



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Bydgoszczy

LBY – 4101-027-05/2013

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. Jerzy Kuzyniak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 86219 z dnia 18 września 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 1,2) 2. Karolina Lahutta, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 86220 z dnia 18 września 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 3,4)
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Świeciu, ul. 10 lutego 16, 86-100 Świecie, REGON 090561381, zwany dalej „Urzędem”
Kierownik jednostki kontrolowanej	Naczelnik Urzędu - Roman Lewandowski (dowód: akta kontroli str. 5)

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

Pozytywną ocenę uzasadniają w szczególności:

- podejmowanie w coraz szerszym zakresie czynności sprawdzających na podstawie art. 274a i 275 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa², zwanej dalej „Ordynacją podatkową”, które w okresie objętym kontrolą doprowadziły do dokonania dodatkowego przypisu w łącznej kwocie 297.896 zł, stanowiącej 15,0% deklarowanych przez podatników zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych za lata 2009-2012,
- określenie przez Naczelnika Urzędu w 2011 r. zasad postępowania w sprawach dotyczących rozliczeń przychodów (dochodów) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w tym jednoznaczne wyznaczenie kryterium ilościowego przypadków podlegających weryfikacji.

Jako rzetelną oceniono przeprowadzaną przez Urząd weryfikację danych zawartych w deklaracjach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych

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

² Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

pod kątem spełnienia przez podatników warunków do skorzystania z ulg podatkowych określonych w art. 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³, zwanej dalej „ustawą opodof”. Nieprawidłowości w tym zakresie stwierdzono jedynie w 3 z 80 (3,75%) badanych przypadków, a polegały one na zaniżeniu w toku czynności sprawdzających obliczonego należnego podatku o kwotę 1.180 zł (tj. 2,1% ustaleń czynności Urzędu i 0,6% łącznego, zadeklarowanego zobowiązania podatkowego wynikającego z dokumentów objętych badaniem).

W toku kontroli stwierdzono ponadto nieprawidłowości polegające na:

- zaniżeniu łącznie o 3.915 zł odsetek za zwłokę, naliczonych od zaległości podatkowych w sytuacji niezłożenia w terminie przez podatników oświadczeń, o których mowa w art. 28 ust. 2a ustawy opodof i niewydatkowania przez nich przychodów na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub e ww. ustawy,
- niekorzystaniu w przypadkach wskazanych w Ordynacji podatkowej z korygowania deklaracji w trybie określonym w art. 274 § 1 pkt 1 tej ustawy, tj. poprzez dokonywanie korekt z Urzędu, oraz przyjmowaniu korekt bez pisemnego ich uzasadnienia, tj. z naruszeniem art. 81 § 2 Ordynacji podatkowej.

Kontrola wykazała ponadto, że nie stosowano zasady niezwłocznego przekazywania przez Urząd posiadanych informacji o transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych do innych organów podatkowych właściwych ze względu na miejsce zamieszkania podatnika. Ponad 70% takich informacji objętych kontrolą przesłano właściwym organom podatkowym w okresie od 1 roku do 3 lat od dnia zawarcia transakcji zbycia, z tego większość w trakcie niniejszej kontroli.

Pozytywnie oceniając znaczny wzrost - począwszy od 2012 r. - ilości czynności sprawdzających prowadzonych na podstawie art. 274a i 275 Ordynacji podatkowej, NIK wskazuje na jednoczesne pogorszenie relacji między datą podejmowania tych czynności a datą odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych podlegających opodatkowaniu.

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 668 deklaracji⁴ związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, w tym za rok 2009 – 174, za rok 2010 – 157, za rok 2011 - 176, za rok 2012 – 161.

Dodatkowo do Urzędu wpłynęły 192 oświadczenia o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi określonej w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy opodof w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. Trzech podatników złożyło natomiast oświadczenia, o których mowa w art. 28 ust. 2a ustawy opodof w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.; nie składając jednocześnie deklaracji PIT-23.

³ Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

⁴ w rozumieniu art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej

W złożonych deklaracjach wykazano podatek z odpłatnego zbycia w łącznej kwocie 1.980.434 zł, w tym: 526.258 zł za rok 2009, 683.130 zł za rok 2010, 334.600 zł za rok 2011, 436.446 zł za rok 2012. Skorzystanie ze zwolnienia w podatku zadeklarowało 88% podatników rozliczających się na drukach PIT-23 oraz 66,5% rozliczających się na drukach PIT-39. Wysokość związanej z tym preferencji podatkowej wyniosła 3.296.864 zł, w tym za rok 2009 – 648.684 zł, za rok 2010 – 744.648 zł, za rok 2011 – 1.082.457 zł, za rok 2012 – 821.075 zł.

Natomiast szacowana kwota preferencji podatkowej związanej ze zwolnieniem określonym w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy opodof wyniosła 3.090.793 zł.

(dowód: akta kontroli str. 260)

1.2. Złożone deklaracje związane z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wprowadzane były do systemu POLTAX w terminie do 108 dni od ich wpływu. Przeważająca większość z nich (91,6%) odnotowana została w systemie w czasie krótszym niż 2 tygodnie od dnia wpływu, w ciągu miesiąca zarejestrowanych zostało natomiast 97,4% złożonych deklaracji. Deklaracje zatwierdzane były przez pracowników Urzędu przeważnie (73,0%) w ciągu dwóch tygodni od dnia ich wpływu. Przed upływem miesiąca zatwierdzonych zostało 89,3% z objętych badaniem deklaracji.

We wprowadzonych regulacjach⁵ Naczelnik określił 45 - dniowy termin na wprowadzenie do systemu POLTAX zeznań podatkowych, liczony od dnia wpływu dokumentu do Urzędu. Spośród złożonych w kontrolowanym okresie 605 zeznań związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, 600 tj. 99,2% odnotowanych zostało w systemie z zachowaniem wskazanego terminu. W 5 przypadkach zeznania podatkowe wprowadzone zostały do systemu POLTAX Urzędu z opóźnieniem w stosunku do terminu (45 dni) określonego w zarządzeniach Naczelnika Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 92-105)

1.3. i 1.4. Czynności sprawdzające, prowadzone na podstawie art. 272 pkt 2 Ordynacji podatkowej wykonywane były w terminie zapewniającym Urzędowi możliwość naliczania ewentualnych odsetek za zwłokę. Badanie 20 deklaracji wykazało, że badano poprawność formalną i rachunkową złożonych dokumentów, a w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podejmowano zazwyczaj czynności zmierzające do ich usunięcia.

(dowód: akta kontroli str. 149)

1.5. W okresie objętym kontrolą Urząd przeprowadził 210 czynności sprawdzających w zakresie merytorycznej poprawności danych wykazanych przez podatników w złożonych deklaracjach i zeznaniach podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, w tym 107 (51,0%) zakończonych wynikiem pozytywnym. W ich wyniku stwierdzono zaniżenie przez podatników zobowiązania podatkowego o łączną kwotę 297.896 zł, w tym w roku 2009 – 47.831 zł, w roku 2010 – 24.484 zł, w roku 2011 – 28.136 zł, w roku 2012 – 165.784 zł, w I półroczu 2013 r. – 31.661 zł.

(dowód: akta kontroli str. 143)

1.5.1. W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu wydawał zarządzenia w sprawie wprowadzenia Instrukcji obiegu i przetwarzania dokumentów źródłowych (w tym: dla systemu komputerowego POLTAX), w których zawarte były m.in. opisy

⁵ Zarządzenia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Świeciu nr 41 z dnia 1 września 2008 r., Nr 15 z dnia 1 kwietnia 2010 r., Nr 6/2012 z dnia 1 lutego 2012 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji obiegu i przetwarzania dokumentów źródłowych (w tym: dla systemu komputerowego POLTAX) w Urzędzie Skarbowym w Świeciu

„czynności związanych ze sprzedażą nieruchomości”⁶ wykonywane w poszczególnych komórkach organizacyjnych Urzędu.

(Dowód: akta kontroli str. 7- 9, 15, 16-19, 23-27, 32, 33, 40-42, 48)

Szczegółowa regulacja w tym zakresie, tj. procedura w sprawie zasad prowadzenia i dokumentowania czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia przychodów (dochodów) ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych w Urzędzie, wprowadzona została w życie zarządzeniem Nr 92/2011 Naczelnika Urzędu z dnia 30 września 2011 r. W procedurze tej określono m.in., że wszyscy podatnicy, którzy dokonali sprzedaży nieruchomości w warunkach określonych w art. 10 ust. 8 lit. a-c⁷ ustawy opod., podlegają obowiązkowej weryfikacji (§2 procedury)⁸.

W ww. regulacji nie określono terminów do przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie merytorycznej poprawności złożonych deklaracji. W instrukcjach obiegu i przetwarzania dokumentów źródłowych wskazano jedynie, że czynności sprawdzające w odniesieniu do PIT-23 przeprowadzane mają być po upływie 2 lat.

(Dowód: akta kontroli str. 41-44)

Czynności sprawdzające w latach 2009-2011 podejmowane były co do zasady (81 z 90, tj. 90%) na bieżąco, tj. najpóźniej w ciągu roku od końca roku, w którym upłynął termin związany z możliwością skorzystania ze zwolnienia. W latach 2012-2013 (I półrocze) w ogólnej liczbie podjętych czynności znacząco wzrósł udział weryfikacji rozliczeń za 4 i 5 lat wstecz. Stanowiły one odpowiednio 33% i 53%. Wzrostowi temu towarzyszył ponad 100% wzrost ilości dokonanych weryfikacji.

