



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Bydgoszczy

LBY – 4101-027-07/2013

P/13/139

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Bydgoszczy

ul. Wały Jagiellońskie 12, 85-950 Bydgoszcz

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

lby@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/13/139 – Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w województwie kujawsko-pomorskim.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Bydgoszczy
Kontrolerzy	1. Karol Sobieszczyk, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr 86228 z dnia 4 października 2013 r. 2. Karolina Lahutta, specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr 86229 z dnia 4 października 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 1-4)
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Tucholi, Pl. Zamkowy 4, 89-500 Tuchola, REGON 090561398, zwany dalej „Urzędem”
Kierownik jednostki kontrolowanej	Janusz Kaźmierski, Naczelnik Urzędu zwany dalej „Naczelnikiem” (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 działania Urzędu (w ramach czynności sprawdzających i postępowań podatkowych), które w badanym okresie doprowadziły do dokonania dodatkowego przypisu w kwocie 243.419 zł, stanowiącej według stanu na dzień 30 czerwca 2013 r. prawie 30 % deklarowanego przez podatników łącznego zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych za lata 2009-2012. Działania te podejmowane były w przeważającej części na bieżąco, tj. najpóźniej w trzecim roku, licząc od końca roku, w którym zawarta została transakcja odpłatnego zbycia. NIK zwraca jednak uwagę, że dotychczas nie zweryfikowano wszystkich rozliczeń podatników za lata 2009-2011, w tym czynnościami sprawdzającymi nie objęto sześciu deklaracji, w których wykazane dane nie mają potwierdzenia w dokumentacji będącej aktualnie w posiadaniu Urzędu.

W toku kontroli stwierdzono ponadto nieprawidłowości polegające m.in. na:

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

- zaniżeniu łącznie o 541 zł odsetek za zwłokę w sytuacji niezłożenia w terminie przez podatników oświadczeń, o których mowa w art. 28 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² zwanej dalej „ustawą opodof” (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.) a następnie niewydatkowania przez nich przychodów na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i e ww. ustawy,
- nieujęciu wszystkich transakcji w rejestrze spraw dla celów sprzedaży nieruchomości przed upływem 5 lat,
- nieterminowym wprowadzaniu i zatwierdzaniu danych z deklaracji do systemu POLTAX.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu faktycznego

1.1. W Urzędzie złożonych zostało za lata 2009-2013 (I półrocze) 246 deklaracji³ związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, w tym 56 dotyczących rozliczenia za 2009 r., 78 dotyczących rozliczenia za 2010 r., 72 za 2011 r. i 40 za 2012 r. Dodatkowo podatnicy złożyli 36 oświadczeń, o których mowa w art. 28 ust. 2a ustawy opodof 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 46 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.), tj. o skorzystaniu z tzw. „ulgi meldunkowej”.

W złożonych deklaracjach wykazano podatek do zapłaty w łącznej kwocie 848.492 zł, w tym 239.301 zł za 2009 r., 332.346 zł za 2010 r., 164.265 zł za 2011 r. i 112.580 zł za 2012 r. Skorzystanie ze zwolnienia zadeklarowało 37 % podatników rozliczających się na drukach PIT-23 oraz 60,9 % podatników rozliczających się na drukach PIT-39. Wysokość związanej z tym preferencji podatkowej wyniosła 898.123 zł, w tym za 2009 r. – 114.298 zł, za 2010 r. – 248.960, za 2011 r. – 264.730 zł i za 2012 r. – 270.135 zł.

(dowód: akta kontroli str. 6-7)

1.2. Złożone deklaracje związane z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wprowadzane były do systemu POLTAX w terminie do 62 dni od dnia ich wpływu. Przeważająca większość z nich (84,6 %) odnotowana została w systemie w czasie krótszym niż 2 tygodnie od dnia wpływu. W ciągu miesiąca zarejestrowanych zostało natomiast 90,6 % złożonych deklaracji. Deklaracje zatwierdzane były przez pracowników Urzędu w przeważającej części (53,2 %) w ciągu dwóch tygodni od dnia ich wpływu. Przed upływem miesiąca zatwierdzonych zostało 73,4 % z objętych badaniem deklaracji.

(dowód: akta kontroli str. 14-16)

² Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

³ w rozumieniu art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej

1.3 Czynności sprawdzające, prowadzone na podstawie art. 272 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴, zwanej dalej „Ordynacją podatkową”, wykonywane były w terminie zapewniającym Urzędowi możliwość naliczania ewentualnych odsetek za zwłokę. Badanie 20 zeznań i deklaracji wykazało, że w 16 (80 %) stwierdzono poprawność formalną i rachunkową złożonych dokumentów, co potwierdzone było adnotacją na zeznaniu, natomiast w pozostałych 4 (20 %) przypadkach brak było takiej adnotacji.

(dowód: akta kontroli str. 26)

Z wyjaśnień Naczelnika wynikało, że brak pieczętki i podpisu na deklaracjach wynika z przeoczenia pracownika i nie oznacza braku weryfikacji tych deklaracji pod względem formalno-rachunkowym. Przy wprowadzaniu do aplikacji POLTAX przez pracownika obsługującego deklarację jest prowadzona kontrola formalno-rachunkowa tj. w zakresie zgodności danych identyfikacyjnych i adresowych z danymi w POLTAX lub SeRCe oraz w zakresie poprawności i kompletności wypełnienia deklaracji przy wprowadzeniu danych szczegółowych. Poprawność sporządzenia deklaracji (dokument błędny lub dokument poprawny) sygnalizuje system POLTAX po wprowadzeniu danych szczegółowych, a fakt ten potwierdza na zeznaniu pracownik obsługujący deklarację. Zarówno na dokumentach poprawnych jak i błędnych winna znajdować się adnotacja z podpisem pracownika dokonującego obsługi i weryfikacji zeznania. Brak zamieszczenia adnotacji na wskazanych zeznaniach jest błędem nieumyślnym i wynika wyłącznie z niedopatrzenia pracownika.

(dowód: akta kontroli str. 384-389)

1.4. Zasady weryfikacji danych wykazanych w zeznaniach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych określone zostały w zarządzeniu Nr 72 Naczelnika Urzędu z dnia 21 września 2011 r. w sprawie postępowania w zakresie opodatkowania przychodów ze sprzedaży nieruchomości zwanego dalej „zarządzeniem Nr 72 Naczelnika z dnia 21 września 2011 r.”.

