



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Bydgoszczy

LBY – 4101-027-04/2013

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. Anna Kapelewska, doradca ekonomiczny, na podstawie legitymacji służbowej nr 12852 2. Karolina Lahutta, specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr 86205 z dnia 26 sierpnia 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2)
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Bydgoszczy, ul. Fordońska 77, 85-950 Bydgoszcz, zwany dalej „Urzędem”.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Ireneusz Najmowicz, Naczelnik Urzędu (dowód: akta kontroli str. 3-5)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli oceniając¹ działalność kontrolowanej jednostki w latach 2009-2013 (I. półrocze) w zbadanym zakresie, wskazuje iż Urząd podejmował szereg działań w celu zapewnienia zgodnego z przepisami prawa opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych wszystkich przychodów i dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Jednakże mimo podjętych działań stwierdzono 55 przypadków przedawnienia zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 424,4 tys. zł oraz inne nieprawidłowości.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Podejmowane w szczególności od 2011 r. działania polegały na przeprowadzeniu kontroli wewnętrznej w zakresie rozliczania podatników dokonujących sprzedaży nieruchomości, uszczegółowieniu zasad postępowania przy prowadzeniu czynności sprawdzających oraz próby objęcia w latach 2011-2012 weryfikacją 90% podatników za lata 2006-2007, czego efektem były wpływy podatkowe na kwotę ponad 1 mln zł. W latach 2009-2013 (I. półrocze) w Urzędzie złożonych zostało prawie trzy tysiące deklaracji, przeprowadzono ponad 2,5 tys. czynności sprawdzających oraz wydano 100 decyzji dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw z nimi związanych. Przy tym, w podejmowanych czynnościach i prowadzonych postępowaniach podatkowych, Urząd co do zasady wnikliwie zbierał dowody i szczegółowo przedstawiał je w sporządzonych protokołach oraz decyzjach. Jednak podjęcie ww. działań nie zapewniło wyegzekwowania zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w 55

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

przypadkach na łączną kwotę 424,4 tys. zł. Jednocześnie w 17 przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające w odniesieniu do okresów rozliczeniowych starszych niż pięć lat, w następstwie których uregulowane zostały zobowiązania podatkowe w łącznej kwocie 44,5 tys. zł. Wynikało to przede wszystkim ze stosowania przez Urząd niewłaściwej² wykładni przepisu prawa odnośnie terminu płatności podatku w zryczałtowanym podatku dochodowym z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i związanego z tym terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, która była zgodna ze stanowiskiem Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy i orzecznictwem właściwego sądu administracyjnego. Ponadto wpływ na przedawnienie zobowiązań miały ograniczone zasoby kadrowe w stosunku do powierzonych Urzędowi zadań.

W wyniku kontroli stwierdzono również inne nieprawidłowości, polegające na:

- nierzetelnym przeprowadzeniu czynności sprawdzających prawidłowość wykazanego przez podatników podatku dochodowego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w 13 z 70 badanych przypadków (18,6%), tj. na niewłaściwym zastosowaniu przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³, zwanej dalej „ustawą o PIT”. Powyższe skutkowało określeniem zobowiązania podatkowego w nieprawidłowej wysokości, w tym w 12 przypadkach zaniżonej łącznie o kwotę 2.689 zł, a w jednym przypadku zawyżonej o 6 zł;
- dokonaniu zwrotu nadpłaty na kwotę 15,7 tys. zł bez zachowania wewnętrznej procedury, zobowiązującej do podpisania przelewu powyżej kwoty 10 tys. zł przez Naczelnika i Głównego Księgowego Urzędu lub osoby je zastępujące;
- niedokonaniu z urzędu czterech korekt deklaracji podatkowych w związku z zawartymi w nich błędami rachunkowymi lub innymi oczywistymi omyłkami,
- nieterminowym wprowadzaniu deklaracji do systemu komputerowego POLTAX w 41 przypadkach (1,1%), z opóźnieniem od 2 dni do 4 miesięcy oraz nierzetelnym wprowadzeniu daty ich wpływu w 14 przypadkach.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Skuteczność egzekwowania od podatników, w tym uchylających się od opodatkowania, 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 ogółem 2.934 deklaracji (PIT-23, PIT-36, PIT36L, PIT-38, PIT-39) dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w tym za 2009 r. – 832, 2010 r. – 824, 2011 r. – 697, 2012 r. – 581. Dodatkowo podatnicy złożyli 519 oświadczeń, o których mowa w art. 28 ust. 2a ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., tj. o wydatkowaniu całego przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na cele mieszkaniowe objęte zwolnieniem oraz 753 oświadczenia o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi określonej w art. 21

² W świetle interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r.

³ Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

ust.1 pkt. 126 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r., tj. o skorzystaniu z tzw. „ulgi meldunkowej”.

W złożonych zeznaniach wykazano podatek z odpłatnego zbycia w łącznej kwocie 8.018,3 tys. zł⁴ i kwoty zwolnione w wysokości 158.900,2 tys. zł⁵. Skorzystanie ze zwolnienia w podatku za lata 2009-2012 zadeklarowano odpowiednio w 62,7%, 66,2%, 66,4%, 69,9% przypadkach (łącznie 2.441 razy). Szacowana wysokość związanej ze zwolnieniami preferencji podatkowej wyniosła 43.281,2 tys. zł, w tym za rok 2009 – 10.465,4 tys. zł, za rok 2010 – 10.738,5 tys. zł, za rok 2011 – 12.033,9 tys. zł, za rok 2012 – 9.787,5 tys. zł, a za rok 2013 – 255,9 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 116-117)

Złożone w tym okresie wszystkie deklaracje (w liczbie 3654 razem z anulowanymi) wprowadzane były do systemu komputerowego POLTAX w 98,9% zgodnie z uregulowaniami wewnętrznymi średnio w ciągu 11 dni od ich wpływu do Urzędu, w tym PIT-23 w okresie do miesiąca, a pozostałe dokumenty w większości w okresie do dwóch miesięcy od ich wpływu.

(dowód: akta kontroli str. 6-30, 147-148, 850)

1.2. Czynności sprawdzające, prowadzone na podstawie art. 272 pkt. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁶, zwanej dalej „Ordynacją podatkową”, dotyczące poprawności formalno-rachunkowej dokumentów podejmowane były w terminie zapewniającym Urzędowi możliwość naliczania ewentualnych odsetek za zwłokę, tj. przed upływem dwóch lat od dnia złożenia deklaracji. Stwierdzono jeden przypadek wprowadzenia do systemu zeznania po upływie 299 dni od jego wpływu do Urzędu z przyczyn technicznych⁷. Badanie 20 wybranych dokumentów wykazało, że deklaracje sprawdzane były pod względem formalnym i rachunkowym, z tego na ośmiu z nich nie było adnotacji o tej weryfikacji (w jednym przypadku była adnotacja z innego urzędu skarbowego, w pozostałych przypadkach jako błędne przekazane zostały do czynności sprawdzających), w tym na dwóch dokumentach zatwierdzonych w systemie.

(dowód: akta kontroli str. 134-136, 743, 850)

1.3. Do 30 czerwca 2011 r. w Urzędzie nie ustalono szczegółowych zasad weryfikacji danych wykazanych w zeznaniach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami. W tym okresie pracownicy Urzędu dokonywali czynności sprawdzających zgodnie z zapisami regulaminu organizacyjnego Urzędu oraz stanowiskowymi kartami zadań. Weryfikacji podlegały wszystkie złożone zeznania PIT-23 oraz oświadczenia PPR-IZ, mając na uwadze termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Sposób dokumentowania czynności sprawdzających wynikał wyłącznie z ogólnych zasad regulowanych przepisami Ordynacji podatkowej, (z udziałem strony – protokół czynności sprawdzających, bez udziału – adnotacja z czynności).

(dowód: akta kontroli str. 88, 728-729)

Decyzją nr 11/2011 z 1 lipca 2011 r. Naczelnik Urzędu zarządził przeprowadzenie inwentaryzacji spraw, w których nie dokonano w ramach czynności sprawdzających rozliczenia częściowego lub całkowitego zwolnienia przychodów z odpłatnego zbycia, przedawnionych z końcem 2009 r. i 2010 r. oraz dla których miało nastąpić przedawnienie z dniem 31 grudnia 2011 r. i 2012 r. Zlecił także opracowanie

⁴ 2.516,5 tys. zł w 2009 r., 2.461,1 tys. zł w 2010 r., 1.854,3 tys. zł w 2011 r., 1.186,4 tys. zł w 2012 r.

⁵ 44.757,1 tys. zł w 2009 r., 45.967,5 tys. zł w 2010 r., 39.983,8 tys. zł w 2011 r., 28.191,8 tys. zł w 2012 r.

⁶ Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

⁷ Ze względu na brak występowania złożonego w marcu 2009 r. zeznania (druk PIT-39) w słownikach systemu POLTAX

harmonogramu działań zapobiegających przedawnieniu się tych spraw. Szczegółowe zasady prowadzenia i dokumentowania czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia (opodatkowania) przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych Naczelnik określił w zarządzeniu nr 75/2011 z 15 września 2011 r., a następnie w zarządzeniu nr 3/2013 z 18 stycznia 2013 r. Zakładały one m.in. odnotowanie weryfikacji w protokole czynności sprawdzających oraz karcie analizy rozliczenia przychodów ze sprzedaży nieruchomości (bez udziału podatnika) według załączonych wzorów.

W przypadku, gdy z ilości spraw przypadających do załatwienia wynika, iż nie jest możliwe zweryfikowanie ich wszystkich w toku czynności sprawdzających, w przedmiotowych zarządzeniach przewidziano możliwość przedstawienia Naczelnikowi do akceptacji informacji o sprawach ze wskazaniem podmiotów, które planuje się poddać weryfikacji oraz tych wobec których proponuje się od czynności odstąpić. Dokument taki miał stanowić podstawę do podjęcia czynności weryfikacyjnych. I tak dla 2012 r. (poza bieżącymi weryfikacjami prowadzonymi na wniosek podatnika) komórka właściwa Urzędu spośród 1.068⁸ spraw, które zostały zidentyfikowane do weryfikacji, zaproponowała 504 sprawy (wg klucza przychód ze sprzedaży ponad 100 tys. zł). Naczelnik wskazał na 533 sprawy (nakazując przeprowadzenie czynności również w odniesieniu do tych przypadków sprzedaży za 2007 r., w których podatnicy nie złożyli PIT-23 oraz dokonali dwie lub więcej sprzedaży o wartości poniżej 75 tys. zł). Dla 2013 r. spośród 669 spraw⁹ za 2008 r. komórka właściwa zaproponowała 201 spraw. Naczelnik wskazał na 272 sprawy.

(dowód: akta kontroli str. 6-79)

Spośród 2.934 deklaracji związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości za lata 2009-2013 (I. półrocze), które wpłynęły do Urzędu, 264 (9,0%) objętych zostało weryfikacją danych wykazanych w tych deklaracjach. Odsetek za poszczególne lata wyniósł odpowiednio: 16,6%, 11,9%, 3,0%, 1,2% oraz żadna deklaracja za 2013 r. W wyniku tych czynności w 65 przypadkach (24,6%) stwierdzono zaniżenie zobowiązania ogółem o 112,5 tys. zł, a w trzech przypadkach (1,1%) zawyżenie zobowiązania o 6,8 tys. zł.