(dowód: akta kontroli str. 143)

1.5.2. Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) Urzędu wyjaśnił m.in., że *„Po wprowadzeniu Zarządzenia Nr 92/2011 z dnia 30 września 2011 r. w sprawie zasad prowadzenia i dokumentowania czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia przychodów (dochodów) ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, pracownik przeprowadza analizę, po której następuje zakwalifikowanie spraw do weryfikacji wstępnej (czynności bez udziału strony w oparciu o dane będące w posiadaniu organu podatkowego), czynności sprawdzających z udziałem podatnika bądź postępowania podatkowego. (...) Do chwili obecnej (dop. kontrolera, tj. do 5 listopada 2013 r.), oprócz bieżącej obsługi zeznań wpływających dokonuje się czynności sprawdzających głównie do zeznań i*

⁶ Zachowano pisownię oryginalną

⁷ Zachowano pisownię oryginalną, ustawa opod. wymienia sprzedaż nieruchomości jako źródło określone w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit a-c

⁸ Ponadto w procedurze w sprawie zasad prowadzenia i dokumentowania czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia przychodów (dochodów) ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych w Urzędzie, wprowadzonej w życie zarządzeniem Nr 92/2011 Naczelnika Urzędu z dnia 30 września 2011 r. ustalono m.in.:

- §3 „Weryfikacja prowadzona jest w oparciu o dane wynikające z aktów notarialnych, złożonych przez podatników oświadczeń, zeznań, wykazów i innych dokumentów zwanych w dalszej części procedury dokumentami”
- §4 „Na podstawie danych, o których mowa w §3 pracownik przeprowadza analizę, po której następuje zakwalifikowanie dokumentów do weryfikacji wstępnej, czynności sprawdzających bądź postępowania podatkowego.”
- §5 Przez weryfikację należy rozumieć czynności prowadzone bez udziału strony w oparciu o dane będące w posiadaniu organu podatkowego.”
- „§6 Weryfikacja wstępną kończy się rozliczeniem i propozycją odstąpienia od dalszych czynności, wezwania podatnika do weryfikacji w ramach czynności sprawdzających lub wszczęcia postępowania podatkowego. Wzór rozliczenia stanowi załącznik nr 1 do niniejszego zarządzenia. Rozliczenie to podlega akceptacji kierownika Referatu Obsługi Bezpośredniej OBII”
- „§7 Jeżeli weryfikacja wstępna wskazuje na konieczność dokonania rozliczenia z udziałem strony, jest ona wzywana do przedłożenia dodatkowych wyjaśnień i dokumentów w toku czynności sprawdzających lub złożenia fotokopii dokumentów. Z czynności sprawdzających z udziałem strony sporządzany jest protokół oraz rozliczenie o którym mowa w §6. Rozliczenie podlega akceptacji kierownika Referatu Obsługi Bezpośredniej OBII”

deklaracji po 2 letnim okresie możliwości wydatkowania przychodu (dochodu) na cele mieszkaniowe. Przede wszystkim dokonywana jest weryfikacja za 2009 i 2010 rok.”

„(...)Sukcesywnie prowadzone są czynności sprawdzające, w celu nie doprowadzenia do przedawnienia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z art. 70 Ordynacji podatkowej przedawniają się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.”

(dowód: akta kontroli str. 186, 252)

Weryfikacją danych zawartych w deklaracjach podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych objęto w Urzędzie następujące ilości deklaracji:

- 1) okres rozliczeniowy 2009 r. - czynnościami sprawdzającymi objęto 70 (40,2%) ze 174 złożonych deklaracji, z tego:
 - PIT-23 - czynnościami sprawdzającymi objęto 41 (55,4%) z 74 deklaracji,
 - PIT-36 - czynnościami sprawdzającymi objęto 15 (23,1%) z 65 deklaracji,
 - PIT-36L - czynnościami sprawdzającymi nie objęto żadnej deklaracji (złożono 1 deklarację),
 - PIT-39 - czynnościami sprawdzającymi objęto 14 (41,2%) z 34 deklaracji,
- 2) okres rozliczeniowy 2010 r. - czynnościami sprawdzającymi objęto 28 (17,8%) ze 157 złożonych deklaracji, z tego:
 - PIT-23 - czynnościami sprawdzającymi objęto 14 (27,5%) z 51 deklaracji,
 - PIT-36 - czynnościami sprawdzającymi objęto 1 (3,4%) z 29 deklaracji,
 - PIT-36L - czynnościami sprawdzającymi nie objęto żadnej z 3 deklaracji,
 - PIT-39 - czynnościami sprawdzającymi objęto 13 (17,6%) z 74 deklaracji,
- 3) okres rozliczeniowy 2011 r. - czynnościami sprawdzającymi objęto 12 (6,8%) ze 176 złożonych deklaracji, z tego:
 - PIT-23 - czynnościami sprawdzającymi objęto 7 (28,0%) z 25 deklaracji,
 - PIT-36 - czynnościami sprawdzającymi nie objęto żadnej z 20 złożonych deklaracji,
 - PIT-39 - czynnościami sprawdzającymi objęto 5 (3,8%) ze 131 deklaracji,
- 4) okres rozliczeniowy 2012 r. - czynnościami sprawdzającymi objęto 1 (0,6%) ze 161 deklaracji, z tego:
 - PIT-36 - czynnościami sprawdzającymi nie objęto żadnej z 15 złożonych deklaracji,
 - PIT-39 - czynnościami sprawdzającymi objęto 1 (0,7%) ze 146 deklaracji.

W wyniku przeprowadzonej weryfikacji 111 deklaracji z lat 2009-2013 (I półrocze), w których wykazano zobowiązanie podatkowe w łącznej kwocie 242.848 zł, Urząd stwierdził (w części deklaracji) zaniżenie zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 190.062 zł oraz ich zawyżenie na łączną kwotę 5.598 zł.

(Dowód: akta kontroli str. 142, 143, 186, 252)

1.5.3.- 1.5.4. Badanie 30 przypadków weryfikacji dokonanych bez udziału podatnika oraz 50 czynności sprawdzających przeprowadzonych z jego udziałem w latach 2009-2013 (I półrocze) wykazało, że Urząd sprawdzał m.in. zgodność zadeklarowanych przychodów z danymi wynikającymi z aktu notarialnego i wartością rynkową ustaloną na potrzeby podatku od czynności cywilnoprawnych, zgodność zadeklarowanych kosztów z danymi z aktów nabycia zbywanej nieruchomości oraz ewentualnymi nakładami, zadeklarowanych wydatków z dowodami poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe. Przeprowadzone czynności dokumentowane były w formie kart analizy lub protokołów, od 30 września 2011 r. wg wzoru ustalonego Procedurą w sprawie zasad prowadzenia

i dokumentowania czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia przychodów (dochodów) ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych w Urzędzie, wprowadzoną zarządzeniem Nr 92/2011.

(dowód: akta kontroli str. 190-209)

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

- w 47 przypadkach, w których zadeklarowany przez podatników w drodze samoobliczenia podatek wyniósł łącznie 35.654 zł, zweryfikował zobowiązanie podatnika, obliczając je zgodnie z zasadami określonymi w ustawie opod, w wyniku czego w 15 sprawach stwierdził zaniżenie podatku na łączną kwotę 56.854 zł, a 32 rozliczenia uznał za dokonane prawidłowo,
- w 3 przypadkach, w których zadeklarowany przez podatnika w drodze samoobliczenia podatek wyniósł łącznie 30.780 zł, niewłaściwie zastosował przepisy ustawy opod i ustalił stan faktyczny niezbędny do zweryfikowania rozliczenia podatnika, w wyniku czego nie stwierdził zaniżenia podatku na kwotę 1.180 zł.

(dowód: akta kontroli str. 129-132, 152-167)

We wszystkich 30 badanych przypadkach weryfikacji deklaracji PIT-23 podatnicy złożyli w Urzędzie oświadczenia, o których mowa w art. 28 ust. 2a ustawy opod, tj. o przekazaniu uzyskanego przychodu na cele mieszkaniowe⁹, z tego:

- w 25 (83,3%) przypadkach oświadczenia złożono w terminie 14 dni od dnia sprzedaży,
- w 5 (16,7%) przypadkach oświadczenia złożono w terminie przekraczającym 14 dni od dnia sprzedaży.

(Dowód: akta kontroli str. 129-132, 152-167, 215-221)

W sytuacji złożenia przez podatników ww. oświadczeń z uchybieniem 14-dniowego terminu wskazanego w art. 28 ust. 2a ustawy opod w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. lub jego niezłożenia, a następnie niewydatkowania przychodów na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub e, Urząd naliczył odsetki za zwłokę za okres od terminu płatności określonego w art. 28 ust. 2 ustawy opod w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. do dnia, w którym upłynęły dwa lata, licząc od dnia sprzedaży. Co do zasady za ten okres odsetki naliczono w wysokości połowy odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych.

(Dowód: akta kontroli str. 152-167)

Weryfikacji poddawano również w Urzędzie prawdziwość składanych przez podatników oświadczeń o spełnieniu warunku do zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy opod w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r.

Z objętych badaniem kontrolnym **40 oświadczeń podatników** o spełnieniu warunku do zwolnienia uzyskanych przychodów z tytułu zbycia nieruchomości lub praw majątkowych w związku z zameldowaniem w lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia wszystkie zostały potwierdzone zaświadczeniami o zameldowaniu na pobyt stały wydanymi przez urzędy właściwych gmin, w tym 3 uzyskanymi w trakcie kontroli.

(Dowód: akta kontroli str. 168-172, 210-214)

⁹ Z obowiązku wpłaty podatku dochodowego z tytułu odpłatnego zbycia w 14 dniowym terminie zwolnieni byli podatnicy, którzy w terminie 14 dni od dnia sprzedaży złożyli oświadczenie o przeznaczeniu uzyskanego przychodu na cele mieszkaniowe (art. 28 ust. 2a ustawy opod). Skutkiem złożenia oświadczenia o przeznaczeniu było wyłączenie możliwości wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w okresie 2 lat od dnia sprzedaży.

1.6. W związku z wielokrotnym deklarowaniem przychodów uzyskiwanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przez tych samych podatników, w kontrolowanym okresie w Urzędzie prowadzono analizy mające na celu sprawdzenie wykazywanego przez podatnika źródła przychodów, a tym samym wykluczenie lub potwierdzenie uzyskiwania przez zbywców przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Analizy prowadzone były przez Referat Obsługi Bezpośredniej (OBII).

