia spadku wynika z pomyłkowego ich uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodu, natomiast nieprawidłowe zaliczenie lub nieuwzględnienie niektórych faktur mógł wynikać z problemem z kwalifikacją lub przeoczenia pracownika. Sytuacja ta spowodowana była dużą ilością faktur dołączonych do sprawy, a na każdej fakturze dodatkowo było wyszczególnionych wiele pozycji – część z nich nadawała się do uwzględnienia a część nie. Ponadto pracownik przeprowadzający obie czynności sprawdzające jest pracownikiem zatrudnionym od niedawna, na zastępstwo za inną nieobecną osobę. Ze względu na różnorodność i zakres spraw zabrakło szczegółowego sprawdzenia spraw ze strony kierownika referatu. Pouczono zarówno pracownika jak i kierownika o konieczności właściwego opisywania wątpliwych pozycji na fakturach jak i zasadach dokumentowania czynności sprawdzających.

(dowód: akta kontroli: 494)

4. Przy przekazywaniu innym organom podatkowym w sposób przyjęty w Urzędzie, tj. listownie, informacji o transakcjach odpłatnego zbycia zawartych przez podatników nieobjętych właściwością miejscową tut. organu podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych pominiętych zostało 6 spośród 50 (12%) objętych badaniem informacji o podatnikach. Informacje dotyczyły 5 transakcji zawartych w 2010 r. oraz jednej w 2012 r.

(dowód: akta kontroli str. 587-588)

Kierownik Referatu Orzecznictwa Podatkowego wyjaśniła m.in., że wynikało to z przeoczeń przy sporządzaniu wydruków z CZM, tj. sporządzeniu dla celów wysyłki wydruków z okresami niepokrywającymi się, nieobejmującymi dat zawarcia transakcji lub z wprowadzonymi ograniczeniami. W jednym przypadku wskazała, że w prowadzonym w Urzędzie rejestrze przedmiotowych informacji znajduje się potwierdzenie wcześniejszej wysyłki danego wskazania, jednak z uwagi na brak możliwości potwierdzenia tego faktu informację wysłano ponownie.

(dowód: akta kontroli str. 586, 587-588, 589-590)

W toku kontroli, ww. informacje zostały wysłane do właściwych miejscowo organów podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 587-588)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości¹¹ działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

¹¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen częściowych dotyczących działalności w badanym obszarze: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

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

2.1. Czynności Urzędu związane z weryfikacją istnienia obowiązku podatkowego, weryfikacją danych wykazanych w deklaracjach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych oraz określaniem zobowiązań podatkowych z tego tytułu podejmowane były co do zasady w czasie minimalizującym po stronie podatnika finansowe skutki odsetek niewłaściwego rozliczenia dokonanego w drodze samoopodatkowania.

Analiza 20 czynności sprawdzających dotyczących poprawności formalno-rachunkowej złożonych deklaracji wykazała, że podejmowane one były w terminie do 1,5 miesiąca od daty wpływu dokumentu do Urzędu.

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

- przeprowadzonych zostało 2.935 spośród 3.443 (85,2%) czynności sprawdzających podjętych na podstawie art. 274a i 275 Op., w tym 609 pozytywnych, w wyniku których stwierdzono zaniżenie zobowiązania na kwotę 3.198.640 zł oraz zawyżenie zobowiązania na łączną kwotę 69.790 zł;
- wydano 38 spośród 124 (30,6%) decyzji określających zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym związanym z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, w wyniku których dokonano dodatkowego przypisu w łącznej kwocie 164.441 zł.

W piątym roku licząc od końca roku, w którym zawarta została transakcja zbycia zweryfikowano 90 rozliczeń podatników, a w czwartym roku – 447. Spośród tych weryfikacji 192, w tym 33 przeprowadzone w roku 2009, 46 przeprowadzone w roku 2010, 35 przeprowadzone w roku 2011, 23 przeprowadzone w roku 2012 i 55 przeprowadzonych w I półroczu 2013 r., zakończyło się wynikiem pozytywnym, skutkującym stwierdzeniem zaniżenia podatkowego w łącznej kwocie 895.010 zł.