Łącznie w badanym okresie przeprowadzono 2.502 czynności sprawdzających (za lata 2002-2012), które w 458 przypadkach skutkowały stwierdzeniem zaniżenia podatku o 1.866,5 tys. zł oraz w 65 przypadkach – zawyżeniem podatku o 120,5 tys. zł. Prowadzone czynności sprawdzające nie były prowadzone co do zasady bezpośrednio, tj. w ciągu roku po upływie terminu związanego ze zwolnieniem podatkowym określonym w art. 21 ust. 1 pkt. 32¹⁰ i 131¹¹ ustawy o PIT. W latach 2009-2010 przeważały weryfikacje za drugi rok wstecz (odpowiednio w 2009 r. 57,0% stanowiły rozliczenia za rok 2007, a w 2010 r. 63,5% stanowiły rozliczenia za rok 2008). W latach 2011-2013 (I. półrocze) przeważały weryfikacje rozliczeń za piąty rok wstecz (odpowiednio w 2011 r. 70,2% stanowiły rozliczenia za 2006 r., w 2012 r. 71,1% stanowiły rozliczenia za 2007 r., w 2013 r. 69,7% stanowiły rozliczenia za 2008 r.).

(dowód: akta kontroli str. 122-125, 359-360)

⁸ Z tego 688 szt. – do rozliczenia za 2007 r., 380 szt. – zalecone do ponownej weryfikacji po inspekcji Izby Skarbowej w Bydgoszczy, przedawniających się z końcem 2012 r.

⁹ Według stanu na 1 stycznia 2013 r. do zweryfikowania pozostawało 3.534 sprawy za lata 2008-2012.

¹⁰ W brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.

¹¹ W brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 r.

Badanie 50 przypadków czynności sprawdzających¹² przeprowadzonych z udziałem podatnika za lata 2009-2013 (I. półrocze) wykazało, że Urząd w ich ramach sprawdzał m.in. zgodność zadeklarowanych przychodów z danymi wynikającymi z aktu notarialnego, zgodność zadeklarowanych kosztów z danymi z aktów nabycia zbywanej nieruchomości oraz ewentualnymi nakładami, zadeklarowanych kwot przychodów i dochodów zwolnionych z dowodami poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe (akty notarialne, faktury, przelewy), nie sprawdzał natomiast zgodności zadeklarowanych przychodów z wartością rynkową ustaloną na potrzeby podatku od czynności cywilnoprawnych. Czynności sprawdzające z udziałem podatnika dokumentowane były zgodnie z art. 172 § 1 w zw. z art. 280 Ordynacji podatkowej poprzez sporządzenie protokołu, który był dwustronnie podpisywany przez podatnika i pracownika przeprowadzającego czynności oraz akceptowany przez kierownika działu w przypadku kwoty przychodu przekraczającej 100 tys. zł. Protokoły odzwierciedlały podejmowane przez Urząd czynności, szczegółowo przedstawiały zebrane dowody oraz spełniały wymogi art. 173 § 1 Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 851, 323-326)

W toku objętych szczegółowym badaniem 50 ww. weryfikacji Urząd:

- w 36 przypadkach na łączną kwotę przychodu 4.574.074 zł i podatku 76.915 zł zweryfikował zobowiązanie podatnika, obliczając je zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o PIT, w wyniku czego w pięciu sprawach stwierdził zaniżenie podatku na łączną kwotę 6.246 zł, w trzech sprawach stwierdził zawyżenie podatku na łączną kwotę 9.539 zł, a 28 rozliczeń uznał za dokonane prawidłowo,
- w 14 przypadkach na łączną kwotę 1.264.500 zł przychodu i 7.556 zł podatku niewłaściwie zastosował przepisy ustawy o PIT i ustalił stan faktyczny niezbędny do zweryfikowania rozliczenia podatnika, w wyniku czego w 12 sprawach nie stwierdził zaniżenia podatku na łączną kwotę 2.689 zł oraz w dwóch sprawach nie stwierdził zawyżenia podatku na łączną kwotę 33 zł.

We wszystkich ww. czynnościach sprawdzających zakończonych ustaleniem ze strony Urzędu, podatnicy złożyli korekty zgodne z tymi ustaleniami.

(dowód: akta kontroli str. 307-322)

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. Wszystkie zweryfikowane w Urzędzie 20 oświadczenia podatników, złożone w latach 2009-2013 w celu uzyskania ww. zwolnienia, sprawdzone zostały poprzez uzyskanie z organu rejestrowego potwierdzenia wymaganego okresu zameldowania w zbywanej nieruchomości na pobyt stały.

(dowód: akta kontroli str. 306, 851)

We wszystkich 23 objętych badaniem przypadkach 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. 2 tej ustawy, odsetki za okres pierwszych dwóch lat licząc od dnia sprzedaży naliczone zostały prawidłowo w 100% wysokości.

(dowód: akta kontroli str. 361-363)

¹² Jedna weryfikacja bez udziału podatnika.

1.4. W związku z wielokrotnymi transakcjami odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami przez jednego podatnika w Urzędzie analizowana była ewentualność błędnego określenia przez podatnika źródła przychodu oraz prowadzone były czynności mające na celu potwierdzenie lub wykluczenie uzyskiwania przez niego przychodów z działalności gospodarczej. W kontrolowanym okresie stwierdzono 21 takie przypadki, dla których wnioskowano o przeprowadzenie kontroli podatkowej. Do 30 czerwca 2013 r. kontrole przeprowadzono dla 12 z ww. przypadków, w wyniku których: w siedmiu przypadkach sprzedaż zakwalifikowano do działalności gospodarczej i dokonano z tego tytułu dodatkowego przypisu w wysokości 396,7 tys. zł (łącznie szacowany dodatkowy przypis wynikający z ustaleń kontroli w kwocie 564,7 tys. zł), w czterech przypadkach nie zakwalifikowano uzyskanych przychodów do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, a w jednym przypadku nie zakończono jeszcze postępowania podatkowego. W pozostałych przypadkach do 30 czerwca 2013 r. kontroli nie przeprowadzono:

- w jednym przypadku – w związku ze wszczęciem postępowania kontrolnego przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy, pismem z 19 czerwca 2013 r. sprawa została jemu przekazana. W trakcie kontroli Urząd został poinformowany, że Dyrektor UKS wydał decyzję, w której określił wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2007 r. w kwocie 924,0 tys. zł,
- w trzech przypadkach – zespół ds. typowania podmiotów do kontroli podjął decyzję o nieujęciu podatników w planie kontroli, w tym w jednym podjęto decyzję o dalszym monitorowaniu podatnika; w trakcie kontroli NIK w jednym przypadku (za lata 2007-2011 przychód 7.918,0 tys. zł) sporządzono wniosek o przekazanie sprawy do kontroli skarbowej, a w drugim przypadku podjęto decyzję o ujęciu podmiotu do planu na 2013 r. (podatnik dokonał ponad 15 transakcji),
- w dwóch przypadkach – zespół ds. planowania w lipcu 2013 r. podjął decyzję o ujęciu podmiotów do planu na 2013 r.,
- w dwóch przypadkach – w grudniu 2009 r. podjęto decyzję, iż ze względu na ograniczone możliwości kadrowe, podatników tych nie objęto planem kontroli,
- w jednym przypadku – podjęto decyzję o odłożeniu sprawy ad acta, ponieważ podatnik dokonał rozliczenia uzyskanego przychodu, płacąc podatek w wysokości 66,9 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 210-212, 741-742, 751)

Ponadto kontrola NIK wykazała 22 kolejne przypadki kilkukrotnej sprzedaży na kwotę ponad 3 mln zł (od 4 do 7 transakcji zbycia), które nie były analizowane przez Urząd pod kątem zmiany kwalifikacji źródła przychodów. W siedmiu przypadkach przeprowadzone zostały przez Urząd czynności sprawdzające w odniesieniu do poszczególnych transakcji, ale w żadnym z nich dokonanych transakcji nie analizowano łącznie. Ogółem przeanalizowano 18¹³ ze 105 sprzedaży, z czego 14 dotyczyło roku 2008.

(dowód: akta kontroli str. 213-220)

Naczelnik wyjaśnił m.in., że co do zasady aktualnie w Urzędzie weryfikowany jest rok podatkowy 2008, zatem za kolejne lata nie dokonano jeszcze weryfikacji, w przypadku poszczególnych sprawdzanych sprzedaży nie zaleziono podstaw do

¹³ W dwóch przypadkach przeanalizowano 1 z 5 sprzedaży, w dwóch 2 z 5, w jednym 5 z 7, w jednym 5 z 6 i w jednym 2 z 6.

przekazania ich do kontroli podatkowej. Dodał, że w trakcie kontroli NIK, do komórki Urzędu właściwej ds. analiz i planowania przekazano sześć z ww. podmiotów, a w kolejnym przypadku w tym celu zbierano materiały.

(dowód: akta kontroli str. 739-741)

1.5. Przy identyfikacji zdarzeń mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego w PIT z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w Urzędzie wykorzystywano: dane zawarte w systemie komputerowym POLTAX, wnioski o zwrot niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (VZM), oświadczenia dotyczące ulgi meldunkowej ewidencjonowane w bibliotece akt, system Czynności Majątkowe (CZM), system SERCE powiązany z bazą PESEL (dane odnośnie zameldowania i zamieszkania w konkretnej nieruchomości) oraz elektroniczną ewidencję ksiąg wieczystych.

(dowód: akta kontroli str. 727-728)

I tak w celu sprawdzenia, czy wszyscy zobowiązani złożyli zeznania podatkowe, w których rozliczyli podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w Urzędzie analizie poddawano informacje o transakcjach zbycia na podstawie systemu CZM. Stwierdzone przypadki osiągnięcia przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt. 8 lit. a-c ustawy o PIT, odnotowywano w bazie CZM poprzez oznaczenie tych transakcji odpowiednim kodem.

Spośród 318¹⁴ poddanych szczegółowemu badaniu przypadków dokonania przez podatnika transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości w okresie krótszym niż 5 lat od jej nabycia, odnotowanych w terminie do dnia 15 października 2013 r. w bazie CZM Urzędu poprzez wprowadzenie wskazania kontrolnego, poza 164 przypadkami, dla których właściwymi dla podatku dochodowego są inne organy skarbowe, pozostałych 154 przypadków nie zostało przeanalizowanych pod kątem powstania zobowiązania podatkowego i obowiązku złożenia deklaracji podatkowej. W toku kontroli, po wstępnej analizie, ustalono, że spośród 154 ww. przypadków: 23 dotyczyły odpłatnego zbycia ze stratą lub dokonanych w ramach działalności gospodarczych, a kolejne 41 przypadków, w których uzyskane środki zostały przeznaczone na zakup innej nieruchomości. W pozostałych 90 przypadkach dotyczących transakcji zbycia o wartości ogółem 14.475,1 tys. zł, Urząd nie podjął w trybie art. 274a Ordynacji podatkowej działań mających na celu wyjaśnienie niezłożenia przez podatników deklaracji podatkowych oraz analiz pod kątem wystąpienia zobowiązania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 335-354)

Naczelnik wyjaśnił m.in., że w Urzędzie w sposób planowy uwzględniający możliwości kadrowe przystępuje się do weryfikacji zeznań, oświadczeń i innych informacji podatkowych, z których wypływają dane dotyczące ewentualnego uchylania się podatników od opodatkowania. Podał, że aktualnie dobiega końca załatwianie spraw dotyczących sprzedaży nieruchomości dokonanych w 2008 r. Dodał, że od stycznia 2014 r. planuje się objąć weryfikacją podatników, którzy zbyli nieruchomości w latach 2009-2010.