(dowód: akta kontroli str. 121, 183, 186)

Na podstawie ilości dokumentów związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wprowadzonych za lata 2009-2013 (I półrocze) do systemu POLTAX stwierdzono, że 3 podatników złożyło w tym okresie co najmniej czterokrotnie ww. dokumenty. Dokumentacja jednego z tych podatników objęta została przez Urząd analizą pod kątem prawidłowości zakwalifikowania uzyskanych przychodów do przychodów ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy opodof. W pozostałych 2 przypadkach, w których analiz takich nie przeprowadzono, ustalono że:

- podatnik NIP 5591463xxx w latach 2009-2013 zbył 35 lokali, głównie mieszkalnych, w tym powstałych po wyodrębnieniu, w 9 lokalizacjach, dodatkowo w latach 2007-2008 zbył 17 lokali. Lokale były wyodrębniane w budynkach zakupionych przez podatnika w latach 2007-2009;
- podatnik NIP 5591893xxx nabył w 2007 r. po upadłej Spółdzielni Mieszkaniowej zabudowaną nieruchomość. W 2010 r. wyodrębnił z niej i zbył 1 lokal mieszkalny. W 2011 r. zbył własność dwóch lokali mieszkalnych i dwóch garaży, a w 2012 r. zbył własność 1 garażu.

Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OB II) wyjaśnił m.in.: „Po wprowadzeniu Zarządzenia Nr 92/2011 z dnia 30 września 2011 r. w sprawie zasad prowadzenia i dokumentowania czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia przychodów (dochodów) ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, pracownik przeprowadza analizę, po której następuje zakwalifikowanie spraw do weryfikacji wstępnej (czynności bez udziału strony w oparciu o dane będące w posiadaniu organu podatkowego), czynności sprawdzających z udziałem podatnika bądź postępowania podatkowego. W związku z powyższym w trakcie czynności sprawdzających dokonywane były również analizy pod kątem prawidłowości wykazywania źródła przychodów przez podatników dokonujących wielokrotnie odpłatnego zbycia nieruchomości, na podstawie informacji zgromadzonych o czynnościach majątkowych z systemu komputerowego „Czynności majątkowe” (CZM). Do chwili obecnej, oprócz bieżącej obsługi zeznań wpływających dokonuje się czynności sprawdzających głównie do zeznań i deklaracji po 2 letnim okresie możliwości wydatkowania przychodu (dochodu) na cele mieszkaniowe. Przede wszystkim dokonywana jest weryfikacja za 2009 i 2010 rok. Dotychczas przeanalizowano następujących podatników deklarujących kilkakrotnie w zeznaniach odpłatne zbycie nieruchomości m.in. o numerach NIP: (...)”.

Wśród przeprowadzonych w Urzędzie analiz wielokrotnej sprzedaży nieruchomości wymienionych w wyjaśnieniu kierownika Referatu Obsługi Bezpośredniej (OB II) nie było analiz dotyczących wielokrotnej sprzedaży nieruchomości przez podatników: NIP 5591463xxx, NIP 5591893xxx.

(dowód: akta kontroli str. 121-123, 183-186)

1.7. Wprowadzona zarządzeniem nr 92/2011 Naczelnika Urzędu procedura nie regulowała zasad prowadzenia w Urzędzie czynności zmierzających do identyfikacji transakcji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw

majątkowych w okresie krótszym niż 5 lat od ich nabycia, na etapie przed przekazaniem informacji o nich do Referatu Obsługi Bezpośredniej (OB II).

(dowód: akta kontroli str. 41-44)

1.7.1. Roman Lewandowski, Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że: „Weryfikacją aktów notarialnych wpływających do Urzędu Skarbowego w Świeciu zajmują się pracownicy Referatu Postępowań Podatkowych (PPII). Wszystkie dokumenty podlegają analizie m.in. pod kątem odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat. Te akty notarialne, w których stwierdzono transakcje zbycia nieruchomości przed upływem 5 lat przekazywane są do Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII), w celu przeprowadzenia dalszych czynności. Analiza dokumentów odbywa się w sposób ciągły.”

Ponadto Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że: „przy identyfikacji zdarzeń mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z tymi nieruchomościami w okresie krótszym niż 5 lat od jego nabycia wykorzystywane są przede wszystkim wpływające do Urzędu akty notarialne, orzeczenia sądów (np. dotyczące podziału majątku) a także informacje od podatników dokonujących odpłatnego zbycia nieruchomości bądź praw majątkowych”.

(dowód: akta kontroli str. 176, 177, 178)

1.7.2. Stwierdzone przypadki osiągnięcia przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy opod., pracownicy komórki właściwej w sprawach podatków majątkowych odnotowywali w bazie Czynności Majątkowe (CZM) Urzędu poprzez zamieszczenie wskazania kontrolnego „5”. Wskazaniem tym oznaczonych zostało 605 spośród 624 poddanych szczegółowemu badaniu przypadków ewentualnego powstania w okresie objętym kontrolą przychodu z odpłatnego zbycia, o których informacje zamieszczone były w bazie CZM.

(dowód: akta kontroli str. 224-242)

Spośród niezidentyfikowanych 19 transakcji odpłatnego zbycia na łączną kwotę 1.137.250 zł, o których informacja w bazie CZM powstała w wyniku elektronicznego importu danych zawierających datę nabycia z innego organu podatkowego: 7- dotyczyło zbycia w roku 2010, 7 w roku 2011, a 5 w 2012 r. W trakcie kontroli NIK pracownicy Urzędu dokonali wstępnej analizy tych przypadków i stwierdzili, że do dnia kontroli (tj. do 22 listopada 2013 r.) deklaracje złożyło 7 podatników. Cztery przypadki dotyczyły zwolnienia z tytułu tzw. ulgi meldunkowej. W jednym przypadku właściwym był inny organ podatkowy, w jednym przypadku zbycie nie podlegało opodatkowaniu, ze względu na upływ ponad 5 lat od nabycia do zbycia nieruchomości. Tym samym deklaracji w związku z transakcjami odpłatnego zbycia o łącznej wartości 214.250,34 zł nie złożyło 6 podatników.

(dowód: akta kontroli str. 224-242)

Z objętych badaniem kontrolnym ww. 624 transakcji (na łączną kwotę przychodu 39.425.882 zł) z lat 2010, 2011 (I półrocze) i 2012 (I półrocze), o których informacje wpłynęły do Urzędu (wg stanu na dzień 26 listopada 2013 r.):

- a) w 18 (2,9%) przypadkach, dotyczących transakcji zbycia zawartych w 2010 r., na łączną kwotę 1.060.570 zł nie przeanalizowano ich pod względem obowiązku złożenia zeznania podatkowego i powstania zobowiązania podatkowego;
- b) w 104 (16,7%) przypadkach na łączną kwotę 6.264.834 zł przeprowadzono w Urzędzie tylko wstępną weryfikację polegającą na zidentyfikowaniu powstania przychodu ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy opod. W tych

przypadkach podatnicy nie złożyli zeznań podatkowych, mimo upływu terminu na ich złożenie: najpóźniej w dniu 30 kwietnia 2011 r. dla 60 transakcji przeprowadzonych w 2010 r. (o łącznej wartości 3.656.172 zł, najpóźniej w dniu 30 kwietnia 2012 r. dla 27 transakcji zbycia przeprowadzonych w 2011 r. (o łącznej wartości 1.977.420 zł) i najpóźniejszej w dniu 30 kwietnia 2013 r. dla 17 transakcji zbycia przeprowadzonych w 2012 r. (o łącznej wartości 631.242 zł); c) w 26 (4,2%) przypadkach na łączną kwotę 2.954.983,34 zł nie przeanalizowano ich pod względem obowiązku złożenia zeznania podatkowego (dotyczy 14 transakcji zbycia z 2011 r. na łączną kwotę 2.282.283,34 zł oraz 12 transakcji zbycia z 2012 r. na łączną kwotę 672.700 zł).

Według danych (na dzień 26 listopada 2013 r.) zawartych w bazie CZM Urzędu w latach 2009-2012 na terenie Gminy Świecie było 5 przypadków zbycia własności lokali mieszkalnych w formie darowizny lub przeniesienia własności (w okresie krótszym niż 5 lat od ich nabycia od Gminy Świecie) w zamian za „dożywotnią służebność” (o łącznej wartości 278.462,26 zł). We wszystkich tych przypadkach zbywcy lokali nie złożyli zeznań podatkowych.. Dotyczyło to transakcji zawartych przez następujących podatników o NIP: 5591572xxx, 5591177xxx, 5591583xxx, 5591615xxx, 559167xxx.

Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OB.II) udzielając wyjaśnień w sprawach: przyczyn nie przeanalizowania dotychczas (tj. do 26 listopada 2013 r.) ww. transakcji pod kątem obowiązku złożenia zeznań podatkowych i wystąpienia zobowiązania podatkowego oraz działań podjętych w stosunku do podatników, którzy nie złożyli w ustawowym terminie zeznań podatkowych, wyjaśnił m.in.:

„(...) transakcje z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przyjęto na podstawie wydruku z systemu komputerowego „Czynności majątkowe” (CZM), w którym pracownicy podatków majątkowych, podczas analizy aktów notarialnych w przypadku sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od dnia zbycia, wprowadzają w programie jako wskazanie kontrolne nr 5 - sprzedaż przed upływem 5 lat. Pracownicy podatków majątkowych przekazują do referatu podatku dochodowego wszystkie informacje dotyczące transakcji z ww. wskazaniem kontrolnym. Zgodnie z wprowadzonym Zarządzeniem Nr 92/2011 z dnia 30 września 2011 r. w sprawie zasad prowadzenia i dokumentowania czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia przychodów (dochodów) ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, pracownik przeprowadza analizę, po której następuje zakwalifikowanie spraw do weryfikacji wstępnej (czynności bez udziału strony w oparciu o dane będące w posiadaniu organu podatkowego). Do chwili obecnej, oprócz bieżącej obsługi zeznań wpływających dokonuje się czynności sprawdzających głównie do zeznań i deklaracji po 2 letnim okresie możliwości wydatkowania przychodu (dochodu) na cele mieszkaniowe. W praktyce większość czynności sprawdzających prowadzi się w trzecim roku zbycia nieruchomości, z uwagi na możliwość wydatkowania przychodu w ciągu 2 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło zbycie. Przede wszystkim w celu niedoprowadzenia do przedawnienia dokonywana jest weryfikacja najstarszych niezwyfikowanych spraw tj. za 2009 i 2010 rok. Jednak z uwagi na obowiązek sporządzenia przez pracowników tut. organu podatkowego zarejestrowanych w tut. Urzędzie transakcji, sporządzonych przez kontrolujących na podstawie danych z programu Czynności majątkowe, zweryfikowano wstępnie transakcje, na dzień przedłożenia zestawienia, dla potrzeb kontroli NIK bez dokonywania analizy, która będzie sukcesywnie dokonywana zgodnie z wprowadzonym zarządzeniem. W związku z powyższym w stosunku do transakcji za lata 2010-2012 oraz 3 przypadki dot. 2009 r. (...) nie przeprowadzono jeszcze ww. analizy również pod względem obowiązku złożenia zeznania.