W ww. zarządzeniu określono, że:

- obowiązkowej weryfikacji podlegają wszyscy podatnicy, którzy dokonali sprzedaży nieruchomości w warunkach określonych w „art. 10 ust. 8 lit. a-c” ustawy opod. (§ 1)
- przed rozpoczęciem czynności weryfikacyjnych pracownik Referatu Postępowań Podatkowych (PP) powinien analizować, czy dana sprawa pozostaje we właściwości Naczelnika (§ 2),
- weryfikacja prowadzona powinna być w oparciu o dane wynikające z dokumentów m.in.: aktów notarialnych, oświadczeń podatników, zeznań, wykazów (§ 3),
- wpływające akty notarialne podlegają bieżącej weryfikacji w zakresie sprzedaży nieruchomości przed upływem 5 lat przez kierownika PP, a wyselekcjonowane do „rozpracowania” akty, w tym również z innych urzędów, winny być ujęte w „rejestrze spraw dla celów sprzedaży nieruchomości przed upływem 5 lat” (§ 3),
- pracownik PP zobowiązany był do przeprowadzenia analizy, po której następuje zakwalifikowanie dokumentów do weryfikacji wstępnej (czynności prowadzonych bez udziału podatnika), czynności sprawdzających, bądź postępowania podatkowego, a wyniki weryfikacji wstępnej sporządzone według załącznika nr 2 (karty analizy rozliczenia przychodów ze sprzedaży nieruchomości) winny być akceptowane przez kierownika Referatu Postępowań Podatkowych (§ 5 – 7),
- w przypadku, gdy z weryfikacji wstępnej wynika konieczność dokonania rozliczenia z udziałem strony, winna być ona wezwana do przedłożenia dodatkowych wyjaśnień

⁴ Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

i dokumentów w toku czynności sprawdzających, z których sporządzany winien być protokół oraz rozliczenie (§ 8).

(dowód: akta kontroli str. 60-66)

Według wyjaśnień Naczelnika - Janusza Kaźmierskiego pracownik PP odpowiedzialny za analizę aktów notarialnych pod kątem podatku PIT na bieżąco dokonywał analiz aktów, po których zakwalifikowywał dokumenty do weryfikacji wstępnej, czynności sprawdzających bądź postępowania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 381-383)

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono w Urzędzie 112 czynności sprawdzających z udziałem podatnika, w tym 33 w 2009 r., 26 w 2010 r., 16 w 2011 r., 13 w 2012 r. i 24 w I półroczu 2013 r.

Wynikiem pozytywnym zakończonych zostało 48 (42,9 %) czynności sprawdzających, co skutkowało dodatkowym przypisem podatku w kwocie 197.629 zł⁵.

(dowód: akta kontroli str. 7-8)

W badanym okresie przeprowadzono również 227 analiz – czynności sprawdzających bez udziału podatnika, w tym 31 w 2009 r. (za 2008 r.), 38 w 2010 r. (za 2009 r.), 54 w 2011 r. (za 2010 r.), 64 w 2012 r. (za 2011 r.) i 40 w I połowie 2013 r. (za 2012 r.).

(dowód: akta kontroli str. 362)

Analiza 64 badanych deklaracji dotyczących transakcji sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych dokonanych w okresie 5 lat od ich nabycia wykazała, że:

- w 7 (10,9 %) przypadkach zweryfikowano deklaracje – przeprowadzono czynności sprawdzające bez udziału podatnika;
- w 2 (3,1 %) przypadkach zweryfikowano deklaracje – przeprowadzono czynności sprawdzające bez udziału podatnika i z udziałem podatnika;
- w 2 (3,1 %) przypadkach zweryfikowano deklaracje – przeprowadzono czynności sprawdzające z udziałem podatnika, ale bez przeprowadzenia weryfikacji bez udziału podatnika;
- w 49 (76,6 %) przypadkach brak było pisemnych analiz transakcji sprzedaży, w tym w 6 przypadkach⁶ nie wezwano do czynności sprawdzających podatników i nie przeprowadzono weryfikacji w sytuacjach wskazujących na zadeklarowanie przez podatników innej kwoty podatku niż wynika to z dokumentów posiadanych przez Urząd (w 5 przypadkach⁷) lub w przypadkach braku dokumentów umożliwiających dokonanie weryfikacji bez udziału podatnika (w 1 przypadku⁸);
- w 2 (3,1 %) przypadkach⁹ nie przeprowadzono weryfikacji (analizy) deklaracji – czynności sprawdzających bez udziału podatnika pomimo, że wszystkie transakcje podlegały takiej weryfikacji a ponadto w przypadkach tych nie wezwano do czynności sprawdzających podatników i nie przeprowadzono weryfikacji w sytuacjach wskazujących na zadeklarowanie przez podatników innej kwoty podatku niż wynika to z dokumentów posiadanych przez Urząd;

⁵ Czynności zakończono ustaleniami w kwocie 203.573 zł

⁶ Nr systemowy: 1864973, 1839728, 1885621, 1934493, 1934538, 2054738

⁷ Nr systemowy: 1864973, 1839728, 1885621 (PIT-36 za 2009 r.) 1934493, 1934538 (PIT-36 za 2010 r.)

⁸ Nr systemowy: 2054738 (PIT-36 za 2011 r.)

⁹ Nr systemowy: 2204343, NIP: 9531094XXX, 9531094XXX (PIT-36 za 2012 r.)

- w 2 (3,1 %) przypadkach¹⁰ nie przeprowadzono weryfikacji (analizy) deklaracji – czynności sprawdzających z udziałem podatnika, tj. nie wezwano do czynności sprawdzających podatników w sytuacjach wskazujących na zadeklarowanie przez podatników innej kwoty podatku niż wynika to z dokumentów posiadanych przez Urząd.

(dowód: akta kontroli str. 144-147, 263-278, 409-415)

Urząd w przypadkach weryfikacji deklaracji, tj. czynności dokonanych bez udziału podatnika oraz z jego udziałem 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 przychodów i dochodów zwolnionych z dowodami poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe.

(dowód: akta kontroli str. 149, 176-177, 217, 394-311)

W toku objętych badaniem 21 czynności sprawdzających z udziałem podatnika Urząd:

- w 18 (85,7 %) przypadkach, w których zadeklarowany przez podatników w drodze samoobliczenia podatek wyniósł łącznie 9.287 zł, zweryfikował zobowiązanie podatnika, obliczając je zgodnie z zasadami określonymi w ustawie opod., w wyniku czego w 6 sprawach stwierdził zaniżenie podatku na łączną kwotę 28.487 zł, a 12 rozliczeń uznał za dokonane prawidłowo;

- w 3 (19,9 %) przypadkach, w których zadeklarowane przez podatników zobowiązanie podatkowe było zerowe, niewłaściwie zastosował przepisy art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e i pkt 131 ustawy opod. i ustalił stan faktyczny niezbędny do zweryfikowania rozliczenia podatnika. Dokonując ustaleń podatku na kwotę 13.021 zł nie stwierdził w 2 sprawach zaniżenia podatku w łącznej kwocie 254 zł.

(dowód: akta kontroli str. 148-268)

Czynności sprawdzające z udziałem podatnika dokumentowane były poprzez sporządzenie protokołu, który był podpisywany przez podatnika i pracownika przeprowadzającego czynności. Na protokołach była adnotacja o weryfikacji dokonanej przez Kierownika Referatu Postępowań Podatkowych lub przez Zastępcę Naczelnika.