(dowód: akta kontroli str. 785-786)

Zasady współpracy z innymi organami podatkowymi wypracowano w Urzędzie w oparciu o istniejące przepisy jak i systemy informatyczne wykorzystywane w urzędach skarbowych, w tym system CZM. W sytuacji gdy przy wprowadzeniu do

¹⁴ W 2010 r. oraz w drugim półroczu 2011 r. i 2012 r.

niego informacji wynikających z umów sprzedaży różnią się właściwości miejscowe określone dla podatku od czynności cywilnoprawnych i dochodowego od osób fizycznych, elektronicznie przekazywana jest informacja o konkretnej transakcji do właściwych urzędów (w terminie do 20 dnia następnego miesiąca w którym czynność cywilnoprawna została zarejestrowana zgodnie z instrukcją CZM). W przypadku dokumentów wprowadzonych do systemu POLTAX są dwa momenty przekazywania ich odpowiednim urzędom: pierwszy gdy podatnik złoży zeznanie do Urzędu, a nie jest on właściwy, drugi w przypadku ustalenia zmiany właściwości organu podatkowego podczas analizy dokumentów za badany rok.

(dowód: akta kontroli str. 728, 355)

Informacje z czterech urzędów skarbowych potwierdziły sukcesywne przekazywanie elektronicznych danych o dokonanych transakcjach. Ze szczegółowych zapytań do trzech urzędów odnośnie 109 transakcji wynikało, że w każdym przypadku naczelnicy urzędów wskazywali na przypadki nieotrzymania informacji o dokonanych przez podatników transakcjach sprzedaży, łącznie w liczbie 92, co stanowiło 84,4% przypadków analizowanych¹⁵. Spośród ww. 109 podatników, 48 (44,0%) nie złożyło do właściwego urzędu zeznań lub oświadczeń dotyczących tych sprzedaży. Urzędy zwracały ponadto uwagę, iż z uzyskanych informacji nie wynikało, czy transakcje te dotyczą sprzedaży przed upływem pięciu lat od daty nabycia.

(dowód: akta kontroli str. 827, 832-833, 837, 841)

Kontrola NIK stwierdziła również 28 przypadków przekazywania spraw (dokumentów w wersji papierowej) w roku upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (w tym pięć poniżej 100 dni). Na podstawie informacji z ww. urzędów odnośnie 23 podmiotów, stwierdzono jeden przypadek (zadeklarowana kwota przychodu zwolnionego 77,5 tys. zł), w którym właściwy organ podatkowy po otrzymaniu informacji trzy miesiące przed upływem terminu przedawnienia nie przeprowadził czynności sprawdzających „z uwagi na krótki okres do upływu terminu przedawnienia”. W kolejnym przypadku organ podatkowy odesłał sprawę, wskazując iż to naczelnik Urzędu jest organem właściwym. W pozostałych przypadkach nie stwierdzono, aby przekazanie ich przez Urząd w powyższym terminie umożliwiło podatnikom uchylenie się od opodatkowania (podatnicy albo sami złożyli deklaracje i dokumenty rozliczające sprzedaże, albo urzędy zdażyły przed upływem terminu przedawnienia przeprowadzić czynności sprawdzające na podstawie dokumentów rozliczających te sprzedaże).

(dowód: akta kontroli str. 356-357, 828, 833, 838, 841-842, 844-845, 847, 849)

Wykazano także przypadki niepodjęcia przez Urząd działań wobec podatników uchylających się od opodatkowania, w wyniku nieotrzymania informacji o odpłatnym zbyciu nieruchomości lub praw majątkowych związanych z nieruchomościami w okresie krótszym niż pięć lat od dnia ich nabycia. Na podstawie informacji uzyskanej w trakcie kontroli z organu wykonawczego gminy, która leży we właściwości Urzędu ustalono, że dla 10 spośród 23 przypadków sprzedaży przed upływem pięciu lat, Urząd nie otrzymał o tych transakcjach informacji z innych urzędów skarbowych (osiem – z II US w Bydgoszczy, dwie – z III US w Bydgoszczy). Zbycia te były dokonane: jedna w 2009 r., cztery w 2010 r., dwie w 2012 r. i trzy w 2013 r.

W żadnym z kolejnych ośmiu przypadków, dla których upłynął 2-letni okres na dokonanie wydatków i które zostały zaewidencjonowane w systemie CZM nie podjęto

¹⁵ W jednym urzędzie skarbowym: 39 z 49, w drugim urzędzie: 51 z 55, w trzecim urzędzie: 2 z 5.

czynności sprawdzających w trybie art. 274a Ordynacji podatkowej zmierzających do wyjaśnienia przyczyn niezłożenia zeznania przez podatników oraz ustalenia należnego od nich podatku. Naczelnik Urzędu wskazał, iż aktualnie przygotowywane są do weryfikacji zestawienia podatników dla których obowiązek podatkowy powstał po 2008 r., zatem przypadki te poddane zostaną weryfikacji po 1 stycznia 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 750, 821-823, 828, 833, 803)

1.6. W badanym okresie w Urzędzie po terminie złożonych zostało 249 deklaracji, tj. 8,5% wszystkich deklaracji dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych za lata 2009-2013 (I. półrocze). Na podstawie próby 72 z nich stwierdzono, że zawiadomienia w sprawie karno-skarbowej złożono w dwóch przypadkach w 2012 r. (2,8%), a w pozostałych przypadkach odstąpiono od zawiadomienia, kierując się następującymi przesłankami:

- w 26 przypadkach (36,1%) ustaleniami wynikającymi z protokołu z narady oskarżycieli skarbowych z 18 marca 2010 r. wskazującymi, iż „złożenie oświadczenia o przeznaczeniu przychodu na cele mieszkaniowe i niewywiązanie się z tego obowiązku [złożenia zeznania PIT-23] nie rodzi odpowiedzialności karnej skarbowej”;
- w dwóch przypadkach (2,8%) § 2 ust. 2 pkt. a Zarządzenia Naczelnika Urzędu w sprawie przekazywania informacji dotyczących naruszenia przez podatników i płatników przepisów prawa podatkowego do komórki karnej skarbowej¹⁶, tj. ze względu na istotę i cel postępowania karnego-skarbowego, a także ekonomikę działania Urzędu, w przypadku czynów zabronionych związanych z uszczupleniem lub narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej – do 1000 zł za dany okres rozliczeniowy;
- w 13 przypadkach (18,0%) § 2 ust. 2 pkt. c ww. Zarządzenia Naczelnika Urzędu w sprawie przekazywania informacji dotyczących naruszenia przez podatników i płatników przepisów prawa podatkowego do komórki karnej skarbowej¹⁷, tj. ze względu na istotę i cel postępowania karnego-skarbowego, a także ekonomikę działania Urzędu, w przypadku czynów zabronionych związanych ze złożeniem po ustawowym terminie deklaracji podatkowej, zeznania podatkowego, gdy wykazano w nich kwotę wolną od opodatkowania w danym roku podatkowym lub wykazano w nim stratę podatkową¹⁸;
- w 29 przypadkach (40,3%) art. 51 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy¹⁹, zgodnie z którym karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok.

Z próby 72 deklaracji, tylko jedna została złożona na wezwanie Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 164-209)

1.7. W okresie od stycznia 2009 r. do czerwca 2013 r. w Urzędzie przeprowadzono 523 czynności sprawdzające zakończone wynikiem pozytywnym ze skutkiem finansowym, w tym ustaleniem w 458 przypadkach zaniżenia zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 1.866,5 tys. zł oraz zawyżenia w 65 przypadkach zobowiązania o łączną kwotę 120,5 tys. zł. W następstwie ww. działań w 433

¹⁶ Zarządzenie nr 4/2013 z dnia 18 stycznia 2013 r. (OL-0021/4/2013).

¹⁷ Zarządzenia nr 9/2012 z dnia 23 stycznia 2012 r. (OL-0021/9/2012) i je poprzedzających.

¹⁸ Nieterminowe składanie druków zeznań podatkowych i deklaracji podatkowych, w których treści nie występuje przedmiot lub podstawa opodatkowania nie jest penalizowane przez kodeks karny skarbowy.

¹⁹ Dz.U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.

przypadkach podatnicy złożyli korekty deklaracji podatkowych²⁰ (na kwotę dodatkowego przypisu w wysokości 1.885,4 tys. zł), w tym w następstwie przeprowadzonych 65 czynności sprawdzających za lata 2009-2013 (I. półrocze), w 62 przypadkach podatnicy złożyli korekty deklaracji (na kwotę dodatkowego przypisu w wysokości 103,7 tys. zł).

W przypadku niezgodzenia się przez podatnika z wynikiem czynności sprawdzających lub brakiem stawienia podatnika na wezwanie do dokonania czynności sprawdzających, w Urzędzie wszczynano postępowania podatkowe mające na celu określenie podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w drodze decyzji. W kontrolowanym okresie wszczęto 90 postępowań podatkowych mających na celu określenie zobowiązania podatkowego, w tym 87²¹ po przeprowadzeniu czynności, a trzy w następstwie prowadzonych kontroli podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 118-121, 359-360)

Nie stwierdzono przypadków nienaliczenia przez Urząd odsetek za zwłokę w skutek przewlekłego prowadzenia postępowań podatkowych z przyczyn zależnych od Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 785)

Stwierdzono sześć przypadków²², w których wynik prowadzonego postępowania podatkowego nie był zgodny z wynikiem przeprowadzonych czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej. Różnice te (na łączną kwotę 43.547 zł) wynikały z niewłaściwego przeprowadzenia czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z tego:

1) w czterech protokołach z czynności sprawdzających łącznie o 11.631 zł zaniżono podatek, poprzez zawyżenie kwoty zwolnionej na podstawie przyjęcia niewłaściwego dowodu. I tak uwzględniono: [a] 80.000 zł przychodu zwolnionego w związku z nabyciem udziału w nieruchomości, na podstawie przedwstępnej umowy sprzedaży i dokonanych przelewów, bez żądania ostatecznej umowy sprzedaży (zakupu nieruchomości), do której z udziałem podatników nie doszło, [b] spłatę kredytu w części dotyczącej garażu (2.833,31 zł), [c] wydatki przeznaczone na modernizację lokalu, które nie spełniają warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt. 32 ustawy o PIT (21.520,51 zł), [d] spłatę kwoty 15.000 zł tytułem zapłaty prowizji za wcześniejszą spłatę kredytu jako spłatę tego kredytu;

2) w protokole kontroli dla małżonków ustalono zawyżony podatek z odpłatnego zbycia o 31.916 zł, a łączny podatek należny zaniżono o 19.525 zł na skutek błędnego zaliczenia przychodu z odpłatnego zbycia budynku w stanie surowym zamkniętym bez odbioru obiektu do użytkowania, do przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości zamiast do źródła przychodów określonego w art. 10 ust. 1 pkt. 7 ustawy o PIT, tj. odpłatnego zbycia praw majątkowych innych niż nieruchomości.

(dowód: akta kontroli str. 388-439, 640-689)

1.8. W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu wydał 100 decyzji dotyczących zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w tym m.in.:

²⁰ Lub w niektórych przypadkach pierwsze deklaracje.

²¹ W tym w sześciu przypadkach za lata 2009-2012 określających zobowiązanie w dodatkowej kwocie 26,8 tys. zł.