(...) sukcesywnie prowadzone są czynności sprawdzające w celu niedoprowadzenia do przedawnienia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z art. 70 Ordynacji podatkowej przedawniają się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku."

(dowód: akta kontroli str. 224-242, 265-277)

1.7.3. W kwestii wypracowanych zasad współpracy pomiędzy urzędami skarbowymi w zakresie wymiany informacji o przypadkach odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w okresie krótszym niż 5 lat od ich nabycia, Naczelnik Urzędu wskazał, że: *„Pracownicy urzędu skarbowego właściwego do obsługi podatków majątkowych weryfikując wpływające akty notarialne analizują, czy transakcja udokumentowana tym aktem podlega również opodatkowaniu podatkiem dochodowym, analizują także czy urząd, do którego dany akt wpłynął jest właściwy miejscowo do zajęcia się sprawą. Informację o transakcji (wraz z kserokopią aktu notarialnego bądź wydrukiem z systemu informatycznego „Czynności Majątkowe”) przekazują do urzędu skarbowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania, celem wykorzystania."*

(dowód: akta kontroli str. 176-178)

1.7.4. Z objętych badaniem kontrolnym 95 przypadków przesyłania przez Urząd do innych organów podatkowych informacji o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych w 2010 r., w II półroczu 2011 r., w II półroczu 2012 r.:

- w 70 przypadkach między datą zbycia nieruchomości (praw majątkowych) a przesłaniem pisemnie tych informacji do innych organów podatkowych upływał okres od 1 roku do 3 lat. Na przykład:
 - zbycie przez podatnika NIP 5541537xxx nieruchomości (praw majątkowych) za cenę 30.000 zł nastąpiło w dniu 07.07.2010 r., a informację do I US w Bydgoszczy przesłano w dniu 27.11.2013 r.,
 - zbycie przez podatnika NIP 5591604xxx nieruchomości (praw majątkowych) cenę 160.000 zł nastąpiło w dniu 31.08.2011 r., a informację do US w Inowrocławiu przesłano w dniu 27.11.2013 r.,
 - zbycie przez podatnika NIP 9580337xxx nieruchomości (praw majątkowych) za cenę 43.000 zł nastąpiło w dniu 19.10.2012 r., a informację do US w Gdyni przesłano w dniu 27.11.2013 r.
- w 52 (54,7%) przypadkach, w tym 23 dotyczących transakcji zbycia zawartych w 2010 r., informacje te przesłano w dniu 27.11.2013 r. (tj. w trakcie kontroli NIK).

Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) wyjaśnił:

„Okresowo, raz na miesiąc, tut. Urząd przesyła elektronicznie informacje dotyczące zbycia nieruchomości i praw majątkowych do innych urzędów skarbowych właściwych dla danego podatnika wg podatku dochodowego.

Niezależnie od elektronicznej wysyłki w trakcie weryfikacji aktów notarialnych, które wpłynęły do Urzędu, w późniejszym czasie przesyła się również kserokopie aktów notarialnych do urzędów właściwych wg aktualnego miejsca zamieszkania. Zgodnie z wprowadzonym Zarządzeniem Nr 92/2011 z dnia 30 września 2011 r. w sprawie zasad prowadzenia i dokumentowania czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia przychodów (dochodów) ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, pracownik przeprowadza analizę, po której następuje zakwalifikowanie spraw do weryfikacji wstępnej (czynności bez udziału strony w oparciu o dane będące w posiadaniu organu podatkowego). Do chwili obecnej (dop. kontrolera: tj. do 05 grudnia 2013 r.), oprócz bieżącej obsługi zeznań wpływających dokonuje się czynności sprawdzających głównie do zeznań i deklaracji po 2 letnim okresie możliwości wydatkowania przychodu (dochodu) na

cele mieszkaniowe. W praktyce większość czynności sprawdzających prowadzi się w trzecim roku od roku zbycia nieruchomości, z uwagi na możliwość wydatkowania przychodu w ciągu 2 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło zbycie. Przede wszystkim w celu niedoprowadzenia do przedawnienia dokonywana jest weryfikacja najstarszych niezwyfikowanych spraw. Dokonując weryfikacji po upływie możliwości wydatkowania sprawdzana jest aktualna właściwość urzędu do dokonania czynności sprawdzających. W zależności od aktualnego adresu zamieszkania akty te przesyła się do urzędu właściwego na dzień dokonania weryfikacji.

Jednak z uwagi na obowiązek sporządzenia przez pracowników tut. organu podatkowego zarejestrowanych w tut. Urzędzie transakcji, sporządzonych przez kontrolujących na podstawie danych z programu Czynności majątkowe, zweryfikowano wstępnie transakcje, na dzień przedłożenia zestawienia, dla potrzeb kontroli NIK bez dokonywania analizy, która będzie sukcesywnie dokonywana zgodnie z wprowadzonym zarządzeniem. W trakcie weryfikacji dokonano sprawdzenia również aktualnego adresu zamieszkania, w związku z tym w dniu 27.11.2013 r. przesłano akty do właściwych urzędów skarbowych. W zestawieniu informacji wysłanych do urzędów skarbowych nie wskazano, kiedy nastąpiła zmiana adresu zamieszkania, gdyż w przypadku zmiany adresu zamieszkania po dokonaniu czynności zbycia nie wysyła się informacji elektronicznie. (...) sukcesywnie prowadzone są czynności sprawdzające również dla ustalenia właściwego urzędu skarbowego w celu niedoprowadzenia do przedawnienia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z art. 70 Ordynacji podatkowej przedawniają się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

(dowód: akta kontroli str. 278-282, 293-295)

1.7.5. Do Urzędu informacje o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych w okresie krótszym niż 5 lat od daty jej nabycia wpływały w kontrolowanym okresie głównie w formie papierowej. Według informacji uzyskanych w trakcie kontroli NIK od naczelników 3 innych urzędów skarbowych¹⁰ oraz z Urzędu Miejskiego w Świeciu o przeprowadzonych 21 transakcjach odpłatnego zbycia nieruchomości w okresie krótszym niż 5 lat od daty ich nabycia przez podatników, dla których właściwym miejscowo był Naczelnik Urzędu Skarbowego w Świeciu:

- w 7 (33,3% z 21) przypadkach nie odnotowano ww. transakcji w bazie CZM Urzędu (ze wskazaniem stron),
- w 9 (42,9% z 21) przypadkach podatnicy nie złożyli deklaracji podatkowych lub oświadczenia o korzystaniu z tzw. ulgi meldunkowej.

(dowód: akta kontroli str. 243-247, 255, 256, 262, 296, 297)

1.8. W Urzędzie w latach 2009-2013 (I połowa) 95 deklaracji podatkowych (14,2% z 668) na łączną kwotę przypisu 207.619 zł (10,5% z ogólnej kwoty przypisu 668 deklaracji) zostało złożonych po terminie określonym w ustawie opod., z tego 26 deklaracji (27,4% z 95) na łączną kwotę przypisu 80.291 zł zostało złożonych na wezwanie Urzędu.

Z 95 deklaracji złożonych po terminie:

- w 43 (45,3%) przypadkach odstąpiono od zawiadomienia w sprawie karno-skarbowej, ze względu na zerowe kwoty przypisu (powołano się na pkt 3 procedury obiegu dokumentów dotyczących sporządzania przez

¹⁰ Naczelnika Urzędu Skarbowego w Grudziądzu, Naczelnika Urzędu Skarbowego w Chełmnie oraz Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni

pracowników Urzędu zawiadomień o popełnieniu przestępstw lub wykroczeń skarbowych¹¹),

- w 22 (23,2%) przypadkach (na łączną kwotę przypisu 102.821 zł) – odstąpiono od zawiadomienia w sprawie karno-skarbowej, ze względu na przedawnienie karalności (powołano się na pkt 9 procedury obiegu dokumentów dotyczących sporządzania przez pracowników Urzędu zawiadomień o popełnieniu przestępstw lub wykroczeń skarbowych¹²),
- w 11 (11,6%) przypadkach (na łączną kwotę przypisu 18.466 zł), komórki organizacyjne Urzędu właściwe w sprawach podatku od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości zawiadomiły stanowisko ds. karnych skarbowych w Urzędzie, że zachodzi podejrzenie wykroczenia skarbowego polegającego na niezłożeniu deklaracji podatkowej w terminie określonym w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, z tego w 3 przypadkach (na łączną kwotę przypisu 5.502 zł) po konsultacji z oskarżycielem odstąpiono od sporządzenia zawiadomienia z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu,
- w 17 (17,9%) przypadkach (na łączną kwotę przypisu 82.854 zł) były to korekty deklaracji,
- w 2 (2,1%) przypadkach (na łączną kwotę przypisu 30 zł) były to deklaracje przekazane z innego urzędu skarbowego.

(dowód: akta kontroli str. 109-114, 142)

1.9. W okresie od stycznia 2009 r. do czerwca 2013 r. w Urzędzie nie wszczynano i nie prowadzono postępowań podatkowych w celu określenia w drodze decyzji wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych związanego z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych. W następstwie prowadzonych czynności sprawdzających podatnicy złożyli korekty deklaracji podatkowych, w których wykazali zobowiązania podatkowe zgodne z wynikami weryfikacji.

(dowód: akta kontroli str. 145, 146-148)

1.10. W związku z rozliczeniami w podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczącymi odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych za lata 2009-2013 (I połowa), Urząd rozpatrywał w kontrolowanym okresie 5 spraw o stwierdzenie nadpłaty w łącznej kwocie 15.648 zł, z tego nadpłaty w 2 sprawach na łączną kwotę 8.107 zł zwrócone zostały podatnikom po 30 czerwca 2013 r. (tj. po okresie objętym kontrolą).

