



Nr ewid. 33/2014/P/13/139/LBY

Informacja o wynikach kontroli

**OPODATKOWANIE
PODATKIEM DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH
ODPŁATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI
I PRAW MAJĄTKOWYCH ZWIĄZANYCH Z NIERUCHOMOŚCIAMI
W WOJEWÓDZTWIE KUJAWSKO-POMORSKIM**

MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej

WIZJA

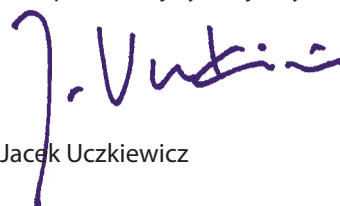
Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Dyrektor Delegatury NIK w Bydgoszczy:
Barbara Antkiewicz



Akceptuję:

Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli



Jacek Uczkiewicz

Zatwierdzam:

Prezes Najwyższej Izby Kontroli



Krzysztof Kwiatkowski

Warszawa, dnia 14.07.2014 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Bydgoszczy
ul. Wały Jagiellońskie 12
85-950 Bydgoszcz
T/F +48 52 567 58 10/60

www.nik.gov.pl

1. ZAŁOŻENIA KONTROLI	5
1.1. Oznaczenie kontroli	5
1.2. Cele i zakres kontroli	5
1.3. Uzasadnienie podjęcia kontroli	5
2. PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI	7
2.1. Ocena kontrolowanej działalności	7
2.2. Synteza wyników kontroli	8
2.3. Uwagi końcowe i wnioski	11
3. INFORMACJE SZCZEGÓŁOWE	13
3.1. Uwarunkowania	13
3.2. Istotne ustalenia kontroli	15
4. INFORMACJE DODATKOWE O PRZEPROWADZONEJ KONTROLI	32
4.1. Organizacja i metodyka kontroli	32
4.2. Przebieg kontroli	32
4.3. Finansowe rezultaty kontroli	34
5. ZAŁĄCZNIKI	35

Wykaz stosowanych skrótów i pojęć

- cele mieszkaniowe** cele określone w art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. a lub e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. oraz w art. 21 ust. 1 pkt. 131 w zw. z ust. 25 ww. ustawy
- CZM** aplikacja „Czynności majątkowe”, podsystem systemu informatycznego Poltax, użytkowanego przez wszystkie urzędy skarbowe, służący do ewidencjonowania i wykorzystywania informacji o czynnościach cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn
- dodatkowy przypis** kwota zobowiązania podatkowego stanowiąca różnicę między kwotą podatku deklarowaną przez podatnika a zobowiązaniem wynikającym z korekty deklaracji lub decyzji wymiarowej wydanej w wyniku działań urzędu skarbowego
- kks** ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.)
- odpłatne zbycie** odpłatne zbycie nieruchomości i praw majątkowych stanowiące źródło przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt. 8 lit a-c) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych
- Op. lub Ordynacja podatkowa** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.)
- PIT** podatek dochodowy od osób fizycznych
- PIT-23** deklaracja o osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, objętych zryczałtowanym podatkiem dochodowym, składane przez podatników dokonujących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych nabytych do 31 grudnia 2006 r.
- PIT-36, PIT-38** zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, składane przez podatników dokonujących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych nabytych od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r.
- PIT-39** zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, składane przez podatników dokonujących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych nabytych po 1 stycznia 2009 r.
- prawa majątkowe** prawa majątkowe, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt. 8 lit a-c) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych
- przypis** kwota podatku wynikająca z deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika lub z wydanej decyzji, ewidencjonowana w systemie Poltax
- ulga meldunkowa** zwolnienie uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt. 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r.
- US** urząd skarbowy
- ustawa o NIK** ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.)
- ustawa o PIT** ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.)
- uuis** ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach skarbowych i izbach skarbowych (Dz. U. z 2004 r., Nr 121, poz. 1267 ze zm.)

1 ZAŁOŻENIA KONTROLI

1.1 Oznaczenie kontroli

Kontrola planowa nr P/13/139 – Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w województwie kujawsko-pomorskim. Kontrola została przeprowadzona z inicjatywy Najwyższej Izby Kontroli.

1.2 Cele i zakres kontroli

Celem kontroli była ocena działań wybranych urzędów skarbowych województwa kujawsko-pomorskiego podejmowanych dla zapewnienia zgodnego z przepisami prawa podatkowego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami, a w szczególności:

- skuteczności egzekwowania od podatników, w tym uchylających się od opodatkowania, wynikających z prawa podatkowego obowiązków związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych,
- prowadzenia czynności z zachowaniem zasady praworządności oraz pogłębienia zaufania do organów podatkowych, w tym poprzez zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego.

Kontrolę przeprowadzono na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o NIK, zgodnie z kryteriami określonymi w art. 5 ust. 1 ww. ustawy, tj. legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, w 7 z 22 urzędów skarbowych województwa kujawsko-pomorskiego, zajmujących się obsługą osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Kontrola obejmowała okres od 1 stycznia 2009 r. do 30 czerwca 2013 r.

1.3 Uzasadnienie podjęcia kontroli

Kontrolę przeprowadzono z inicjatywy własnej Najwyższej Izby Kontroli, a jej zakres zgodny był z uchwalonym przez Kolegium NIK priorytetem głównym kontroli „Zapewnienie bieżącej i długookresowej stabilności finansowej państwa”. Potrzeba przeprowadzenia kontroli wynikała z dokonanych w ostatnich latach istotnych nowelizacji przepisów regulujących kwestie opodatkowania PIT odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych oraz jednoczesnego obowiązywania trzech regulacji prawnych, których stosowanie uzależnione było od daty nabycia zbywanej nieruchomości i praw. Niejednoznaczność wprowadzonych przepisów i zmienność w czasie ich wykładni przełożyły się na znaczną ilość artykułów prasowych i interpretacji indywidualnych poświęconych tej tematyce. Istniało dodatkowo zagrożenie, że dwóch podatników charakteryzujących się tą samą cechą istotną (tj. znajdujących się w tym samym stanie faktycznym i prawnym) potraktowanych zostanie w odmienny sposób, co naruszałoby konstytucyjną zasadę równości i powszechności opodatkowania¹.

Istotnym argumentem za podjęciem kontroli była także sytuacja na rynku nieruchomości w ostatniej dekadzie. Wzrost cen nieruchomości z lat 2006–2008, zwany potocznie „boomem mieszkaniowym”, spowodował że zakup nieruchomości zaczęto traktować jako inwestycję o krótkim okresie zwrotu. Na rynku nieruchomości pojawiły się próby zarobkowania na różnicy pomiędzy niedowartościowaniem i przewartościowaniem nieruchomości. Ponadto na szeroką skalę prowadzone

¹ Art. 32 i 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

były wyprzedaże majątku komunalnego i przekształcenia własnościowe lokali, a zwolnienia w podatku od spadków i darowizn wpłynęły na swobodniejsze przekazywanie majątku w rodzinie. W 2011 r. w województwie kujawsko-pomorskim zawarto ponad 3.000 transakcji kupna/sprzedaży lokali mieszkalnych o łącznej wartości ok. 550 mln zł. Miasto Bydgoszcz znalazło się na 22 miejscu wśród powiatów o największej liczbie transakcji w 2011 r.² Z doniesień prasowych³ wynikało, że w 2009 r. w województwie kujawsko-pomorskim do organów podatkowych wpłynęły 1.093 zeznania PIT-39: dla porównania w woj. mazowieckim złożono ich 2.539, w woj. opolskim 359, a w woj. wielkopolskim 300. Dane te świadczą o ilości transakcji zbycia dokonanych w ciągu roku od nabycia nieruchomości. Deklaracje PIT-39 w 2009 r. składały bowiem tylko te osoby, które w 2009 r. kupiły nieruchomość lub prawa majątkowe i w tym samym roku je sprzedały.

² Na podstawie publikacji Głównego Urzędu Statystycznego „Obrót nieruchomościami w 2011 r.”, Warszawa 2012.

³ W PIT-39 przeważała ulga mieszkaniowa, Matyszewska E., [w:] Gazeta Prawna, 2010-07-27 [online: http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/437353,w_pit_39_przewazala_ulga_mieszkaniowa.html, 2014-03-28]. Informacje należy traktować poglądowo. Data publikacji artykułu wskazuje, że najprawdopodobniej dane nie uwzględniają zeznań złożonych na wezwania urzędów skarbowych.

2.1 Ocena kontrolowanej działalności

Urzędy skarbowe województwa kujawsko-pomorskiego podejmowały w latach 2009-2013 (I półrocze) szeroko zakrojone działania na rzecz zgodnego z przepisami prawa podatkowego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Część z tych działań okazała się jednak nieskuteczna, a niektóre – w ocenie NIK – prowadzone były w sposób pogłębiający nieufność obywateli do organów podatkowych.

Kontrolowane urzędy skarbowe przeprowadziły w badanym okresie szeroko zakrojone analizy i czynności sprawdzające w zakresie opodatkowania osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Ponad 20% tych weryfikacji zakończyło się stwierdzeniem zaniżenia zobowiązań podatkowych i naliczeniem dodatkowo kwoty 16 mln zł⁴. Oznaczało to, że co czwarty złoty stanowiący dochód budżetu państwa z tytułu PIT należnego w związku z odpłatnym zbyciem nieruchomości lub praw majątkowych wymierzony został w wyniku działań urzędów skarbowych. Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia jednak praktykę podejmowania przez urzędy skarbowe zbyt późnej weryfikacji rozliczeń podatników⁵. Stwierdzono przy tym wyraźną zależność momentu rozpoczęcia czynności sprawdzających od wielkości urzędu skarbowego: najszybciej działały tzw. małe urzędy skarbowe⁶, podczas gdy na bieżąco czynności te podejmował i decyzje wydawał tylko jeden z pięciu kontrolowanych dużych urzędów skarbowych⁷. Podejmowanie weryfikacji po upływie 4 i więcej lat od daty transakcji podlegającej opodatkowaniu spowodowało, że części należności podatkowych nie udało się przed przedawnieniem przypisać lub wyegzekwować. Skarb Państwa utracił w ten sposób 462,3 tys. zł⁸.

Kontrola wykazała ponadto nierzetelne przeprowadzenie 10% czynności sprawdzających, polegające na pomijaniu istotnych okoliczności stanu faktycznego oraz niewłaściwym stosowaniu przepisów ustawy o PIT, co w niektórych przypadkach doprowadziło do niestwierdzenia zaniżenia lub zawyżenia zobowiązania podatkowego. Skuteczny wymiar podatku utrudniały również nierzetelność i opóźnienia w przekazywaniu informacji o transakcjach między urzędami skarbowymi, a nawet komórkami w ramach jednego urzędu.

Barierą w uzyskaniu wyższej skuteczności było również niedostosowanie udostępnionej przez Ministra Finansów elektronicznej bazy CZM do potrzeb urzędów skarbowych. Narzędzie to, służące m.in. wymianie informacji pomiędzy urzędami w celu zidentyfikowania podlegających opodatkowaniu transakcji zbycia nieruchomości, posiadało szereg ograniczeń, istotnie utrudniających analizę wprowadzonych do niej danych. Mogło to skutkować pominięciem części informacji przy dokonywanych analizach, a w konsekwencji umożliwić niektórym podatnikom uchylenie się od podatku. O niskiej przydatności bazy CZM świadczy również fakt prowadzenia przez część urzędów skarbowych listownej wymiany danych na temat transakcji podlegających opodatkowaniu, obok wymiany elektronicznej w ramach CZM.

⁴ Kwota ta obejmuje ustalenia urzędów skarbowych w wyniku czynności podjętych w latach 2009–2013 (I półrocze), a odnoszących się do rozliczeń podatników za lata 2002–2012.

⁵ W siedmiu spośród 22 urzędów skarbowych, zajmujących się na terenie województwa kujawsko-pomorskiego obsługą osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

⁶ Mały urząd skarbowy – urząd skarbowy, w którym zatrudnienie nie przekracza 60 pracowników.

⁷ Duży urząd skarbowy – urząd skarbowy, w którym zatrudnionych jest powyżej 130 pracowników. Wśród jednostek kontrolowanych były to: Pierwszy US w Bydgoszczy, Trzeci US w Bydgoszczy, Pierwszy US w Toruniu, Drugi US w Toruniu, US we Włocławku, przy czym jedynie ten ostatni podejmował czynności na bieżąco.

⁸ Tj. 2,9% dodatkowego przypisu w PIT z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w skontrolowanych urzędach.

Istotnym problemem – zarówno dla podatników, jak i pracowników US – była właściwa interpretacja bardzo skomplikowanych i zmieniających się w krótkim czasie przepisów regulujących kwestie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Miało to bezpośredni wpływ na treść dokonywanych rozstrzygnięć. Kontrola wykazała, że raz przyjmowane przez urzędy skarbowe interpretacje przepisów podatkowych niejednokrotnie po pewnym czasie – na skutek zmiany wykładni – okazywały się nietrafne, mimo że w momencie orzekania (lub czynności weryfikacyjnych) postępowano zgodnie z zaleceniami organów nadzorczych lub linią orzeczniczą sądów administracyjnych. Doprowadziło to do sytuacji, w której organy podatkowe pobrały podatek z tytułu zobowiązań przedawnionych lub niezasadnie zakwestionowały prawo podatnika do zwolnienia z podatku.

Zmienność wykładni w czasie i niejednolita interpretacja tych samych norm przez różne organy podatkowe działające na terenie województwa doprowadziły do sytuacji nierównego traktowania podatników, co zdaniem Izby jest niedopuszczalne, stwarza wrażenie niekompetencji i dążenia do nadmiernego fiskalizmu. Obok powyższego następujące działania i zaniechania urzędów skarbowych, stwierdzone w toku niniejszej kontroli, w istotny sposób – w ocenie NIK – podważają zaufanie obywateli do organów podatkowych:

- pobieranie podatków przedawnionych;
- podejmowanie czynności weryfikacyjnych w roku przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkujące istotnym wzrostem przypisanych podatnikowi odsetek;
- niewzywanie na czynności sprawdzające podatników, co do których analizy wstępne wskazują na zawyżenie zadeklarowanego zobowiązania podatkowego;
- wzywanie podatników do skorygowania zeznania zamiast dokonywania korekt deklaracji z urzędu.

2.2 Synteza wyników kontroli

1. Przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych oraz związane z nimi zwolnienia były w kontrolowanych jednostkach szczególnie często weryfikowaną przez urzędy skarbowe kategorią w podatku dochodowym od osób fizycznych. Odsetek rozliczeń z tego tytułu, objętych analizami i czynnościami sprawdzającymi, w przypadku zakończonych okresów przekraczał 80%. W 6 z 7 skontrolowanych urzędów zakładano zweryfikowanie wszystkich podatników dokonujących transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od ich nabycia. Wymagało to dużego nakładu pracy, zwłaszcza w urzędach skarbowych obejmujących swoją właściwością największe ośrodki miejskie regionu. W badanym okresie w skontrolowanych urzędach złożono łącznie 11.534 deklaracje związane z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych w latach 2009–2013 (I półrocze), z tego 10.620 (92,1%) w tzw. dużych urzędach⁹. Podejmowane przez urzędy działania prowadziły do wymiernych efektów finansowych, sięgających nawet 25% przypisu z ww. tytułu za dany okres. W latach 2009–2013 (I półrocze) w wyniku czynności podjętych przez skontrolowane urzędy skarbowe dokonano dodatkowego przypisu

⁹ Dane nie pokazują pełnego obrazu skali rozliczeń, które podlegają weryfikacji w związku z dokonywaniem odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. W niektórych urzędach nie wymagano bowiem składania deklaracji PIT-23 przez podatników, którzy złożyli oświadczenie o wydatkowaniu środków na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. a lub e ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r., a następnie spełnili przesłanki zwolnienia. Ponadto dane nie obejmują informacji o podatnikach, którzy skorzystali ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do końca 2008 r.

w łącznej kwocie 16,0 mln zł, stanowiącej 66,7% ustaleń wszystkich urzędów województwa kujawsko-pomorskiego związanych z opodatkowaniem PIT odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych (24,0 mln zł). (str. 16)

2. Urzędy skarbowe na bieżąco analizowały przekazane im przez notariuszy akty notarialne w celu identyfikacji transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych zawartych przed upływem 5 lat od daty ich nabycia. Bariery w uzyskaniu większej skuteczności w identyfikacji podatników uchylających się od podatkowania były:
 - ♦ ograniczenia elektronicznej bazy danych CZM,
 - ♦ brak należytej staranności przy przesyłaniu informacji pomiędzy urzędami,
 - ♦ sięgające nawet 4 lat opóźnienia w wymianie informacji między właściwymi organami podatkowymi,
 - ♦ stosowanie przez urzędy niejednorodnych zasad przesyłania i analizowania informacji o transakcji zbycia zawartej przed upływem 5 lat od nabycia nieruchomości oraz brak dostatecznej komunikacji pomiędzy organami podatkowymi w tym zakresie. Gdy w 2011 r. jeden ze skontrolowanych urzędów zaprzestał listownego wysyłania danych, poprzestając wyłącznie na elektronicznej wymianie informacji w ramach CZM, inne urzędy nie analizowały informacji przekazywanych przez niego do bazy.