²² Postępowania zakończono wydaniem decyzji nr: 23/11, 24/11, 74/11, 75/11, 25/12, 26/12.

- 74 decyzji zakończonych określeniem zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych wyższego niż zadeklarowane za lata 2004-2010²³ łącznie o kwotę 761,7 tys. zł, w tym 62 na kwotę 500,9 tys. zł, od których podatnicy nie wnieśli odwołań,
- 18 decyzji umarzających postępowanie podatkowe,
- 1 decyzja została wydana ponownie; kolejna ze względu na upadłość podatnika została dostarczona do syndyka masy upadłościowej,
- 2 decyzje dotyczyły zobowiązania w całym zeznaniu rocznym (w tych przypadkach podatek z odpłatnego zbycia wyniósł 0 zł, mimo wcześniej prowadzonej kontroli podatkowej ustalającej go na kwotę 31,9 tys. zł),
- 2 kolejne decyzje dotyczyły solidarnej odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe.

Naczelnik Urzędu nie wydawał żadnej decyzji określającej nadpłatę.

(dowód: akta kontroli str. 126-130)

1.9. 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 46 spraw o stwierdzenie nadpłaty w łącznej kwocie 320,8 tys. zł. Jeden wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty zakończono odmową jej stwierdzenia²⁴. Przyczyną odmowy było nieprawidłowe uwzględnienie przez podatnika w złożonej korekcie zeznania PIT-36 za 2009 r. kwoty 37,8 tys. zł jako kwoty przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych zamiast wynagrodzenia za wykonanie zlecenia. Organ podatkowy, stwierdził, że przeniesienie własności nieruchomości przez podatnika na rzecz osoby trzeciej zgodnie z zawartą z nią umową zlecenia wykonania usługi polegającej na nabyciu nieruchomości nie stanowi odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt. 8 lit. a-c ustawy o PIT. W przedmiotowej sprawie podatnik działał w imieniu własnym, ale na rzecz i zgodnie z instrukcjami osoby trzeciej – zapłata za nieruchomość obciążała wyłącznie tę osobę.

(dowód: akta kontroli str. 717, 726-727)

Na podstawie badania 10 spraw o zwrot nadpłat stwierdzono, że w ośmiu przypadkach podstawą podjęcia działań był wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty złożony wraz z korektą deklaracji podatkowej w trybie art. 75 § 2 i 3 Ordynacji podatkowej, a w dwóch przypadkach pismo wyjaśniające przyczyny złożenia korekty. Prowadzone sprawy każdorazowo zakończono stwierdzeniem nadpłaty w kwocie zgodnej z żądaniem podatnika. W siedmiu przypadkach przed dokonaniem zwrotu przeprowadzano rzetelną analizę, w trzech przypadkach PIT-39 analizy takiej nie przeprowadzono, ze względu na fakt, iż nie minął jeszcze okres dwóch lat na dokonanie wydatku. Zasadność dokonanych zmian była weryfikowana przez Urząd na podstawie dokumentów źródłowych. Nadpłaty wynikały ze zmiany obowiązujących linii interpretacyjnych (sześć przypadków), przeznaczenia większej części dochodów na cele mieszkaniowe (trzy przypadki) oraz omyłkowo wykazanego podatku w PIT-36 podczas gdy złożono oświadczenie o zameldowaniu. Stwierdzone nadpłaty (łącznie na kwotę 80,2 tys. zł) zwrócono podatnikom z zachowaniem terminów określonych w Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 244-245)

²³ Z tego sześć za lata 2009-2010.

²⁴ Na kwotę 8.505 zł, nr decyzji wymiarowej – 1/10, nr decyzji odmawiającej – 14/10.

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

1. W latach 2009-2012 czynności sprawdzające i postępowania podatkowe prowadzono w Urzędzie w okresie niezapewniającym wyegzekwowania zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w 55 przypadkach na kwotę 424,4 tys. zł. I tak:

a) w 2011 r. i 2012 r. wydano 48 decyzji w okresie 60 dni przed upływem terminu przedawnienia, co skutkowało niedoręczeniem i przedawnieniem zobowiązania podatkowego ośmiu z nich na kwotę 57,1 tys. zł. Ponadto w jednym przypadku decyzja na kwotę 15,7 tys. zł została uchylona przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w związku z przedawnieniem zobowiązania w skutek zastosowania środka egzekucyjnego o trzy dni za późno;

b) w jednym przypadku na kwotę 4,5 tys. zł prowadzono postępowanie i w dniu 21 kwietnia 2011 r. wydano decyzję, mimo że zobowiązanie podatkowe przedawniło się z dniem 31 grudnia 2009 r., co skutkowało uchYLENIEM tej decyzji. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy uznał „za niedopuszczalne wydanie przez tut. organ decyzji merytorycznej dotyczącej przedawnionych obowiązków”;

c) w 45 przypadkach czynności sprawdzające prowadzono i zakończono w terminie niepozwalającym na przekazanie spraw do postępowania podatkowego w celu określenia przed upływem przedawnienia podatku w wynikającej z ustaleń czynności w kwocie 347,1 tys. zł;

(dowód: akta kontroli str. 358, 743, 804-810)

Ponadto dla 25 spraw prowadzono czynności w terminie niepozwalającym na zastosowanie środka egzekucyjnego, tj. przerywającego bieg przedawnienia, w celu wyegzekwowania podatku w kwocie 106,8 tys. zł, a spośród 48 decyzji wydanych w okresie 60 dni przed upływem terminu przedawnienia, w 23 przypadkach na kwotę 174,3 tys. zł przedawniło się zobowiązanie podatkowe w wysokości 165,4 zł wraz z należnymi odsetkami w kwocie 94,8 tys. zł,

Dodatkowo w 176 przypadkach w związku ze zmianą interpretacji odnośnie terminu przedawnienia nie przeprowadzono czynności sprawdzających w odniesieniu do deklaracji PIT-23 za 2005 r. o hipotetycznej kwocie ustaleń 1.659,4 tys. zł, które planowano zweryfikować w latach późniejszych, zakładając, że zaległości te przedawniają się po upływie siedmiu lat od końca roku, w którym dokonano zbycia.

(dowód: akta kontroli str. 358, 743, 804-810)

Należy również wskazać, że tak późno podejmowane działania wpływały na wnikliwość prowadzonego postępowania. I tak w jednym przypadku przy braku kontaktu z podatnikiem i wobec braku możliwości zebrania w ograniczonym czasie pełnego materiału dowodowego (tj. umów kredytu z banku), wszystkie wątpliwości organ podatkowy był zmuszony rozstrzygać na korzyść strony. Nie mając pewności co do zapisów w akcie notarialnym, w sprawie tej za kwotę zwolnioną uznano wydatek w wysokości 7.869 zł, określony w tym akcie jako „prowizja bankowa”. Mogło to skutkować ewentualnym zaniżeniem podatku o kwotę 787 zł.

(dowód: akta kontroli str. 690-696, 813-814)

Naczelnik Urzędu, odpowiedzialny zgodnie z art. 5 ust. 6 pkt. 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych²⁵ za określanie i pobór podatków jako przyczyny powyższego wskazał m.in.: wzrastającą ilość spraw (w tym kontrolę Izby Skarbowej skutkującą ponowną weryfikacją zakończonych spraw), znaczny obszar terytorialny działania Urzędu i konieczność realizacji innych terminowych zadań przy bardzo ograniczonych zasobach kadrowych, jak również niski zakres samorozliczenia się podatników ze zobowiązań i brak lub utrudniony kontakt z podatnikami (podatnicy bądź nie chcieli uczestniczyć w postępowaniach, bądź dążyli do ich przedłużenia²⁶). Jako istotną przyczynę wskazał zmianę stanowiska Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 11 lipca 2011 r. w zakresie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych z siedmiu lat na pięć. W związku z tym sprawy (za 2006 r.), których dotychczasowy okres przedawnienia zgodnie ze stosowaną przez Urząd wykładnią upływał za dwa lata, uzyskały status spraw przedawniających się. Naczelnik podał, że mimo wszystko zdecydowano, iż podjęta zostanie próba zweryfikowania jak największej ilości spraw (począwszy od kwot najwyższych). Efektem tej decyzji były wpływy podatkowe w kwocie prawie 700 tys. zł. Decyzja w zakresie rozliczania sprzedaży za 2007 r. przyniosła efekt w postaci prawie 360 tys. zł. Wskazał przy tym, że za te lata weryfikacją objęto odpowiednio 95% i 87% podatników, podczas gdy ulgi w zeznaniach rocznych PIT-36 i PIT-37 sprawdzane są w odniesieniu do od 0,5% do 3% zeznań. Wyjaśnił, że jego zdaniem w tym stanie rzeczy wydaje się uprawnionym stwierdzenie, iż mimo ww. obiektywnych trudności zostały podjęte optymalne w tych warunkach działania uwzględniające posiadane zasoby kadrowe oraz czas do ich realizacji celem zapewnienia jak największych wpływów podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 804-810, 816-819)

2. Nierzetelnie przeprowadzono w Urzędzie w latach 2011-2013 czynności sprawdzające prawidłowość wykazanego przez podatników podatku dochodowego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w 13 z 70 badanych przypadków (18,6%), tj. niewłaściwie zastosowano przepisy ustawy o PIT. Powyższe skutkowało określeniem zobowiązania podatkowego w nieprawidłowej wielkości, w tym w 12 przypadkach zaniżonej łącznie o kwotę 2.689 zł, w jednym przypadku zawyżonej o 6 zł. I tak:
 - a) w sześciu przypadkach weryfikacji PIT-39 zaniżono podatek łącznie o 2.208 zł, poprzez: zaliczenie do wydatków na cele mieszkaniowe spłaty rat kapitałowo-odsetkowych od kredytu zaciągniętego po momencie osiągnięcia przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości (było to niezgodne z art. 21 ust. 25 pkt. 2 ustawy o PIT), zawyżenie kosztów notarialnych zamiany zaliczonych do wydatków na cele mieszkaniowe (było to niezgodne z art. 21 ust. 25 pkt. 1 ustawy o PIT), zaliczenie do wydatków na cele mieszkaniowe kosztów poniesionych przed dniem odpłatnego zbycia lokalu (było to niezgodne z art. 21 ust. 1 pkt. 131 ustawy o PIT), zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu kosztów notarialnych poświadczenia dziedziczenia (było to niezgodne z art. 22 ust. 6d ustawy o PIT) oraz zaliczenie do wydatków na cele mieszkaniowe wydatków na zakup narzędzi (było to niezgodne z art. 21 ust. 25 pkt. 1 ustawy o PIT);
 - b) w jednym przypadku weryfikacji PIT-39 zawyżono podatek o 6 zł, poprzez przyjęcie niewłaściwej kwoty przychodu z odpłatnego zbycia do obliczenia dochodu zwolnionego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt. 131 ustawy o PIT (za

²⁵ Dz. U. z 2004 r., Nr 121, poz. 1267 ze zm.

²⁶ W przypadku biernej postawy podatnika dostarczanie dokumentów przez Poczta Polska wynosi do 25 dni.

przychód z odpłatnego zbycia przyjęto kwotę 195.000 zł zamiast 192.500 zł) i zawyżenie kosztów notarialnych nabycia nieruchomości zbywanej o 100 zł, co było niezgodne z art. 21 ust. 25 pkt. 1 ustawy o PIT;

- c) w sześciu przypadkach przy weryfikacji PIT-23 zaniżono podatek łącznie o 481 zł, poprzez uwzględnienie do kwoty wydatków uprawniających do zwolnienia: składki z tytułu ubezpieczenia kredytu od ryzyka utraty pracy, prowizji za wcześniejszą spłatę kredytu, kosztów okołokredytowych²⁷, co było niezgodne z art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. e ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.