Spośród wydanych w kontrolowanym okresie decyzji określających, 40 dotyczyło rozliczeń przedawniających się w roku opodatkowania, 46 - rozliczeń znajdujących się w roku poprzedzającym rok przedawnienia. W decyzjach tych określono zobowiązanie w dodatkowej kwocie 244.192 zł i 316.293 zł.

Przyczyną tego stanu rzeczy było m.in. niestawianie się na wezwanie podatnika do czynności sprawdzających, nieodbieranie wezwań, brak informacji o miejscu zamieszkania, wnioski podatników o przesunięcie terminu przekazania dokumentów, kilkukrotne uzupełnianie dokumentów.

(dowód: akta kontroli str. 381-382,597-609,304)

Postępowania podatkowe prowadzono w Urzędzie z zachowaniem zasady szybkości postępowania, określonej w art. 125 Op., zgodnie z art. 139 i 140 tej ustawy. Spośród 124 spraw zakończonych wydaniem w latach 2009-2013 (I półrocze) decyzji wymiarowej: 65 (tj. 52,4%) załatwionych zostało w ciągu miesiąca, 40 (tj. 32,3%) w ciągu dwóch miesięcy, a 19 (15,3%) w terminie przekraczającym ten okres. Najkrótsze z prowadzonych przez Urząd w kontrolowanym okresie postępowań podatkowych trwało 8 dni, a najdłuższe – 125 dni.

Analiza 8 najdłużej prowadzonych postępowań podatkowych (przez okres odpowiednio 125, 123, 121 i 116 dni) wykazała, że o każdym przypadku niezakończenia 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. 383-394,633-634)

2.2. Badanie 15 przypadków wyjaśniania przez pracowników Urzędu nieprawidłowości formalno-rachunkowych w zeznaniach podatników związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych za lata 2009-2012, wykazało że w każdym przypadku wzywano podatników do ich usunięcia i złożenia korekty. W 11 przypadkach charakter nieprawidłowości nie pozwalał na skorzystanie z możliwości skorygowania deklaracji w trybie przewidzianym w art. 274 § 1 pkt. 1 Op.

(dowód: akta kontroli str. 452-453)

2.3. W ramach czynności sprawdzających Urząd zwracał uwagę zarówno na zaniżenie jak i zawyżenie zobowiązania podatkowego przez podatnika, np. na skutek nie uwzględnienia oczywistych kosztów lub wydatków. Prowadząc je nie wymagał co do zasady przedkładania dokumentów, które były w posiadaniu Urzędu. Spośród badanych 50 przypadków czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatnika stwierdzono jednakże, że w 2 przypadkach wzywano podatników do przedłożenia aktów notarialnych, które znajdowały się w Urzędzie.

(dowód: akta kontroli str. 376)

Naczelnik wskazała w tych przypadkach pracownik najprawdopodobniej poprzez niezauważenie wezwań podatników o przedłożenie dokumentacji. Wskazała, że pracownicy prowadzący czynności sprawdzające zajmują się jednocześnie kilkudziesięcioma sprawami z tego zakresu, ponadto wykonują inne zadania wynikające z zakresu obowiązków.

(dowód: akta kontroli str. 574)

2.4. Na podstawie badania 8 postępowań podatkowych przeprowadzonych w latach 2009 - 2013 r. (I półrocze) stwierdzono, iż były one prowadzone zgodnie z przepisami działu IV Ordynacji podatkowej, a w szczególności - z art. 122, 123, 140, 187 oraz 200. Organ podatkowy podejmował w toku tych postępowań niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, w sposób wyczerpujący rozpatrzył cały materiał dowodowy, zapewnił stronom udział w każdym stadium postępowania i możliwość zapoznania się z zebrany w sprawie materiałem. Decyzje wydane w tych sprawach przez organ podatkowy spełniały wymogi art. 210 § 1 Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 633-634)

2.5. 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 związku z wniesionymi odwołaniami w 15 z 26 przypadków (57,7%).