Powyższe bariery powodowały, że część danych była pomijana przy dokonywanych analizach, co mogło umożliwić niektórym podatnikom uchylene się od podatku. (str. 24)

3. Część skontrolowanych urzędów skarbowych prowadziła – równolegle do elektronicznej w ramach CZM – listowną wymianę informacji na temat transakcji odpłatnego zbycia podlegających opodatkowaniu PIT. Wynikało to z niskiej przydatności bazy CZM do prowadzenia analiz. Jednocześnie kontrola wykazała, że w 24 z 300 zbadanych spraw (8%) listowna wymiana danych obciążona była błędami. (str. 24)
4. W 15 z 22 urzędów skarbowych województwa kujawsko-pomorskiego czynności sprawdzające wynikające z art. 274a i 275 Op. prowadzone były na bieżąco¹⁰. W pozostałych siedmiu, czynności sprawdzające i postępowania podatkowe podejmowane były często w roku przedawnienia zobowiązania podatkowego. W tych urzędach odsetek czynności sprawdzających podjętych w 5 roku lub później licząc od końca roku, w którym zawarta była transakcja odpłatnego zbycia, stanowił od 4,7% do 67,3% ogółu czynności, w tym w 4 skontrolowanych urzędach od 33,1% do 56,4%. Realizowanie czynności w roku przedawnienia niejednokrotnie okazywało się niewystarczające do wymiaru i wyegzekwowania zobowiązania podatkowego. Skutkowało to utratą przez budżet państwa wpływów w łącznej kwocie ponad 462,3 tys. zł. Należy przy tym podkreślić, że podejmowanie weryfikacji ze znacznym opóźnieniem w stosunku do daty odpłatnego zbycia powodowało zapłatę przez podatników odsetek nawet dwukrotnie wyższych niż należne, gdyby czynności te podjęte zostały we wcześniejszym terminie. Wśród przyczyn sprawdzania rozliczeń podatników w roku przedawnienia zobowiązania wskazać należy zarówno przyczyny niezależne (późne otrzymanie informacji o odpłatnym zbyciu, utrudnianie kontaktu przez podatnika), jak i wynikające z organizacji pracy w urzędzie. Wyraźnie zarysowała się też zależność momentu wszczynania czynności od wielkości urzędu skarbowego: znacznie szybciej działały tzw. małe urzędy skarbowe. Kontrola wykazała jednakże, że przy dobrej organizacji pracy również duży urząd skarbowy był w stanie weryfikować rozliczenia podatników na bieżąco. (str. 20)

¹⁰ Przyjęto, że na bieżąco działały urzędy, w których odsetek czynności sprawdzających przeprowadzonych za okresy starsze niż 3 lata wstecz do ogółu czynności nie przekraczał 25%.

5. W związku z deklarowaniem uzyskania kilkakrotnie przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przez tych samych podatników, w kontrolowanym okresie w 6 z 7 skontrolowanych urzędów 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, która podlega innym zasadom opodatkowania. Mimo to kontrola NIK wykazała 26 kolejnych przypadków dokonania przez jednego podatnika co najmniej czterokrotnie w badanym okresie transakcji odpłatnego zbycia, które nie były analizowane przez urzędy pod kątem zmiany kwalifikacji źródła przychodów. (str. 19)
6. Czynności sprawdzające prowadzone w zakresie poprawności formalno-rachunkowej wykonywane były przez urzędy skarbowe w terminie umożliwiającym naliczanie ewentualnych odsetek za zwłokę, tj. przed upływem 2 lat od wpływu deklaracji do urzędu, zazwyczaj w terminie do 6 miesięcy od wpływu deklaracji. Kontrola wykazała jednak, że w toku tych czynności naruszono art. 274 § 1 pkt 1 Op. Ustalono bowiem, że w 18 spośród 19 zbadanych przypadków urzędy skarbowe nie dokonały samodzielnie korekt drobnych błędów i omyłek w deklaracjach podatników, mimo że charakter omyłek w wypełnieniu zeznania na to pozwalał, lecz wzywały podatnika do skorygowania zeznania. Tłumaczono to w szczególności pracochłonnością i kosztami sporządzania korekt z urzędu. (str. 17)
7. W toku czynności sprawdzających z udziałem podatnika zwracano uwagę zarówno na zaniżenie, jak i zawyżenie deklarowanego zobowiązania podatkowego. Jednakże dokonując weryfikacji rozliczeń bez udziału podatnika urzędy skarbowe skupiały się wyłącznie na przypadkach, gdy analizy wstępne wskazywały na uszczuplenie należności budżetowych i wyłącznie tych podatników wzywano do udziału w czynnościach sprawdzających. Zdaniem Izby, rozliczenia z zawyżoną kwotą zobowiązania, nieprawidłowe w świetle art. 30e ust. 2 ustawy o PIT, również powinny być przedmiotem dalszych weryfikacji. W toku kontroli w 3 urzędach stwierdzono wykazanie przez podatników podatku zawyżonego łącznie o ponad 2,3 tys. zł. (str. 19)
8. Właściwe zastosowanie przepisów ustawy o PIT regulujących kwestie opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przysparzało w kontrolowanym okresie problemów nie tylko podatnikom, ale i pracownikom urzędów skarbowych. W 6 z 7 skontrolowanych urzędów skarbowych stwierdzono nierzetelne prowadzenie czynności sprawdzających polegające na niewyjaśnieniu wszystkich okoliczności stanu faktycznego oraz niewłaściwym zastosowaniu przepisów o PIT. Dotyczyło to 10% objętych badaniami kontrolnymi weryfikacji z udziałem podatnika, a skutkowało: w 25 sprawach niestwierdzeniem zaniżenia zobowiązania podatkowego w łącznej kwocie 6,3 tys. zł oraz w 5 sprawach niestwierdzeniem zawyżenia zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 1,6 tys. zł. (str. 27)
9. Zarówno podatnicy, jak i urzędnicy będący wykonawcami prawa podatkowego popełniali liczne błędy w jego interpretowaniu. Wskazuje to na nieczytelność oraz nadmierne skomplikowanie przepisów. Skutkiem powyższego, ustalenia czynności sprawdzających cechowały się nierzetelnością, a wiele rozstrzygnięć podejmowanych przez urzędy skarbowe obarczonych było wadami prowadzącymi do uchylecia decyzji.
 - a) Kontrolowane urzędy odmiennie interpretowały te same przepisy prawa materialnego. Wszystkie wywodziły swoje stanowisko bezpośrednio z treści normy prawnej, co w ocenie Izby dowodzi niejednoznaczności wprowadzonych regulacji. Nieskuteczne okazały się działania Ministra Finansów i Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy zmierzające do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez urzędy skarbowe województwa kujawsko-pomorskiego.

Stosowały one odmienne wykładnie tych samych norm, m.in. dotyczących naliczania odsetek za zwłokę, co prowadziło do nierównego traktowania podatników znajdujących się w tym samym stanie faktycznym i prawnym. Niewłaściwa wykładnia art. 28 ust. 3 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. w 4 urzędach skarbowych doprowadziła do naliczenia w 61 przypadkach odsetek za zwłokę zaniżonych łącznie o 21,8 tys. zł. (str. 32)

b) Nierówne traktowanie podatników znajdujących się w tym samym stanie faktyczno-prawnym wynikało również z niestabilnej wykładni przepisów, których treść pozostawała niezmienna. Zmiany wykładni dotyczące m.in. opodatkowania gruntu zbywanego wraz z lokalem nabytym w latach 2007–2008, będące następstwem zmiany stanowiska Ministerstwa Finansów, spowodowały że ocena stanu faktycznego i prawnego dokonana przez urząd skarbowy uzależniona była od czasu podjęcia przez organ weryfikacji. Tym samym w wyniku bezpośrednich lub pośrednich (np. informacyjnych) działań urzędów skarbowych część podatników została opodatkowana, a kolejni znajdujący się w takiej samej sytuacji już nie. Urzędy wykazywały bierność w informowaniu o zmianie stosowanej wykładni, pozostawiając kwestie ewentualnych korekt rozliczenia na korzyść podatnika inicjatywie własnej obywateli. W 6 skontrolowanych urzędach w toku badań kontrolnych stwierdzono 18 zawyżonych z tego tytułu rozliczeń (na 166 zbadanych), z których wynikało zobowiązanie w łącznej kwocie 40,2 tys. zł. (str. 29). Podkreślenia przy tym wymaga, że Minister Finansów działając na podstawie art. 14 e Op. dokonał zmian wydanych interpretacji indywidualnych, które były niezgodne z wypracowanym stanowiskiem sądów administracyjnych.

c) W wyniku kontroli stwierdzono, że – opierając się na niewłaściwej wykładni przepisu art. 28 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. – do połowy 2011 r. w 4 skontrolowanych urzędach prowadzono czynności sprawdzające i postępowania podatkowe dotyczące zobowiązań, dla których upłynął 5-letni termin przedawnienia, określony w art. 70 Op. Zakończyły się one stwierdzeniem zaniżenia podatku o łączną kwotę 465,9 tys. zł. W następstwie przeprowadzonych czynności podatnicy częściowo uiszcili stwierdzone w ich wyniku uszczuplenia. (str. 31)

2.3 Uwagi końcowe i wnioski

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, dla poprawy działalności organów podatkowych w kontrolowanym obszarze celowe jest:

- zapewnienie przez Ministra Finansów funkcjonowania spójnego i skutecznego systemu informatycznego wspierającego gromadzenie i przekazywanie lub nieograniczony lokalnie dostęp do informacji o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych – o planach utworzenia centralnego rejestru gromadzącego informacje pochodzące z aktów notarialnych, do którego będą miały dostęp wszystkie urzędy skarbowe, Minister Finansów poinformował NIK w piśmie z dnia 23 stycznia 2014 r.¹¹,
- podjęcie przez Ministra Finansów skutecznych działań mających na celu jednolite stosowanie prawa podatkowego przez podległą administrację podatkową,
- podjęcie przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy działań mających na celu ujednoczenie procedury przesyłania i analizowania informacji o transakcjach zbycia nieruchomości oraz usprawnienie komunikacji pomiędzy podległymi urzędami skarbowymi w tym zakresie,
- zorganizowanie pracy w urzędach skarbowych umożliwiające bieżącą weryfikację rozliczeń podatników i przekazywanie informacji między urzędami oraz ograniczenie do minimum spraw rozpatrywanych w roku przedawnienia zobowiązania podatkowego.

¹¹ Nr AP5/0800/1/BMU/2014/3.

Ustalenia kontroli, w szczególności niejednolite interpretowanie tych samych norm przez różne organy podatkowe oraz zmienność w czasie wykładni przepisów, wskazują na problem ich niejednoznaczności. W tym kontekście NIK zwraca uwagę na konieczność poprzedzania zmian w prawie podatkowym szczegółowymi analizami dotychczasowych i planowanych rozwiązań. Należy dążyć do ograniczenia częstotliwości zmian i upraszczania regulacji, tak aby ich wykładnia była zrozumiała zarówno dla organów podatkowych będących wykonawcami prawa podatkowego, jak również dla przeciętnego podatnika.

W celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie problematyki opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, Minister Finansów w latach 2009–2013 (I półrocze) wydał dwie interpretacje ogólne¹², udzielał odpowiedzi na pisemne wystąpienia organów upoważnionych w zakresie zagadnień związanych z problematyką dotyczącą kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, wyrażał opinie w kwestiach zasadności wnoszenia skarg kasacyjnych od wyroków WSA uchylających interpretacje indywidualne. Miał również wpływ na jednolitość interpretacji przepisów prawa podatkowego, bieżąco współpracując z Biurami Krajowej Informacji Podatkowej Izb Skarbowych. Kontrola wykazała jednak, że mimo tych działań na terenie województwa kujawsko-pomorskiego normy prawa podatkowego nie były jednolicie stosowane. W ocenie Izby niezbędne są intensywniejsze działania zmierzające do zapewnienia jednolitej wykładni przepisów przez organy podatkowe, zwłaszcza gdy bezpośrednio przekładają się one na ciężary finansowe dla obywateli. Wszelkie naruszenia jednolitości wykładni oraz zmienność w czasie interpretacji norm prawnych, jak również bierność urzędów w informowaniu podatników o zmianie stosowanej dotychczas wykładni, niwelują – w ocenie Izby – pozytywne skutki podejmowanych przez aparat skarbowy działań na rzecz budowania zaufania do organów podatkowych.

¹² Z dnia 7 października 2011 r., nr DD2/033/66/KOI/2011/DD-433 oraz z dnia 27 grudnia 2011 r., nr DD9/033/297/BRT/SKT/2011/DD-466

3.1 Uwarunkowania

Jednym ze źródeł przychodów podlegających opodatkowaniu PIT jest odpłatne zbycie nieruchomości i praw majątkowych dokonane w okresie krótszym niż 5 lat od daty ich nabycia. Przychody z tego tytułu nie łączą się z przychodami z innych źródeł. Z uwagi na znaczną wartość transakcji podlegającej opodatkowaniu, podatek związany z odpłatnym zbyciem może istotnie wpłynąć na wysokość rocznego zobowiązania w PIT¹³. Jego ciężar można obniżyć korzystając z przewidzianych przez ustawodawcę zwolnień.

Celem wprowadzenia preferencji podatkowych polegających na zwolnieniu przychodów i dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości z opodatkowania PIT była realizacja polityki państwa w zakresie zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych ludności¹⁴. Wartość preferencji udzielonych z tego tytułu, według danych Ministerstwa Finansów, wyniosła 129 mln zł w roku 2009 i 398 mln zł w roku 2010. W roku 2011 wzrosła ona w stosunku do roku poprzedniego o 48%, tj. do 590 mln zł, co stanowiło 0,7% globalnej kwoty udzielonych preferencji podatkowych w 2011 r. (79,1 mld zł) i 0,04% PKB.

Podatnicy licznie korzystali ze zwolnień w PIT związanych z wydatkowaniem środków na cele mieszkaniowe. W dużych i średnich urzędach skarbowych¹⁵ województwa kujawsko-pomorskiego odsetek deklaracji PIT-23 za lata 2009–2011 z wykazaną kwotą zwolnienia w ogólnej liczbie dokumentów tego typu stanowił od 66% do 91%. Zwolnienia deklarowano także w około 63% zeznań PIT-39 za lata 2009–2012. Tylko w siedmiu skontrolowanych urzędach wysokość preferencji z tego tytułu wyniosła łącznie ponad 63 mln zł przy zadeklarowanym podatku wynoszącym łącznie około 22 mln zł¹⁶.

Zgodnie z art. 5 ust. 6 uuis do zakresu działania naczelników urzędów skarbowych należy m.in. ustalanie lub określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, rejestrowanie podatników oraz przyjmowanie deklaracji podatkowych, także wykonywanie kontroli podatkowej oraz egzekucji administracyjnej należności pieniężnych. Zadania te naczelnik wykonuje przy pomocy kierowanego przez siebie urzędu skarbowego (art. 5 ust. 3 uuis). Poborem podatku dochodowego od osób fizycznych w województwie kujawsko-pomorskim zajmują się 22 urzędy skarbowe.

W *Zadaniach dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w 2009, 2011 oraz 2012 r.* Ministerstwo Finansów wskazało na konieczność objęcia kontrolą podatników m.in. osiągających dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, przede wszystkim w aspekcie terminowości i prawidłowości regulowania zobowiązań w podatku dochodowym oraz zasadności korzystania z ulg podatkowych. W szczegółowych wytycznych do realizacji zadań w 2013 r. Minister Finansów ukierunkował pracę podległych mu urzędów skarbowych wskazując, że powinny one objąć kontrolą i monitorowaniem

¹³ Zgodnie z Informacją dot. rozliczenia PIT za 2012 rok zamieszczoną na stronie Ministra Finansów, w 2012 r. łączny zadeklarowany w PIT-39 podatek z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych wyniósł 168,0 mln zł, przeciętnie na podatnika – 2,4 tys. zł. <http://www.finance.mf.gov.pl/documents/766655/4733447/Informacja> [2014-03-28]

¹⁴ Zob. Preferencje podatkowe w Polsce, Ministerstwo Finansów, 2013 r., http://www.finance.mf.gov.pl/abc-podatkow/preferencje-podatkowe-w-polsce/-/document_library_display/2zkD/view/3305219 [2014-03-28]

¹⁵ Średni urząd skarbowy – urząd skarbowy, w którym zatrudnienie wynosi od 61 do 130 pracowników.

¹⁶ Dane pokazują wyłącznie przybliżoną wartość preferencji podatkowych uzyskanych przez podatników dokonujących odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych przed 1 stycznia 2007 r. oraz po 1 stycznia 2009 r. Wynika to z nieegzekwowania w niektórych urzędach składania deklaracji PIT-23 przez podatników, którzy złożyli oświadczenie o wydatkowaniu środków na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. a lub e ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r., a następnie spełnili przesłanki zwolnienia, oraz braku gromadzenia w urzędach danych o transakcjach, z tytułu których przychody były z mocy ustawy o PIT całkowicie zwolnione z opodatkowania, np. w związku z ich nabyciem w drodze spadku.

przede wszystkim podatników osiągających przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, zwłaszcza w aspekcie zastosowania właściwych – ze względu na datę nabycia – przepisów ustawy o PIT obowiązujących przy opodatkowaniu tych przychodów.