(dowód: akta kontroli str. 306-326)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., iż referat zajmujący się czynnościami sprawdzającymi od 2011 r. składał się z 7 pracowników (z tego jeden w 2012 r. z uwagi na bardzo częste absencje chorobowe w ogóle nie zajmował się rozliczeniem sprzedaży), ale zajmował się również sprawami z zakresu innych podatków (kartą podatkową, kapitałami pieniężnymi oraz działalnością gospodarczą i najmem), a znaczna część zadań kumulowała się w pierwszej połowie roku (np. w 2012 r. wpłynęło 5.150 szt. zeznań rocznych PIT-28, 2.150 szt. zeznań PIT-38, 541 szt. zeznań PIT-39, wydano ok. 600 decyzji z karty podatkowej). Wskazał, że dużą trudność w realizacji zadań w komórce powodowała corocznie zwiększająca się ilość zeznań, a co za tym idzie ilość błędów, co było niemożliwe do przewidzenia przy reorganizacji Urzędu w 2011 r. Sprzedażą pracownicy referatu, co do zasady mieli się zajmować w drugim półroczu każdego roku. Podkreślił, że sytuacja uległa znacznemu pogorszeniu w związku z pismem Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z lipca 2011 r., zmieniającym stanowisko co do terminu przedawnienia spraw objętych rozliczeniem zryczałtowanego podatku dochodowego w zakresie sprzedaży nieruchomości (z 7 na 5 lat), następstwem którego było nawarstwienie się spraw dotyczących sprzedaży dokonanych w 2006 r., a przedawniających się z końcem 2011 r. Wskazał ponadto, że w związku z pismem ww. Dyrektora w sprawie zaleceń poinspekcyjnych dokonano ponownej weryfikacji spraw uprzednio już rozliczonych (w których łączna kwota przychodu wynosiła prawie 5 mln zł). Od 2013 r. czynności sprawdzające zostały przeniesione do komórki zajmującej się postępowaniami podatkowymi z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych. Naczelnik podał również, że na pracownikach spoczywał dodatkowo obowiązek szybkiego i poprawnego wprowadzania dokumentów do systemów informatycznych, które były podstawą do oceny pracy Urzędu oraz że oba referaty borykały się z permanentną rotacją pracowników związaną z długotrwałymi zwolnieniami lekarskim, a zatem z zatrudnieniem na zastępstwo pracowników nieprzygotowanych do pracy merytorycznie. Wskazał, że wszystkie sprawy wymagały rzetelnego zgromadzenia materiału dowodowego, często bardzo obszernego, a występujące trzy stany prawne rozstrzygane co do zasady w różny sposób rodziły potrzebę bardzo wnikliwego rozpatrzenia sprawy. Zwrócił również uwagę na znaczny obszar działania Urzędu – 7 gmin oraz na liczbę pracowników Urzędu, którzy zajmowali się wyłącznie sprzedażą – w 2011 r. i 2012 r. – jedna, w 2013 r. – dwie.

(dowód: akta kontroli str. 755-759)

W trakcie kontroli Urząd odnośnie 10 ww. przypadków przeprowadził ponownie czynności sprawdzające, w tym w dwóch przypadkach wyegzekwował wpłatę należnego podatku w wysokości 1.910 zł, wraz z należnymi odsetkami w kwocie 852 zł. Dla trzech pozostałych przypadków Urząd nie przeprowadził ponownie

²⁷ Tj. nie rozliczono kwoty spłaconego kredytu % udziałem kredytu w kwocie przekazanej.

czynności sprawdzających ze względu na „ekonomikę postępowania” (dot. kwoty podatku 5, 6 i 11 zł).

(dowód: akta kontroli str. 755-759, 766)

Dla badanego okresu stwierdzono również sześć przypadków, w których w ramach prowadzonych czynności sprawdzających lub postępowań kontrolnych dokonano ustaleń niewłaściwego stanu faktycznego (zaniżając podatek łącznie o kwotę 11,6 tys. zł oraz zawyżając o 31,9 tys. zł). Błędy (polegające na uwzględnieniu: przychodu zwolnionego na podstawie umowy przedwstępnej, do której nie doszło, spłaty kredytu dotyczącej garażu, wydatków nieuprawnionych, prowizji za wcześniejszą spłatę kredytu oraz na opodatkowaniu dochodu z odpłatnego zbycia budynku w stanie surowym zamkniętym jak dla ukończonego budynku mieszkalnego) Urząd samodzielnie skorygował w postępowaniach podatkowych²⁸.

(dowód: akta kontroli str. 388-439, 640-689)

3. Stwierdzono jeden przypadek zwrotu nadpłaty bez zachowania wewnętrznej procedury. W dniu 5 czerwca 2013 r. dokonano w Urzędzie przelewu bankowego na kwotę 15,7 tys. zł. Przelew podpisały osoby wyznaczone do dokonywania takich operacji dla kwot do 10 tys. zł. Zgodnie z § 6 ust. 4 lit. f instrukcji obiegu dokumentów w rachunkowości podatkowej wprowadzonej zarządzeniem nr 17/2013 Naczelnika Urzędu z dnia 5 kwietnia 2013 r., zwroty dokonywane są drogą elektroniczną przez system VIDEOTEL, z tymże zwroty powyżej 10 tys. zł podpisywane są przez Głównego Księgowego i Naczelnika Urzędu lub osoby je zastępujące.

(dowód: akta kontroli str. 226-237)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że pracownik zlecający zwrot (z karty kontowej w systemie POLTAX2B) zobowiązany jest do wydzielenia zwrotów powyżej 10 tys. zł do odrębnego pliku i właściwie go oznaczyć. Podał, że w dniu podpisania przelewów w systemie (VIDEOTEL) przygotowanych zostało 31 plików zawierających łącznie 477 przelewów, a wskazany przelew pomyłkowo nie został przypisany do grupy „dużych” przelewów i w trakcie przygotowywania danych do podpisu (w związku z dużą liczbą dokumentów) błąd nie został wykryty.

(dowód: akta kontroli str. 753)

4. Spośród 3654 deklaracji wprowadzonych w Urzędzie do systemu POLTAX w latach 2009-2013 (I. półrocze), 41 (1,1%) wprowadzonych zostało z opóźnieniem w stosunku do wewnętrznie określonych terminów, z tego 22 dotyczyło dokumentów zatwierdzonych, a 19 dokumentów anulowanych. Zgodnie z Zarządzeniami Naczelnika Urzędu nr 22/2008 z 18 kwietnia 2008 r. w sprawie wprowadzenia obiegu dokumentów podatkowych w systemie POLTAX w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Bydgoszczy oraz nr 48/2011 z 19 kwietnia 2011 r. w sprawie uregulowania procedury obiegu dokumentów podatkowych w systemie POLTAX w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Bydgoszczy: PIT-23 winien być wprowadzony w terminie jednego miesiąca od jego wpływu, PIT-36, PIT-36L – w przypadku przypisu do 10 czerwca danego roku, a odpisu 2 m-ce od daty wpływu, PIT-39 – do 10 czerwca²⁹ danego roku.

Deklaracje PIT-23 (w liczbie 22) wprowadzane zostały z opóźnieniem od 2 do 119 dni (średnio 63 dni od daty ich wpływu do Urzędu), a pozostałe dokumenty

²⁸ Postępowania zakończono wydaniem decyzji nr: 23/11, 24/11, 74/11, 75/11, 25/12, 26/12.

²⁹ Od 20 kwietnia 2011 r., wcześniej nie było to uregulowane

(PIT-36, PIT-36L, PIT-39) wprowadzane były z opóźnieniem od jednego do 49 dni (średnio 78 dni od ich wpływu do Urzędu)³⁰.

(dowód: akta kontroli str. 147-148, 11-30)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że przedmiotowe deklaracje w okresie wzmożonego wpływu zeznań rocznych były wprowadzane i zatwierdzane sukcesywnie wg daty złożenia. Wskazał, że dotrzymanie terminów wytyczonych zarządzeniami w tym okresie było niezmiernie trudne i odbywało się przy udziale dodatkowo oddelegowanych pracowników z innych komórek organizacyjnych Urzędu, w tym prowadzących postępowania podatkowe oraz osób zatrudnianych w oparciu o umowy cywilnoprawne. Dodał, że priorytetem było wprowadzanie deklaracji, których terminy wprowadzania były wyznaczone przez Ministerstwo Finansów (w pierwszej kolejności zasoby osobowe wykorzystywano do walidacji i zatwierdzania zeznań rocznych w przypadkach zwrotów nadpłat).

(dowód: akta kontroli str. 154-163)

5. W latach 2009-2013 (I. półrocze) w 14 przypadkach nierzetelnie wprowadzono do systemu POLTAX datę wpływu zeznania, a następnie jej nie poprawiono, w tym:

a) w 11 spośród 20 badanych pod tym względem dokumentów, z tego w ośmiu przypadkach data ta była wcześniejsza niż prawidłowa (różnice wynosiły średnio 294 dni, od 23 do 731 dni), a w trzech późniejsza (różnice wynosiły 2 i 5 dni ze względu na „nieotwarcie” obowiązku podatkowego);

b) w 3 przypadkach – wykazanych w wyniku analizy całej bazy złożonych w tym okresie dokumentów – data wpływu była późniejsza niż data wprowadzenia (od 44 do 57 dni ze względu na uzupełnianie i poprawianie zeznań).

(dowód: akta kontroli str. 134, 149)

Naczelnik wyjaśnił m.in., że ww. błędy wynikały przede wszystkim z wprowadzania daty złożenia dokumentu lub jego korekty (np. w innym urzędzie skarbowym) jako daty wpływu oraz z dokonywania przez podatników poprawek i dostarczania brakujących dokumentów. Dodał, że przedmiotowe deklaracje wpływały w okresie zmożonego wpływu zeznań rocznych, a odsetek dokumentów błędnych jest niewielki.

(dowód: akta kontroli str. 154-160)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

1. Biorąc pod uwagę ustalenia kontroli dotyczące wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, w ocenie NIK moment podjęcia działań weryfikujących zgodność ze stanem faktycznym rozliczenia transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami nie powinien być determinowany wyłącznie okresem przedawnienia zobowiązań podatkowych. Działania te powinny być podejmowane jak najszybciej po upływie okresu uprawniającego do zwolnienia od podatku dochodów uzyskanych ze zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Zwłoka w podejmowaniu czynności sprawdzających oraz postępowań podatkowych, mając na uwadze trudności mogące pojawić się na etapie ich prowadzenia, zwiększa ryzyko wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z tytułu przedawnienia i utraty możliwości dochodzenia zaległości podatkowej.