(dowód: akta kontroli str. 381-382)

Wśród przyczyn uchylenia ww. decyzji organu pierwszej instancji znalazły się względy proceduralne (nieprawidłowo doręczone wszczęcia) błędna wykładnia art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. wyłączająca możliwość skorzystania z „ulgi meldunkowej” w odniesieniu do dochodów uzyskanych ze zbycia gruntu związanego z budynkiem oraz konieczność przeprowadzenia postępowania podatkowego w znacznej części, w szczególności w zakresie wyjaśnienia, czy uzyskany przez podatnika przychód nie powinien być zaliczony do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str. 572)

W celu zapewnienia wysokiej jakości dokonywanych rozstrzygnięć w Urzędzie położono duży nacisk na system szkoleń zewnętrznych i wewnętrznych – kadry kierowniczej i pracowników zajmujących się czynnościami sprawdzającymi i postępowaniami w zakresie zbycia nieruchomości. Jednocześnie każdy pracownik zgodnie z zakresem czynności ma obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych poprzez samokształcenie, szkolenia kursowe, szkolenia w referacie, a także bieżącego śledzenia aktów prawnych i normatywnych. Ponadto Naczelnik wskazała, że w celu stałego monitorowania wskaźnika wadliwości orzeczeń wydawanych przez naczelników powołany został zespół, który na regularnych spotkaniach analizuje elementy składowe mierników i ustala działania, które mają wpływ na jakość orzeczeń. Podkreśliła również, że po reorganizacji Urzędu od stycznia 2011 r. orzecznictwem podatkowym zajmuje się wyspecjalizowana komórka, której pracownicy są specjalistami w tym zakresie. Osoby te są wyłączone z wielu zadań, co wpływa na jakość orzecznictwa.

(dowód: akta kontroli str. 494-495)

2.6. Nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych wynikające ze złożonych korekt deklaracji w części związane były z korektami złożonymi z inicjatywy podatnika (56,3%), a w części z wcześniejszymi czynnościami sprawdzającymi. Były to czynności sprawdzające związane bezpośrednio z prawidłowym rozliczeniem sprzedaży nieruchomości lub w kilku przypadkach wynikały one z błędów rachunkowych.

(dowód: akta kontroli str. 572)

2.7. W kontrolowanym okresie (lata 2009-2013 I półrocze) niejednolicie podchodzono do kwestii zastosowania do opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia gruntu, na którym posadowione były zbywane budynki i lokale, ulgi meldunkowej przewidzianej w art. 21 ust.1 pkt 126 ustawy o PIT w stanie prawnym obowiązującym do końca 2008 r. W latach 2009-2011 stosowano interpretację wyłączającą możliwość zastosowania przedmiotowego zwolnienia do przychodów związanych z odpłatnym zbyciem gruntu, po tym okresie zaprzestano ww. interpretacji.

Badanie przeprowadzonych przez Urząd 44 weryfikacji zeznań PIT-36 i oświadczeń o zameldowaniu wykazało oraz, że spośród 32 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 o PIT:

- w 28 przypadkach, w tym w 6 dotyczących rozliczenia za rok 2009, 4 dotyczących rozliczenia za rok 2010, 9 dotyczących rozliczenia za rok 2011, 5 dotyczących rozliczenia za rok 2012 przychody związane ze zbywanym gruntem nie były opodatkowane, a Urząd nie zakwestionował dokonanych rozliczeń,

- w 4 przypadkach, w tym 1 dotyczących rozliczenia za rok 2009, 3 dotyczących rozliczenia za rok 2010, przychody związane ze zbywanym gruntem zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w wyniku czego podatnicy wykazali w deklaracjach podatek w łącznej kwocie 2.911 zł.