Ryzyko wystąpienia nieprawidłowości przy dokonywaniu rozliczeń w zakresie PIT z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych jest bowiem znaczne. W ostatniej dekadzie przepisy dotyczące opodatkowania PIT odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych były dwukrotnie nowelizowane i bynajmniej nie były to zmiany kosmetyczne, lecz dotyczące określenia podstawy opodatkowania, stawki podatkowej i katalogu przewidzianych zwolnień. Wprowadzone zmiany i jednocześnie obowiązywanie trzech regulacji uzależnionych od daty nabycia zbywanej nieruchomości wywołały liczne wątpliwości co do ich prawidłowego stosowania. Przełożyły się one na znaczną ilość wydanych w tym zakresie artykułów prasowych, interpretacji indywidualnych czy orzeczeń sądowno-administracyjnych. W okresie od 1 stycznia 2009 r. do 30 czerwca 2013 r. sam Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy działający z upoważnienia Ministra Finansów w oparciu o art. 14b § 6 Ordynacji podatkowej wydał na wniosek podatników 1.467 interpretacji indywidualnych dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od ich nabycia, co stanowiło 16,9% wszystkich interpretacji wydanych w tym okresie w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Znamiennym jest również, że liczba wydawanych corocznie interpretacji dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych wciąż rośnie¹⁷.

Do najczęściej poruszanych kwestii będących przedmiotem interpretacji indywidualnych z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem 5 lat zaliczyć należy:

- zastosowanie zwolnienia przedmiotowego związanego z wydatkowaniem środków uzyskanych ze zbycia nieruchomości na cele mieszkaniowe (zgodnie z przepisem art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub e ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. oraz obecnie obowiązującym art. 21 ust. 1 pkt 131,
- zastosowanie ulgi meldunkowej wynikającej z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r.

Przegląd interpretacji indywidualnych i orzeczeń sądowych wskazuje, że w szczególności są to kwestie związane z: rodzajem ponoszonych wydatków, sytuacją małżonków dokonujących zbycia składników majątku odrębnego, zastosowania ulgi meldunkowej do obojga małżonków, zasad liczenia dwunastomiesięcznego okresu zameldowania, zastosowania ulgi meldunkowej do przychodów z odpłatnego zbycia gruntu, a ostatnio – określeniem ile nieruchomości wyczerpuje pojęcie własnych potrzeb mieszkaniowych. Innymi wątpliwymi dla podatników zagadnieniami są m.in. określenie chwili nabycia lub wybudowania nieruchomości i praw majątkowych czy też termin płatności podatku wynikający z art. 28 ust. 2 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.

Powołując się na te wątpliwości Ministerstwo Finansów wydało w 2012 r. broszurę informacyjną dotyczącą zasad opodatkowania sprzedaży nieruchomości.

W tych okolicznościach szczególnego znaczenia nabiera kwestia właściwego zastosowania przepisów podatkowych i prowadzenia przez urzędy skarbowe czynności z zachowaniem zasady praworządności oraz pogłębienia zaufania do organów podatkowych, w tym poprzez zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego. Ustalenia przeprowadzonych kontroli potwierdziły jednak, iż w przypadku częstych i niejasnych zmian przepisów jest to utrudnione.

¹⁷ W 2009 r. – 271, w 2010 r. – 322, w 2011 r. – 342, w 2012 r. – 358.

3.2 Istotne ustalenia kontroli

Ustalenia czynności sprawdzających i postępowań podatkowych

Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych jest obszarem wzmoczonych działań weryfikacyjnych urzędów skarbowych. Przychody i zwolnienia odnoszące się do wskazanego źródła są sprawdzane przez pracowników urzędów skarbowych w znacznie większej skali niż ulgi dotyczące innych źródeł przychodów podlegających opodatkowaniu PIT. W regulacjach wewnętrznych 3 spośród 7 skontrolowanych urzędów¹⁸ przewidziano weryfikację wstępną wszystkich podatników, którzy dokonali odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w trzech kolejnych mimo braku jednoznacznego wskazania – zakłada się objęcie analizami jak największego odsetka, docelowo 100% populacji. Załedwie w jednej ze skontrolowanych jednostek – Pierwszym US w Bydgoszczy – przewidziano zasady umożliwiające ograniczanie ilości spraw przypadających do załatwienia i odstąpienie za akceptacją Naczelnika Urzędu od przeprowadzenia części z nich według obranego klucza (zazwyczaj przychodowego). Niemniej jednak i w tym urzędzie odsetek zweryfikowanych odliczeń od przychodu i dochodu z odpłatnego zbycia jest wyższy niż w przypadku innych ulg w podatku dochodowym. Jak wskazał Naczelnik Urzędu za lata 2006–2007 weryfikacją objęto odpowiednio 95% i 87% podatników dokonujących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od ich nabycia, podczas gdy ulgi w zeznaniach rocznych PIT-36 i PIT-37 sprawdzane są w odniesieniu do od 0,5% do 3% zeznań¹⁹.

W okresie objętym kontrolą skontrolowane urzędy skarbowe przeprowadziły 11.139 czynności sprawdzających w zakresie merytorycznej poprawności rozliczeń podatników w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Wydały również 556 decyzji określających w tym tytule. Stanowiło to odpowiednio 57,3% czynności i 51,4% decyzji wydanych w tym okresie przez wszystkie urzędy województwa kujawsko-pomorskiego.

Podjęmowane przez urzędy skarbowe działania związane z weryfikacją rozliczeń podatników w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych skutkują znacznymi kwotami dodatkowych przypisów. W latach 2009–2013 (I półrocze) wynikiem pozytywnym zakończono 2.637, tj. 23,7% weryfikacji przeprowadzonych przez skontrolowane urzędy. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających stwierdzono zaniżenie zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 11,9 mln zł. Wydane przez urzędy decyzje prowadziły natomiast do wymierzenia dodatkowych podatków w kwocie 4,1 mln zł.

Prawdziwy obraz pracy, jaką wykonują urzędy skarbowe pokazuje dopiero odniesienie tych danych do łącznych kwot przypisów wynikających z deklaracji i decyzji w podatku dochodowym od osób fizycznych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych. W związku z faktem, że nie wszystkie skontrolowane urzędy skarbowe zakończyły w okresie objętym kontrolą weryfikacje rozliczeń za lata 2009–2010, (niektóre wręcz ich jeszcze nie rozpoczęły), za reprezentatywne pod tym względem uznać można jedynie dane z US we Włocławku (w zakresie danych za lata 2009–2010),

¹⁸ Trzeci US w Bydgoszczy, US w Świeciu, US w Tucholi.

¹⁹ Oceniając zagadnienie trzeba mieć jednak na uwadze różnice w ilości zeznań złożonych w związku z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych. Zgodnie z informacją dot. rozliczenia PIT za 2012 rok, zamieszczoną na stronie Ministerstwa Finansów, [online] PIT-39 za rok 2012 złożyło niecałe 69 tys. podatników, do urzędów trafiło natomiast prawie 18.890 tys. zeznań PIT-36 i PIT-37. Z najbardziej popularnych ulg (internet, dzieci, rehabilitacja) korzysta natomiast prawie 9,5 mln podatników).

US w Tucholi i Drugiego US w Toruniu (w zakresie danych za rok 2009). I tak dodatkowe przypisy wynikające z czynności i decyzji US we Włocławku stanowiły w 2009 r. 26,5%, zaś w 2010 r. 25,4% całkowitego przypisu za wskazany okres. W US w Tucholi kwota wymierzonego dodatkowo w następstwie decyzji i czynności podatku za rok 2009 stanowiła 22,9% przypisu wynikającego z deklaracji i decyzji za ten rok. W Drugim US w Toruniu ustalenia urzędu dotyczące rozliczeń za rok 2009 stanowiły 28,6% całkowitego przypisu za wskazany okres. Tym samym uznać można, że co czwarta złotówka stanowiąca dochód budżetu państwa z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych należnego w związku z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wymierzona jest w wyniku działań urzędów skarbowych. Może to wskazywać na trudności podatników w prawidłowej interpretacji norm prawnych lub też niską dyscyplinę podatkową i skłonność do uchylania się od opodatkowania.

Wykonywanie przez urzędy skarbowe czynności sprawdzających natury formalno-rachunkowej

Czynności sprawdzające prowadzone na podstawie art. 272 pkt 2 Ordynacji podatkowej wykonywane były przez urzędy skarbowe w terminie umożliwiającym naliczanie ewentualnych odsetek za zwłokę, tj. przed upływem 2 lat od wpływu deklaracji do urzędu – zazwyczaj w terminie do 6 miesięcy od wpływu deklaracji. Badanie 20 zeznań i deklaracji w każdym z kontrolowanych urzędów wykazało, że badano poprawność formalną i rachunkową złożonych dokumentów, a w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości wzywano podatnika do ich usunięcia. W większości przypadków przeprowadzenie weryfikacji potwierdzano na dokumentach stosownymi adnotacjami. Uchybienia w tym zakresie stwierdzono jedynie w US w Tucholi oraz Pierwszym US w Bydgoszczy.

W 2 urzędach stwierdzono nieprawidłowości polegające na uznaniu za poprawne dokumentów niespełniających wymogów formalnych określonych w Ordynacji podatkowej. Dotyczyły one zaakceptowania jako prawidłowych korekt deklaracji, złożonych bez pisemnego wyjaśnienia jej przyczyn, tj. w sposób niezgodny z art. 81 § 2 Op. Znamiennym jest, że ustalone nieprawidłowości nie miały charakteru incydentalnego – w Pierwszym US w Toruniu ich skala wyniosła 60%.

Odstąpienia od wzywania podatnika do złożenia wyjaśnień tłumaczono: [1] ekonomią postępowania, [2] zobowiązaniem podatnika przez ustawodawcę do złożenia korekt w przypadku niewydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe, [3] składaniem deklaracji na wezwanie urzędu.

Mimo obowiązywania od 2005 r. normy przewidującej taką możliwość, korygowanie z urzędu deklaracji podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych należało do rzadkości. W opartych na próbach badaniach stwierdzono zaledwie jeden przypadek dokonania przez organ podatkowy autokorekty w wypełnieniu deklaracji podatkowej z wykazaną kwotą podatku z odpłatnego zbycia²⁰. W 6 z 7 skontrolowanych urzędach skarbowych²¹ stwierdzono w tym zakresie nieprawidłowości polegające na niezastosowaniu w uzasadnionych przypadkach trybu wynikającego z art. 274 § 1 w zw. z § 2 Ordynacji podatkowej – łącznie w 18 sprawach. W większości tych przypadków uchybienia w wypełnieniu deklaracji dotyczyły wykazania przez podatnika dochodu zwolnionego w kwocie wyższej niż kwota dochodu z odpłatnego zbycia, tj. na popełnieniu błędu logicznego polegającego na wykazaniu odliczenia w kwocie wyższej niż kwota, od której odliczenie jest dokonywane (wykazanie zwolnienia ponad dopuszczalny limit) lub niewypełnienia pola „kwota do zapłaty”.

²⁰ W US w Świeciu.

²¹ W Pierwszym US w Bydgoszczy, Pierwszym US w Toruniu, Drugim US w Toruniu, US we Włocławku, US w Świeciu, US w Tucholi.

Niedokonywanie korekt z urzędu wyjaśniano m.in.: [1] brakiem wiedzy o wysokości dochodu zwolnionego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT wyznaczającego de facto kwotę uzyskaną z odpłatnego zbycia nieruchomości, która zostanie w ciągu dwóch kolejnych lat przeznaczona na dalszy cel mieszkaniowy, [2] ograniczonymi możliwościami kadrowymi nie pozwalającymi na zaangażowanie większej ilości pracowników do obsługi zeznań i jednocześnie stosunkowo dużą ilością błędnych zeznań, [3] pracochłonnością i czasochłonnością czynności związanych ze sporządzaniem „korekt z urzędu”, [4] kosztami sporządzania korekt w trybie art. 274 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, który wymaga kserowania dokumentów, sporządzenia informacji dla podatnika, dokonania wysyłki za zwrotnym potwierdzeniem odbioru.

W ocenie NIK wskazane powyżej powody nie mogą stanowić uzasadnienia niestosowania przez urzędy skarbowe trybu przewidzianego w art. 274 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Pamiętać bowiem należy, że celem niniejszej regulacji było wprowadzenie ułatwień dla podatników poprzez zminimalizowanie obowiązków osobistych kontaktów z organem podatkowym.

Prowadzenie ewidencji w systemie POLTAX

W 6 skontrolowanych urzędach skarbowych stwierdzono nieprawidłowości w prowadzeniu modułu „Wymiar” bazy POLTAX polegające na: nierzetelnym wprowadzaniu danych – w 5 jednostkach²² oraz nieterminowym ich wprowadzaniu – w 5 jednostkach²³. Opóźnienia we wprowadzaniu dokumentów do POLTAX-u w stosunku do terminów wynikających z uregulowań wewnętrznych miały charakter sporadyczny – odnoszący się do mniej niż 1,5% wprowadzonych deklaracji PIT-23, PIT-36, PIT-39. W dwóch urzędach skarbowych²⁴ skala tego zjawiska była większa, np. w US w Tucholi 44% zeznań związanych z odpłatnym zbyciem rejestrowanych było w systemie z opóźnieniem. Przyczyn niedochowania terminów wewnętrznych w tych przypadkach upatrywać jednak należy nie w niskiej jakości pracy tych jednostek, lecz w bardziej rygorystycznie określonych terminach dokonania rejestracji dokumentu. Dla porównania np. w US w Tucholi termin na zarejestrowanie zeznania w POLTAX wynosi maksymalnie 1 dzień od wpływu dokumentu do urzędu, natomiast w Drugim US w Toruniu wyznaczony on został na dzień 30 lub 10 czerwca, co w istotnym stopniu ułatwiało jego dotrzymanie. W tym kontekście wskazać jednakże należy, że niecelowym jest tworzenie regulacji wewnętrznych, których zapisów nie da się, przy posiadanych zasobach kadrowych, dotrzymać. Przy jednoczesnym braku egzekwowania wykonania ich postanowień, może to skutkować praktyką ich całkowitego ignorowania, również w obszarach, w których nie ma racjonalnego uzasadnienia dla jakichkolwiek odstępstw.

Przy ocenie badanego zjawiska istotniejsze znaczenie ma skala opóźnień. W kontrolowanych jednostkach stwierdzano, że deklaracje PIT-23 wprowadzane były do systemu POLTAX urzędu nawet po 388 dniach od ich wpływu. Opóźnienia tłumaczono tym, że deklaracje PIT-23 z brakiem kwoty do zapłaty traktowano jako dokumenty informacyjne, stąd ich wprowadzenie nie stanowiło dla pracowników priorytetu.

W 5 urzędach skarbowych stwierdzono nierzetelność we wprowadzaniu danych do systemu POLTAX. Dotyczyły one w znaczącej części rejestrowania w systemie dat wpływu dokumentu, czy też niewprowadzania wniosków o stwierdzenie nadpłaty w podatku. W 2 urzędach²⁵ stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły niewprowadzenia deklaracji i korekty złożonej przez podatnika.

²² US w Świeciu, Pierwszy US w Toruniu, US w Tucholi, US we Włocławku, Pierwszy US w Bydgoszczy.

²³ US w Świeciu, Pierwszy US w Toruniu, US w Tucholi, Drugi US w Toruniu, Pierwszy US w Bydgoszczy.

²⁴ US w Tucholi, Pierwszy US w Toruniu.

²⁵ US w Świeciu, Pierwszy US w Toruniu.

W US w Świeciu stwierdzono ponadto nierzetelne wprowadzanie danych z deklaracji do systemu, tj. dwie deklaracje błędne wprowadzono jako dokumenty poprawne. W ocenie Izby mając na uwadze oparcie w przyszłości pracy urzędu w zasadniczej części na zasobach informatycznych, każda tego typu nierzetelność stwarza zagrożenie dla prawidłowości działań organów podatkowych.

Typowanie do czynności sprawdzających z udziałem podatnika

W toku kontroli, na podstawie badania dokumentacji związanej z 309 czynnościami sprawdzającymi przeprowadzonymi z udziałem podatnika, nie stwierdzono, aby bez ustaleń zakończone zostały weryfikacje przeprowadzone w odniesieniu do deklaracji z zawyżoną kwotą zobowiązania. Ustalono jednakże, że wystąpiły 3 przypadki – w dwóch urzędach skarbowych²⁶ – w których podatnicy mimo ustalenia w toku czynności ww. zawyżenia, nie złożyli korekt deklaracji podatkowych i nie wystąpili o zwrot nadpłaty.

Odmiennie przedstawiała się natomiast sytuacja jeżeli chodzi o ustalenia czynności sprawdzających przeprowadzanych bez udziału podatnika. Dokonując weryfikacji rozliczeń podatników związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych bez udziału podatnika w 3 objętych badaniem urzędach²⁷, mimo posiadania przez organ podatkowy informacji o możliwych do uwzględnienia, a pominiętych przez podatnika w rozliczeniu kosztach nabycia zbywanej nieruchomości lub niepowiększeniu tych kosztów o wskaźnik inflacji, nie podjęto w 9 przypadkach dalszych działań zmierzających do skonfrontowania ww. informacji z podatnikiem w celu ewentualnego złożenia korekty skutkującej obniżeniem zobowiązania podatkowego. Ich ewentualne uwzględnienie przez podatników skutkowałoby obniżeniem wykazanego w zeznaniach podatku łącznie o 2,3 tys. zł.