2. NIK zwraca uwagę na nieskuteczne przekazywanie do organów podatkowych właściwych ze względu na miejsce zamieszkania podatnika posiadanych informacji o zidentyfikowanych transakcjach odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Mimo (niepopartego żadnym dowodem) twierdzenia Urzędu

³⁰ Wszystkie dokumenty wpłynęły przed 2013 r. i wprowadzone zostały odpowiednio po 10 czerwca danego roku.

o elektronicznym przekazaniu (zgodnie z instrukcją do CZM) do trzech analizowanych urzędów skarbowych informacji odnośnie 109 transakcji, odnośnie 84,4% transakcji naczelnicy urzędów nie potwierdzili ich otrzymania. Ponadto w ocenie NIK z uwagi na małą przydatność informacji przesłanych elektronicznie bez zaznaczenia w opisie transakcji, że dotyczy ona odpłatnego zbycia przed upływem 5 lat od daty nabycia, pozostawienie przekazywania informacji w formie pisemnej w późniejszym czasie, uzależnionym od daty podjęcia czynności weryfikacyjnych na podstawie art. 274a i 275 Ordynacji podatkowej (zwłaszcza gdy dokonywane są one w roku przedawnienia zobowiązania podatkowego) jest niewystarczające. Podkreślenia również wymaga, że powyższe praktyki negatywnie wpływają na pracę organu podatkowego właściwego do dokonania merytorycznej weryfikacji.

(dowód: akta kontroli str. 336-355, 827, 832-833, 837, 841)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli oceniając³¹ działalność w zbadanym obszarze, wskazuje iż Urząd podejmował szereg działań w celu zapewnienia zgodnego z przepisami prawa opodatkowania wszystkich przychodów i dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami. Mimo podjętych działań, stwierdzono m.in. 55 przypadków przedawnienia zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 424,4 tys. zł.

2. Prowadzenie przez Urząd 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. 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 w okresie objętym kontrolą co do zasady nie były podejmowane w czasie minimalizującym po stronie podatnika finansowe skutki odsetek niewłaściwego rozliczenia dokonanego w drodze samoopodatkowania. Wyjątek stanowiło podejmowanie czynności sprawdzających dotyczących poprawności formalno-rachunkowej złożonych deklaracji, tj. średnio w ciągu 11 dni od daty wpływu dokumentu do Urzędu.

Przepisy wewnętrzne Urzędu nie określały terminu na podjęcie czynności sprawdzających związanych z weryfikacją kwot wykazanych zwolnień. Najpóźniej w trzecim roku licząc od końca roku, w którym zawarta została podlegająca opodatkowaniu transakcja zbycia:

- przeprowadzonych zostało 1.173 spośród 2.502 (46,9%) czynności sprawdzających podjętych na podstawie art. 274a i 275 Ordynacji podatkowej, w wyniku których dla 245 przypadków stwierdzono zaniżenie zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 849,5 tys. zł,

³¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen częściowych dotyczących działalności w badanym obszarze: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny częściowej według proponowanej skali byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, należy zastosować ocenę opisową.

- wydano 8 spośród 74 (10,8%) decyzji określających zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w wyniku których określono zobowiązanie w dodatkowej łącznej kwocie 37,2 tys. zł.

W poszczególnych latach objętych kontrolą udział czynności sprawdzających przeprowadzonych najpóźniej w trzecim roku licząc od końca roku, w którym zawarta została transakcja zbycia do ogółu przeprowadzonych czynności sprawdzających stanowił: 83,4% w 2009 r., 74,0% w 2010 r., 26,1% w 2011 r., 11,3% w 2012 r. i 28,7% w 2013 r.

Spośród pozostałych 1.329 czynności sprawdzających, które podjęte zostały później niż w trakcie trzeciego roku licząc od końca roku, w którym dokonano transakcji zbycia podlegającej na opodatkowaniu:

- 157 (6,3%), w tym 8 pozytywnych³² na kwotę 45,2 tys. zł, przeprowadzonych zostało w czwartym roku po zawarciu transakcji,
- 1.145 (45,8%), w tym 187 pozytywnych na kwotę 925,6 tys. zł przeprowadzonych zostało w piątym roku po zawarciu transakcji,
- 27 (1,0%) przeprowadzonych zostało w szóstym lub siódmym roku po zawarciu transakcji, w tym 11 pozytywnych na kwotę 14,7 tys. zł w szóstym roku oraz 7 pozytywnych na kwotę 31,5 tys. zł w siódmym roku.

(dowód: akta kontroli str. 118-126, 359-360, 850)

Spośród wydanych w kontrolowanym okresie decyzji określających zobowiązanie podatkowe 56 decyzji (75,7%) dotyczyło rozliczeń przedawniających się w roku jej wydania³³. W decyzjach tych określono zobowiązanie podatkowe w dodatkowej kwocie ogółem 509,6 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 126)

Jakkolwiek odsetki za zwłokę są wynikiem nieprawidłowego wypełniania przez podatników obowiązków wynikających z prawa podatkowego i odpowiedzialność za ich powstanie ponosi podatnik, to jednak wcześniejsze podejmowanie przez Urząd czynności weryfikujących dokonane przez podatników samoobliczenia podatku pozwoliłoby zminimalizować ciężar finansowy odsetek po stronie podatnika.

Na podstawie analizy czynności sprawdzających przeprowadzonych w 2012 r. stwierdzono, iż w 66 przypadkach (64 za 2007 r. i dwóch za 2008 r.) w wyniku ich przeprowadzenia dokonano przypisu podatku na łączną kwotę 489,0 tys. zł wraz z należnymi odsetkami w wysokości 249,2 tys. zł. Do końca okresu objętego kontrolą w pełnej wysokości odsetki wyegzekwowano na kwotę łączną 78,9 tys. zł, a na wniosek podatników umorzono odsetki w wysokości 0,6 tys. zł. Ponadto 78,6 tys. zł stanowiły odsetki wyliczone na dzień odpisu zaległości z tytułu przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 299-300, 810)

Postępowania podatkowe wszczynano średnio w ciągu miesiąca od zakończenia czynności sprawdzających. W pięciu przypadkach zostały one wszczęte w terminie powyżej pół roku od zakończenia czynności sprawdzających. Badanie tych przypadków wykazało że:

³² W wyniku których stwierdzono zaniżenie zobowiązania.

³³ Przyjmując za początek biegu terminu przedawnienia termin określony w art. 28 ust. 2 ustawy o PIT w brzmieniu do 31 grudnia 2006 r.

- w trzech przypadkach postępowania wszczęto w wyniku prac kontroli wewnętrznej (nr 24/11 na kwotę 1,9 tys. zł) lub inspekcji Izby Skarbowej w Bydgoszczy (nr 6/12 i 7/12 na kwotę po 3,6 tys. zł). W pierwszym przypadku postępowanie wszczęto 12 lipca 2011 r. postanowieniem z 7 lipca 2011 r., tj. po 519 dniach od podpisania protokołu z czynności sprawdzających (8 lutego 2010 r.), a w dwóch następnych – postępowania podatkowe wszczęto 30 marca 2012 r. postanowieniem z 14 marca 2012 r., tj. po 430 i 435 dniach od podpisania protokołu z czynności sprawdzających (20 i 25 stycznia 2011 r.). W ww. przypadkach za okres od otrzymania protokołów z czynności sprawdzających do momentu wszczęcia postępowania podatnikom naliczono odsetki w łącznej kwocie 1,5 tys. zł, stanowiące 16,5% zobowiązania podatkowego;
- w dwóch przypadkach (decyzje umarzające nr 14/13 i 15/13) – postępowania podatkowe wszczęto 22 i 25 lutego 2013 r. postanowieniem z 12 lutego 2013 r., tj. po 247 i 250 dniach od przekazania protokołu z czynności sprawdzających (20 czerwca 2012 r.).

(dowód: akta kontroli str. 533-595, 718-719, 768-769, 802)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że powyższe terminy wynikają z wszczęcia postępowań podatkowych w następstwie przeprowadzonej kontroli i inspekcji oraz z ograniczeń kadrowych w stosunku do prowadzonych zadań, w tym z zakończenia „akcji” wydania 175 decyzji dotyczących zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej.

(dowód: akta kontroli str. 768-771)

Postępowania podatkowe prowadzone były średnio do 60 dni od dnia ich wszczęcia. Powyżej trzech miesięcy trwało 20 postępowań. Analiza pięciu najdłużej prowadzonych postępowań podatkowych (od 175 do 208 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 ze stosowania doręczeń zastępczych, niestawiania się podatników na wezwania Urzędu i ponawiania tych wezwań przez organ podatkowy. Najczęstszą przyczyną wszczynania postępowań podatkowych było niestawienie się podatników na wezwania do weryfikacji dokonanego rozliczenia w drodze samoopodatkowania (średnio po upływie 4,5 miesięcy od pierwszego wezwania podatnika).

(dowód: akta kontroli str. 127-130, 719-720)

2.2. Badanie 16 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 12 przypadkach charakter nieprawidłowości nie pozwalał na skorzystanie z możliwości skorygowania deklaracji w trybie przewidzianym w art. 274 § 1 pkt. 1 Ordynacji podatkowej, m.in. z uwagi na wątpliwości, która rubryka została błędnie wypełniona oraz gdy zastosowano błędny formularz.

(dowód: akta kontroli str. 137-146)

2.3. W jednym przypadku weryfikacji rozliczeń podatników związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych bez udziału podatnika mimo posiadania przez Urząd informacji o możliwych do uwzględnienia, a pominiętych kosztach wykreślenia hipotek (w wysokości 275 zł), w badanym

okresie nie podjęto dalszych działań zmierzających do wyjaśnienia ww. informacji przez podatnika w celu ewentualnego złożenia korekty skutkującej obniżeniem zobowiązania podatkowego. Ich ewentualne uwzględnienie przez podatnika skutkowałoby obniżeniem wskazanego w zeznaniu podatku o 27 zł, tj. o 0,4%. W trakcie kontroli podatnik złożył oświadczenie, iż opodatkowanego przychodu nie chciał pomniejszać o te koszty.

(dowód: akta kontroli str. 313-317)

2.4. Na podstawie badania 70 przypadków weryfikacji rozliczeń podatników w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat od ich nabycia nie stwierdzono, aby wymagano przedłożenia przez podatnika dokumentów, które były w posiadaniu Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 323-326)

2.5. Na podstawie trzech postępowań podatkowych z lat 2011-2013³⁴ stwierdzono, że prowadząc je przestrzegano przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. W szczególności każdorazowo zapewniono stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwiono im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań (art. 123 § 1), wyznaczając siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 § 1). Kończąc postępowanie podatkowe decyzja zawierała oznaczenie organu podatkowego, datę jej wydania, oznaczenie strony, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie o trybie odwoławczym, podpis osoby upoważnionej (art. 210 § 1). Organ podatkowy wydawał decyzję o umorzeniu postępowania gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe (art. 208 § 1).

(dowód: akta kontroli str. 722)

2.6. Decyzje Naczelnika Urzędu jako organu podatkowego pierwszej instancji podjęte w sprawach związanych z opodatkowaniem odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych zmieniane były w kontrolowanym okresie w sześciu przypadkach (7,9%). Spośród 12 decyzji określających zobowiązanie w dodatkowej kwocie 260,7 tys. zł od których podatnicy wnieśli odwołanie, osiem na kwotę przypisu 68,7 tys. zł zostało utrzymanych, a cztery na kwotę 192,0 tys. zł zostały uchylone. Przesłankami uchylecia ww. decyzji przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy były:

- przedawnienie zobowiązania podatkowego z dwóch decyzji, w jednym przypadku organ pierwszej instancji wydał w dniu 21 kwietnia 2011 r. decyzję określającą zobowiązanie podatkowe (na kwotę 4,5 tys. zł), dla którego z dniem 31 grudnia 2009 r. upłynął termin przedawnienia (decyzja nr 1/11), a w drugim przypadku wydał decyzję w dniu 22 listopada 2011 r. (na kwotę 15,7 tys. zł), dla którego z dniem 31 grudnia 2012 r. upływał termin przedawnienia i nie zastosował środka egzekucyjnego przed upływem tego terminu (decyzje nr 24/12)³⁵;
- „niedostateczna precyzyjność” decyzji (nr 40, 41, 42/11), tj. brak jednoznacznego zapisu o pełnej wysokości zobowiązania w sentencji decyzji (po 43,6 tys. zł) – organ pierwszej instancji w sentencji nie podał wysokości odsetek naliczonych do

³⁴ W których zostały wydane decyzje o nr 40/11, 37/12, 14/13.