(dowód: akta kontroli str. 451, 461-463)

Naczelnik wskazała, że od momentu wprowadzenia przepisu art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT kwestią sporną było określenie, czy zwolnienie z podatku dochodowego określone w ww. przepisie dotyczy sprzedaży nieruchomości gruntowej zbywanej wraz z nieruchomością budynkową. W przeważającej większości organy podatkowe stały na stanowisku, że przychód uzyskany z odpłatnego zbycia zabudowanej nieruchomości korzysta ze zwolnienia jedynie w tej części, która przypada na budynek mieszkalny, natomiast w części jakiej dotyczy gruntu przychód ten podlega opodatkowaniu. Takie stanowisko prezentował Minister Finansów, prezentowane było w wielu wyrokach sądowych. W Urzędzie przyjęto postępowanie zgodne ze stanowiskiem Ministra Finansów podatnicy byli informowani o konieczności opodatkowania gruntu, niektórzy podatnicy składając zeznania z własnej inicjatywy wykazywali ten podatek, część podatników zgłaszała korekty w wyniku czynności sprawdzających lub w wyniku informacji uzyskanej z urzędu, Krajowej Informacji Podatkowej lub prasy. Po wydaniu decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy a następnie po podjęciu uchwały NSA z dnia 2 kwietnia 2012 r., na skutek zmiany stanowiska Ministra Finansów tut. organ podatkowy zastosował się do prezentowanego orzecznictwa. Podatnicy byli i są informowani o zwolnieniu z opodatkowania gruntu, część podatników zgłaszała korekty deklaracji. Naczelnik wskazała ponadto, że jedna wydana decyzja określająca tut. organu z 2010 r., w której opodatkowany został grunt została uchylona przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy decyzją z dnia 22 sierpnia 2011 r.

(dowód: akta kontroli str. 465-468)

2.8. Odnośnie liczby podatników, którzy mogą zwrócić się z uzasadnionym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych, w przypadku zmiany wykładni przepisów związanej ze zmianą orzecznictwa sądowo-administracyjnego, Naczelnik wskazała m.in., że tutejszy organ nie prowadzi ewidencji dotyczących podatników, którzy mogliby zwrócić się z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Podała, że uprawnienie podatników do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty regulują przepisy art. 75 Op, z których wynika m.in., że to podatnik występuje z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (w przypadku wykazania i wpłaty deklarowanego podatku w wysokości większej od należnej), a przepisy prawa podatkowego nie nakładają na organy podatkowe występowania do podatnika z urzędu celem określenia nadpłaty jego zobowiązania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 401-402)

2.9. W kwestii informowania Ministra Finansów i Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy o stwierdzonych rozbieżnościach w orzecznictwie sądowo-administracyjnym i wynikających z tego wątpliwości związanych ze stosowaniem przepisów regulujących kwestie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych Naczelnik podała m.in., że wielokrotnie na naradach oraz szkoleniach, w których brali udział naczelnicy, kierownicy lub pracownicy, kierowano zapytania ustnie lub pisemnie jako zgłoszenia problemów ww. zakresie. Wskazała, że wątpliwości były rozwiązywane w trakcie tych spotkań lub pozostawione do rozstrzygnięcia w późniejszym terminie, tj. otrzymywano pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy do wiadomości i

stosowania lub odpowiedź ustna na kolejnych spotkaniach czy szkoleniach. Dodała, że korzystano również z pism, które były kierowane do innych urzędów, a zawierały stanowisko, które w problemowym wypadku winien zająć urząd.

(dowód: akta kontroli str. 354)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W czterech badanych przypadkach 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 deklaracji, lecz zwrócił się do składającego dokument o dokonanie stosownej korekty. Uchybienia w wypełnieniu zeznania PIT-39 dotyczyły:

- w trzech przypadkach niewypełnienia kwoty do zapłaty w poz. 36 formularza,
- w jednym przypadku wykazania dochodu zwolnionego w kwocie o 1 zł wyższej niż kwota przychodu będącego jednocześnie kwotą dochodu oraz niewypełnienia wysokości podatku w kwocie 0 zł,

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.