Tym samym w ww. urzędach wzywaniu podatników do osobistego stawiennictwa na czynności sprawdzające miały miejsce wyłącznie w sytuacjach, gdy ustalenia analiz wstępnych wskazywały na uszczuplenie należności budżetowych lub nie można było takiej ewentualności wykluczyć. Naczelnicy wyjaśniali w tej kwestii m.in., że organ podatkowy potwierdzając poprzez przeprowadzenie czynności sprawdzających prawidłowość wykazanych przez podatnika danych nie ingeruje w kwestie czy podatnik dokonując samoobliczenia miał zamiar wykazać wszystkie wydatki czy tylko część oraz, że podatnik w przypadku zawyżenia podatku ma prawo do skorygowania zeznania.

Analizy prawidłowości deklarowanego przez podatników źródła przychodów

W związku z deklarowaniem przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych uzyskiwanych wielokrotnie przez tych samych podatników, w kontrolowanym okresie w większości skontrolowanych urzędów²⁸ 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 takie nie były przeprowadzane jedynie w Pierwszym US w Toruniu. Naczelnik tego urzędu wyjaśnił, że w toku dotychczas prowadzonych czynności sprawdzających nie stwierdzono przypadków wielokrotnego deklarowania przez podatnika odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w okresie krótszym niż 5 lat od ich nabycia noszących znamiona źródła przychodów jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza. Podkreślił też, że takie analizy będą przeprowadzane, z uwagi chociażby na zmieniające się uwarunkowania, w których funkcjonują podmioty gospodarcze.

²⁶ US we Włocławku, Pierwszy US w Toruniu.

²⁷ Pierwszy US w Toruniu, US we Włocławku, US w Tucholi.

²⁸ Drugim US w Toruniu, Trzecim US w Bydgoszczy, Pierwszym US w Bydgoszczy, US w Świeciu, US w Tucholi, US we Włocławku.

Szczególnie szeroko zakrojone działania w tym zakresie prowadzone były w Pierwszym US w Bydgoszczy oraz Drugim US w Toruniu. I tak: w Pierwszym US w Bydgoszczy w kontrolowanym okresie w 21 sprawach wnioskowano o przeprowadzenie kontroli podatkowej w celu sprawdzenia, czy osiągnięte przychody ze zbycia nieruchomości nie kwalifikują się do źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt. 3 ustawy o PIT, a do 30 czerwca 2013 r. kontrole przeprowadzono dla 12 z ww. przypadków, w wyniku których: w siedmiu przypadkach sprzedaże zakwalifikowano do działalności gospodarczej i dokonano z tego tytułu dodatkowego przypisu w wysokości 396,7 tys. zł (łącznie szacowany dodatkowy przypis wynikający z ustaleń kontroli w kwocie 564,7 tys. zł), w czterech przypadkach nie zakwalifikowano uzyskanych przychodów do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, a w jednym przypadku nie zakończono jeszcze postępowania podatkowego.

W Drugim US w Toruniu w marcu 2013 r. zasady i terminy przeprowadzania analiz dotyczących podatników dokonujących wielokrotnych transakcji odpłatnego zbycia uregulowano w zarządzeniu naczelnika.

Mimo przeprowadzania przez skontrolowane urzędy analiz, w 3 z nich²⁹ kontrola NIK na podstawie ilości nieanulowanych deklaracji związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości oraz danych zawartych w bazie CZM wykazała 26 kolejnych przypadków dokonania przez jednego podatnika w badanym okresie co najmniej czterokrotnie transakcji zbycia nieruchomości lub praw majątkowych, które nie były analizowane przez urzędy pod kątem zmiany kwalifikacji źródła przychodów. W szczególności w US w Świeciu stwierdzono nieanalizowany przez urząd przypadek podatnika, który 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.

Termin podejmowania przez urzędy skarbowe działań związanych z weryfikacją rozliczeń podatników

Ordynacja podatkowa nie wskazuje terminu, w którym należy przeprowadzić czynności sprawdzające mające na celu merytoryczną weryfikację rozliczeń podatnika. Jedynym ograniczeniem w tym zakresie są przepisy rozdziału 8 Działu III wskazanej ustawy, regulujące kwestie przedawnienia zobowiązań podatkowych. Działaniem niecelowym byłoby bowiem angażowanie zasobów urzędu w przeprowadzanie czynności sprawdzających, których ewentualnych ustaleń nie można już wykorzystać. Termin podejmowania przez urzędy skarbowe czynności weryfikacyjnych ma jednakże istotne znaczenie, i to zarówno z punktu widzenia zapewnienia pewności wpływów budżetowych, jak i obciążeń podatnika związanych ze skutkami niewłaściwego rozliczenia dokonanego w drodze samoopodatkowania.

Czynności sprawdzające mające na celu merytoryczną weryfikację rozliczeń podatników związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych co do zasady nie były podejmowane natychmiast po upływie terminu płatności podatku. Po części wynika to z konstrukcji samego podatku, a dokładniej przewidzianych ustawą o PIT ulg podatkowych. Wyznaczenie podatnikom dwuletniego okresu na wypełnienie przesłanek zwolnienia czyni niecelowym podejmowanie czynności weryfikacyjnych przed upływem tego terminu. Bezpośrednio po upływie terminu płatności podatku realizowane mogłyby być czynności sprawdzające dotyczące wyjaśniania przyczyn niezłożenia deklaracji podatkowej. Niemniej w znacznej części wymagałyby one ponownego wzywania podatnika do weryfikacji wykazanych w zeznaniu odliczeń po upływie dwuletniego terminu na dokonanie wydatków uprawniających do ulgi podatkowej. W tym kontekście, jako wykonywane

²⁹ Pierwszy US w Bydgoszczy, US w Świeciu, US we Włocławku.

na bieżąco uznać można czynności podejmowane bezpośrednio po upływie okresu związanego ze zwolnieniem, a w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych w latach 2007–2008, po 30 kwietnia roku następnego od dokonania sprzedaży.

W 15 spośród 22 urzędów skarbowych województwa kujawsko-pomorskiego czynności sprawdzające wynikające z art. 274a i 275 Op. prowadzone były na bieżąco. Spośród skontrolowanych, najlepiej pod tym względem działały: US we Włocławku, US w Tucholi oraz Drugi US w Toruniu, w których odsetek czynności sprawdzających przeprowadzonych najpóźniej w trzecim roku (licząc od końca roku, w którym zawarta była transakcja zbycia) do ogółu przeprowadzonych czynności wyniósł odpowiednio: 97,5%, 96,2%, 84,1%. Oceniając szybkość podejmowania przez urząd czynności sprawdzających należy jednakże mieć na uwadze wielkość urzędu skarbowego. Analiza danych przesłanych przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy wskazuje, że 67,4% czynności podjętych zostało przez podległe mu jednostki w czasie nie dłuższym niż trzy lata licząc od końca roku, w którym zawarta była podlegająca opodatkowaniu transakcja zbycia. Najszybciej działają małe urzędy skarbowe – podejmując we wskazanym okresie 90,5% czynności, następnie średnie – 75,0% czynności i duże – 60,1% czynności. Oceniając na tym tle działalność kontrolowanych urzędów stwierdzić należy, że 3 z nich³⁰ działały szybciej niż przeciętna dla jednostek odpowiadających im wielkością, w jednym urzędzie³¹ czas podejmowania weryfikacji był charakterystyczny dla danej grupy, a w 3 urzędach³² czynności sprawdzające podejmowane były po upływie dłuższego okresu licząc od końca roku, w którym zawarto transakcję zbycia, niż przeciętna dla jednostek o analogicznej wielkości.

Wskazując na przyczyny podejmowania czynności sprawdzających później niż w trzecim roku licząc od końca roku, w którym zawarto transakcję zbycia, naczelnicy wskazywali na: zbyt późne otrzymywanie informacji o transakcji z innych urzędów skarbowych, w tym również na granicy przedawnienia oraz utrudniony kontakt z podatnikami, którzy zmieniają adres zamieszkania lub uchylają się od weryfikacji rozliczeń.

Niewątpliwy wpływ na termin podejmowania czynności sprawdzających ma, zdaniem NIK, również organizacja pracy w samym urzędzie. W każdej z wyróżnionych ze względu na kryterium wielkości grupie urzędów są jednostki, które czynności weryfikacyjne podejmują znacznie szybciej niż pozostałe (wśród urzędów dużych – US we Włocławku, wśród średnich – US w Żninie, wśród małych – US w Lipnie), jak również znacznie później (wśród dużych – US w Inowrocławiu, wśród średnich – US w Grudziądzu, wśród małych – US w Mogilnie). I tak np. w Pierwszym US w Bydgoszczy oraz w Pierwszym US w Toruniu w toku kontroli (tj. w 2013 r.) weryfikowano przede wszystkim rozliczenia podatników za rok 2008 i częściowo 2009 (tj. w znaczącej części przypadków weryfikację podejmowano w roku, w którym upływał termin przedawnienia zobowiązania podatkowego), natomiast w US we Włocławku – weryfikowano rozliczenia za rok 2010, a nawet za rok 2011.

Stwierdzono ponadto, że częste były przypadki, gdy czynności sprawdzające przeprowadzane były i decyzje wydawane w roku przedawnienia zobowiązania podatkowego, mimo że organ podatkowy posiadał informację o odpłatnym zbyciu nieruchomości przez przynajmniej 2 lata poprzedzające jego działania. I tak np. w Pierwszym US w Toruniu czynności sprawdzające podejmowane były do 70 miesięcy od otrzymania przez urząd informacji o odpłatnym zbyciu podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, natomiast wszczęcie postępowania podatkowego miało miejsce nawet po upływie 6 lat od otrzymania stosownej informacji.

³⁰ US we Włocławku, Drugi US w Toruniu, US w Tucholi.

³¹ US w Świeciu (przy założeniu tolerancji +/- 2,5%).

³² Pierwszy US w Bydgoszczy, Pierwszy US w Toruniu, Trzeci US w Bydgoszczy.

Urzędy skarbowe wydawały decyzje określające zazwyczaj w odniesieniu do rozliczeń za pięć i więcej lat wstecz (330 spośród 1.019 wszystkich wydanych w badanym okresie, tj. 32,4%), chociaż duży odsetek wydanych decyzji stanowiły również rozstrzygnięcia wydane w odniesieniu do rozliczeń za trzy lata wstecz (313 decyzji, tj. 30,7%). Podobnie jak w przypadku czynności sprawdzających na bieżąco działały: wśród dużych urzędów skarbowych – US we Włocławku, wśród średnich – US w Żninie oraz wśród małych – US w Lipnie. Odsetek decyzji wydanych najpóźniej w trzecim roku licząc od końca roku, w którym zawarta była transakcja zbycia do ogółu wydanych decyzji wyniósł w tych jednostkach odpowiednio: 81,6%, 94,2%, 75%. Podobnie jak w przypadku czynności sprawdzających zarysowała się zależność szybkości podejmowania działań od wielkości urzędu skarbowego, tj. najszybciej w stosunku do daty zawarcia transakcji odpłatnego zbycia decyzje wydawane były w średnich urzędach skarbowych, najwolniej działały duże urzędy skarbowe. Spośród skontrolowanych jednostek zdecydowanie na tym tle wyróżniał się US we Włocławku, w którym decyzje określające wydawane były w większości po upływie znacznie krótszego okresu licząc od końca roku, w którym zawarto transakcję zbycia niż przeciętna dla jednostek o analogicznej wielkości. I tak w US we Włocławku 18,4% decyzji dotyczyło rozstrzygnięć za okresy rozliczeniowe starsze niż trzy lata wstecz, podczas gdy w innych dużych urzędach skarbowych odsetek ten kształtował się na poziomie od 62,4% (Trzeci US w Bydgoszczy) do 97,0% (US w Inowrocławiu). W 3 urzędach skarbowych³³ województwa kujawsko-pomorskiego w badanym okresie nie wydano żadnej decyzji określającej podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Postępowania podatkowe wszczynano zazwyczaj w terminie do 6 miesięcy od przeprowadzenia czynności sprawdzających. W jednym urzędzie³⁴ stwierdzono sporadyczne przypadki wszczynania ich również w okresie późniejszym w stosunku do przekazania protokołu czynności – jak wyjaśniono z uwagi na wyniki przeprowadzonych inspekcji i kontroli wewnętrznych oraz ograniczeń kadrowych w stosunku do prowadzonych zadań. Najczęstszą przyczyną wszczynania postępowań podatkowych było niestawianie się podatników na wezwania do weryfikacji dokonanego rozliczenia w drodze samoopodatkowania. Wezwania te były ponawiane przez urzędy przez okres od 1 miesiąca od wystosowania pierwszego pisma (US we Włocławku) do nawet 3 lat (Pierwszy US w Toruniu). W dwóch urzędach³⁵ stwierdzono przypadki znaczących, tj. sięgających 7-8 miesięcy przerw pomiędzy podejmowanymi czynnościami.

Termin podejmowania czynności sprawdzających ma istotne znaczenie z punktu widzenia zabezpieczenia należnych budżetowi wpływów. W toku kontroli trzech urzędów skarbowych³⁶ stwierdzono przypadki, w których czynności sprawdzające i postępowania podatkowe podjęte zostały w okresie niezapewniającym wyegzekwowania zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, co skutkowało utratą przez budżet państwa wpływów w łącznej kwocie 462,3 tys. zł, tj.:

- 70,8 tys. zł - w związku z nedoręczeniem przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego dziesięciu wydanych przez organy podatkowe³⁷ decyzji wymiarowych,
- 15,7 tys. zł – w związku z uchycieniem jednej decyzji przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z powodu przedawnienia zobowiązania w skutek zastosowania środka egzekucyjnego o trzy dni za późno,

³³ US w Świeciu, US w Brodnicy, US w Radziejowie.

³⁴ Pierwszy US w Bydgoszczy.

³⁵ Pierwszy US w Toruniu, Trzeci US w Bydgoszczy.

³⁶ Pierwszy US w Bydgoszczy, Pierwszy US w Toruniu, Trzeci US w Bydgoszczy.

³⁷ Naczelnika Pierwszego US w Bydgoszczy i Naczelnika Trzeciego US w Bydgoszczy.

- 347,1 tys. zł – w związku z zakończeniem w 45 przypadkach czynności sprawdzających w terminie niepozwalającym na przeprowadzenie postępowania podatkowego i określenie podatku w drodze decyzji,
- 28,7 tys. zł – w 8 przypadkach w związku z zaprzestaniem stosowania niewłaściwej³⁸ wykładni art. 28 ust. 2 a ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., w myśl której bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych dla osób, które złożyły oświadczenie o przeznaczeniu środków na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. a lub e rozpoczął się po upływie dwuletniego terminu na wydatkowanie środków.

Zbyt późne podjęcie czynności sprawdzających miało również wpływ na skuteczność postępowania podatkowego oraz egzekucyjnego. Na przykład w Pierwszym US w Bydgoszczy stwierdzono, że:

- w jednym postępowaniu podatkowym przy braku kontaktu z podatnikiem i wobec braku możliwości zebrania w ograniczonym czasie pełnego materiału dowodowego (tj. umów kredytu z banku), wszystkie wątpliwości organ podatkowy był zmuszony rozstrzygać na korzyść strony. Nie mając pewności co do zapisów w akcie notarialnym, w sprawie tej za kwotę zwolnioną uznano wydatek w wysokości 7,9 tys. zł, określony jako „prowizja bankowa”. Mogło to skutkować ewentualnym zaniżeniem podatku o kwotę 0,8 tys. zł,
- dla 25 spraw prowadzono czynności w terminie niepozwalającym na zastosowanie środka egzekucyjnego, tj. przerywającego bieg przedawnienia, w celu wyegzekwowania podatku w łącznej kwocie 106,8 tys. zł, a spośród 48 decyzji wydanych w okresie 60 dni przed upływem terminu przedawnienia, w 23 przypadkach na kwotę łączną 174,3 tys. zł przedawniło się zobowiązanie podatkowe w wysokości 165,4 tys. zł wraz z należnymi odsetkami w kwocie 94,8 tys. zł.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, biorąc pod uwagę stwierdzone przypadki wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia, moment podjęcia działań weryfikujących zgodność ze stanem faktycznym rozliczenia transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości oraz praw majątkowych związanych z nieruchomościami nie powinien być determinowany wyłącznie okresem przedawnienia zobowiązań podatkowych. Działania te powinny być podejmowane w miarę możliwości niezwłocznie po upływie okresu uprawniającego do zwolnienia od podatku przychodów i dochodów uzyskanych ze zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Zwłoka w podejmowaniu czynności sprawdzających oraz postępowań podatkowych, zwiększa ryzyko wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z tytułu przedawnienia i utraty możliwości dochodzenia należności podatkowej.

Moment podjęcia czynności sprawdzających jest również ważny dla samego podatnika. Odsetki za zwłokę są wynikiem nieprawidłowego wypełnienia przez podatników obowiązków wynikających z prawa podatkowego i odpowiedzialność za ich powstanie zawsze ponosi podatnik. To on powinien bowiem dołożyć należytej staranności w celu właściwego opodatkowania uzyskanych przychodów lub dochodów. 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.

³⁸ M.in. w świetle wydanej w dniu 27 grudnia 2011 r. interpretacji ogólnej Ministra Finansów, nr DD9/033/297/BRT/SKT/2011/DD-466.