Podstawą podjęcia działań w jednym przypadku był wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty złożony w trybie art. 75 §§ 2 i 3 Ordynacji podatkowej. Wniosek został złożony w dniu 22.01.2013 r., nadpłatę w kwocie 5.889 zł zwrócono 04.02.2013 r. (tj. po 13 dniach od daty wpływu wniosku).

W 4 pozostałych przypadkach zwrot nadpłaty wynikał z:

- korekty zeznania PIT-39 w związku z wydatkowaniem większej kwoty na własne cele mieszkaniowe (2 przypadki na łączną kwotę nadpłaty 1.652 zł). W pierwszym

¹¹ Pkt 3 procedury obiegu dokumentów dotyczących sporządzania przez pracowników Urzędu zawiadomień o popełnieniu przestępstw lub wykroczeń skarbowych wprowadzonej do stosowania zarządzeniem Naczelnika Urzędu nr 44/2011 z dnia 9 maja 2011 r. (zarządzenie obowiązywało do dnia 28.02.2013 r.) miał następujące brzmienie:

„Odstępuje się od sporządzania doniesień karnych skarbowych w przypadkach złożenia po terminie tzw. „deklaracji lub zeznań zerowych”, a także zeznania, w treści którego koszty uzyskania przychodów przewyższają przychody (strata podatkowa)”

¹² Pkt 9 ww. procedury miał następujące brzmienie:

„przekazywanie doniesień do komórki karnej skarbowej należy dokonywać niezwłocznie, aby nie doszło do przedawnienia karalności. Sporządzanie i przekazywanie do komórki karnej skarbowej doniesień dotyczących czynów zabronionych, względem, których nastąpiło przedawnienie karalności jest niezasadne. W celu wyeliminowania takich przypadków oskarżyciel skarbowy przy przyjmowaniu doniesień powinien dokonać ich wstępnej analizy celem ustalenia momentu przedawnienia karalności czynu zabronionego. Wobec stwierdzenia, iż w konkretnej sprawie nastąpiło przedawnienie karalności oskarżyciel odmawia przyjęcia zawiadomienia czyniąc na nim stosowną adnotację.”

przypadku korektę zeznania złożono w dniu 11.03.2013 r., a nadpłatę zwrócono w dniu 04.04.2013 r. (po 24 dniach od dnia złożenia korekty zeznania). W drugim przypadku korektę zeznania złożono w dniu 16.04.2013 r., a nadpłatę zwrócono w dniu 24.04.2013 r. (po 8 dniach od dnia złożenia korekty zeznania),

- wykazania w pierwotnym zeznaniu podatkowym przychodów i kosztów uzyskania przychodów niezgodnie z danymi wynikającymi z aktu notarialnego (1 przypadek nadpłaty na kwotę 1.557 zł),
- opodatkowania transakcji, która nie podlegała opodatkowaniu w związku ze zbyciem nieruchomości po upływie 5 lat od jej nabycia (1 przypadek nadpłaty na kwotę 6.550 zł). W pierwotnym zeznaniu zadeklarowano podatek w związku z niewłaściwym przyjęciem, że zniesienie współwłasności w roku 2008 spowodowało nabycie nieruchomości przez podatnika).

(dowód: akta kontroli str. 185)

Ustalone
nieprawidłowości

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

- 1) W dwóch przypadkach nierzetelnie wprowadzano dane do systemu POLTAX:
 - pierwszym przypadku pierwsza deklaracja PIT-23 złożona przez podatnika nie została wprowadzona do systemu POLTAX. Dotyczyło to deklaracji PIT-23 za 2010 r. podatnika NIP 5591132xxx, która złożona została w Urzędzie w dniu 17 maja 2010 r. Dopiero druga deklaracja tego podatnika dotycząca tej samej transakcji złożona w dniu 12 lipca 2012 r. została wprowadzona do systemu POLTAX jako pierwsza (nadano jej nr systemowy 3443830). Obowiązek wprowadzenia do systemu POLTAX złożonych przez podatników deklaracji ustalony został zarządzeniem nr 15 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Świeciu z dnia 1 kwietnia 2010 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji obiegu i przetwarzania dokumentów źródłowych (w tym: dla systemu komputerowego POLTAX) w Urzędzie.
Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) Urzędu wyjaśnił: „(...) deklaracja PIT – 23 złożona 17.05.2010 r. dotyczyła przychodów zwolnionych w kwocie 21.333 zł. Po 2 letnim okresie możliwości wydatkowania podatnik ten został wezwany do czynności sprawdzających, w wyniku których złożył deklarację jako pierwotną. Pracownik dokonujący czynności nie widząc deklaracji pierwotnej, również w protokole z czynności umieścił informację o braku złożenia deklaracji. (...) obecnie zgodnie z Instrukcją obiegu dokumentów wszystkie deklaracje nawet błędne muszą być wprowadzone do systemu. Powyższa nieprawidłowość nie wpłynęła na wysokość zobowiązania podatkowego.”
 - w drugim przypadku wprowadzono do systemu POLTAX dane z zeznania podatkowego pod inną datą wpływu zeznania od faktycznie udokumentowanej. Dotyczyło to zeznania o numerze systemowym 3692669, które do systemu POLTAX wprowadzono pod datą 28 kwietnia 2013 r., a faktycznie wpłynęło do Urzędu w dniu 28 czerwca 2013 r.
Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) Urzędu wyjaśnił: „Korektę zeznania o numerze 3992669 wprowadzono do systemu z błędną datą wpływu tj. 28 kwietnia 2013 r. zamiast 28 czerwca 2013 r. prawdopodobnie przez pomyłkę. Fakt ten nie ma na nic wpływu, gdyż w zeznaniu tym nie wystąpił podatek należny a pierwotne zeznanie złożono w terminie ustawowym”.

(dowód: akta kontroli str. 149, 156, 182, 220)

- 2) W 9 przypadkach przyjęto korektę deklaracji podatkowej bez załączonego do niej pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty i nie wezwano podatnika do uzupełnienia korekty o to uzasadnienie, mimo że art. 81 § 2 Ordynacji podatkowej stanowił, że skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie

korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty, z tego:

- w 8 przypadkach korektę deklaracji PIT-23 przyjęto bez załączonego do niej pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty i nie wezwano podatnika do uzupełnienia korekty o to uzasadnienie. Dotyczyło to 8 korekt złożonych przez podatników w 2011 r. z wykazanym podatkiem w łącznej kwocie 8.378 zł;
- w 1 przypadku w ramach odrębnie przeprowadzonego badania kontrolnego przypadków wyjaśniania przez pracowników Urzędu błędów i omyłek w zeznaniach podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości (praw majątkowych) stwierdzono przyjęcie korekty zeznania PIT-39 bez dołączonego do niego pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty. Dotyczyło to zeznania PIT-39 za rok 2010 oznaczonego nr systemowym 3135625.

W 1 przypadku przyjęto korektę zeznania PIT-39 z pisemnym uzasadnieniem nie podpisanym przez podatnika. Dotyczyło to korekty zeznania PIT-39 za 2009 r. (nr systemowy korekty deklaracji 3361059) złożonej przez podatnika NIP 5591317xxx, w której wykazano podatek do zapłaty w kwocie 5.076 zł.

Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) Urzędu wyjaśnił, że:

- „z uwagi na wiadome przyczyny złożenia korekt tj. zgodnie z ustaleniami protokołu nie wezwano ponownie osób do złożenia pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty. (...)

„(...) z uwagi na przyjmowanie wcześniej korekt po czynnościach sprawdzających bez uzasadnienia przyczyn złożenia korekty, przyjęto również złożone do korekty „uzasadnienie” nie podpisane przez podatnika.”

„(...) od 2 listopada 2011 r. w związku z zaleceniami Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, po przeprowadzonej inspekcji, wprowadzono obowiązek wzywania podatników do składania pisemnego uzasadnienia przyczyn złożenia korekty, również w przypadku składania korekty na wezwanie organu podatkowego.”

(dowód: akta kontroli str. 107, 129-132, 152-167, 215-221)

- 3) W 2 przypadkach dokonując czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji danych wykazanych w deklaracjach nieprawidłowo zweryfikowano kwotę należnego podatku dochodowego od osób fizycznych na łączną kwotę 1.122 zł (co stanowi 1,59% należnego podatku od 30 transakcji objętych badaniem kontrolnym). I tak:

- w deklaracji PIT-23 za 2010 r. złożonej przez podatnika NIP 5591702xxx, który uzyskał przychód ze sprzedaży nieruchomości (praw majątkowych) w kwocie 160.000 zł, Urząd nieprawidłowo (tj. niezgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy opdof) zweryfikował wysokość przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości poprzez uwzględnienie w kosztach odpłatnego zbycia wydatków w łącznej kwocie 5.123,20 zł na zapłatę podatku od czynności cywilnoprawnych i opłat notarialnych związanych z umową przeniesienia własności, których podatnik nie poniósł. W konsekwencji zamiast podatku w kwocie 3.382 zł zweryfikowano do zapłaty podatek w kwocie 2.870 zł, tj. o 512 zł mniejszej od należnej kwoty podatku wynikającej z dokumentów;
- w deklaracjach PIT-23 za 2009 r. złożonych przez podatników NIP 5541824xxx i NIP 5540160xxx, którzy uzyskali łączny przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości (praw majątkowych) w kwocie 250.000 zł (każdy po 125.000 zł), Urząd nieprawidłowo (tj. niezgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy opdof w brzmieniu obowiązującym do

31.12.2006 r.) uwzględnił w kwotach przychodu zwolnionego przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości (praw majątkowych) i wydatkowane na usługę pośrednictwa sprzedaży w łącznej kwocie 6.100 zł (po 3.050 zł na każdego podatnika). Wydatki te zostały również uwzględnione w kosztach odpłatnego zbycia. W konsekwencji dla każdego podatnika zamiast podatku w kwocie 9.338 zł zweryfikowano do zapłaty podatek w kwocie 9.033 zł, tj. o 305 zł mniejszej (łącznie podatek niższy o 610 zł).