³⁵ Zgodnie z art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. W przedmiotowej sprawie zawiadomienie o zajęciu prawa majątkowego z dnia 28 grudnia 2012 r. (doręczone Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w Bydgoszczy w dniu 4 stycznia 2013 r.) zostało podatnikowi doręczone 3 stycznia 2013 r..

dnia otwarcia spadku dla trzech spadkobierców; prawidłowe kwoty zostały podane w uzasadnieniu do decyzji;

- przedstawienie nowych dowodów w sprawie w związku z odwołaniem podatnika, skutkujące koniecznością przeprowadzenia dodatkowego postępowania zleconego przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy (nr 114/11). W pierwotnym postępowaniu Urząd jako kwotę zwolnioną od opodatkowania uwzględnił na podstawie aktu notarialnego wartość nabytego lokalu, bez sprawdzenia dokonanej za niego zapłaty – kwoty 80 tys. zł, a umowa sprzedaży została rozwiązana; organ nie miał również informacji o spłacie kredytu mieszkaniowego wraz z odsetkami oraz dokonanych wydatkach na remont i modernizację. W związku z powyższym Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy wydał decyzję uchylającą i określił zobowiązanie w kwocie o 47,3 tys. zł niższej.

(dowód: akta kontroli str. 126-130, 364-387, 440-516, 596-628)

Ponadto Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy uchylił dwie decyzje, które nie dotyczyły wyłącznie zryczałtowanego podatku dochodowego ze sprzedaży nieruchomości, a całego zeznania rocznego (określono zobowiązanie podatkowe w decyzjach nr 25,26/12 na kwotę 53,2 tys. zł). Dyrektor stwierdził, że w tych przypadkach postępowania podatkowe wszczęto wbrew przepisom art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej, z którego wynika obowiązek wszczęcie postępowania nie później niż 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, a w przedmiotowych sprawach termin ten nie został zachowany (po 252 dniach od doręczenia protokołu kontroli).

Dodatkowo w jednym przypadku organ pierwszej instancji uchylił własną decyzję (nr 8/12 na kwotę 16,5 tys. zł), wystawioną podatnikowi wobec którego została ogłoszona upadłość i wydał kolejną tożsamą co do treści, doręczając ją syndykowi masy upadłości. Organ stwierdził, że w przedmiotowej sprawie zgodnie z art. 144 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze³⁶ stroną postępowania w rozumieniu art. 133 Ordynacji podatkowej jest syndyk, który działa w imieniu i na rachunek upadłego.

(dowód: akta kontroli str. 126-130, 388-439, 697-715)

W sprawie trzech wydanych w latach 2009-2013 (I. półrocze) przez Naczelnika Urzędu decyzji (utrzymanych lub zmienionych przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy) rozstrzygał sąd administracyjny. I tak:

- w jednym przypadku skarga została oddalona (decyzja nr 114/11³⁷ – podatnik nieprawidłowo rozliczył uzyskane przychody spłatą kredytu inwestycyjnego na sfinansowanie prawa wieczystego użytkowania gruntu, które nie było nabyte w celu zaspakajania własnych potrzeb mieszkaniowych³⁸),
- w drugim przypadku sąd uchylił zaskarżone decyzje (nr 40-42/11) orzekając, że oświadczenie podatnika zawarte w akcie notarialnym, iż nabycia dokonał „za pieniądze pochodzące z jej majątku osobistego” a nie wspólnego jest nieprawdziwe,
- w trzecim przypadku (decyzja nr 29/12 na kwotę 39,5 tys. zł) 14 listopada 2013 r. sąd wydał postanowienie o wstrzymaniu zaskarżonej decyzji, wskazując, że podstawową przesłanką wstrzymania wykonania decyzji zgodnie z art. 61 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami

³⁶ Dz. U. z 2012 r., poz. 1112 ze zm.

³⁷ Zobowiązanie ustalone przez Dyrektora Izby na kwotę 113,7 tys. zł.

³⁸ Zgodnie z wypisem z rejestru gruntów grunt opisany był jako „tereny rekreacyjno-wypoczynkowe”, wydane dla niego zostały warunki zabudowy – budowa 6 czterokondygnacyjnych budynków mieszkalnych z garażami.

administracyjnymi³⁹ jest wykazanie niebezpieczeństwa wyrządzenia znacznej szkody lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków, a w przedmiotowej sprawie konieczność uiszczenia zobowiązania podatkowego może spowodować ubytek w majątku skarżącego, w tym przede wszystkim może doprowadzić do zamknięcia prowadzonej działalności gospodarczej⁴⁰.

(dowód: akta kontroli str.126, 517-532, 717)

2.7. W kontrolowanym okresie nie stwierdzono przypadku niejednolitego zastosowania przepisów prawa podatkowego przy przeprowadzaniu czynności sprawdzających lub wydawaniu decyzji. Wystąpiły natomiast sytuacje, w których podatnicy znajdujący się w tych samych warunkach prawnych i faktycznych (za ten sam rok podatkowy) potraktowani zostali odmiennie w warunkach niezmienionej normy prawnej, tj. jeden został opodatkowany, a drugi nie. Wynikało to ze zmiany stosowanej przez Urząd wykładni przepisów prawa podatkowego. I tak:

a) zmieniała się wykładnia odnośnie kwestii zastosowania do opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia gruntu, na którym posadowione były zbywane budynki i lokale, tzw. „ulgi meldunkowej” przewidzianej w art. 21 ust. 1 pkt. 126 ustawy o PIT w stanie prawnym obowiązującym do końca 2008 r. Badanie wszystkich 20 przeprowadzonych przez Urząd weryfikacji oświadczeń podatników o zameldowaniu, złożonych za lata 2009-2013 wykazało, że:

- w sześciu przypadkach przychody związane ze zbywaniem gruntem, garażami i budynkami gospodarczymi nie były opodatkowane, w każdym przypadku następowało to po złożeniu przez podatników wniosku o stwierdzenie nadpłaty,
- w pięciu przypadkach⁴¹, przychody związane ze zbywaniem gruntem, garażem lub budynkiem gospodarczym zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych na łączną kwotę 27,9 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 244-245, 306)

Zastępca Naczelnika Urzędu, sprawujący bezpośredni nadzór na komórkami organizacyjnymi Urzędu, przeprowadzającymi czynności sprawdzające wyjaśniła, że organ nie doprowadził do sytuacji, iż podatnicy ci zostali odmiennie potraktowani, bowiem rozliczając ich w toku czynności sprawdzających w tamtym okresie uwzględniano obowiązującą wówczas wykładnię stanu prawnego. Dodała, że ponieważ interpretacja tego zagadnienia ewaluowała, tutejszy Urząd zmieniał podejście do rozliczenia spraw poszczególnych podatników. Wskazała, że ww. podatnicy mają prawo skorzystać z przysługujących im przywilejów i jest to prawo ustawowe, tj. przepis o zwrocie nadpłaty i mogą z tego prawa skorzystać do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 106, 814)

b) zmieniała się wykładnia zagadnienia terminu płatności zryczałtowanego podatku dochodowego określonego w art. 28 ust. 2 i 3 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. w sytuacji złożenia przez podatników oświadczenia dotyczącego przeznaczenia przychodów na cele mieszkalne i związanego z nim terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W latach 2009-2011 (I. półrocze) stosowano w Urzędzie interpretację polegającą na przyjęciu, że dla ww. podatników zobowiązanie podatkowe nie powstaje w 14 dniu po dokonaniu transakcji, lecz w dniu następnym po upływie dwuletniego terminu na

³⁹ Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.

⁴⁰ Sąd uwzględnił argumentację skarżącego wskazującą na jego trudną sytuację majątkową, finansową i rodzinną spowodowaną pożarem. Podatnik twierdził, że dowody potwierdzające poniesienie przez niego wydatków na cele mieszkaniowe uległy zniszczeniu w tym pożarze.

⁴¹ W tym dwóch za 2009 r. i trzech za 2010 r.

wydatkowanie środków. Tym samym zobowiązanie podatkowe przedawniało się z upływem 7 lat licząc od końca roku, w którym zawarta została transakcja odpłatnego zbycia. Skutkiem powyższego w latach 2009-2011 (I. półrocze) w Urzędzie wydano jedną decyzję (na kwotę 4,5 tys. zł, która została następnie uchylona) oraz przeprowadzono czynności sprawdzające skutkujące dodatkowym przypisem w łącznej kwocie 46,2 tys. zł dotyczące zobowiązań podatkowych starszych niż pięć lat. W ich następstwie podatnicy uiścili kwotę należności głównej w wysokości łącznie 44,5 tys. zł.

Od II. półrocza 2011 r. zaprzestano stosowania ww. wykładni, przyjmując zgodnie z pismem Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 11 lipca 2011 r.⁴², a następnie interpretacją ogólną Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r.⁴³, że z końcem roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności – w 14 dniu od dnia dokonania odpłatnego zbycia rozpoczyna swój bieg 5-letni okres przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 359-360, 364-369, 776-777, 744, 811-812)

2.8. W zakresie 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 opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, Naczelnik Urzędu wskazał na bardzo dużą rozbieżność orzeczeń sądowych w sprawach podatkowych. Zwrócił jednak uwagę, iż przy załatwianiu spraw organ podatkowy zobowiązany jest sprawę traktować indywidualnie biorąc pod uwagę zarówno stan faktyczny jak i prawny. O stwierdzonych rozbieżnościach Urząd nie informował bezpośrednio Ministerstwa Finansów, natomiast kierował pytania i wątpliwości do Izby Skarbowej w Bydgoszczy przed każdym ze szkoleń tematycznych, które były organizowane przynajmniej raz w roku. Ponadto wskazał, że Dyrektor Izby Skarbowej⁴⁴, za pośrednictwem Biura Krajowej Informacji Podatkowej podejmuje czynności ukierunkowane na utrzymanie jednolitości stosowania prawa podatkowego, w szczególności prowadzi monitoring wydawanych interpretacji indywidualnych w kontekście spójności z orzecznictwem sądów. W przypadku zdiagnozowanych problemów występuje wtedy do Ministerstwa Finansów. Wnioski z prowadzonych działań są następnie przekazywane do organów podatkowych w trakcie szkoleń i konferencji.

(Dowód: akta kontroli str. 744, 751-753)

2.9. Odnośnie informowania podatników o możliwości złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w PIT, w przypadku zmiany wykładni przepisów w związku ze zmianą orzecznictwa sądowo-administracyjnego i liczby podatników, którzy z takiej możliwości mogą skorzystać, Naczelnik wskazał, że nie jest możliwe ustalenie liczby podatników, którzy mogą zwrócić się z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w tego typu sprawach. Podał, że każdy wniosek podatnika jest rozpatrywany indywidualnie w oparciu o przepisy w kontekście zgromadzonego materiału dowodowego i dopiero po jego rozpatrzeniu można ustalić, czy wniosek podatnika był zasadny. Jednocześnie podkreślił, że żadne przepisy nie zobowiązują organu podatkowego do kierowania z urzędu do podatnika indywidualnej informacji w powyższym zakresie. Dodał, że o sprawach gdzie na skutek zmian czy to samych

⁴² PM/071-8/11.