(dowód: akta kontroli str. 452-453)

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że wezwano podatników ww. przypadkach, gdyż działając na podstawie art. 274 § 1 pkt 2 Op. organ podatkowy zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędny wyjaśnień, wskazując przyczyny z powodu których informacje zawarte w deklaracji poddaje się w wątpliwość. Wyjaśnił również, że Urząd wprowadził od tego czasu zmiany i udoskonalenia pracy. W zarządzeniach wewnętrznych Naczelnika nr 16 i 19 z 2013 r. zawarto m.in. zapisy, że prowadzenie czynności sprawdzających z udziałem podatnika każdorazowo powinno być poprzedzone analizą celowości jego wezwania, uwzględnieniem informacji posiadanych przez Urząd, ekonomiki postępowania w tym racjonalnego wykorzystania środków budżetowych, wyjaśnień i informacji dołączanych przez podatnika do zeznań oraz że za zgodą kierownika referatu uzupełnia się w systemie pozycje obowiązkowe w deklaracji, które nie zostały wypełnione lub błędnie wpisane w inne pozycje – jeżeli ich treść jest oczywista i nie mają wpływu na sposób opodatkowania, wysokość zobowiązania, kwotę do przeniesienia, kwotę nadpłaty lub wysokość straty. Przyjęto również kwoty tolerancji w zależności od typu dokumentu W związku z powyższym nie ma aktualnie potrzeby stosowania art. 274 § 1 pkt 1 Op. do tego typu drobnych pomyłek.

Wyjaśniający zwrócił również uwagę na pracochłonność i ekonomikę trybu postępowania w przypadku art. 274 § 1 pkt 1 Op. Z przygotowaniem takiej korekty wiąże się kserowanie dokumentów, np. dla PIT-36 jest to 2 x po 6 stron oraz wszystkie załączniki, sporządzenie informacji związanej z korektą (2 egz.),

koszty przesyłki za zwrotnym potwierdzeniem odbioru (5,70 zł) oraz monitorowanie korekty. Wydłuża to w znaczący sposób czas obsługi deklaracji i powoduje, że podatnicy otrzymują zwrot nadpłaty w późniejszym terminie.

(dowód: akta kontroli str. 456-460, 218-238, 239-254)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

NIK wskazuje, że o ile czynności sprawdzające podejmowane są w Urzędzie w stosunkowo krótkim czasie po dokonaniu transakcji odpłatnego zbycia podlegającej opodatkowaniu, to jednakże odsetek decyzji określających dotyczących rozliczeń za 4 i 5 lat wstecz w stosunku do decyzji odnoszących się do wcześniejszych okresów rozliczeniowych przedstawia się mniej korzystnie. W ogólnej liczbie wydanych decyzji przeważają rozstrzygnięcia za starsze okresy rozliczeniowe, co powoduje, że ich adresaci ponoszą wyższe koszty odsetek niż mogliby gdyby decyzje wydane zostały wcześniej.

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 Kontroli¹², wnosi o:

1. Dochodzenie kwoty wynikającej z należnych odsetek od zaległości podatkowych związanych z niewydatkowaniem 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 o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.
2. Podjęcie ponownej weryfikacji deklaracji o nr 6353821 i 6276038 i w zależności od ich wyniku poinformowanie podatników o możliwości złożenia korekty oraz rozważenie przeprowadzenia czynności sprawdzających w odniesieniu do opisanych w niniejszym wystąpieniu rozliczeń dokonanych przez 4 podatników, którzy opodatkowali przychody z odpłatnego zbycia gruntu zbywanego razem z budynkiem.
3. Zorganizowanie pracy Urzędu w sposób zapewniający ograniczenie przypadków orzekania w drodze decyzji w ostatnim roku przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

¹² Dz.U. z 2012 r., poz.82 ze zm.

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
Elżbieta Warda-Fereniec
gł. specjalista k.p.

Dyrektor
Barbara Antkiewicz

.....
podpis

.....
Podpis

Karolina Lahutta
specjalista k.p.

.....
podpis