(dowód: akta kontroli str. 149, 176-177, 217)

W sytuacji niezłożenia przez podatników oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a ustawy opod. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., lub złożenia go z naruszeniem terminu, a następnie niewydatkowania przychodów na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i e ww. ustawy, Urząd odsetki za zwłokę za okres od terminu płatności określonego w art. 28 ust. 2 ustawy opod. do dnia, w którym upłynęły dwa lata, licząc od dnia sprzedaży, naliczał w wysokości połowy odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. W kontrolowanym okresie stwierdzono trzy takie przypadki.

(Dowód: akta kontroli str. 291, 148, 384-389)

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 31 grudnia 2008 r. Wszystkie 38, poddane szczegółowemu badaniu, oświadczenia podatników złożone w celu uzyskania ww. zwolnienia, sprawdzone zostały poprzez uzyskanie

¹⁰ Nr systemowy: 1986712, 1986714 (PIT-23 za 2011 r.)

z organu rejestrowego potwierdzenia wymaganego okresu zameldowania w zbywanej nieruchomości na pobyt stały lub na podstawie innych dowodów (potwierdzenie w dowodzie osobistym).

(dowód: akta kontroli str. 27-29)

1.5. Urząd prowadził analizy przypadków wielokrotnego (m.in. trzykrotnego) deklarowania przychodów uzyskiwanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przez tych samych podatników. W analizach tych wskazano 10 podatników, co do których transakcje wymagają przeprowadzenia czynności wyjaśniających, monitorowania lub czynności sprawdzających. Analizy te prowadzone były przez pracownika PP odpowiedzialnego za przeprowadzanie weryfikacji transakcji zbycia nieruchomości.

(dowód: akta kontroli str. 386-397)

Z wyjaśnień Naczelnika wynikało, że po analizie monitorowania ww. przypadków dokonujących wielokrotnych transakcji zbycia nieruchomości, w przypadkach kumulacji ich ilości i wystąpienia przesłanek wskazujących na prowadzenie działalności gospodarczej przeprowadzone zostaną czynności sprawdzające.

(dowód: akta kontroli str. 409-415)

Na podstawie badania ilości dokumentów związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wprowadzonych za lata 2009-2013 (I półrocze) do systemu POLTAX stwierdzono, że jeden podatnik złożył w tym okresie co najmniej sześciokrotnie ww. dokument. Transakcje te dotyczyły sprzedaży działek budowlanych powstałych po podziale i odrobinieniu działki rolnej.

Ww. przypadek analizowany był również przez Urząd.

(dowód: akta kontroli str. 301, 390-397, 411)

1.6. Z § 3 i 4 zarządzenia Nr 72 Naczelnika z dnia 21 września 2011 r. wynikało m.in., że wpływające do referatu PP akty notarialne przed przekazaniem na stanowisko podatków majątkowych (PM) podlegają bieżącej weryfikacji w zakresie sprzedaży nieruchomości przed upływem 5 lat przez kierownika PP lub osobę zastępującą. Natomiast kserokopie aktów notarialnych podlegających analizie w zakresie podatku dochodowego kierownik PP przekazuje pracownikowi odpowiedzialnemu za przeprowadzenie weryfikacji, a na oryginale aktu przekazywanego na stanowisko PM zamieszcza adnotację o sporządzeniu kserokopii aktu notarialnego dla podatku PIT. Ponadto pracownik stanowiska PM analizując akty notarialne każdorazowo weryfikuje ich zapisy w zakresie sprzedaży nieruchomości przed upływem 5 lat. W przypadku braku na akcie adnotacji o sporządzeniu kserokopii, wykonuje je i przekazuje kierownikowi PP.

(dowód: akta kontroli str. 60-66)

Z wyjaśnień Naczelnika wynikało, że przy identyfikacji zdarzeń mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w okresie krótszym niż 5 lat od chwili nabycia, były wykorzystywane następujące źródła: akty notarialne, oświadczenia złożone przez podatników, zeznania podatkowe, informacje o transakcjach przekazane przez inne urzędy skarbowe, orzeczenia sądów (np. podział majątku, zasiedzenia).

(dowód: akta kontroli str. 381-383)

W treści informacji wprowadzanych do bazy CZM nie zamieszczano dat nabycia zbywanej nieruchomości lub prawa majątkowego.

Badanie 549 transakcji, w tym transakcji o których informacje wpłynęły do Urzędu od innych organów w ramach importu/eksportu danych do bazy CZM (398 przypadków) oraz od notariuszy (146 przypadków) wykazało, że wszystkie 17 transakcje odpłatnego zbycia przed upływem 5 lat od nabycia nieruchomości lub prawa majątkowego zostały zidentyfikowane przez pracowników Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 334-337)

W toku kontroli nie stwierdzono¹¹ przypadków, aby na skutek nieotrzymania informacji z innych urzędów o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych w okresie krótszym niż 5 lat od daty jej nabycia, nie podjęto działania wobec podatnika uchylającego się od opodatkowania lub nie zidentyfikowano transakcji odpłatnego zbycia.

(dowód: akta kontroli str. 319-337)

Zasady współpracy pomiędzy urzędami skarbowymi w zakresie wymiany informacji o przypadkach odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w okresie krótszym niż 5 lat od jego nabycia nie zostały określone w drodze porozumienia.

Według wyjaśnień Naczelnika wymiana informacji pomiędzy urzędami skarbowymi o przypadkach odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w okresie krótszym niż 5 lat odbywała się zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa w sytuacjach gdy: zbywca nieruchomości zmienia miejsce zamieszkania i zmianie ulega właściwość miejscowa, lub dla zbywcy nieruchomości położonej na terenie właściwości Urzędu dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych właściwy jest inny organ podatkowy.

(dowód: akta kontroli str. 381-383)

1.7. W badanym okresie w Urzędzie złożono 26 deklaracji po terminie określonym w art. 45 ust. 1 i 1a pkt 3 ustawy opod. na łączną kwotę przypisu 20.127 zł. Wszystkie deklaracje wpłynęły do Urzędu bez wezwania podatników do ich złożenia. W 2 (7,7 %) spośród 26 przypadków złożenia zeznania po terminie skierowano wnioski do komórki karno-skarbowej o pociągnięcie do odpowiedzialności podatnika na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy¹² zwanej dalej „kks”.

W pozostałych przypadkach podatnicy nie podlegali karze na podstawie art. 16 kks lub odstępowano od sporządzania zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego ze względu na małą społeczną szkodliwość czynu w przypadkach naruszenia przepisów prawa w związku z jednokrotnym przekroczeniem terminu w okresie ostatnich trzech lat.

(dowód: akta kontroli str. 338-339)

1.8. W okresie od stycznia 2009 r. do czerwca 2013 r. w Urzędzie przeprowadzono 48 czynności sprawdzających zakończonych wynikiem pozytywnym ze skutkiem finansowym, tj. zaniżeniem we wszystkich przypadkach zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 203.573 zł.