Tymczasem w przypadkach, w których czynności weryfikacyjne podejmowane były w roku upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tj. ze znacznym opóźnieniem w stosunku do daty zawarcia transakcji i terminu płatności podatku, wysokość naliczonych odsetek za zwłokę przekraczała nawet 50% należności głównej ustalonej w wyniku działań urzędu. I tak np.:

- w Pierwszym US w Bydgoszczy: Na podstawie analizy czynności sprawdzających przeprowadzonych w 2012 r. stwierdzono, iż w 66 przypadkach (64 za 2007 r. i dwóch za 2008 r.) w wyniku ich przeprowadzenia dokonano przypisu podatku na łączną kwotę 489,0 tys. zł wraz z należnymi odsetkami w wysokości 249,2 tys. zł;
- w Pierwszym US w Toruniu: Na podstawie badania 36 spośród 76 przypadków, w których 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 195,0 tys. zł ustalono, że uiszczone przez nich odsetki wyniosły 95,2 tys. zł, tj. stanowiły 48,8% należności głównej;
- w Trzecim US w Bydgoszczy: Na podstawie 24 spośród 30 przypadków objętych badaniem, gdzie w wyniku podjętych przez pracowników Urzędu czynności, deklaracje lub ich korekty złożone zostały najwcześniej w piątym roku, od końca roku zawarcia transakcji zbycia nieruchomości, stwierdzono, iż podatnicy w całości uregulowali zaległe należności podatkowe w łącznej wysokości 327,7 tys. zł wraz z należnymi odsetkami w wysokości 178,0 tys. zł. Na podstawie szacunkowych wyliczeń Urzędu stwierdzono, iż we wskazanych powyżej przypadkach uregulowanie przez podatników zaległych należności podatkowych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości w ostatnim dniu trzeciego roku od końca roku zawarcia transakcji zbycia zmniejszyłoby wysokość odsetek za zwłokę o 76,3 tys. zł;
- w US w Świeciu: 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 9,3 tys. zł wraz z należnymi odsetkami w wysokości 4,4 tys. 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 2,0 tys. zł, tj. prawie o połowę.

Identyfikacja i przekazywanie informacji między urzędami

Podstawowym źródłem informacji dla urzędów skarbowych o dokonanych transakcjach zbycia nieruchomości i praw majątkowych są odpisy aktów notarialnych składane w urzędach skarbowych przez notariuszy, dotyczące czynności, z tytułu których są oni płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC) lub podatku od spadków i darowizn.

Urzędy skarbowe na bieżąco analizowały przekazane im przez notariuszy akty w celu identyfikacji transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych zawartych przed upływem 5 lat od daty ich nabycia. Zazwyczaj³⁹ zadania te nałożone były na komórki właściwe w sprawach podatków majątkowych. Zidentyfikowane przez nie transakcje oznaczane były w bazie CZM poprzez wprowadzenie wskazania kontrolnego, a następnie okresowo przekazywane do referatów właściwych merytorycznie w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych. W dwóch urzędach skarbowych⁴⁰ ciężar analiz przesunięty został do komórek właściwych w sprawach postępowań podatkowych związanych z opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych, które zidentyfikowane przez siebie sprawy ujmowały w specjalnie prowadzonych rejestrach.

Przeprowadzane analizy uznać należy za rzetelne. W toku kontroli na podstawie badania informacji zamieszczonych w aplikacji CZM stwierdzono jedynie pojedyncze przypadki niezidentyfikowania przez pracowników urzędów transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych

³⁹ W 5 skontrolowanych urzędach: Pierwszy US w Toruniu, Pierwszy US w Bydgoszczy, Drugi US w Toruniu, Trzeci US w Bydgoszczy, US w Świeciu.

⁴⁰ US we Włocławku, US w Tucholi.

rodzących obowiązek podatkowy w PIT – łącznie 10 transakcji w trzech urzędach skarbowych⁴¹, z których tylko w jednym przypadku po przeprowadzonych w toku kontroli czynnościach sprawdzających, stwierdzono zaniżenie zobowiązania podatkowego na kwotę 1,3 tys. zł.

Mimo bieżącej identyfikacji transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od ich nabycia, w żadnym ze skontrolowanych urzędów skarbowych nie wyjaśniano na bieżąco przyczyn niezłożenia przez podatników deklaracji i zeznań podatkowych. Czynności w tym zakresie wykonywane były po upływie dwuletniego okresu przeznaczanego na wydatkowanie środków na cele mieszkaniowe.

Barierą w uzyskaniu większej skuteczności w identyfikacji podatników uchylających się od opodatkowania były problemy z przekazywaniem między urzędami danych o transakcjach, w tym związane z brakiem skutecznych narzędzi informatycznych. U podłoża problemu leży odrębne określenie właściwości miejscowej organów otrzymujących akty notarialne w związku z poborem PCC oraz tych, którzy powinni je wykorzystać jako właścivi w sprawach poboru PIT.

Notariusze zobowiązani są do przekazania odpisów aktów notarialnych dokumentujących zawarte transakcje zbycia nieruchomości i praw majątkowych naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na siedzibę płatnika. Właściwość w sprawach poboru podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od spadków i darowizn co do zasady ustala się ze względu na miejsce położenia nieruchomości, natomiast w sprawach poboru podatku dochodowego od osób fizycznych z uwagi na miejsce zamieszkania podatnika. Tym samym, w sytuacji gdy nie następuje zbieg właściwości, dla skutecznego monitorowania składania przez podatników zeznań podatkowych, wymagana jest współpraca między urzędami skarbowymi w zakresie wymiany informacji.

W zasadach obsługi systemu CZM, w Dodatku nr 5, zobowiązano urzędy skarbowe do informowania się nawzajem – okresowo (raz na miesiąc, do 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni) o czynnościach majątkowych dokonanych na ich terenie przez podmioty, dla których inny urząd jest właściwy w zakresie podatku dochodowego. Niemniej jednak kontrola wykazała, że przesyłane w ten sposób informacje nie są w pełni wykorzystywane jako źródło informacji o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych dokonanych przed upływem 5 lat od ich nabycia. Wynika to z ograniczeń ewidencji CZM, do których zaliczyć należy m.in.: brak eksportu wskazania kontrolnego, lokalny charakter bazy, powodujący że nie każda transakcja obrotu nieruchomościami jest widoczna dla organu podatkowego właściwego w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych, problemy z eksportem w przypadku braku prefiksu urzędu skarbowego, problemy z wyodrębnieniem transakcji podlegających opodatkowaniu PIT po wgraniu informacji w ramach importu do lokalnej bazy urzędu, bowiem przesyłane są wszystkie informacje o transakcjach a nie tylko o tych, które rodzą obowiązek podatkowy w PIT.

Z ustaleń kontroli wynika ponadto, że mimo sukcesywnego eksportu danych, występują liczne przypadki nieotrzymania informacji o dokonanych przez podatników transakcjach sprzedaży. Na przykład do adresatów nie dotarły 92 spośród 109 informacji wysłanych przez Pierwszy US w Bydgoszczy, co stanowiło 84,4% analizowanych spraw. W 48 przypadkach (44,0%) do właściwego urzędu nie wpłynęły zeznania lub oświadczenia podatników dotyczące ww. sprzedaży.

Tak więc ewidencja CZM umożliwia skuteczną wymianę informacji (i to tylko przy założeniu pomyślnego importu) wyłącznie po wpisaniu w opisie zawartej transakcji daty nabycia zbywanej nieruchomości lub innego równoważnego wskazania. Jest to jednak praktyka mało rozpowszechniona.

⁴¹ US we Włocławku, Pierwszy US w Toruniu, US w Tucholi.

Zdecydowana większość urzędów stosuje zasadę wysyłania – obok elektronicznej – również pisemnej informacji o transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych mogącej stanowić źródło przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o PIT. Ten sposób działania nie został sformalizowany i uregulowany np. w drodze stosownego porozumienia. Przybrał on raczej formę zasady, do której jednak – jak pokazały wyniki kontroli – nie wszystkie urzędy się stosują. Odmienne zasady przesyłania i analizowania informacji oraz brak dostatecznej komunikacji pomiędzy organami podatkowymi spowodowały, że część danych jest pomijana przy dokonywanych analizach, co może umożliwić niektórym podatnikom uchylenie się od opodatkowania. W toku kontroli stwierdzono przypadki, gdy w związku zaprzestaniem wysyłania listownie informacji przez jeden ze skontrolowanych urzędów⁴² i poprzestaniem wyłącznie na eksporcie danych do CZM, w innych urzędach – Pierwszy US w Toruniu i US w Świeciu – zaimportowane elektronicznie informacje nie były poddane analizie. Szczegółowe badania w tym obszarze przeprowadzone w Pierwszym US w Toruniu wykazały, że spośród 82 transakcji odpłatnego zbycia odnotowanych w bazie CZM tego urzędu na skutek zaimportowania z baz innych organów informacji zawierających datę nabycia nieruchomości przez podatników, którzy nie złożyli stosownej deklaracji, w 44 przypadkach informacja ta została przesłana przez inny organ podatkowy również w formie papierowej, a w 48 przypadkach, tj. 58,5% nie została przekazana listownie.

Skutecznemu uchyleniu się od opodatkowania sprzyjają również błędy popełniane przez urzędy skarbowe podczas przekazywania informacji o odpłatnym zbyciu nieruchomości. W trzech spośród 7 skontrolowanych urzędów⁴³ stwierdzono pominięcie danych przy przesyłaniu informacji do organów podatkowych właściwych ze względu na miejsce zamieszkania podatnika. Dotyczyły one łącznie 24 spośród 300, tj. 8% objętych badaniem przypadków. Wśród przyczyn nieprzekazania informacji wskazywano na przeoczenia przy sporządzaniu wydruków z CZM, tj. sporządzeniu dla celów wysyłki wydruków z okresami niepokrywającymi się, nieobejmującymi dat zawarcia transakcji lub z wprowadzonymi ograniczeniami oraz niezaktualizowanie adresu zamieszkania w systemie CZM na etapie wdrażania danych wynikających z aktu notarialnego.

W 3 skontrolowanych urzędach⁴⁴ stwierdzono przypadki nieprzekazywania właściwym organom na bieżąco informacji w związku ze zmianą właściwości miejscowej podatnika dokonaną później niż data analizy aktu notarialnego. Zaniechania te były następstwem niepodejmowania na bieżąco czynności sprawdzających dotyczących prawidłowości rozliczeń podatników. Informacje o odpłatnym zbyciu były pierwotnie w danych jednostkach zaklasyfikowane jako podlegające weryfikacji przez komórki urzędu i przez kilka lat oczekiwały na realizację. Brak właściwości miejscowej ujawniany był w tych sprawach dopiero na etapie analizy poprzedzającej czynności sprawdzające, nierzadko dopiero w roku upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tj. nawet po upływie ponad 4 lat od wpływu informacji do urzędu. W żadnym z ww. urzędów nie wprowadzono mechanizmów okresowej weryfikacji właściwości miejscowej dla informacji o odpłatnym zbyciu oczekujących na przeprowadzenie czynności sprawdzających.

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

⁴² US we Włocławku.

⁴³ US we Włocławku, Pierwszy US w Toruniu, Drugi US w Toruniu.

⁴⁴ US w Świeciu, Pierwszy US w Bydgoszczy, Pierwszy US w Toruniu.

art. 274a i 275 Ordynacji podatkowej, zwłaszcza prowadzonych w roku przedawnienia, jest niewystarczające. Podkreślenia również wymaga fakt, że może to negatywnie wpłynąć na pracę organu podatkowego, do którego przekazywana jest taka informacja, np.:

- Naczelnik US w Tucholi wskazywał, że wszystkie przypadki wydania przez niego decyzji określającej później niż w trzecim roku licząc od końca roku, w którym zawarta została transakcja odpłatnego zbycia, w szczególności w roku przedawnienia, związane były z późnym otrzymaniem informacji z innych organów podatkowych (Pierwszego US w Gdańsku, Pierwszego US w Bydgoszczy, Drugiego US w Bydgoszczy),
- Naczelnik Trzeciego US w Bydgoszczy wśród przyczyn przedawnienia zobowiązań podatkowych przed doręczeniem decyzji określającej podał przekazywanie spraw przez inne organy nie wcześniej niż w czwartym roku, licząc od końca roku zawarcia transakcji zbycia,
- w jednym spośród 28 przypadków przekazania przez Pierwszy US w Bydgoszczy spraw w roku upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, właściwy organ podatkowy po otrzymaniu informacji trzy miesiące przed upływem terminu przedawnienia nie przeprowadził czynności sprawdzających „z uwagi na krótki okres do upływu terminu przedawnienia”.

Rzetelność prowadzonych czynności sprawdzających i jakość prowadzonych postępowań podatkowych

Właściwe zastosowanie przepisów ustawy o PIT regulujących kwestie opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przysparzało w kontrolowanym okresie problemów nie tylko podatnikom, ale i pracownikom urzędów skarbowych.

W 6 z 7 skontrolowanych urzędów skarbowych stwierdzono nierzetelne prowadzenie czynności sprawdzających polegające na niewyjaśnieniu wszystkich okoliczności stanu faktycznego oraz niewłaściwym zastosowaniu przepisów o PIT. Kontrola wykazała, że błędami obarczonych było 10,0% objętych badaniami kontrolnymi⁴⁵ weryfikacji przeprowadzonych przez pracowników urzędów w odniesieniu do deklaracji PIT-23 i PIT-39 za lata 2009–2011, przy czym w trzech urzędach skarbowych⁴⁶ odsetek nierzetelnych czynności przekroczył 10%, a w jednym nawet 20%.

Nierzetelności te skutkowały w 25 sprawach niestwierdzeniem zaniżenia zobowiązania podatkowego w łącznej kwocie 6,3 tys. zł oraz w 5 sprawach niestwierdzeniem zawyżenia zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 1,6 tys. zł.

Najczęściej popełniane przez pracowników urzędów błędy dotyczyły:

- niewłaściwego określania dwuletniego okresu na wydatkowanie środków na cele mieszkaniowe, co skutkowało nieprawidłowym uwzględnianiem w ramach zwolnienia pewnych wydatków lub ich niezasadnym wyłączeniem,
- zaliczania do wydatków mieszkaniowych wydatków na spłatę kredytów zaciągniętych po uzyskaniu przychodu z odpłatnego zbycia lub kosztów okołokredytowych,
- zaliczania kosztów odpłatnego zbycia do kosztów uzyskania przychodów, co skutkowało nieprawidłowym wyliczeniem kwoty dochodu zwolnionego na podstawie relacji określonej w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT,

⁴⁵ Próby o liczebności od 23 do 50, w zależności od ilości spraw przeanalizowanych przez urząd z zadanego okresu do dnia 30 czerwca 2013 r. (łącznie 309 przypadków).

⁴⁶ Pierwszy US w Bydgoszczy, US we Włocławku, US w Tucholi.

- zaliczania do wydatków uprawniających do zwolnienia wydatków nieponiesionych przez podatnika,
- podwójnego uwzględnienia wydatków w ramach rozliczenia przychodu zwolnionego z dwóch różnych transakcji.

Wśród przyczyn powstania nieprawidłowości wskazywano przeoczenia i nieuwagę pracowników.

Istotnym problemem w urzędach skarbowych była również wadliwość wydawanych decyzji w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Świadczy o tym wysoki odsetek uchyleń decyzji. W 5 skontrolowanych urzędach⁴⁷ rozstrzygnięcia decyzji zmieniane były w 50 przypadkach, w tym w trybie odwoławczym i postępowaniu sądownoadministracyjnym w 41 przypadkach. W wyniku ww. zmian wymierzony nieostatecznymi decyzjami podatek skorygowano o 569,1 tys. zł, tj. 12,5%. Stwierdzono przy tym istotne różnice w zakresie wskaźnika uchylonych decyzji wydanych przez poszczególne urzędy skarbowe. I tak np. w US we Włocławku spośród 136 wydanych w tym okresie decyzji zmieniono w następstwie odwołania rozstrzygnięcie jednej (na 8 odwołań), natomiast w Pierwszym US w Toruniu spośród 52 wydanych za lata 2004–2012, zmieniono rozstrzygnięcia 13 tj. 25% (na 18 odwołań).

Główną przyczyną uchylania decyzji był brak staranności w ustaleniu stanu faktycznego (8 spośród 23 objętych badaniem⁴⁸ decyzji).

Pozostałe rozstrzygnięcia zmieniane były z uwagi m.in. na: błędną interpretację przepisów ustawy o PIT, głównie art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. a lub e ww. ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. i art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. (30,4% przypadków) czy wydanie decyzji z naruszeniem przepisów o właściwości (8,7%).

Podkreślenia wymaga, że uchylenie znacznej ilości rozstrzygnięć miało miejsce mimo podejmowania przez naczelników działań w celu zapewnienia wysokiej ich jakości, opartych głównie na systemie szkoleń, dostępie do bazy orzeczeń i interpretacji, poradach radców prawnych oraz prowadzeniu spraw przez doświadczonych pracowników.