Odnosnie pierwszego przypadku kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) Urzędu wyjaśnił: „(...) pracownik nieprawidłowo przyjął zadeklarowaną kwotę 5.123 zł dotyczącą kosztów odpłatnego zbycia, które na podstawie aktu notarialnego poniesione były przez nabywcę. W dniu 04.11.2013 r. (tj. w trakcie kontroli NIK) wysłano do podatnika wezwanie w celu dokonania korekty deklaracji o ww. kwotę wydatku, którego nie poniesiono. W dniu 06.11.2013 r. podatnik złożył korektę deklaracji bez uwzględniania kosztów odpłatnego zbycia, wykazując podatek zryczałtowany w łącznej kwocie 3.382 zł

Odnosnie drugiego przypadku kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) Urzędu wyjaśnił: „(...) wydatek w kwocie 6.100 zł dot. pośrednictwa w sprzedaży został podwójnie uwzględniony przez pracownika tj. jako koszt odpłatnego zbycia i jako wydatek na cele mieszkaniowe wykazany w zestawieniu faktur w załączniku do protokołu. W dniu 04.11.2013 r. (w trakcie kontroli NIK) wysłano do podatników wezwanie w celu dokonania korekty deklaracji o ww. kwotę wydatku, którego nie poniesiono. W dniu 08.11.2013 r. podatnicy złożyli korekty deklaracji (...).”;

(dowód: akta kontroli str. 152, 158, 215, 216, 219, 220)

Ponadto w 1 z 20 objętych badaniem weryfikacji zeznań PIT-39 nieprawidłowo zweryfikowano (tj. zastosowano nieprawidłowo wzór określony w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy opodof) kwotę należnego podatku dochodowego od osób fizycznych o łączną kwotę 58 zł (co stanowi 0,08% należnego podatku od 20 transakcji objętych badaniem kontrolnym). Dokonując czynności sprawdzających zeznań PIT-39 za 2009 r. złożonych przez podatników NIP 8761248xxx i NIP 8761006xxx, którzy uzyskali przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości (praw majątkowych) w łącznej kwocie 125.000 zł, Urząd nieprawidłowo obliczył kwotę dochodu zwolnionego przyjmując ją w łącznej wysokości 44.882,14 zł, a winno być 44.570,20 zł, co w konsekwencji miało wpływ na ustalenie wielkości podatku. Zamiast ustalonej kwoty podatku w łącznej wysokości 15.058 zł winien być ustalony podatek w łącznej wysokości 15.116 zł, tj. większy w łącznej kwocie o 58 zł (po 29 zł dla każdego z podatników).

Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) Urzędu wyjaśnił: „(...) pracownik dokonał nieprawidłowo obliczenia kwoty dochodu zwolnionego, przez co każdy z małżonków zadeklarował niższy podatek w kwocie 29 zł. W dniu 04.11.2011 r. wysłano do podatników wezwanie w celu dokonania korekty deklaracji. W dniu 15.11.2013 r. podatnicy złożyli korekty deklaracji, wykazując każdy z małżonków prawidłową kwotę dochodu zwolnionego oraz podatek zryczałtowany w łącznej kwocie 15.116 zł.”

(Dowód: akta kontroli str. 129-132, 218, 221)

- 4) W 5 (0,8% z 605) przypadkach zeznania podatkowe wprowadzone zostały do systemu POLTAX Urzędu z opóźnieniem w stosunku do terminu (45 dni) określonego w zarządzeniach Naczelnika Urzędu¹³. Dotyczyło to:

¹³ Zarządzenia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Świeciu nr 41 z dnia 1 września 2008 r., Nr 15 z dnia 1 kwietnia 2010 r., Nr 6/2012 z dnia 1 lutego 2012 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji obiegu i przetwarzania dokumentów źródłowych (w tym: dla systemu komputerowego POLTAX) w Urzędzie Skarbowym w Świeciu

- PIT-39 nr systemowy 2917004/2009 – utworzonego 77 dni od dnia wpływu dokumentu do Urzędu (kwota dokumentu 6.880 zł),
- PIT-39 nr systemowy 2995145/2009 – utworzonego 108 dni od dnia wpływu dokumentu do Urzędu (kwota dokumentu 0 zł),
- PIT-39 nr systemowy 2995149/2009 – utworzonego 108 dni od dnia wpływu dokumentu do Urzędu (kwota dokumentu 0 zł),
- PIT-39 nr systemowy 3435172/2009 – utworzonego 49 dni od dnia wpływu dokumentu do Urzędu (kwota dokumentu 0 zł),
- PIT-39 nr systemowy 2913955/2009 – utworzonego 75 dni od dnia wpływu dokumentu do Urzędu (kwota dokumentu 164 zł).

Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) wyjaśnił:

„Zeznania z danymi szczegółowymi w ilości 5 szt wprowadzono po 45 dniu od dnia złożenia dotyczyły roku 2009 i stanowiły 0,63% w stosunku do dokumentów objętych kontrolą. Średnia szybkość wprowadzania ze wszystkich dokumentów wyniosła 5,52 dnia. Pomimo zapisu wynikającego z obiegu dokumentów o wprowadzaniu danych szczegółowych do 45 dni zgodnie z zarządzeniami w sprawie zeznań podatkowych wszystkie czynności od przyjęcia do dnia zwrotu nadpłaty muszą być wykonane w okresie nie dłuższym niż trzy miesiące. W powyższych zeznaniach nie wystąpiła żadna nadpłata podatku. W trzech przypadkach podatek należny i przypis/odpis był zerowy, a dwa zeznania z kwotą do zapłaty, które były wpłacone przez podatników w ustawowym terminie. Zatem wprowadzenie w późniejszym terminie zeznań nie spowodowało naruszeń prawa materialnego.

W celu wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości Zarządzeniem Naczelnika US w Świeciu Nr 11/2012 z dnia 01 lipca 2012 r. wprowadzono instrukcję I-034/1 w sprawie administrowania i sprawdzania danych wprowadzonych do systemów informatycznych, z której wynika m.in., że nie rzadziej niż raz w tygodniu wyznaczony pracownik dokonuje sprawdzenia prawidłowości i terminowości wprowadzanych do systemu danych za pomocą dostępnych raportów (qserver-intranet urzędu).”

(dowód: akta kontroli str. 92-105,183,184,187,188)

- 5) W 10 spośród 11 (91%) 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 opodof przez podatników, którzy nie złożyli albo uchybili terminowi złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2 ustawy opodof, 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.

(dowód: akta kontroli str. 119-120)

Tym samym naruszono art. 56 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym stawka odsetek za zwłokę wynosi 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim. Powyższe skutkowało nienaliczeniem odsetek za zwłokę w łącznej kwocie 3.195,00 zł.

Kierownik Referatu Obsługi Bezpośrednie (OBII) nie odniósł się w złożonych wyjaśnieniach bezpośrednio do przyczyn naliczania odsetek w ww. sytuacjach. Wskazał jednakże m.in., że w Urzędzie stosuje się jednolitą zasadę naliczania odsetek i załączył interpretację ogólną Ministra Finansów z dnia 10 stycznia 2002 r., wydaną w odniesieniu do brzmienia art. 28 ust. 3 ustawy opodof obowiązującego przed 1 stycznia 2003 r., z której wynikało m.in., że

skorzystanie ze zwolnienia nie jest uzależnione od złożenia w przewidzianym terminie stosownego oświadczenia o przeznaczeniu środków na cele mieszkalne, natomiast jeżeli wydatkowanie przychodów na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy opod. nie nastąpi w przewidzianym terminie, to wówczas stosuje się przepis art. 28 ust. 3 ustawy opod.

Jednocześnie kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) wyjaśnił, że naliczenie w jednym przypadku odsetek w pełnej wysokości spowodowane było prawdopodobnie tym, że składając PIT-23 podatnik miał dokonaną wpłatę i pracownik obsługujący deklarację nie wprowadził w programie POLTAX2B przerwy w naliczaniu odsetek. W związku z tym odsetki dokonane w 100% przez podatnika nie były zmienione na 50%.

(dowód: akta kontroli str. 288)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

1. Stwierdzono, że część załączonych do protokołów czynności sprawdzających zestawień danych z faktur do rozliczenia wydatków na budowę, rozbudowę, nadbudowę, remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego finansowanych z przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych nie zawierała:

- w 9 z 33 przypadków podstawowych informacji identyfikujących zestawienie z daną deklaracją, tj. brak było opisu, kogo i czego dotyczy zestawienie,
- w 28 z 33 przypadków danych odnośnie osób sprawdzających zestawienie.

Ponadto we wzorze „Karty analizy rozliczenia przychodów (dochodów) ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych” stanowiącym załącznik do zarządzenia Nr 92/2011 Naczelnika Urzędu z dnia 30 sierpnia 2011 r. w sprawie zasad prowadzenia i dokumentowania czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia przychodów (dochodów) ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych nie zawarto miejsc do odnotowania dat sporządzenia analizy oraz jej akceptacji przez kierownika referatu. Brak ww. dat uniemożliwia ustalenie, na jaki dzień były aktualne dane zawarte w sporządzanych analizach.

Podejmowane przez Urząd czynności wymagają zdaniem NIK precyzyjniejszej formy ich dokumentowania.

Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) Urzędu wyjaśnił: „(...) zestawienia faktur poniesienia wydatków sporządzane na odrębnych zestawieniach uwzględniane są jako załączniki do protokołu. Informacja ta jest zawarta w protokole z czynności sprawdzających, zatem na zestawieniach nie dokonywano opisu tytułu kogo i czego dotyczy zestawienie. Ponadto na zestawieniach nie opisywano danych odnośnie osób sporządzających zestawienie. W większości przypadków to podatnik przedkłada zestawienie wydatków a pracownik dokonuje czynności sprawdzających. Z uwagi na dokonywanie wszystkich zapisów wyłącznie w protokole uznano za wystarczające przyjmowanie zestawień z opisem np. załącznik do protokołu. Jednak w związku z brakiem ww. elementów w zestawieniach faktur, niezwłocznie udzielono w tym zakresie instruktażu pracownikom dokonującym czynności sprawdzających w celu wyeliminowania wątpliwości co do rzetelności tych zestawień.”