(dowód: akta kontroli str. 279-280)

W następstwie ww. działań w 27 spośród 48 przypadków podatnicy złożyli korekty deklaracji podatkowych lub pierwsze deklaracje. Były one w 26 przypadkach zgodne z wynikiem czynności sprawdzających. W 1 przypadku stwierdzono odstępowanie

¹¹ na podstawie informacji zasięgniętej od Burmistrza Tucholi, Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku, Naczelnika Urzędu Skarbowego w Chojnicach i Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy

¹² Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.

pomiędzy wynikiem czynności sprawdzających a złożoną korektą na kwotę 5.944 zł. W wyniku czynności sprawdzających z 31 maja 2012 r. stwierdzono zaniżenie podatku w kwocie 13.248 zł, natomiast podatnicy złożyli w tym samym dniu deklarację PIT- 36¹³ na kwotę 7.304 zł. Kontrola przeprowadzona przez Urząd w okresie od 15 do 30 października 2013 r. potwierdziła prawidłowość wyliczenia podatku w zadeklarowanej przez podatników wysokości 7.304 zł.

W pozostałych 21 przypadkach należny podatek w kwocie 64.993 zł, zgodnie z ustaleniami czynności sprawdzających „przypisany” został w drodze 33 decyzji.

Ponadto w dwóch przypadkach postępowanie podatkowe zakończone decyzjami z przypisem w kwocie 45.790 zł wszczęto w związku z niestawieniem się podatników na wezwanie do przeprowadzenia czynności sprawdzających.

W jednym przypadku korekta deklaracji (na kwotę 2.138 zł) została złożona po przeprowadzonej kontroli podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 279-290, 316-318)

1.9. Postępowania podatkowe prowadzone były z zachowaniem zasady szybkości postępowania, stąd też nie wystąpiły przypadki, w których organ podatkowy był zobligowany do nienaliczania odsetek za zwłokę o czym stanowi art. 54 ust. 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej. Najdłuższe z prowadzonych (pięć) postępowań¹⁴ trwały odpowiednio: 14, 13, 22, 12 i 14 dni.

(dowód: akta kontroli str. 313)

1.10. W latach 2009-2013 (I półrocze) w Urzędzie wydano 36 decyzji określających wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w wyniku których dokonano przypisu podatku w kwocie 110.783 zł. Decyzje te dotyczyły rozliczeń podatników za lata 2004-2010.

W badanym okresie nie wniesiono odwołań od wydanych ww. decyzji wymiarowych.

(dowód: akta kontroli str. 10-11)

1.11. 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 cztery sprawy związane powstaniem nadpłaty w łącznej kwocie 7.798 zł. Podstawą podjęcia działań w trzech przypadkach był wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty a prowadzone sprawy każdorazowo zakończono stwierdzeniem nadpłaty w kwocie zgodnej z żądaniem podatnika. W jednym przypadku nadpłatę zwrócono na podstawie korekty zeznania PIT-39.

(dowód: akta kontroli str. 292-300)

Przesłankami uzasadniającymi stwierdzenie nadpłaty były: wydatkowanie na cele przewidziane zwolnieniem kwoty wyższej niż wykazana w pierwotnie złożonej deklaracji oraz korekta rozliczenia podatku po otrzymaniu interpretacji indywidualnej dotyczącej zastosowania ulgi meldunkowej do opodatkowania gruntu.

(dowód: akta kontroli str. 292-300)

Akceptacja jednej nadpłaty poprzedzona została stosowną analizą zasadności jej zwrotu, udokumentowaną w formie protokołu z czynności sprawdzających. Natomiast w pozostałych przypadkach nie była wymagana taka weryfikacja.

¹³ Nr systemowy 2117217

¹⁴ PD-4110-26/10, PD-4110-30/10, PD-4110-26/10 PP./41100-24/12 i PD./41100-4/13

We wszystkich przypadkach nadpłaty zostały zaakceptowane przez upoważnione osoby.

(dowód: akta kontroli str. 292)

We wszystkich przypadkach nadpłaty zostały zwrócone podatnikom w terminie wynikającym z Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 292)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1) W Urzędzie, w okresie od 1 stycznia 2009 r. do 30 czerwca 2013 r.:

- 110 (44,0 %) spośród 250 badanych zeznań podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wprowadzono do systemu POLTAX z opóźnieniem od 1 do 61 dni w stosunku do terminu określonego w § 6 ust. 2 pkt. 2 „decyzji” Naczelnika Urzędu w sprawie zasad obsługi zeznań rocznych: nr 1/2010 z 8 lutego 2010 r. (za rok 2009), nr 6/2011 z 31 stycznia 2011 r. (za 2010 rok), nr 1/2012 z 2 lutego 2012 r. (za rok 2011) i nr 1/2013 z 12 lutego 2013 r. (za rok 2012);

- 39 (15,6 %) spośród 250 badanych zeznań podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych zatwierdzono w systemie POLTAX z opóźnieniem od 1 do 55 dni w stosunku do terminu określonego w § 6 ust. 4 pkt. 3 i 4 „decyzji” Naczelnika Urzędu nr 1/2010 z 8 lutego 2010 r. w sprawie zasad obsługi zeznań rocznych za rok 2009, z § 6 ust. 3 pkt. 14 „decyzji” Naczelnika Urzędu w sprawie zasad obsługi zeznań rocznych: nr 6/2011 z 31 stycznia 2011 r. (za 2010 rok) i nr 1/2012 z 2 lutego 2012 r. (za rok 2011).

Zgodnie z § 6 ust. 2 pkt. 2 „decyzji” Naczelnika Urzędu nr 1/2010 z 8 lutego 2010 r. (w sprawie zasad obsługi zeznań rocznych za rok 2009) osoba przyjmująca zeznanie m.in. dokonuje sprawdzenia poprawności złożonego zeznania pod względem formalnym oraz dokonuje w dniu złożenia zeznania (najpóźniej w dniu następnym) jego rejestracji w systemie – POLTAX przynajmniej w zakresie wprowadzenia pierwszej strony zeznania wraz z kwotą do odpisu lub przypisu. Analogiczne zapisy zawarte były w § 6 ust. 2 pkt. 2 „decyzji” Naczelnika Urzędu nr: 6/2011 z 31 stycznia 2011 r. (dla zeznań za 2010 r.), 1/2012 z 2 lutego 2012 r. (dla zeznań za 2011 r.) i 1/2013 z 12 lutego 2013 r. (dla zeznań za 2012 r.)

Z § 6 ust. 4 pkt. 3 „decyzji” Naczelnika Urzędu nr 1/2010 z 8 lutego 2010 r. w sprawie zasad obsługi zeznań rocznych za rok 2009 wynikało m.in., że przekazanie paczek (z nadpłatami) do komórki RP powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki jednak nie później niż w ciągu 7 tygodni od daty wpływu zeznania. Natomiast z pkt 4 tego paragrafu wynikało, że „paczki z zeznaniami” z zadeklarowaną kwotą do zapłaty pracownicy komórki PD przekazują do komórki RP wraz z rejestrami przypisów w terminie 2 miesięcy od daty wpływu zeznania nie później niż do 20 czerwca.