⁴³ DD9/033/297/BRT/SKT/2011/DD-466.

⁴⁴ W ramach zadań określonych w zarządzeniu nr 15 Ministra Finansów z 27 marca 2013 r. w sprawie zasad współpracy i nadzoru przy wydawaniu oraz zmianie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielaniu ogólnej informacji podatkowej.

przepisów podatkowych, czy też zmian „wywołanych” np. wyrokami Trybunału Konstytucyjnego, do załatwienia których niezbędne jest dotrzymanie przez podatnika nieprzekraczalnego terminu, informuje się na stronach BIP Urzędu, a w sprawach gdzie taki termin nie występuje podatnik może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty w dowolnym momencie ograniczonym jedynie upływem przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 745)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W żadnym z czterech badanych przypadków⁴⁵ poprawiania błędów⁴⁶ formalno-rachunkowych w deklaracjach podatników, w których charakter i zakres uchybień na to pozwalał i które nie powodowały zmian na wyniku rozliczenia przekraczających 1 tys. zł, Urząd nie skorygował samodzielnie deklaracji⁴⁷, lecz zwrócił się do składającego dokument o dokonanie stosownej korekty.

Nie dokonując stosownych poprawek, Urząd nie zastosował się do wymogu zawartego w art. 274 § 1 pkt. 1 Ordynacji podatkowej, który stanowi, 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 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 137-146)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że wobec braków dokumentów źródłowych nie można jednoznacznie stwierdzić czy te omyłki mają charakter oczywisty lub też stanowią błędy rachunkowe. Według niego zakres błędów w obliczu braku możliwości ich weryfikacji w tych przypadkach został oceniony jako nienadający się do korygowania z urzędu, gdyż informacje wynikające z zeznań oceniono jako wątpliwe. Dodał, że obowiązujące podatników trzy stany prawne istniejące obecnie przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym sprzedaży nieruchomości przed upływem pięciu lat powodują bardzo częste występowanie błędów w zakresie rozliczenia podatkowego, których poprawa (korekta) jest możliwa „podczas konfrontacji z dokumentami źródłowymi”.

(dowód: akta kontroli str. 729-730)

Ustosunkowując się do złożonych wyjaśnień NIK zwraca uwagę, że w jednym z analizowanych przypadków podatnik w złożonym zeznaniu zadeklarował już wysokość dochodu zwolnionego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt. 131 ustawy o PIT i wykazał go w kwocie równej przychodowi z odpłatnego zbycia. Podkreślić należy, że jeżeli podatnik nie zgodziłby się z korektą z Urzędu, to zgodnie z art. 274 § 3 Ordynacji podatkowej może wnieść sprzeciw, co anuluje korektę. NIK wskazuje, że tryb uregulowany w art. 274 § 1 pkt. 1 tej ustawy jak i zakres czynności sprawdzających, w ramach których taka korekta jest dokonywana, przeznaczony jest do korygowania błędów formalno-rachunkowych, tj. dokonywania poprawek

⁴⁵ Spośród 35 zeznań badanych pod kątem sposobu korygowania przez Urząd błędów formalno-rachunkowych.

⁴⁶ [1] niewypełnione pole „kwota do zapłaty” (podany podatek należny, brak wypełnionych następnych pozycji), [2] błąd przy wyliczeniu podstawy opodatkowania, tj. różnicy pomiędzy ogółem przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych i kwotą przychodu zwolnioną od opodatkowania, [3] błędne wyliczenie dochodu (o 1 tys. zł), tj. różnicy pomiędzy przychodem a kosztami uzyskania przychodów, niewypełnione pole „podatek należny”, ale wypełnione pole „kwota do zapłaty”, [4] kwota dochodu zwolnionego była wyższa od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i równa przychodowi (w skorygowanej deklaracji podatnik podał zupełnie inne wartości).

⁴⁷ Nr 10023282, 9680482, 9719158, 8785149.

błędów bez sprawdzania dokumentów źródłowych, stąd możliwa jest późniejsza zmiana rozliczenia ze względu na korektę danych ze względów merytorycznych.

2. W latach 2009-2011 Urząd stosował niewłaściwą w świetle wydanej w dniu 27 grudnia 2011 r. interpretacji ogólnej Ministra Finansów⁴⁸ wykładnię przepisu art. 28 ust. 2 i 3 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. Opierając się na niej w ww. okresie w Urzędzie prowadzono czynności sprawdzające dotyczące rozliczeń za lata 2002-2004, dla których upłynął 5-letni termin przedawnienia. W następstwie przeprowadzonych czynności podatnicy uiszcili stwierdzone w ich wyniku w 17 przypadkach uszczuplenia w wysokości łącznej 44,5 tys. zł. W tych przypadkach podatnicy złożyli oświadczenia o przeznaczeniu przychodu na cele mieszkaniowe.

Zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin ten nie jest zależny (tj. nie może zostać wydłużony) od złożenia przez podatnika oświadczenia o przeznaczeniu przychodu na cele mieszkaniowe. Stanowisko takie potwierdził Minister Finansów w piśmie z 8 września 2005 r. (nr PB2/AD-033-0267-999/05) oraz Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z 11 grudnia 2008 r. (II FSK 1294/07) i 14 stycznia 2011 r. (II FSK 1547/09).

(dowód: akta kontroli str. 359-360)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że: Urząd prowadził czynności sprawdzające dotyczące zobowiązań starszych niż 5 lat, ponieważ stanowisko dotyczące przedawnienia zobowiązań z tytułu sprzedaży nieruchomości po 7 latach potwierdzało ówczesne orzecznictwo (m.in. wyrok ISA/OL658/07, ISA/Bd/656/09, ISA/Gd813/10). Wskazał, że z pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 11 lipca 2011 r. wynikało, iż w związku z wyrokiem NSA z 28 czerwca 2011 r., uległo zmianie stanowisko w zakresie terminu przedawnienia, tzn. w przypadku sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych nabytych przed 1 stycznia 2007 r., niezależnie od tego, czy podatnik złożył stosowne oświadczenie dotyczące przeznaczenia środków na cele mieszkaniowe, z końcem roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności rozpoczyna swój bieg 5-letni okres przedawnienia⁴⁹.

(dowód: akta kontroli str. 776-777, 811-812)

Jednocześnie składając wyjaśnienia w innym zakresie, Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że: „zwrócić należy uwagę iż przy załatwianiu spraw organ podatkowy zobowiązany jest sprawę traktować indywidualnie biorąc pod uwagę zarówno stan

⁴⁸ DD9/033/297/BRT/SKT/2011/DD-466

⁴⁹ W przedmiotowym piśmie wskazano m.in., że: „w związku z Wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 czerwca 2011 r., sygn. akt II FSK 311/10 uchylającym w całości orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 17 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 656/09 w sprawie skargi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w przedmiocie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych z tyt. sprzedaży lokalu mieszkalnego, i przekazującym sprawę do ponownego rozpatrzenia, Dyrektor Izby Skarbowej uprzejmie informuje o zmianie stanowiska w zakresie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku złożenia przez zbywającego oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dotychczas WSA w Bydgoszczy podzielał stanowisko organów podatkowych dotyczące przesunięcia terminu płatności zryczałtowanego podatku dochodowego z tyt. sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, przed upływem 5 lat od dnia ich nabycia wobec podatników, którzy złożyli stosowne oświadczenie o zamiarze przeznaczenia przychodów na cele mieszkaniowe, a w konsekwencji również przesunięcia początkowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Sąd stwierdzając, że zarzuty strony skarżącej w zakresie przedawnienia są nieuzasadnione – oddalał skargi. Jednak NSA, który rozpatrywał sprawę ze skargi kasacyjnej podatnika od wyroku WSA w Bydgoszczy (...) zakwestionował zasadność takiego stanowiska i ww. wyrokiem z dnia 28 czerwca 2011 r. uchylił zaskarżony wyrok w całości. W ustnych motywach orzeczenia sąd stwierdził m.in., że brzmienie art. 28 cyt. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w 2002 r. nie kreuje szczególnego dwuletniego terminu płatności dla osób, które złożyły oświadczenie o zamiarze przeznaczenia środków na cele mieszkaniowe. Oświadczenie to nie skutkuje przesunięciem początkowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Uwzględniając pogląd NSA zaprezentowany w wymienionej sprawie, jak i stanowisko Ministra Finansów wyrażone m.in. w interpretacjach indywidualnych, Dyrektor Izby Skarbowej informuje o zmianie swego dotychczasowego stanowiska w powyższej kwestii”.

faktyczny jak i prawny. Nie jest związany przy tym orzeczeniami sądów, które zapadły w innych podobnych sprawach. Organ podatkowy przy załatwieniu konkretnej sprawy jest natomiast zobligowany terminem do jej załatwienia i niemożliwym jest wstrzymanie się z rozpatrzeniem sprawy do czasu ujednolicenia orzecznictwa”.

(dowód: akta kontroli str. 744)

Podkreślenia wymaga, że jakkolwiek stosowaną przez Urząd wykładnię stosowały niektóre składy sędziowskie, to orzecznictwo w tym zakresie było niejedolite. Wcześniejsze podjęcie przedmiotowych czynności przez organ podatkowy lepiej wypełniałoby w ocenie NIK zasadę prowadzenia czynności w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Należy wskazać, że podatnicy, którzy zapłacili kwotę zobowiązania podatkowego po upływie terminu przedawnienia, nie mogą żądać jego zwrotu, gdyż zgodnie z art. 79 § 2 Ordynacji podatkowej prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, pomimo iż ustawodawca nie sprecyzował w jakim terminie od zakończenia czynności sprawdzających powinno się wszczynać postępowanie podatkowe, słusznym wydaje się przyjęcie, że należałoby starać się zachować w tych przypadkach okres odnoszący się do wszczęcia postępowania podatkowego po zakończonej kontroli, wynikający z art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej. Powyższe wpłynęłoby na szybkość postępowania, jak i na zaufanie do organów podatkowych.

Ocena częściowa

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

IV. 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 Kontroli⁵⁰, wnosi o:

1. Zorganizowanie pracy poszczególnych komórek Urzędu w sposób zapewniający weryfikację rozliczeń podatników związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wcześniej niż w roku przedawnienia zobowiązania podatkowego.
2. Zapewnienie przeprowadzania analiz prawidłowości opodatkowania przychodów uzyskanych w przypadkach wielokrotnie zawieranych transakcji sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych oraz o kontynuację podjętych działań odnośnie przypadków zidentyfikowanych w trakcie kontroli.
3. Podjęcie działań organizacyjnych mających na celu terminowe i rzetelne wprowadzanie deklaracji do systemu POLTAX.
4. Rozważenie przeprowadzenia ponownej weryfikacji stwierdzonych w trakcie kontroli spraw pięciu podatników, którzy nie skorzystali z tzw. „ulgi meldunkowej” odnośnie przychodów związanych ze zbywanym gruntem, garażem lub budynkiem gospodarczym.

⁵⁰ 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 prosimy 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
Anna Kapelewska
doradca ekonomiczny

Dyrektor
Barbara Antkiewicz

.....
podpis

Karolina Lahutta
specjalista k.p.

.....
podpis

.....
podpis