(dowód: akta kontroli str. 129-132, 152-167, 215-221)

2. W ocenie NIK niepokojące jest pogorszenie relacji między datą podejmowania czynności sprawdzających prawidłowość danych wykazanych przez podatników w deklaracji a datą odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych podlegających opodatkowaniu. W roku 2012 odsetek weryfikacji rozliczeń za 4 i 5 lat wstecz w ogólnej liczbie przeprowadzonych czynności wyniósł 33%, podczas gdy za lata 2009-2011 wynosił on 10%. Oznacza to, że w roku 2012 w stosunku do lat poprzedzających wzrosła o 23 pkt procentowe ilość weryfikacji przeprowadzonych w roku przedawnienia zobowiązania podatkowego lub w roku poprzedzającym (tj. wydłużył się okres pomiędzy datą weryfikacji deklaracji podatkowej a datą odpłatnego zbycia). W ocenie Izby jest to sytuacja mniej korzystna z punktu widzenia pewności wpływów budżetowych, jak i minimalizowania po stronie podatnika skutków niewłaściwego rozliczenia dokonanego w drodze samoopodatkowania, niż przeprowadzanie takich czynności na bieżąco¹⁴. Podejmowanie czynności sprawdzających ze znacznym opóźnieniem w stosunku do daty zawartej transakcji może również prowadzić do uniknięcia sankcji karno-skarbowej związanej z niezłożeniem zeznania podatkowego i narażeniem budżetu państwa na uszczuplenie.
3. NIK zwraca uwagę na brak przekazywania na bieżąco przez Urząd w formie pisemnej, do organów podatkowych właściwych ze względu na miejsce zamieszkania podatnika, posiadanych informacji o zidentyfikowanych transakcjach odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. 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 oraz bez migrującego wskazania kontrolnego, pozostawienie przekazywania informacji w formie pisemnej na „czas późniejszy” uzależniony od daty podjęcia czynności weryfikacyjnych na podstawie art. 274a i 275 Ordynacji podatkowej, zwłaszcza prowadzonych w roku przedawnienia, jest niewystarczające. Podkreślenia również wymaga, że może ono negatywnie wpłynąć na pracę organu podatkowego, do którego przekazywana jest taka informacja.

Ocena częściowa

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

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

Opis stanu faktycznego

2.1. Analiza 20 czynności sprawdzających dotyczących poprawności formalno-rachunkowej złożonych deklaracji (PIT-36 za rok 2009, PIT-39 za lata 2009, 2010 i 2012) wykazała, że podejmowane one były w terminie do 3 miesięcy (z wyjątkiem dwóch przypadków, w których czynności sprawdzające podjęto po 3 miesiącach i 7 dniach) od daty wpływu dokumentu do Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 149)

¹⁴ Z uwzględnieniem okresów, w których podatnicy mogą środki z odpłatnego zbycia przeznaczyć na cele związane ze zwolnieniem

W latach 2009-2013 (I półrocze) 52 (24,8% z 210) czynności sprawdzające związane z wątpliwościami co do poprawności danych wynikających z dokumentów oraz weryfikacją kwot wykazanych zwolnień, w tym 23 zakończone wynikiem pozytywnym, dokonane zostały w okresie późniejszym niż trzeci rok po zawarciu transakcji zbycia, której zasadność opodatkowania weryfikowano. I tak:

- w roku 2011 w 9 przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające dotyczące rozliczeń za lata 2006-2007, w tym w 5 przypadkach stwierdzono zaniżenie zobowiązań na łączną kwotę 8.186 zł,
- w roku 2012 w 35 przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające dotyczące rozliczeń za 2007-2008, w tym w 13 przypadkach stwierdzono zaniżenie zobowiązań na łączną kwotę 21.373 zł, a w 2 - zawyżenie na łączną kwotę 2.735 zł,
- w I półroczu 2013 w 8 przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające dotyczące rozliczeń za lata 2008-2009, w tym w 5 przypadkach stwierdzono zaniżenie zobowiązań na łączną kwotę 9.538 zł.

(dowód: akta kontroli str. 143)

W kwestii przeprowadzenia ww. czynności później niż w trzecim roku licząc od końca roku, w którym zawarto transakcję zbycia kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) wyjaśnił: „W praktyce większość czynności sprawdzających prowadzi się w trzecim roku od roku zbycia nieruchomości, z uwagi na wprowadzoną od 2009 r. możliwość wydatkowania przychodu w ciągu 2 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło zbycie. Oznacza to, że w niektórych sprawach podatnik ma prawie 3 lata na wydatkowanie przychodu. Większość czynności dotyczyła sprawdzenia wydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe i była zweryfikowana w trzecim roku podatkowym a pojedyncze przypadki sprawdzone były później tj. w 2011 r. 3 przypadki za 2006 r., w 2012 r. 13 spraw za 2007 i w 2013 r. 2 sprawy za 2008 r. W kilku przypadkach czynności podejmowano później z uwagi na przesłanie aktów notarialnych po zmianie właściwości, do których poprzedni urząd nie przeprowadził czynności. Ponadto z uwagi na brak odrębnego zarządzenia wewnętrznego dotyczącego prowadzenia i dokumentowania czynności sprawdzających oraz w celu zapewnienia większego nadzoru w dniu 30 września 2011 r. wprowadzono Zarządzenie Nr 92/2011 w sprawie zasad prowadzenia i dokumentowania czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia przychodów (dochodów) ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych. Od czasu wprowadzenia zarządzenia pracownik przeprowadza analizę, po której następuje zakwalifikowanie spraw do weryfikacji wstępnej (czynności bez udziału strony w oparciu o dane będące w posiadaniu organu podatkowego), czynności sprawdzających z udziałem podatnika bądź postępowania podatkowego. Zatem po wprowadzeniu obowiązku dokonywania analiz (kart) do każdej sprawy kierownik referatu musi dokonać akceptacji. W związku z tym zakwalifikował podatników do czynności sprawdzających z dokumentami, których wcześniej nie sprawdzono. Ponadto informuję, że organ podatkowy nie ma obowiązku sprawdzania z dokumentami z udziałem podatnika wszystkich deklaracji i zeznań dot. zwolnień wydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe.”

(dowód: akta kontroli str. 284, 287, 288)

2.2. Korygowanie deklaracji z Urzędu nie było w kontrolowanym okresie dominującą formą poprawiania błędów formalno-rachunkowych i oczywistych pomyłek w deklaracjach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych.

Analiza 12 przypadków, w których zaistniała konieczność korygowania deklaracji podatkowych wykazała, że:

- w jednym przypadku (PIT-36 za 2012 r.), w którym w zeznaniu wykazano zawyżone o 4 zł kwoty wpłaconych zaliczek, Urząd skorygował deklarację w trybie określonym w art. 274 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej,
- w 2 przypadkach nie podjęto działań zmierzających do skorygowania błędów formalno-rachunkowych w zeznaniach podatników zgodnie z wymogami wynikającymi z art. 274 § 1 Ordynacji podatkowej. Ponadto w tych dwóch przypadkach (nr systemowe: 2879134, 3274367) dane z zeznań PIT-39 (za rok 2009 i 2012) wprowadzono do systemu POLTAX niezgodnie z dokumentami źródłowymi. W obydwóch przypadkach nieprawidłowości w zeznaniach podatników nie miały wpływu na wysokość podatku,
- w pozostałych 9 przypadkach wezwano podatników do skorygowania deklaracji. Spośród nich w 3 przypadkach konieczność skorygowania zeznania wynikała z wykazania zawyżonej o 500 zł podstawy opodatkowania. W pozostałych przypadkach nieprawidłowości w wypełnieniu deklaracji polegały na zastosowaniu niewłaściwego formularza, wykazaniu w zeznaniu wyłącznie przychodu, wyliczenia podatku od zerowej podstawy opodatkowania, lub też korekta wiązała się ze zmianą wysokości podatku w wysokości przekraczającej 1.000 zł.

(dowód: akta kontroli str. 106, 107, 179-181)

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. W okresie objętym kontrolą przeprowadzono 2 czynności sprawdzające zakończone stwierdzeniem zawyżenia przez podatnika zobowiązania podatkowego o kwotę 2.735 zł. W toku badań kontrolnych nie stwierdzono przypadków, aby wynikiem negatywnym zakończono czynności sprawdzające w odniesieniu do deklaracji z zawyżoną przez podatnika kwotą zobowiązania podatkowego.

W ramach czynności sprawdzających nie wymagano przedkładania przez podatników dokumentów, które były w posiadaniu Urzędu.

(dowód: akta kontroli str.106, 143, 152-167, 190-209, 299)

2.4. W okresie objętym kontrolą Urząd rozpatrywał 5 przypadków nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w tym jeden przypadek na wniosek podatnika. W żadnym z tych przypadków zasadność nadpłaty nie wynikała z błędów popełnionych przez pracowników Urzędu w toku wcześniej podjętych czynności ani nie była związana ze zmianą linii interpretacyjnej przepisów w przedmiocie opodatkowania transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych nieruchomości.

(dowód: akta kontroli str. 118)

2.5. W kontrolowanym okresie nie stwierdzono przypadków, aby niejednolite opodatkowanie podatników znajdujących się w tej samej sytuacji prawnej i faktycznej było następstwem działań podejmowanych przez Urząd.

Badanie przeprowadzonych przez Urząd 40 weryfikacji oświadczeń o zameldowaniu wykazało, że spośród 29 przypadków, w których podatnicy zbywali nieruchomości lub lokale mieszkalne razem z udziałem w gruncie, na którym posadowiony był budynek i złożyli oświadczenia o zameldowaniu, o których mowa w art. 21 ust. 21 ustawy opod. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r.:

- w 28 przypadkach, w tym 6 dotyczących rozliczenia za rok 2009, 6 dotyczących rozliczenia za 2010, 9 dotyczących rozliczenia za rok 2011, 7 dotyczących rozliczenia za rok 2012, przychody związane ze zbywanym gruntów nie były opodatkowane,
- w 1 przypadku, dotyczącym rozliczenia za rok 2009, przychody związane ze zbywanym gruntem zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w wyniku czego podatnik wykazał w deklaracji podatek w kwocie 2.138 zł.

Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) wyjaśnił: „W ocenie tut. Organu podatkowego ulga meldunkowa przewidziana w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, obejmowała swym zakresem nie tylko przychody uzyskane z odpłatnego zbycia budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, ale także gruntu, na którym budynek ten został posadowiony. Nie wynikało to wprost z postanowień ww. ustawy, ale z przepisów art. 47 § 1 i art. 48 Kodeksu cywilnego, w myśl których grunty i posadowione na nich budynki stanowią całość nieruchomości i nie mogą być przedmiotem odrębnej sprzedaży.