§ 6 ust. 3 pkt. 14 „decyzji” Naczelnika Urzędu nr 6/2011 z 31 stycznia 2011 r. w sprawie zasad obsługi zeznań rocznych za 2010 r. stanowił, że „paczki z zeznaniami” z zadeklarowaną kwotą do zapłaty pracownicy komórki OB przekazują bez zbędnej zwłoki do komórki RPRB wraz z rejestrami przypisów, najpóźniej w terminie 1 miesiąca od daty wpływu zeznania, nie później niż do 31 maja danego roku. Z § 6 ust. 3 pkt. 14 decyzji Naczelnika Urzędu nr 1/2012 z 2 lutego 2012 r. w sprawie zasad obsługi zeznań rocznych za rok 2011 wynikało, że „paczki z zeznaniami” z zadeklarowaną kwotą do zapłaty pracownicy komórki OB

przekazują do komórki RPRB wraz z rejestrami przypisów w terminie 2 miesięcy od daty wpływu zeznania i nie później niż do 20 czerwca.

(dowód: akta kontroli str. 17-25)

Naczelnik wyjaśnił, że opóźnienia związane z wprowadzaniem do systemu POLTAX zeznań związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości złożonych za lata 2009-2012 w stosunku do terminów zapisanych w regulacji wewnętrznej spowodowane były:

- bardzo dużym obciążeniem pracą związanym z obsługą zeznań podatkowych i jednocześnie wykonywaniem innych bieżących zadań. Szczególnie w okresie od początku roku do ostatnich dni miesiąca kwietnia, tj. kiedy następuje nasilenie składania zeznań z uwagi na upływ ustawowych terminów i dążność podatników do uzyskania jak najwcześniejszego zwrotu nadpłat podatku,
- brakami kadrowymi (usprawiedliwione nieobecności pracowników, zastępstwa) oraz koniecznością korzystania z pomocy stażystów wymagających szczególnego przyuczenia i nadzoru,
- brakiem w latach 2009-2011 nowoczesnych narzędzi informatycznych w obszarze rejestracji oraz aktualizacji danych rejestracyjnych podatników (baza SeRce aktywna od sierpnia 2011 r.),
- koniecznością otwarcia obowiązku w zakresie podatku PPR, przed wprowadzeniem zeznań PIT-39 do POLTAX,
- oczekiwaniem na skompletowanie odpowiedniej ilości deklaracji (tzw. paczki), a także wykryciem przez kontrolę wstępną nieprawidłowości polegających na błędach formalnych, wymagających wezwania podatnika przed wprowadzeniem deklaracji.

Ponadto dodał, że zapis w jego decyzjach w sprawie obsługi zeznań rocznych wskazujący wprowadzenie do POLTAX zeznań w dniu złożenia lub w dniu następnym miał na celu mobilizację pracowników do bieżącej rejestracji wpływających zeznań. Jednakże są sytuacje, których nie można przewidzieć tworząc wewnętrzne procedury i uregulowania. Należy nadmienić, że sytuacja ta ulegała corocznej poprawie, a szczególnie od 2012 r. kiedy funkcjonowała wyodrębniona organizacyjnie komórka OB, a w sprawach rejestracyjnych wspomagającym był funkcjonujący od 23 lipca 2011 r. system SeRce.

Z wyjaśnień Naczelnika wynikało również, że takie same były przyczyny opóźnień zatwierdzenia ww. zeznań w POLTAX, jednakże pomimo uchybienia terminów związanych z zatwierdzaniem zeznań do POLTAX nie wystąpiły przypadki przekroczenia ustawowych terminów zwrotu nadpłaty z zeznań.

Ponadto wyjaśnił, że terminy na wprowadzanie i zatwierdzanie zeznań w POLTAX określone w decyzjach Naczelnika były w rzeczywistości ustalone w sposób zbyt „optymistyczny” w stosunku do posiadanych możliwości kadrowych i informatycznych.

(dowód: akta kontroli str. 365-380)

2) W jednym przypadku¹⁵ (3,1 %) będący w posiadaniu Urzędu akt notarialny dokumentujący transakcję odpłatnego zbycia zawarty przez dwóch podatników (spośród 64, których zeznania objęte zostały badaniem) nie został odnotowany w rejestrze spraw dla celów sprzedaży nieruchomości przed upływem 5 lat. Naruszono tym samym § 3 zarządzenia Nr 72 Naczelnika z dnia 21 września 2011 r.

Ponadto mimo obowiązku wynikającego z § 1 w związku z § 5 - 7 ww. zarządzenia dotychczas nie przeprowadzono weryfikacji złożonego zeznania (PIT-36 za 2012 r.). podczas, gdy dokumentacja będąca w posiadaniu Urzędu nie potwierdzała danych wykazanych w złożonym zeznaniu.

¹⁵ NIP: 9531094XXX, 9531094XXX nr systemowy deklaracji 2204343

Zgodnie z § 3 zarządzenia Nr 72 Naczelnika Urzędu z dnia 21 września 2011 r. pracownik PP zobowiązany był do ewidencjonowania otrzymanych od kierownika PP do przeanalizowania aktów w rejestrze spraw związanych ze sprzedażą nieruchomości.

(dowód: akta kontroli str. 144-147, 269-278, 409-415)

Z wyjaśnień Naczelnika wynikało, że przez niedopatrzenie nie ujęto w rejestrze ww. transakcji sprzedaży dokonanych przez dwóch podatników pomimo, że akt notarialny wpłynął do Urzędu w dniu 23 marca 2012 r. Tym samym nie sporządzono wstępnej weryfikacji (analizy) zgodnie z wymogiem zarządzenia. Naczelnik stwierdził, że w tym przypadku czynności sprawdzające z udziałem podatników przeprowadzone zostaną w 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 409-415)

3) W trzech (14,3 %) spośród 21 badanych przypadków nieprawidłowo przeprowadzono analizy z weryfikacji danych wykazanych w zeznaniach podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych. I tak:

a) w jednym przypadku dokonywania weryfikacji danych z PIT-23 (Nr systemowy deklaracji: 1780748 i 1780751) do wydatków uprawniających do zwolnienia przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości przyjęto niezgodnie z art. 21 ust.1 pkt. 32 lit. e ustawy opod. (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.) kwotę 2.474,85 zł dotyczącą spłaty kredytu w części związanej z zapłaconą prowizją za jego wcześniejsze spłacenie, w wyniku czego nie stwierdzono zaniżenia podatku o kwotę 248 zł,

b) w jednym przypadku dokonywania weryfikacji danych z PIT-39 (nr systemowy 1938938) niewłaściwie, tj. niezgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy opod., obliczono kwotę dochodu zwolnionego ustalając ją w zaniżonej wysokości o 847,91 zł, w wyniku czego nie stwierdzono zniżenia podatku na kwotę 161 zł. Jednakże w trakcie kontroli podczas przeprowadzenia ponownej weryfikacji podatnik przedstawił dodatkowe dowody dokumentujące poniesione wydatki mieszkaniowe, skutkujące wyliczeniem dochodu zwolnionego na poziomie dochodu z odpłatnego zbycia;

c) w jednym przypadku dokonywania weryfikacji danych z PIT-39 (nr systemowy: 1963377) do wydatków mieszkaniowych zaliczono, niezgodnie z art. 21 ust.1 pkt 131 w związku z art. 25 ust. 2 i 21 ust. 29 ustawy opod., koszty kredytu (300 zł) związane z opłatą za opinię w sprawie zabezpieczenia kredytu, w wyniku czego nie stwierdzono zaniżenia podatku o 6 zł.