Co do zasady rzetelnie dokumentowano czynności sprawdzające z udziałem podatnika, spisując na tę okoliczność adnotację lub protokół w sposób umożliwiający ustalenie kto i kiedy danej czynności dokonał. Uwagi dotyczące formy dokumentowania czynności zostały sformułowane w wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do naczelników 3 urzędów skarbowych⁴⁹. Wskazano w nich m.in. na:

- konieczność precyzyjniejszego sporządzania załączonych do protokołów czynności zestawień danych z faktur do rozliczenia wydatków finansowanych z przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, które w przeważającej części nie zawierały opisu kogo i czego dotyczy zestawienie oraz kto je sporządził i sprawdził (US w Świeciu),
- niezawieranie w protokołach informacji o wydatkach zakwestionowanych w toku czynności oraz nieprzedstawienie we wszystkich protokołach danych o ostatecznym wyliczeniu zobowiązania podatkowego wraz z odniesieniem do złożonej przez podatnika deklaracji, tj. stwierdzeniem czy podatnik zawyżył czy zaniżył zadeklarowany podatek. Zdaniem Izby zamieszczenie w protokole takich informacji lepiej wypełniałoby dyspozycję art. 121 w zw. z art. 280

⁴⁷ Pominęto US w Świeciu, w którym nie wydano żadnej decyzji określającej oraz US w Tucholi, w którym nie wniesiono żadnego odwołania do decyzji organu podatkowego.

⁴⁸ Badanie oparte na próbie liczącej do 5 przypadków uchylenia decyzji organu pierwszej instancji, w zależności od ilości stwierdzonej w poszczególnych urzędach.

⁴⁹ US w Świeciu, US we Włocławku, Trzeci US w Bydgoszczy.

Ordynacji podatkowej. Ułatwiłyby również weryfikację dokonanych w toku czynności ustaleń. W związku ze stwierdzonymi w toku niniejszej kontroli przypadkami wypełniania korekt deklaracji niezgodnie z ustaleniami czynności sprawdzających, jak również nieskładaniem korekt po czynnościach, w wyniku których stwierdzono zawyżenie zadeklarowanego podatku, celowym wydaje się zamieszczanie takiego rozliczenia, jak również zawarcie w protokole w uzasadnionych przypadkach pouczenia o prawie złożenia korekty z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (US we Włocławku),

- konieczność przytaczania w całości naruszonego przepisu i objaśnienia jego wykładni poprzez odwołanie do zastosowanych aktów prawnych i norm (Trzeci US w Bydgoszczy).

Postępowania podatkowe prowadzone były zgodnie z zasadami określonymi w Ordynacji podatkowej, w szczególności w ich ramach przestrzegano praw podatników związanych z zapewnieniem im udziału w postępowaniu. Decyzje wydane przez organy podatkowe spełniały wymogi art. 210 § 1 Ordynacji podatkowej. Stosownie zaś do art. 210 § 4 tej ustawy uzasadnienie decyzji wskazywało udowodnione fakty oraz uznane dowody, a także zawierało wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji. Postępowania prowadzone były z zachowaniem zasady szybkości określonej w art. 125 Ordynacji podatkowej.

Niejednoznaczność przepisów prowadząca do nierównego potraktowania podatników

Dokonane dwukrotnie w przeciągu trzech lat, zasadnicze zmiany przepisów regulujących kwestie opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych spowodowały liczne wątpliwości związane z ich zastosowaniem. W latach objętych badaniem zmieniała się linia orzecznicza i interpretacyjna, stanowisko Ministra Finansów w sprawie stosowania przepisów ustawy o PIT regulujących kwestie opodatkowania odpłatnego zbycia, co nie pozostawało bez wpływu na działalność urzędów w kontrolowanym okresie. W praktyce najczęściej wątpliwości interpretacyjnych i zamieszania wywołały przepisy dotyczące zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2008 r.

Kontrola wykazała, że w latach 2009–2012 urzędy skarbowe województwa kujawsko-pomorskiego miały problemy z jednoznaczną interpretacją przepisów ustawy o PIT dotyczących ulgi meldunkowej w zakresie jej wykorzystania do przychodów ze zbycia gruntu związanego ze sprzedawanym lokalem lub budynkiem. W obliczu rozbieżnego orzecznictwa i braku interpretacji ogólnej część ze skontrolowanych urzędów⁵⁰ akceptowała zarówno sytuację opodatkowania przez podatników przychodów uzyskanych ze sprzedaży gruntu, jak i sytuację braku wykazania zobowiązania z tego tytułu, wstrzymując się z wszczynaniem postępowań podatkowych do czasu ugruntowania się orzecznictwa w tym przedmiocie. I tak np. badanie weryfikacji bez udziału podatnika przeprowadzonych w latach 2009–2012 przez pracowników US we Włocławku wykazało, że pracownicy tego urzędu zatwierdzili 4 rozliczenia, w których opodatkowano przychody z odpłatnego zbycia gruntu związanego ze zbywanym lokalem mieszkalnym oraz 3 rozliczenia, w których podatek z tego tytułu nie był zadeklarowany. Jednocześnie informowano w tych urzędach, że zgodnie ze stanowiskiem Ministra Finansów zwolnienie odnosi się tylko do przychodów osiągniętych ze zbycia budynku (lokalu mieszkalnego), a nie z całej nieruchomości, na której znajduje się budynek. W innych skontrolowanych urzędach⁵¹ podejmowano natomiast bardziej zdecydowane kroki w celu opodatkowania dochodów ze zbycia gruntu, na którym posadowiony jest budynek, tj. prowadzono czynności sprawdzające w tym zakresie i wydawano decyzje określające.

⁵⁰ US we Włocławku, US w Świeciu.

⁵¹ Drugi US w Toruniu, Pierwszy US w Bydgoszczy, Pierwszy US w Toruniu.

Sytuację w przedmiocie zastosowania ulgi meldunkowej do opodatkowania dochodów ze sprzedaży gruntu wyjaśniła dopiero podjęta w dniu 2 kwietnia 2012 r. przez Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów uchwała o sygn. akt II FPS 3/11, w której stwierdzono, że ulga meldunkowa przewidziana w art. 21 ust.1 pkt 126 lit. a ustawy o PIT w stanie prawnym obowiązującym do końca 2008 r., obejmowała swoim 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. Tym samym we wszystkich urzędach województwa kujawsko-pomorskiego od II kwartału 2012 r. zaprzestano stosowania wykładni art. 21 ust. 1 pkt. 126 ustawy o PIT wyłączającej możliwość jego zastosowania do opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia gruntu.

Niemniej jednak w żadnym ze skontrolowanych urzędów skarbowych nie podjęto z inicjatywy organu podatkowego działań zmierzających do ponownego przeprowadzenia czynności sprawdzających wobec podatników, którzy w złożonych zeznaniach podatkowych, w wyniku bezpośrednich lub pośrednich, np. informacyjnych działań urzędu skarbowego, wykazali nienależny podatek dochodowy z tytułu odpłatnego zbycia gruntu związanego ze sprzedawanym budynkiem lub lokalem. Ograniczony był również zakres działań informacyjnych w tym zakresie – polegały one głównie na udzieleniu odpowiedzi zainteresowanym podatnikom. Uzasadnionym zatem wydaje się stwierdzenie, że zdobycie przez podatników wiedzy o zmianie dotychczas przyjętej wykładni i możliwości uzyskania zwrotu nadpłaconego podatku zależało od ich własnej dociekliwości, świadomości i zainteresowania przedmiotem. Naczelnicy urzędów skarbowych tłumaczyli m.in., że „organy podatkowe powinny udzielać informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem postępowania, ale nie oznacza to obowiązku udzielania porad prawnych, dostarczania tekstów prawnych mających zastosowanie w danej sprawie, czy też zawiadamiania podatnika o zmianie reguł opodatkowania”.

Zmiana wykładni dotyczącej możliwości zastosowania ulgi meldunkowej do opodatkowania dochodów z odpłatnego zbycia gruntu była przesłanką stwierdzenia nadpłaty w sześciu ze skontrolowanych urzędów⁵². Wyniki kontroli wykazały jednakże, że w każdym z nich wciąż są rozliczenia, w których podatnicy opodatkowali PIT odpłatne zbycie gruntu, mimo że równocześnie złożyli oświadczenia o skorzystaniu z ulgi meldunkowej. W toku badań kontrolnych stwierdzono 18 takich rozliczeń (na 166 zbadanych), z których wynikało zobowiązanie w łącznej kwocie 40,2 tys. zł.

Tym samym mimo niezmienionej treści normy prawnej, zmiana stosowanej przez urząd wykładni spowodowała, że dwóch podatników charakteryzujących się tą samą cechą istotną w zależności od momentu dokonania przez urząd weryfikacji zostało odmiennie opodatkowanych. Źródeł powyższego należy dopatrywać się natomiast w samej normie prawnej, którą wprowadzono zwolnienie o szerokim zasięgu poprzez lakoniczne, nieprecyzyjne sformułowania. Wskazać należy, że z końcem 2008 r., tj. po zaledwie dwóch latach obowiązywania – przepisy dotyczące ulgi meldunkowej zostały uchylone. W uzasadnieniu do projektu ustawy uchylającej stwierdzono, że mechanizm zwolnienia meldunkowego nie działa prawidłowo.

Przepisy dotyczące ulgi meldunkowej nie były jedynymi, których interpretacja sprawiła urzędom skarbowym w kontrolowanym okresie trudności. Równie kłopotliwe okazało się zastosowanie norm dotyczących terminów płatności i wysokości naliczanych odsetek, uregulowanych w art. 28 ust. 2, 2a i 3 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.

⁵² Pierwszy US w Toruniu, Pierwszy US w Bydgoszczy, Trzeci US w Bydgoszczy, Drugi US w Toruniu, US we Włocławku, US w Tucholi.

Pierwsza z wątpliwości interpretacyjnych dotyczyła rozstrzygnięcia, czy wskazana powyżej regulacja przewidywała dwa terminy płatności podatku, tj. odrębny dla podatników, którzy złożyli oświadczenie o wydatkowaniu środków z odpłatnego zbycia na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. a lub e ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. i odrębny dla podatników, którzy oświadczenia takiego nie złożyli. Kontrola wykazała, że w 4 skontrolowanych jednostkach⁵³, opierając się na wykładni, że dla podatników, którzy złożyli wskazane oświadczenie termin płatności przypada na dzień następujący po upływie okresu przeznaczanego na wydatkowanie środków na cele mieszkaniowe i od tej daty rozpoczyna swój bieg termin przedawnienia, w okresie objętym kontrolą przeprowadzono 515 czynności sprawdzających oraz wydano 33 decyzje dotyczących okresów rozliczeniowych za 6 i 7 lat wstecz. Ich ustalenia i przypisy wyniosły odpowiednio 353,6 tys. zł i 112,3 tys. zł – najwięcej w Pierwszym US w Toruniu – odpowiednio 282,8 tys. zł i 100,0 tys. zł. Kontrola wykazała, że w części kwoty te zostały przez podatników uiszczone. Badanie wybranych 25 spraw wykazało, że uregulowanych zostało 54,3 tys. zł. Działania wskazanych organów podatkowych były zgodne z ówczesnym stanowiskiem Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy oraz aprobowane przez niektóre sądy. Jednak w świetle wydanej w dniu 27 grudnia 2011 r. interpretacji ogólnej Ministra Finansów⁵⁴, w której jednoznacznie wskazano na istnienie tylko jednego terminu płatności przypadającego na 14. dzień po dokonaniu transakcji odpłatnego zbycia, potwierdzonej licznymi orzeczeniami sądowymi, działania te określić należy jako dokonane w odniesieniu do przedawnionych zobowiązań podatkowych, tj. z naruszeniem przepisów rozdziału 8 działu III Ordynacji podatkowej. Kontrola NIK wykazała ponadto, że zastosowanie przez urzędy ww. kontrowersyjnej wykładni opartej na założeniu dwóch odrębnych terminów płatności prowadziło do sytuacji, w której stosownie do art. 28 ust. 3 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r. odsetki podatkowe naliczane były również za okresy przypadające przed terminem uznawanym przez te organy za termin płatności podatku, tj. niezgodnie z istotą naliczania odsetek za zwłokę.

Wskazane urzędy skarbowe po zmianie w 2011 r. stanowiska zajmowanego w tej sprawie przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, m.in. wskutek wyroku NSA z dnia 28 czerwca 2011 r. sygn. akt II FSK 311/10, zaprzestały weryfikacji w odniesieniu do okresów starszych niż 5 lat wstecz i jednocześnie dokonały odpisania części przypisanych wcześniej, a nieuregulowanych przez podatników kwot zobowiązań. Doprowadziło to również do sytuacji, że rozliczenia za pewne okresy w ogóle nie zostały zweryfikowane: np. w Pierwszym US w Bydgoszczy w 176 przypadkach nie przeprowadzono czynności sprawdzających w odniesieniu do deklaracji PIT-23 za 2005 r. o hipotetycznej kwocie ustaleń 1.659,4 tys. zł, które planowano zweryfikować w latach późniejszych, zakładając, że zaległości te przedawniają się po upływie siedmiu lat od końca roku, w którym dokonano zbycia.

Istota drugiego z problemów dotyczyła rozstrzygnięcia, czy zasady naliczania odsetek określone w art. 28 ust. 3 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r. mają zastosowanie wyłącznie do rozliczeń podatników, którzy złożyli oświadczenie o wydatkowaniu środków na cele przewidziane art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a lub e ww. ustawy, czy też również do rozliczeń podatników, którzy oświadczeń takich nie złożyli. W tym zakresie nieskuteczne okazały się działania mające zapewnić jednolitość stosowania prawa przez wszystkie urzędy województwa kujawsko-pomorskiego.

⁵³ Pierwszy US w Toruniu, Pierwszy US w Bydgoszczy, Trzeci US w Bydgoszczy, Drugi US w Toruniu.

⁵⁴ DD9/033/297/BRT/SKT/2011/DD-466.

Stwierdzono bowiem, że w 4 skontrolowanych urzędach⁵⁵ co do zasady odsetki za okres pierwszych dwóch lat od dnia zbycia nieruchomości naliczono w wysokości połowy odsetek za zwłokę, w trzech innych natomiast w pełnej wysokości. Tym samym obciążenia podatkowe podatników znajdujących się w tej samej sytuacji faktyczno-prawnej były odmienne w zależności od organu rozpatrującego sprawę. Znamiennym jest, że w obu przypadkach przyjęty sposób naliczania odsetek naczelnicy wywodzili z brzmienia art. 28 ustawy o PIT. W ocenie Izby niejednoznaczność wskazanego artykułu doprowadziła do jego błędnej wykładni w 4 z 7 skontrolowanych urzędach skarbowych⁵⁶ i zaniżenia w 61 przypadkach naliczonych odsetek za zwłokę łącznie o 21,8 tys. zł⁵⁷. Za odrzuceniem interpretacji organów przemawiało zdaniem Izby literalne brzmienie ww. artykułu wiążące 50% odsetki z terminem płatności, z którego skorzystać mogli wyłącznie podatnicy, którzy złożyli oświadczenie, o którym mowa w art. 28 ust. 2a ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.

⁵⁵ US w Świeciu, US w Tucholi, Pierwszy US w Toruniu, Drugi US w Toruniu.

⁵⁶ US w Świeciu, US w Tucholi, Pierwszy US w Toruniu, Drugi US w Toruniu.

⁵⁷ Dodatkowo w US we Włocławku przez pomyłkę w 3 przypadkach naliczono odsetki w wysokości zaniżonej łącznie o 1,3 tys. zł.

4.1 Organizacja i metodyka kontroli

Czynności kontrolne rozpoczęto w sierpniu 2013 r. Wystąpienia pokontrolne do naczelników urzędów skarbowych zostały podpisane do 31 stycznia 2014 r. Kontrola była kontrolą niekoordynowaną – uczestniczyła w niej wyłącznie Delegatura NIK w Bydgoszczy.

Przy wyborze jednostek do kontroli wzięto pod uwagę aktywność lokalnego rynku nieruchomości oraz wielkość urzędów skarbowych. Kontrolę przeprowadzono w pięciu urzędach skarbowych zaliczanych do tzw. urzędów dużych (Pierwszy US w Bydgoszczy, Trzeci US w Bydgoszczy, Pierwszy US w Toruniu, Drugi US w Toruniu, US we Włocławku), jednym średnim urzędzie skarbowym (US w Świeciu) oraz jednym małym urzędzie skarbowym (US w Tucholi).

Badaniami kontrolnymi objęto czynności sprawdzające podejmowane przez urzędy w zakresie weryfikacji poprawności formalno-rachunkowej oraz merytorycznej deklaracji związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, czynności związane z identyfikacją transakcji odpłatnego zbycia i przekazywaniem informacji pomiędzy urzędami, prowadzone postępowania podatkowe oraz postępowania w sprawach o stwierdzenie nadpłaty. Badania ukierunkowane zostały na ocenę skuteczności działań podejmowanych przez urzędy w celu zapewnienia należnych budżetowi wpływów, jak i prowadzenia czynności z zachowaniem zasady praworządności i wzmacniania zaufania do organów podatkowych.

W kontroli zasięgnięto w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK informacji od innych organów podatkowych – w zakresie danych o transakcjach odpłatnego zbycia dokonanych przez podatników objętych właściwością miejscową jednostek kontrolowanych oraz od organów gmin dokonujących sprzedaży lokali komunalnych z bonifikatą – w zakresie zidentyfikowanych przypadków wtórnego zbycia tych lokali w okresie krótszym niż 5 lat.