Stanowisko tut. Organu podatkowego znalazło potwierdzenie przez Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów w podjętej w dniu 02 kwietnia 2012 r. uchwale sygn. Akt II FPS 3/11.

Zatem warunkiem do skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, nabytych lub wybudowanych w latach 2007-2008, było złożenie w terminie oświadczenia, że podatnik był zameldowany w zbywanym budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przez datą zbycia.

W związku z powyższym tut. Organ podatkowy nie wymagał od podatników opodatkowania gruntu, na którym budynek był posadowiony. Opodatkowanie gruntu u podatnika o nr NIP 5591060xxx było pojedynczym przypadkiem i nie wynikało to z żądania organu podatkowego lecz samodzielnej woli podatnika.”

(dowód: akta kontroli str. 168-172, 222, 223)

2.6. W kwestii informowania Ministerstwa Finansów, w tym za pośrednictwem Dyrektora Izby Skarbowej, o stwierdzonych rozbieżnościach w orzecznictwie sądowo-administracyjnym i wynikających z tego wątpliwościach związanych ze stosowaniem przepisów regulujących kwestie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami Naczelnik Urzędu wyjaśnił: „Podstawą do wykonywania zadań nałożonych na organy podatkowe (w tym Urząd Skarbowy w Świeciu) są zawsze przepisy prawa. Orzeczenia sądów administracyjnych nie mają charakteru precedensowego, stanowią rozstrzygnięcia sporów przez sąd w indywidualnych sprawach z uwzględnieniem określonych specyficznych okoliczności stanu faktycznego, a w konsekwencji wiążą sąd i organ podatkowy w danej konkretnej sprawie. Mogą stanowić swego rodzaju wskazówkę interpretacyjną w innych przypadkach, jednak nie są przepisami prawa.

Ponadto nadmieniam, iż przepisy Ordynacji podatkowej nakładają na Ministra Finansów obowiązek dążenia do jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy oraz organy kontroli podatkowej w szczególności poprzez dokonywanie interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Minister Finansów wydawał zarówno interpretacje indywidualne jak i ogólne m.in. dotyczące stosowania przepisów prawa podatkowego z zakresu podatku dochodowego przy

transakcjach odpłatnego zbycia nieruchomości, zatem jest świadomy rozbieżności występujących w orzecznictwie sądowo-administracyjnym.”

(dowód: akta kontroli str. 176, 177)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Odsetki za zwłokę są wynikiem nieprawidłowego wypełnienia przez podatników obowiązków wynikających z prawa podatkowego i odpowiedzialność za ich powstanie ponosi podatnik. Niemniej jednak wcześniejsze podejmowanie przez Urząd czynności weryfikujących samoobliczenia dokonane przez podatników pozwoliłoby ograniczyć po ich stronie ciężar finansowy odsetek i w ocenie NIK wpłynęłoby na pogłębienie zaufania obywateli do organów podatkowych.

Na podstawie badania 4 z 7 przypadków, gdzie w następstwie podjętych przez pracowników Urzędu czynności, deklaracje lub ich korekty złożone zostały w piątym roku od końca roku, w którym zawarto transakcje zbycia nieruchomości, a podatnicy w całości uregulowali zaległe należności podatkowe w łącznej kwocie 9.286 zł wraz z należnymi odsetkami w wysokości 4.429,80 zł, oszacowano że uregulowanie ww. zaległości podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych w ostatnim dniu trzeciego roku od końca roku zawarcia transakcji zmniejszyłoby wysokość odsetek za zwłokę o łączną kwotę 2.031,80 zł, tj. prawie o połowę.

(dowód: akta kontroli str. 115)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W 3 przypadkach objętych badaniem kontrolnym Urząd nie skorygował samodzielnie (bez wzywania podatników) błędów i omyłek w deklaracjach podatkowych, w zakresie określonym w art. 274 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej oraz nie doręczył podatnikom w trybie art. 274 § 2 pkt. 1 i 2 tej ustawy skorygowanej uwierzytelnionej kopii deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku lub wysokości straty bądź informacji o braku takich zmian. Powyższe 3 przypadki dotyczyły zeznań PIT-39 za rok 2012. W każdym z tych przypadków (nr systemowe: 3630359, 3630450, 3633408) miało miejsce nieprawidłowe wyliczenie podstawy opodatkowania oraz w następstwie powyższego również podatku. Podatnicy w każdym z tych zeznań wykazali kwotę podstawy opodatkowania o 500 zł wyższą niż dochód oraz podatek zawyżony o 95 zł.

Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) wyjaśnił, że w ww. przypadkach „wysłano wezwanie na podstawie art. 274 §1 pkt 2 ustawy (...) do skorygowania przez podatnika deklaracji. Sprawa dotyczyła sprzedaży udziałów nieruchomości przez 3 członków jednej rodziny zamieszkałej w Świeciu pod tym samym adresem. Organ podatkowy w tym przypadku zastosował inną możliwość skorygowania deklaracji przez podatnika, z uwagi na fakt, że w latach wcześniejszych w większym stopniu wykorzystywano ten sposób dokonywania korekt. Pomimo tego przypadku w coraz większym stopniu tutaj Urząd korzysta z możliwości dokonywania korekt „z urzędu” zgodnie z art. 274 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. W latach 2009-2013 korekt „z urzędu” sporządzono odpowiednio 1, 4, 12, 166, 188. (...) w zakresie spraw związanych ze sprzedażą nieruchomości podatnicy najczęściej składają deklaracje oraz korekty osobiście w celu upewnienia się co do prawidłowości złożonego dokumentu. Również w powyższej sprawie podatnicy nie przestali korekty pocztą, lecz stawili się osobiście w Urzędzie.”

Ponadto w 2 przypadkach nie podjęto żadnych działań w celu skorygowania nieprawidłowo wypełnionych przez podatników zeznań podatkowych, tj. postąpiono niezgodnie z wymogami wynikającymi z art. 274 § 1 Ordynacji podatkowej, a do

systemu POLTAX wprowadzono te zeznania w wersji poprawionej, tj. niezgodnie z dokumentami źródłowymi. Dotyczyło to:

- zeznania PIT-39 o nr systemowym 2879134, w którym m.in. podatnik w polu przeznaczonym do wpisania podstawy opodatkowania (poz. 27) zamiast kwoty 13.076 zł wpisał kwotę podatku należnego (tj. 2.484,00 zł),
- zeznania PIT-39 o nr systemowym 3274367, w którym podatnik wykazał przychód zwolniony w kwocie o 80.000 zł wyższej niż kwota dochodu z odpłatnego zbycia.

W obu przypadkach nieprawidłowości w zeznaniach podatników nie miały wpływu na wysokość podatku.

Kierownik Referatu Obsługi Bezpośredniej (OBII) wyjaśnił, że „Pracownik dokonujący wprowadzania do systemu POLTAX zeznania podatkowego o nr 3274367 systemowym, z uwagi na brak przypisu/odpisu tj. bez wystąpienia podatku należnego, wprowadził niższą prawidłową kwotę, która nie mogła być wyższa od dochodu wynikającego z poz. 23 zeznania. W przypadku wprowadzenia zeznania o nr systemowym 2879134 z uwagi na prawidłowość obliczonego podatku należnego, do systemu POLTAX zamiast kwoty podatku ujęto prawidłową kwotę podstawy opodatkowania wynikającą z kwoty dochodu z poz. 24 zeznania. Tak więc zmienione kwoty wprowadzono na podstawie wcześniejszych pozycji wypełnionych przez podatnika. W tych przypadkach z uwagi na brak wpływu na wysokość podatku przyjęto zeznanie za prawidłowe, zatem nie podjęto działań zmierzających do skorygowania błędów. Jednocześnie wyjaśniam, że urząd podejmuje działania zmierzające do korygowania błędów formalno-rachunkowych na podstawie art. 274 §1 ustawy (...).”

(dowód: akta kontroli str. 106-108, 181, 182)

Ocena częściowa

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

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 Kontroli¹⁵, wnosi o:

1. Przeprowadzanie na bieżąco (z uwzględnieniem okresu na dokonywanie wydatków na cele mieszkaniowe) czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych przychodów (dochodów) ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych oraz poprawne sporządzanie dokumentów wytwarzanych w ramach weryfikacji zeznań podatkowych (zestawienia, karty analizy rozliczenia przychodów/ dochodów ze sprzedaży nieruchomości/praw majątkowych).
2. Przekazywanie bez zbędnej zwłoki posiadanych informacji o transakcjach odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych do innych organów podatkowych właściwych ze względu na miejsce zamieszkania podatnika, celem niedopuszczenia do opóźnień w prowadzeniu czynności sprawdzających skutkujących w skrajnych przypadkach przedawnieniem zobowiązań podatkowych.
3. Przeprowadzenie analiz prawidłowości opodatkowania przychodów uzyskanych przez podatników w ramach wielokrotnie zawieranych transakcji sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych jako przychodów ze źródła

¹⁵ Dz.U. z 2012 r., poz.82 ze zm.

określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c i **w zależności od ich wyniku** podjęcie dalszych czynności mających na celu prawidłowe rozliczenie uzyskiwanych przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych – w przypadku podatników nie objętych dotychczas taką analizą.

4. Dochodzenie należnych odsetek w łącznej kwocie ~~3.915~~ 3.195 zł od zaległości podatkowych wynikających z niewydatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości na cele przewidziane zwolnieniem przez podatników, którzy nie złożyli oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2 a ustawy opod. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.

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
Jerzy Kuzyniak
gł. specjalista k.p.

Dyrektor
Barbara Antkiewicz

.....
Podpis

.....
Podpis

Karolina Lahutta
specjalista k.p.

.....
Podpis

Na podstawie art. 35c ust. 1 ustawy o NIK w powyższym tekście dokonano sprostowania oczywistej omyłki pisarskiej poprzez zastąpienie użytej na str. 26 (wiersz piąty od góry) liczby „3.915” liczbą „3.195”.

Bydgoszcz, dnia maja 2014 r.

.....
Podpis dokonującego sprostowania