(dowód: akta kontroli str. 148-268)

Naczelnik wyjaśnił m.in., że podczas weryfikacji danych wykazanych w deklaracji PIT-23 (nr systemowy 1780748 i 1780751) popełniono nieumyślny błąd, prawdopodobnie przez nieuwagę. Podatnicy przedłożyli do czynności sprawdzających zaświadczenie banku PKO BP o całkowitej spłacie kredytu hipotecznego i dołączyli dokument dotyczący przelewu kapitału i odsetek na łączną kwotę 165.475,20 zł. Dodatkowo okazano dokument na spłatę kwoty 2.474,85 zł, nazwany obciążeniem, która stanowiła prowizję za wcześniejszą spłatę kredytu, a omyłkowo przy weryfikacji zostało potraktowane jako spłata kredytu. W związku z powyższym w dniu 10 grudnia 2013 r. poinformowano podatników telefonicznie o konieczności złożenia korekty złożonych deklaracji PIT-23 i uiszczenia zaległego podatku dochodowego. Podatnicy zobowiązali się, iż dokonają korekty deklaracji PIT-23 i wpłacą zaległy podatek w dniu 20 grudnia 2013 r.

W sprawie nieprawidłowości w analizach z weryfikacji danych wykazanych w zeznaniach podatkowych z PIT-39, Naczelnik wyjaśnił, że podczas weryfikacji zeznań PIT-39 w 2 przypadkach popełniono nieumyślnie błędy, tj.:

- w złożonym zeznaniu PIT-39 za 2010 r. (dokument systemowy nr 1938938) podatnik wykazał przychód ze sprzedaży nieruchomości w kwocie 157.000 zł i zadeklarował dochód zwolniony w wysokości 145.327,10 zł. Do czynności sprawdzających przedłożył 5 faktur VAT dokumentujących wydatki poniesione w latach 2011-2012 na budowę domu na łączną kwotę 156.083,99 zł, które odpowiadały wartości dochodu zwolnionego w kwocie 144.479,19 zł. W dniu 12 grudnia 2013 r. w uzupełnieniu do czynności sprawdzających przeprowadzonych 17 kwietnia 2013 r. podatnik przedłożył w tut. urzędzie 2 kolejne faktury dokumentujące poniesione w 2011 r. koszty budowy domu na łączną kwotę 7.073,26 zł. Łączna kwota udokumentowanych wydatków poniesionych na budowę domu, tj. 163.157,25 zł uprawniała podatnika do korzystania ze zwolnienia,
- w jednym przypadku do wydatków mieszkaniowych zaliczono błędnie kwotę spłaconego kredytu w wysokości 15.910,89 zł zamiast 99,7 % tej kwoty, tj. 15 863,16 zł, bowiem 0,3 % kosztów spłacanego kredytu (tj. 300 zł) stanowiła opłata wliczona w kredyt, a dotycząca zabezpieczenia kredytu. Z uwagi na ekonomikę postępowania (zaniżona podstawa opodatkowania o 47,73 zł) odstąpiono od egzekwowania od podatnika nieznacznej kwoty podatku.

(dowód: akta kontroli str. 403-408)

4) We wszystkich 3 (100 %) 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 opod. (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.) przez podatników, którzy nie złożyli albo uchybili terminowi złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2 ustawy opod. (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.), odsetki za okres pierwszych dwóch lat licząc od dnia sprzedaży naliczone zostały na skutek zastosowania preferencji przewidzianej w art. 28 ust. 3 ww. ustawy w zaniżonej o 50% wysokości.

Tym samym naruszono art. 56 § 1 ustawy Ordynacji podatkowej. Powyższe skutkowało nienaliczeniem odsetek za zwłokę w łącznej kwocie 541 zł.

(dowód: akta kontroli str. 291)

Naczelnik wyjaśnił m.in., że w powyższych sytuacjach kierowano się treścią art. 28 ust. 2 i 3 ustawy opod. Według niego do zagadnienia wysokości odsetek zastosowanie mają uregulowania zawarte w art. 3 powołanego art. 28 ustawy opod. Celem rozwiązania przyjętego przez ustawodawcę w ww. artykule jest obowiązek zapłaty podatku oraz odsetek w wysokości 50 % pobieranych od zaległości podatkowych, natomiast nie uzależnia naliczenia odsetek w podanej wysokości od złożenia przez podatnika w terminie 14-dniowym stosownego oświadczenia. Ustawodawca określił jedynie konsekwencje niespełnienia przesłanki i wydatkowania omawianego przychodu na oznaczone cele, czyli obowiązek uiszczenia podatku i odsetek w wysokości podanej w tym przepisie. Takie stanowisko znajduje swoje odzwierciedlenie w wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów czy Izby Skarbowej w Bydgoszczy a także w orzecznictwie sądów administracyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 388-389)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

NIK zwraca uwagę, że mimo wprowadzenia od 2011 r. obowiązku zweryfikowania wszystkich podatników, którzy dokonali sprzedaży nieruchomości, w Urzędzie wciąż znajdują się dokumenty z lat 2009-2011, których nie objęto analizami (na co

wskazuje Naczelnik w złożonych wyjaśnieniach). W szczególności stwierdzono 6 przypadków¹⁶ (12,2 %) spośród 64 badanych transakcji sprzedaży, w których nie wezwano podatników do czynności sprawdzających i nie przeprowadzono weryfikacji, podczas gdy zadeklarowane przez podatników kwoty podatku były niezgodne z kwotami wynikającymi z wyliczenia podatku na podstawie dokumentów posiadanych przez Urząd (5 przypadków¹⁷) lub w przypadkach braku dokumentów umożliwiających dokonanie weryfikacji bez udziału podatnika (1 przypadek¹⁸).

(dowód: akta kontroli str. 144-147, 409-415)

Naczelnik wyjaśnił, że wobec podatników którzy złożyli deklaracje: nr systemowy 1864973 do zeznania PIT-36 za 2009, nr systemowy 2054738 do zeznania PIT-36 za 2011 r., nr systemowy 2127523 do deklaracji PIT-23 za 2011 r. czynności sprawdzające zostaną przeprowadzone w 2014 r. Natomiast do zeznania PIT-36 za 2009 r. nr systemowy 1839728 oraz nieżyjącego podatnika zostanie przeprowadzona szczegółowa „weryfikacja wobec” spadkobierców podatnika, po przeprowadzeniu postępowania spadkowego. Ze względu na ekonomikę postępowania nie wezwano do czynności sprawdzających podatnika, który złożył deklarację o nr systemowym 1934493, bowiem wg PIT-36 za 2010 r. wykazano podatek 11.122 zł a wg aktu notarialnego podatek obliczony od przychodu ze sprzedaży wynosi 11.400 zł (różnica 278 zł-odpowiada kwocie przychodu 1.463,16 zł wartości i stanowić może koszty uzyskania przychodu).