Kontrola obejmowała okres od 1 stycznia 2009 r. do 30 czerwca 2013 r., stąd badania kontrolne koncentrowały się wokół działań urzędów podejmowanych w odniesieniu do rozliczeń podatników za lata 2009–2012. Niemniej przy prezentacji zagadnień związanych z szybkością podejmowania czynności, badaniami obejmowano również działania podejmowane w odniesieniu do rozliczeń wcześniejszych.

W Informacji wykorzystano ponadto dane uzyskane z Ministerstwa Finansów i Izby Skarbowej w Bydgoszczy na podstawie art. 29 ust. 1 pkt. 2 lit. f ustawy o NIK. Dotyczyły one m.in. planów budowy systemów informatycznych wspierających pracę urzędów skarbowych w zakresie monitorowania transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, działań podjętych w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów regulujących kwestie opodatkowania PIT odpłatnego zbycia, danych dotyczących liczby i wyników czynności sprawdzających przeprowadzonych przez urzędy skarbowe województwa kujawsko-pomorskiego oraz decyzji w przedmiocie opodatkowania PIT odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, danych dotyczących liczby i przedmiotu interpretacji indywidualnych wydanych przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w kontrolowanym zakresie.

4.2 Przebieg kontroli

We wszystkich skontrolowanych jednostkach od osób odpowiedzialnych za występujące nieprawidłowości pobierano stosowne wyjaśnienia w trybie art. 40 ustawy o NIK. Do kierowników wszystkich skontrolowanych jednostek skierowano wystąpienia pokontrolne zawierające oceny badanych zagadnień, uwagi oraz 23 wnioski pokontrolne. We wnioskach tych NIK wносиła m.in. o:

- zapewnienie przeprowadzania na bieżąco weryfikacji rozliczeń w PIT z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych oraz przesyłania informacji o transakcjach do właściwych organów,
- dochodzenie kwot związanych z odsetkami od zaległości podatkowych wynikających z niewydatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości na cele przewidziane zwolnieniem, przez podatników którzy nie złożyli w terminie oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.,
- przeprowadzenie ponownych weryfikacji poszczególnych deklaracji oraz rozważenie ich przeprowadzenia w odniesieniu do opisanych w wystąpieniach rozliczeń dokonanych przez podatników, którzy opodatkowali przychody z odpłatnego zbycia gruntu zbywanego razem z lokalem oraz tych, którzy nie uwzględnili wszystkich możliwych kosztów uzyskania przychodów,
- przeprowadzenie analiz prawidłowości opodatkowania przychodów uzyskanych przez podatników w ramach wielokrotnie zawieranych transakcji sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych jako przychodów ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o PIT.

Część ze stwierdzonych nieprawidłowości została usunięta w trakcie prowadzonej kontroli, w szczególności w urzędach przeprowadzono ponownie czynności sprawdzające, w następstwie których przypisano dodatkowy podatek w kwocie 6,4 tys. zł, pobrano odsetki w kwocie 0,8 tys. zł i odpisano kwotę 1,3 tys. zł.

Czterech naczelników US złożyło 6 zastrzeżeń do wystąpień pokontrolnych. Wszystkie dotyczyły ustalonej w toku kontroli nieprawidłowości dotyczącej naliczania przez okres pierwszych dwóch lat odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych wynikających z niewydatkowania środków na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub e ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., przez podatników, którzy nie złożyli oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a ww. ustawy albo przekroczyli termin jego złożenia oraz związanych z tą nieprawidłowością wniosków. Wszystkie zastrzeżenia zostały oddalone przez komisje rozstrzygające.

Adresaci wystąpień pokontrolnych poinformowali NIK, iż w celu realizacji wniosków pokontrolnych m.in.:

- przeprowadzili ponowne czynności sprawdzające, w tym dotyczące rozliczeń, w których grunt zbywany razem z lokalem mieszkalnym był niezasadnie opodatkowany oraz w których nie uwzględniono wszystkich możliwych kosztów uzyskania przychodów. W następstwie podjętych czynności dokonano dodatkowego przypisu w kwocie 0,5 tys. zł oraz odpisano podatek w kwocie 12,0 tys. zł,
- ustalili ilość spraw do weryfikacji i zaplanowali sukcesywne czynności sprawdzające, tak aby docelowo doprowadzić do weryfikacji spraw nie później niż w trzecim roku licząc od końca roku, w których zawarto transakcję odpłatnego zbycia,
- podjęli działania w celu dochodzenia kwot wynikających z zaniżenia odsetek za zwłokę od zaległości związanych z niewydatkowaniem przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości na cele przewidziane zwolnieniem, przez podatników, którzy nie złożyli w terminie oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., lub też zmienili swoje stanowisko w tej sprawie i będą w przyszłości naliczać je w pełnej wysokości, ale z uwagi na zasadę pogłębiania zaufania do organów podatkowych nie będą ich dochodzić od podatników, u których na kartach kontowych nie figuruje zaległość w PIT z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. W wyniku podjętych działań pozyskano kwotę, 1,2 tys. zł.

4.3 Finansowe rezultaty kontroli

W trakcie kontroli stwierdzono nieprawidłowości finansowe w łącznej kwocie 926,5 tys. zł, z tego:

- finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości wynoszące 916,0 tys. zł, a w tym:
 - a) uszczuplenie środków lub aktywów – 860,1 tys. zł (str. 22-23, 25, 27, 32),
 - b) kwoty nienależnie uzyskane – 55,9 tys. zł (str. 27, 31),
- korzyści finansowe wynoszące 10,5 tys. zł, a w tym:
 - a) pozyskane korzyści finansowe – 8,9 tys. zł (str. 34-35),
 - b) oszczędności i korzyści finansowe innych podmiotów – 1,6 tys. zł (str. 34).

5.1. Charakterystyka stanu prawnego

1. Zagadnienia merytoryczne

Zasadniczym aktem prawnym normującym badaną problematykę jest ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa o PIT). W art. 10 ust.1 pkt 8 ww. ustawy jako jedno ze źródeł uzyskania przychodów określone zostało odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej i prawa wieczystego użytkowania gruntu, jeżeli to zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie. W praktyce kwestia właściwego określenia chwili nabycia lub wybudowania nieruchomości i określonych praw majątkowych budzi spore wątpliwości, zwłaszcza gdy w pięcioletnim okresie poprzedzającym zbycie nastąpiły zmiany stanu faktycznego lub prawnego (np. zniesienia współwłasności, zmiany formy prawnej lub wybudowanie budynku na gruncie nabytym uprzednio). Dotycząca ww. zagadnień linia orzecznicza i interpretacyjna nie jest jednolita, niemniej jednak zgodnie z przeważającymi stanowiskami pięcioletni okres, o którym mowa powyżej liczy się: w przypadku przekształcenia spółdzielczego prawa do lokalu w odrębną własność – od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie prawa spółdzielczego⁵⁸, w przypadku przekształcenia prawa wieczystego użytkowania gruntu w prawo własności – od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ustanowienie prawa wieczystego użytkowania⁵⁹, w przypadku wybudowania budynku na gruncie będącym w posiadaniu podatnika od wielu lat – od końca roku kalendarzowego, w którym nabyto grunt⁶⁰, w przypadku nabycia nieruchomości w drodze zniesienia współwłasności – od końca roku kalendarzowego, w którym zniesiono współwłasność za obowiązkiem spłat i dopłat⁶¹.

Zasady rozliczania, wysokość opodatkowania i możliwość skorzystania z ulg podatkowych zależą od daty nabycia (wybudowania) zbywanej nieruchomości lub prawa majątkowego. To wynik dwóch zmian ustawy o PIT, z których jedna weszła w życie dnia 1 stycznia 2007 r., a druga dnia 1 stycznia 2009 r.⁶². Konsekwencją powyższego jest jednoczesne obowiązywanie w latach 2009–2011 trzech odmiennych regulacji dotyczących opodatkowania zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami. Dokonane w ostatnich latach kilkakrotne, zasadnicze zmiany przepisów regulujących kwestie opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami spowodowały liczne wątpliwości interpretacyjne związane z ich zastosowaniem.

⁵⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 1997 r., I SA/Łd 391/96 [online], wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1997 r., SA/Ka 3091/95 (niepubl).

⁵⁹ Zob. pismo Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 1999 r., PB2/MK-0212/99.

⁶⁰ Zob. interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 31 października 2008 r., ILPB2/415-494/08-4/ES, interpretacja indywidualna wydana przez Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w Lublinie z dnia 1 marca 2005 r., D-3/415/3/05

⁶¹ Kompleksowo (wraz z podaniem przykładów rozliczeń) kwestia została opisana w opracowaniu Kaptur G., Sprzedaż nieruchomości – jak obliczyć 5-letni termin w przypadku nieruchomości nabytych w wyniku zniesienia współwłasności, Nieruchomości grudzień 2009.

⁶² art. 8 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316 ze zm.), art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 ze zm.).

Nieruchomości i określone prawa majątkowe nabyte do 31.12.2006 r.

Opodatkowaniu podlega dochód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych według stawki 10% (**art. 28 ust. 1 i 2 ustawy o PIT**). Dochód ten zdefiniowany został w ustawie o PIT jako wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. (**art. 19 ust. 1 ustawy o PIT**). Do kosztów tych zalicza się np. opłaty notarialne, podatek od czynności cywilnoprawnych, prowizję pośrednika, koszty wyceny rzeczoznawcy, koszty reklam i ogłoszeń dotyczących zamiaru sprzedaży. Opodatkowanie dochodu oznacza natomiast, że od ceny nie odlicza się kosztów uzyskania dochodów, tj. koszty nabycia lub wybudowania zbywanej nieruchomości lub prawa majątkowego. Jeżeli cena wynikająca z aktu notarialnego bez uzasadnionej przyczyny znacząco odbiega od wartości rynkowej, dochód z odpłatnego zbycia ustala organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej (**art. 19 ust. 1 ustawy o PIT**).

Podatek należy wpłacić bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania podatnika (**art. 28 ust. 2 ustawy o PIT**). W tym terminie należy złożyć również deklarację według ustalonego wzoru (**art. 28 ust. 4 ustawy o PIT**).

Przy odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych można było skorzystać z tzw. ulgi na cele mieszkaniowe. Ze zwolnienia korzystały zatem dochody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych nabytych przed 1 stycznia 2007 r.:

a) w części wydatkowanej nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży na:

- nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, gruntu, i prawa wieczystego użytkowania związanych z nabywanym budynkiem lub lokalem, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej (lub udziałów w ww.), gruntu lub prawa użytkowania wieczystego gruntu (również w udziale) przeznaczonego na budowę budynku mieszkalnego,
- budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego, położonych na terenie Rzeczypospolitej Polskiej,
- rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację – na cele mieszkalne – własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

spłatę kredytu lub pożyczki, a także odsetek od kredytu lub pożyczki zaciągniętych na ww. cele, w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, w tym również kredytów i pożyczek zaciągniętych przed dniem uzyskania tych dochodów (**art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub e ustawy o PIT**).

b) w całości – jeżeli sprzedaż nastąpiła w celu uzyskania, w zamian za te nieruchomości lub prawa, spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu albo budynku mieszkalnego lub jego części, w wykonaniu lub w związku z wielostronną umową o zamianie tych budynków lub praw do lokali lub też jeżeli ich nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny (**art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. b-d ustawy o PIT**).

oraz dochody uzyskane z zamiany znajdujących się na terenie Rzeczypospolitej Polskiej:

- budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, lub
- spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, lub udziału w tych prawach, lub
- gruntu, udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z budynkiem lub lokalem mieszkalnym (**art. 21 ust. 1 pkt 32a ustawy o PIT**).

Opisane powyżej zwolnienia nie mają zastosowania, jeżeli: [1] budowa i sprzedaż budynków i lokali oraz sprzedaż gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów jest przedmiotem działalności gospodarczej podatnika, [2] przychód ze sprzedaży lub zamiany jest wydatkowany na nabycie gruntu lub udziału w gruncie, prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie, budynku, jego części lub udziału w budynku, lub budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, modernizację, adaptację lub remont budynku albo jego części – przeznaczonych na cele rekreacyjne, [3] przychód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych stanowi przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej lub z działów specjalnych produkcji rolnej (**art. 21 ust. 2 ustawy o PIT**). Ponadto ze zwolnienia związanego ze spłatą kredytu lub pożyczki nie mogli skorzystać podatnicy, którzy odsetki od nich odliczali lub odliczają od podatku dochodowego na podstawie art. 26b ustawy o PIT (**art. 21 ust. 2a ustawy o PIT**)⁶³. Ograniczenie to dotyczy małżeństwa, jeżeli choć jeden z małżonków korzystał z odliczenia w ramach tzw. dużej ulgi budowlanej.

Z obowiązku wpłaty podatku dochodowego z tytułu odpłatnego zbycia w 14 dniowym terminie zwolnieni są podatnicy, którzy w terminie 14 dni od dnia sprzedaży złożą oświadczenie o przeznaczeniu uzyskanego przychodu na cele mieszkaniowe. (**art. 28 ust. 2a ustawy o PIT**). Niemniej jednak niezłożenie takiego oświadczenia w ww. terminie nie oznacza, że przychód ze zbycia nieruchomości lub praw majątkowych związanych z nieruchomościami zostanie opodatkowany podatkiem dochodowym. Istotą zwolnienia jest bowiem wydatkowanie środków na cele mieszkaniowe, a nie sam fakt złożenia oświadczenia⁶⁴. Skutkiem zaś złożenia oświadczenia o przeznaczeniu jest wyłączenie możliwości wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w okresie 2 lat od dnia sprzedaży. W sytuacji zaś, gdy podatnik niełoży w ciągu 14 dni oświadczenia o przeznaczeniu, jednakże uzyskane środki faktycznie przeznaczy w wymaganym terminie na własne cele mieszkaniowe, będzie mógł skorzystać ze zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub e ustawy o PIT, a organ podatkowy zobowiązany będzie jedynie wymierzyć odsetki za zwłokę od zaległości od 15-go dnia po sprzedaży do dnia dokonania wydatku (spełnienie warunku zwolnienia od podatku) Podatnik powinien bowiem, w przypadku gdy niełoży omawianego oświadczenia w terminie 14 dni od sprzedaży wpłacić podatek. Po upływie tego terminu podatek staje się zaległością podatkową, od której należne są odsetki⁶⁵.

Jeżeli w okresie 2 lat od dnia sprzedaży wydatki nie zostaną poniesione albo będą niższe niż deklarowane, wówczas podatek dochodowy należy wpłacić najpóźniej następnego dnia po upływie 2 lat wraz z odsetkami naliczanymi od terminu płatności (tj. po upływie 14 dni od dnia sprzedaży) do dnia, w którym upłynęły 2 lata, licząc od dnia sprzedaży – w wysokości połowy odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. W przypadku niedotrzymania powyższego terminu zapłaty, należy dodatkowo naliczyć odsetki począwszy od następnego dnia po upływie 2 lat, licząc od dnia sprzedaży, aż do dnia zapłaty – w pełnej wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości (**art. 28 ust. 3 ustawy o PIT**). Niewypełnienie przez podatnika deklaracji o przeznaczeniu nie powoduje wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego⁶⁶.

⁶³ W tym zakresie ukształtowało się stanowisko, że podatnik może skorzystać ze zwolnienia, jeżeli złoży korekty zeznań podatkowych, w których zrezygnuje z dokonanego odliczenia. Zob. interpretacja Urzędu Skarbowego Kraków-Śródmieście z dnia 24 czerwca 2005 r., PB2-415-28-05-AG.

⁶⁴ tak stanowisko Ministerstwa Finansów w piśmie z dnia 10 stycznia 2002 r., nr PB2/MK-033-02-4/02, LEX 2138; uchwała NSA w składzie siedmiu sędziów z dnia 23 czerwca 2003 r., sygn. akt FPS 1/03, LEX 81524.

⁶⁵ Por. wyrok NSA z dnia 5 września 1997 r., sygn. akt. I SA/Gd 98/96.

⁶⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2011 r., II FSK 311/10, oraz interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r., znak DD9/033/ 297/BRT/SKT/2011/DD-466, przeciwie wyrok NSA z dnia 13 maja 2008 r., II FSK 412/07.

Nieruchomości i określone prawa majątkowe nabyte w okresie od 01.01.2007 r. do 31.12.2008 r.

Podatek dochodowy obliczany jest od dochodu (art. 30e ust. 2 ustawy o PIT). Oznacza to, że przychód uzyskany z odpłatnego zbycia pomniejszany jest o koszty uzyskania przychodu tj. o udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia (wybudowania), powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość nieruchomości i praw majątkowych, poniesione w czasie ich posiadania **(art. 22 ust. 6c ustawy o PIT)**.

W przypadku nabycia nieruchomości lub praw majątkowych związanych z nieruchomościami w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, do kosztów uzyskania przychodu zalicza się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn **(art. 22 ust. 6d ustawy o PIT)**. Różnicę pomiędzy przychodem a kosztami powiększa się o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT. Koszty nabycia lub wytworzenia nieruchomości są corocznie podwyższane, począwszy od roku następującego po roku, w którym nastąpiło nabycie lub wytworzenie zbywanych rzeczy lub praw majątkowych, do roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym nastąpiło ich zbycie, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku podatkowego w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” **(art. 22 ust. 6 f ustawy o PIT)**.