(dowód: akta kontroli str. 409-415)

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 wykazała, że podejmowane one były w terminie do 3 miesięcy od daty wpływu dokumentu do Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 26)

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

- przeprowadzonych zostało 99 spośród 112 (88,4 %) czynności sprawdzających podjętych na podstawie art. 274a i 275 Ordynacji podatkowej, w wyniku których stwierdzono zaniżenie zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 177.593 zł¹⁹ oraz zawyżenie zobowiązania na kwotę 110 zł,
- wydano 26 spośród 35 (74,3 %) decyzji określających zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia

¹⁶ Nr systemowy: 1864973, 1839728, 1885621, 1934493, 1934538, 2054738

¹⁷ Nr systemowy: 1864973, 1839728, 1885621, 1934493, 1934538

¹⁸ Nr systemowy: 2054738

¹⁹ ostatecznie przypisano 171649 zł

nieruchomości i praw majątkowych, w wyniku których dokonano przypisu do zapłaty w łącznej kwocie 84.803 zł.

W roku w którym upływało przedawnienie zweryfikowano siedem rozliczeń podatników, z tego sześć z wynikiem pozytywnym, ze skutkiem finansowym 19.414 zł. W roku poprzedzającym rok przedawnienia przeprowadzono sześć weryfikacji, z których jedna zakończyła się stwierdzeniem zaniżenia zobowiązania podatkowego na kwotę 6.566 zł. Jednocześnie w roku upływu przedawnienia wydano osiem decyzji określających wysokość podatku. Z dokonanego przypisu na kwotę 19.414 zł zapłaconych zostało 10.879 zł (z odsetkami – 15.783,32 zł). W jednym przypadku, gdy nie wpłacono żadnej kwoty wystawiono tytuł egzekucyjny.

(dowód: akta kontroli str. 7-11)

W zakresie przeprowadzenia ww. czynności później niż w trzecim roku licząc od końca roku, w którym zawarto transakcję zbycia, Naczelnik wyjaśnił, że w latach 2009-2013 (I półrocze) 13 czynności sprawdzających (w tym 7 zakończonych wynikiem pozytywnym) zostało przeprowadzonych niezwłocznie po otrzymaniu informacji o transakcjach zbycia z innych urzędów. Jednocześnie wskazał, iż czynności sprawdzające są przeprowadzane przez pracowników urzędu sukcesywnie, tak aby nie dopuścić 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.

Odnosnie wydania decyzji w okresie późniejszym niż trzeci rok po zawarciu transakcji zbycia, Naczelnik wyjaśnił, że w latach 2009-2013 (I półrocze) 10 decyzji wydano niezwłocznie po otrzymaniu informacji o transakcjach zbycia z innych urzędów, tj.

- w 2009 r. wydano 2 decyzje dotyczące rozliczenia za 2004 r., a informację z I Urzędu Skarbowego w Gdańsku otrzymano 6 sierpnia 2009 r.
- w 2010 r. wydano 3 decyzje dotyczące rozliczenia za 2005 r., a informację z I Urzędu Skarbowego w Gdańsku otrzymano w dniu 15 października 2010 r. i z I Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy 23 lipca 2010 r.
- w 2011 r. wydano 2 decyzje dotyczące rozliczenia za 2007 r., a informację z I Urzędu Skarbowego w Gdańsku otrzymano 15 października 2010 r.
- w 2012 r. wydano 2 decyzje dotyczące rozliczenia za 2007 r., a informację z Urzędu Skarbowego w Aleksandrowie Kujawskim otrzymano w dniu 8 grudnia 2011 r. i z II Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy 13 kwietnia 2012 r.
- w 2013 r. wydano 1 decyzję dotyczącą rozliczenia za 2008 r., a informację z II Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy otrzymano 31.01.2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 403-408)

Postępowania podatkowe prowadzono w Urzędzie z zachowaniem zasady szybkości postępowania, określonej w art. 125 Ordynacji podatkowej i zgodnie z art. 139 tej ustawy. Spośród 35 spraw zakończonych wydaniem w latach 2009-2013 (I półrocze) decyzji wymiarowej: wszystkie (tj. 100 %) załatwionych zostało w ciągu miesiąca. Najkrótsze z prowadzonych przez Urząd w kontrolowanym okresie postępowań podatkowych trwało 9 dni, a najdłuższe – 22 dni.

(dowód: akta kontroli str. 313-318, 9)

2.2. Badanie wyjaśniania błędów i omyłek w zeznaniach podatników wykazało, że dokonywanie korekt z Urzędu nie było stosowane do poprawiania błędów formalno-

rachunkowych w deklaracjach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych.

(dowód: akta kontroli str. 302)

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 1 czynność sprawdzającą zakończoną stwierdzeniem zawyżenia przez podatnika zobowiązania podatkowego o kwotę 110 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.

Stwierdzono dwa przypadki²⁰ (3,1 %) spośród 64 badanych zeznań podatkowych, przeprowadzenia analiz wstępnych bez udziału podatnika, po których nie wezwano podatnika do czynności sprawdzających z jego udziałem mimo, iż w deklaracjach wykazano kwoty przychodu wyższe niż wynikało to z dokumentów posiadanych przez Urząd.

(dowód: akta kontroli str. 8, 148 – 268, 144-147)

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

(dowód: akta kontroli str. 8, 148 - 268)

2.4. Analiza 5 najdłużej prowadzonych postępowań podatkowych (przez okres odpowiednio 14, 13, 22, 12 i 14 dni) wykazała, że prowadzono je zgodnie z przepisami działu IV Ordynacji podatkowej, w szczególności art. 122, 123, 187, 200, dotyczących podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania, zbierania i w sposób wyczerpujący rozpatrywania całego materiału dowodowego, wyznaczania stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Wszystkie badane decyzje zawierały wymogi zawarte w art. 210 Ordynacji podatkowej: oznaczenie organu podatkowego, datę wydania, oznaczenie strony, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie o trybie odwoławczym, oraz podpis osoby upoważnionej, z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego.

(dowód: akta kontroli str. 315)

W celu zapewnienia wysokiej jakości rozstrzygnięć pracownicy referatu postępowań podatkowych zajmujący się orzecznictwem w zakresie opodatkowania przychodów ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami:

- systematycznie uczestniczyli w szkoleniach i seminariach (m.in. z udziałem sędziów NSA) w zakresie tej tematyki organizowanych przez Izbę Skarbową w Bydgoszczy, a zdobytą wiedzę przekazywali w formie szkoleń kaskadowych innym pracownikom,
- na bieżąco śledzą interpretacje Ministra Finansów i orzecznictwo sądów w tym zakresie,
- podnoszą kwalifikacje poprzez samodoskonalenie i samokształcenie.

(dowód: akta kontroli str. 409-415)

2.5. W okresie objętym kontrolą Urząd rozpatrywał cztery przypadki nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w tym w trzech przypadkach na wniosek

²⁰ Nr systemowy: 1986712, 1986714

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 interpretacji przepisów w zakresie opodatkowania transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami.

(dowód: akta kontroli str. 292-300, 414)

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

Badanie przeprowadzonych przez Urząd 38 weryfikacji oświadczeń o zameldowaniu wykazało:

a) 20 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.) z tego:

- 15 przypadków, w których przychody związane ze zbywanym gruntem nie były opodatkowane,
- 5 przypadków, w których przychody związane ze zbywanym gruntem zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w wyniku czego podatnicy wykazali w deklaracjach podatek w łącznej kwocie 11.507 zł.

b) 1 przypadek w którym dodatkowo opodatkowano działkę sprzedaną odrębnym aktem notarialnym.

W ww. 5 przypadkach w których przychody związane ze zbywanym gruntem zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych, opodatkowano grunt w związku ze sprzedażą działki rolnej, sprzedażą budynku gospodarczego i sprzedażą udziału w gruncie.

(dowód: akta kontroli str. 27-29, 414-415)

Naczelnik wyjaśnił, że Urząd nie prowadził postępowania podatkowego i nie wydawał decyzji w związku z opodatkowaniem gruntu w przypadku sprzedaży nieruchomości budowlanej. Urząd zapewniał obsługę wszystkich podatników w warunkach jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego. W wyniku dotychczas rozpoznanych i zweryfikowanych w drodze czynności sprawdzających spraw nie wystąpiły przypadki odmiennego potraktowania podatników znajdujących się w tej samej sytuacji prawnej i faktycznej.

Ponadto dodał, że ww. podatnicy nie złożyli korekt zeznań i nie występowali o stwierdzenie nadpłaty, a Urząd nie prowadził wobec tych podatników czynności sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str. 414-415)

2.7. W kwestii informowania Ministerstwa Finansów, w tym za pośrednictwem Dyrektora Izby Skarbowej, o stwierdzonych rozbieżnościach w orzecznictwie sądowo-administracyjnym i wynikających z tego wątpliwości związanych ze stosowaniem przepisów regulujących kwestie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych Naczelnik wyjaśnił, że: Naczelnicy Urzędów Skarbowych Województwa Kujawsko-Pomorskiego spotykają się cyklicznie na naradach/przynajmniej raz na kwartał z Dyrekcją Izby Skarbowej w Bydgoszczy, w trakcie których omawiane są rozbieżności w orzecznictwie sądowo-administracyjnym i wynikające z tego wątpliwości związane ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego.

Ponadto wskazał, że pracownicy urzędów skarbowych cyklicznie spotykają się z przedstawicielami sądownictwa administracyjnego, na których sędziowie przedstawiają zagadnienia związane z rozbieżnym orzecznictwem oraz interpretacjami prawa wskazując jednocześnie możliwe rozwiązania. Zgłaszane przez organy podatkowe wątpliwości związane ze stosowaniem prawa podatkowego przekazywane są do Biura Krajowej Informacji Podatkowej, które po analizie problemu i wskazaniu propozycji rozwiązania przekazuje do Ministerstwa Finansów.

Stwierdził, że analizy orzecznictwa sądów administracyjnych przekazywane są w trakcie szkoleń i narad pracownikom urzędów skarbowych, w których uczestniczą pracownicy izby skarbowej oraz pracownicy BKIP w Toruniu. W trakcie tych spotkań omawiane są bieżące kwestie z zakresu prawa podatkowego, których interpretacja budzi wątpliwości, również w kontekście niejednorodnego orzecznictwa administracyjnego. W sprawach budzących wątpliwości interpretacyjne wypracowuje się konsensus, z uwzględnieniem opinii Ministerstwa Finansów, w zakresie sposobu postępowania i wykładni prawa.

(dowód: akta kontroli str. 380)

Ustalone
nieprawidłowości

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

W dwóch spośród czterech badanych przypadków poprawiania błędów formalno-rachunkowych w zeznaniach podatników, które nie powodowały zmian wyniku rozliczenia przekraczających 1.000 zł, Urząd nie skorygował samodzielnie deklaracji, lecz zwrócił się do składającego dokument o dokonanie stosownej korekty. W badanych przypadkach uchybienia w wypełnieniu deklaracji dotyczyły niewypełnienia lub nieprawidłowego wypełnienia wymaganych pozycji dotyczących sum należnych lub wpłaconych zaliczek, co w jednym przypadku spowodowało zawyżenie kwoty do zapłaty o 4 zł.

Nie dokonując stosownych poprawek, Urząd nie zastosował się do wymogu 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 1.000 zł.

(dowód: akta kontroli str. 302)

Naczelnik Urzędu, wyjaśnił m.in., że przyczyną nie skorzystania z możliwości skorygowania błędów w zeznaniach podatników na podstawie art. 274 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej czyli tzw. „korekty z urzędu” były przede wszystkim:

- ograniczone możliwości kadrowe nie pozwalające na zaangażowanie większej ilości pracowników do obsługi zeznań,
- mała ilość zeznań złożonych za pośrednictwem internetu (1,7 % wszystkich zeznań: PIT-36, PIT-36L, PIT-39 oraz PIT-38 za 2010 r.), a tym samym konieczność obsługi i wprowadzenia do systemu POLTAX zeznań składanych w wersji papierowej;
- czasochłonność czynności związanych ze sporządzaniem „korekt z urzędu” i jednocześnie stosunkowo duża ilość błędnych zeznań złożonych za 2010 r. (na ogólną ilość 16.405 szt. zeznań PIT-36, PIT-36L, PIT-39 oraz PIT-38 - 785 szt. zeznań błędnych tj. 4,8 %).

Skorzystanie z możliwości wezwania podatników do korekty błędnie złożonych zeznań w tym głównie telefonicznie (ok. 83 % wezwań), podyktowane było ekonomiką postępowania tj. szybkością załatwienia sprawy, jak również względami ekonomicznymi. Nie mniej zapis art. 274 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej stosuje się w miarę posiadanych możliwości.

(dowód: akta kontroli str. 384-389)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonej 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 Kontroli²¹, wnosi o:

1. Terminowe wprowadzanie i zatwierdzanie w systemie POLAX złożonych przez podatników deklaracji.
2. Ujmowanie wszystkich transakcji w rejestrze spraw dla celów sprzedaży nieruchomości przed upływem 5 lat.
3. Rozważenie przeprowadzenia czynności sprawdzających deklaracji o nr systemowych: 1986712 i 1986714 oraz 2204343 w związku z wykazaniem przez podatników podatku w wysokości w jednym przypadku wyższej i w drugim w niższej od podatku ustalonego na podstawie dokumentów będących w posiadaniu Urzędu.
4. Przeprowadzenie ponownej weryfikacji deklaracji o nr: 1780748 i 1780751.
5. Dochodzenie należnych odsetek w łącznej kwocie 541 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 opodf (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.

²¹ Dz.U. z 2012 r., poz.82

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.

Kontrolerzy
Karol Sobieszczyk
gł. specjalista k.p.

.....
podpis

Karolina Lahutta
specjalista k.p.

.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Bydgoszczy

Dyrektor
Barbara Antkiewicz

.....
Podpis