W przypadku odpłatnego zbycia w drodze zamiany nieruchomości lub praw majątkowych związanych z nieruchomościami dochód ustala się u każdej ze stron umowy. **(art. 30e ust. 3 ustawy o PIT)**.

Podatek wynosi 19% osiągniętego dochodu **(art. 30e ust. 1 ustawy o PIT)**. Należy go uiścić w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie **(art. 30e ust. 4 ustawy o PIT)**. Obliczony podatek należy wykazać w jednym z trzech formularzy zeznań rocznych: PIT -36, PIT-36L lub PIT-38.

Zwolnione od podatku PIT są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia m.in. budynku mieszkalnego, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie, jeżeli podatnik był zameldowany w tym budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia **(art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT)**. Opisane zwolnienie ma zastosowanie do przychodów podatnika, który, w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, złoży oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika **(art. 21 ust. 21 ustawy o PIT)**.

Czternastodniowy termin, o którym mowa powyżej, został przedłużony na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2008 r. w sprawie przedłużenia terminu do złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych⁶⁷:

- dla podatników, którzy przychody ze sprzedaży uzyskali w 2007 r. do dnia 30 kwietnia 2008 r.,
- dla podatników, którzy przychody ze sprzedaży uzyskali w 2008 r. do dnia 30 kwietnia 2009 r.

⁶⁷ Dz. U. Nr 59, poz. 361.

Ponadto na podstawie przepisów przejściowych do nowelizacji ustawy o PIT uchwalono, że 14 dniowy termin nie ma zastosowania do podatników dokonujących odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych w latach 2007–2008 po 01.01.2009 r. Zobowiązani oni zostali do złożenia oświadczenia o zameldowaniu w terminie złożenia zeznania podatkowego. (**art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej ustawy o PIT⁶⁸**). Ulga meldunkowa ma zastosowanie łącznie do obojga małżonków (**art. 21 ust. 22 ustawy o PIT**).

Zastosowanie w praktyce zwolnienia z tytułu tzw. ulgi meldunkowej wywołało liczne problemy interpretacyjne, które stały się przedmiotem wielu, niejednokrotnie zróżnicowanych orzeczeń sądowych oraz interpretacji organów podatkowych. Najczęściej dotyczyły one: sposobu liczenia dwunastomiesięcznego okresu zameldowania, zastosowania zwolnienia do sprzedaży gruntu związanego z budynkiem lub lokalem, wymogu dwunastomiesięcznego zameldowania przez obojga małżonków.

W związku z tym, że ustawa o PIT nie precyzuje dokładnie, w jaki sposób liczyć dwunastomiesięczny okres zameldowania, powstały wątpliwości, czy dla zachowania prawa do zwolnienia wymagana jest ciągłość zameldowania lub legitymowanie się przez cały okres zameldowania prawem własności. W odpowiedzi na interpelację poselską nr 6640 z dnia 14 marca 2007 r. Minister Finansów uznał, że dwunastomiesięczny okres zameldowania może być liczony najwcześniej od dnia nabycia nieruchomości (lokalu). Pojawiały się również poglądy, według których okres zameldowania należy liczyć od dnia wejścia w życie nowych przepisów⁶⁹. Ostatecznie, w interpretacji ogólnej z dnia 19 lutego 2008 r. Minister Finansów wyjaśniając tę kwestię wskazał, że okres zameldowania jest liczony od dnia zameldowania, niezależnie od tego, kiedy podatnik nabył własność (prawo spółdzielcze) do budynku (lokalu)⁷⁰.

Liczne wątpliwości dotyczyły również możliwości zastosowania zwolnienia do sprzedaży gruntu związanego z budynkiem lub lokalem. Miało to o tyle istotne znaczenie, że w ostatniej dekadzie masowo dokonywane były przekształcenia spółdzielczych praw do lokalu w pełną własność. W tym zakresie pojawiły się dwa przeciwstawne stanowiska. Pierwsze z nich, wychodząc z założenia autonomii prawa podatkowego, wskazuje, że w przypadku sprzedaży gruntu z budynkiem możliwe jest jedynie zastosowanie zwolnienia w części przypadającej na budynek⁷¹. Drugie zakłada, że skoro budynki są częścią składową gruntu i jako takie nie mogą być odrębnym przedmiotem własności i określonych praw rzeczowych, to budynki niebędące odrębnymi nieruchomościami nie mogą być samodzielnymi przedmiotami zbycia bez gruntu, którego stanowią część składową⁷². Pogląd ten został zaakceptowany przez NSA w wyroku z dnia 26 lipca 2011 r.⁷³ W uzasadnieniu przedmiotowego wyroku wskazano, że istotną z punktu widzenia prawodawcy cechą charakteryzującą grupę zwolnionych podatników jest zameldowanie w zbywanym budynku (lokalu) na pobyt stały przez okres nie krótszy

⁶⁸ Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316 ze zm.).

⁶⁹ Zob. interpretacja indywidualna wydana przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Sochaczewie z dnia 22 czerwca 2007 r., 1428/II/415-1/ML/07.

⁷⁰ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2008 r., DD2/033/0557/SKT/07/1682.

⁷¹ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 maja 2010 r., I SA/Po 116/10 [online], wyrok WSA we Wrocławiu z 30 października 2009 r. sygn. I SA/Wr 1100/09, wyroki WSA w Gdańsku z 01 grudnia 2009 r. sygn. I SA/Gd 681/09 i z 12 stycznia 2010 r. sygn. I SA/Gd 833/09.

⁷² Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2010 r., III SA/Wa 2040/09, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 20 lipca 2011 r., I SA/Bk 222/11.

⁷³ II FSK 416/10 [online].

niż 12 miesięcy przed dniem zbycia. Przy tak sformułowanych cechach grupy zwolnionej przyjęcie, że ze zwolnienia wyłączono podatników, którzy byli zameldowani przez wymagany dla zwolnienia okres w budynkach stanowiących część składową gruntu, prowadziłaby do wyniku sprzecznego z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Wykładnia celowościowa wskazuje na to, że ustawodawca zamierzał objąć zwolnieniem każdego podatnika, który korzystał z budynku czy z prawa do lokalu bądź do domu w spółdzielni mieszkaniowej zgodnie z przeznaczeniem. Porównanie treści art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a i b ustawy o PIT i art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT wyraźnie wskazuje na to, że zwolnienie odnosi się do źródła przychodów ze źródła określonego w pierwszym z przepisów. Pojęcia w nich użyte powinny więc być rozumiane tak samo. Trudno zakładać, że racjonalny ustawodawca nie zdawał sobie sprawy z niemożności zbycia samego budynku, jeśli nie stanowi on odrębnej od gruntu nieruchomości. Gdyby chciał ograniczyć zakres zwolnienia wyłącznie do przychodu ze zbycia budynku, to powinien był określić szczególne znaczenie pojęcia „zbycie budynku” dla celów podatku dochodowego i nie używać przy tym regulacji zwolnienia pojęcia nieruchomości, jeżeli nie nadał mu w ustawie podatkowej odrębnego znaczenia”.

Kolejne wątpliwości interpretacyjne powstały na gruncie rozstrzygnięcia, czy małżonkowie mogą skorzystać ze zwolnienia w sytuacji, gdy nieruchomość lub prawo stanowi współwłasność małżeńską, a tylko jedno spełnia warunek dwunastomiesięcznego zameldowania. Choć organy podatkowe wielokrotnie prezentowały stanowisko, że w celu objęcia zwolnieniem całości przychodów ze sprzedaży każde z małżonków musiało być zameldowane na pobyt stały w sprzedawanej nieruchomości⁷⁴, ostatecznie pod wpływem stabilnej linii orzeczniczej⁷⁵, przyjęty został pogląd przeciwny. W październiku 2011 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną⁷⁶, w której stwierdził, że w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa stanowiącej współwłasność małżeńską do skorzystania ze zwolnienia meldunkowego wystarczy, aby tylko jedno z małżonków było zameldowane w lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia.

Nieruchomości i określone prawa majątkowe nabyte po 1.01.2009 r.

Od 1 stycznia 2009 r. ulga meldunkowa zastąpiona została nowym zwolnieniem tzw. ulgą mieszkaniową. Bez zmian natomiast pozostały regulacje dotyczące zasad ustalania dochodu oraz wysokość podatku PIT.

Zgodnie z **art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT** wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e ustawy o PIT, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe. Udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Oznacza to, że do ustalenia zakresu zwolnienia należy obliczyć,

⁷⁴ Zob. np. interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 20 stycznia 2010 r., IPPB4/415-694/09-4/MP.

⁷⁵ Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 stycznia 2009 r., I SA/Lu 622/08, wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2011 r., II FSK 503/10, wyrok NSA z dnia 17 maja 2011 r., II FSK 102/10, wyrok NSA z dnia 14 października 2010 r. II FSK 949/09.

⁷⁶ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 7 października 2011 r., DD2/033/66/KOI/2011/DD-433, [online].

jaki jest udział procentowy wydatków w przychodzie. Kwotę dochodu podlegającego zwolnieniu można ustalić według wzoru: $Z = [(P - K) \times W] / P$, gdzie:

Z – kwota dochodu zwolnionego, P – przychód z odpłatnego zbycia, K – koszty uzyskania przychodu, W – kwota wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe.

Katalog wydatków na własne cele mieszkaniowe określony został w **art. 21 ust. 25 ustawy o PIT**. Zalicza się do nich m.in. wydatki poniesione na: nabycie budynku mieszkalnego, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, gruntu lub prawa użytkowania wieczystego gruntu związanych z tym budynkiem lub lokalem, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, gruntu pod budowę budynku mieszkalnego, innego gruntu lub udziału w gruncie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego, budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego, spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia na ww. cele lub kredytu refinansującego ww. kredyt lub pożyczkę.

Przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie rozumie się budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach. (**art. 21 ust. 26 ustawy o PIT**)

Do zwolnienia nie uprawniają:

- a) wydatki przeznaczone na:
 1. nabycie gruntu lub udziału w gruncie, prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie, budynku, jego części lub udziału w budynku, lub
 2. budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, adaptację lub remont budynku albo jego części – przeznaczonych na cele rekreacyjne (**art. 21 ust. 28 ustawy o PIT**),
- b) w przypadku zaciągnięcia kredytu na cele mieszkaniowe łącznie z innymi celami – część kredytu i odsetki w części proporcjonalnie przypadającej na spłatę innych zobowiązań niż wskazane w warunkach zwolnienia (**art. 21 ust. 29 ustawy o PIT**),
- c) ta część wydatków, które podatnik uwzględnił korzystając z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym oraz do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, którymi sfinansowane zostały wydatki określone w ust. 25 pkt 1, uwzględnione przez podatnika korzystającego z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Wydatki na własne cele mieszkaniowe mogą być ponoszone poza granicami kraju, tj. w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej. Warunkiem jest jednak istnienie podstawy prawnej (wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska) do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe (**art. 21 ust. 27 ustawy o PIT**).

W terminie do 30 kwietnia po zakończeniu roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie należy złożyć zeznanie roczne (**art. 45 ust. 1a pkt 3 ustawy o PIT**) (PIT-39), w którym wykazuje się:

- 1) dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych i należny podatek PIT od dochodu, do którego nie ma zastosowania ulga mieszkaniowa, lub
- 2) dochody zwolnione z podatku PIT ze względu na ulgę mieszkaniową.

W zeznaniu wykazywane są dochody zwolnione z opodatkowania PIT nawet w sytuacji, gdy wydatki na cele mieszkaniowe nie zostały poniesione przed złożeniem zeznania PIT-39, ale podatnik planuje ich poniesienie w terminie 2 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym uzyskany był przychód. W przypadku niespełnienia we wskazanym okresie przesłanek do zwolnienia, należy złożyć korektę zeznania i zapłacić podatek PIT wraz z odsetkami za zwłokę. Odsetki naliczane są od następnego dnia po upływie terminu płatności, tj. po upływie terminu do złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym uzyskany został przychód z odpłatnego zbycia, do dnia zapłaty podatku włącznie, w wysokości odsetek pobieranych od zaległości podatkowych.

2. Zagadnienia proceduralne

W PIT zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania – art. 21 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Obowiązek rozliczenia nałożony został na podatników w drodze samoopodatkowania. Tym samym w terminach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik ma obowiązek bez wezwania wpłacić podatek i złożyć deklarację podatkową według ustalonego wzoru. Podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 Op.). Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 Op.) Jeżeli natomiast w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że w deklaracji została wykazana strata, a osiągnięto dochód w wysokości niepowodującej powstania zobowiązania podatkowego, wydaje decyzję, w której określa wysokość tego dochodu (art. 21b Op.) Wydanie tych decyzji poprzedzają czynności organów podatkowych w ramach procedur właściwych dla czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego.

Zasady przeprowadzania czynności sprawdzających uregulowane są w dziale V Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 272 Op. organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających, mających na celu: sprawdzenie terminowości składania deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków, stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji, ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. W praktyce czynności sprawdzające dokonywane są w dwojaki sposób: z udziałem podatnika oraz bez jego udziału. Z czynności sprawdzających z udziałem podatnika powinien, na podstawie art. 172 § 1 Op. zostać sporządzony protokół, spełniający wymogi określone w art. 173 § 1 Op.

W toku dokonywanych czynności organ podatkowy ma uprawnienia do skorygowania złożonej deklaracji. Może również zwrócić się do podatnika o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość (art. 274 § 1 Op). Organ podatkowy może zażądać również złożenia wyjaśnień

w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku (art. 274a § 1 Op.). W razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych (art. 274a § 2 Op.). Jeżeli ze złożonej deklaracji wynika, że podatnik skorzystał z przysługujących mu ulg podatkowych, organ podatkowy może zwrócić się do niego o okazanie dokumentów lub o złożenie fotokopii dokumentów, których posiadania przez podatnika, w określonym czasie, wymaga przepis prawa. (art. 275 § 1 Op.)

W ramach tych czynności organ podatkowy, za zgodą podatnika, może również dokonać oględzin lokalu mieszkalnego lub części tego lokalu, jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji oraz z innych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe. (art. 276 § 1 Op.)

Przepisy prawa nie regulują kwestii terminu do przeprowadzenia czynności sprawdzających. Zazwyczaj jednak naczelnicy urzędów skarbowych wydają w tym zakresie instrukcje wewnętrzne. Należy mieć bowiem na uwadze, że zwłoka w podjęciu czynności sprawdzających może prowadzić do zaistnienia skutków finansowych zarówno po stronie urzędu skarbowego, jak i weryfikowanego podatnika. Od zaległości podatkowych, na podstawie art. 53 § 1 Op., naliczane są odsetki za zwłokę, tym wyższe, im później następuje wpłata zaległego podatku w stosunku do terminu jego płatności. Tym samym zwłoka w przeprowadzaniu czynności sprawdzających może spowodować zapłatę wyższych odsetek niż należne, gdyby czynności te podjęte zostały we wcześniejszym terminie. Jednakże zgodnie z art. 54 § 1 pkt 7a Op. odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres od dnia następnego po upływie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji, od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ podatkowy. Zbyt późne przeprowadzenie czynności sprawdzających, zwłaszcza dotyczące terminowości składania deklaracji podatkowych, może również spowodować niemożliwość wyciągnięcia wobec podatników sankcji przewidzianych w kks. Ustawodawca przewidział penalizowanie działań podatnika polegających na celowym, związanym z uchylaniem się od opodatkowania, nieujawnieniu przedmiotu lub podstawy opodatkowania oraz niezłożeniu deklaracji podatkowej, podaniu nieprawdy lub zatajeniu prawdy. (art. 54 i 56 kks). Karalność ta jest jednak ograniczona w czasie, w myśl art. 44 i 51 kks.

Czynności sprawdzające są zazwyczaj wystarczającym środkiem dla weryfikacji zgodności z ustawy o PIT rozliczenia w PIT z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości. W niektórych sytuacjach niezbędne jednak okazać się może przeprowadzenie kontroli podatkowej. Uregulowana jest ona w dziale VI Ordynacji podatkowej. Kontrola zostaje wszczęta co do zasady przez doręczenie kontrolowanemu lub jej przedstawicielowi upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej. Przebieg kontroli dokumentowany jest w protokole (art. 290 § 1 Op.), do którego podatnik może złożyć zastrzeżenia lub wyjaśnienia (291 §1 Op.).

Wszczęcie postępowania podatkowego urzędu następuje w formie postanowienia. Datą wszczęcia jest dzień doręczenia stronie stosownego postanowienia (art. 165 § 2 i 4 Op.). Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone z uwzględnieniem zasad ogólnych określonych w dziale IV Ordynacji podatkowej, w szczególności zasadą szybkości postępowania (art. 125 Op.) oraz czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 123 Op.) Zasady te znajdują uściślenie w dalszych przepisach Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 139 § 1 Op. załatwienie sprawy wymagającej

przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. W przypadku przekroczenia tego terminu z przyczyn zależnych od organu podatkowego nie pobiera się odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania (art. 54 ust. 1 pkt 7 Op.). Zgodnie z art. 200 § 1 Op. przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

Kończąca postępowanie podatkowe decyzja zawiera: oznaczenie organu podatkowego, datę jej wydania, oznaczenie strony, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie o trybie odwoławczym – jeżeli od decyzji służy odwołanie, podpis osoby upoważnionej, z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego (art. 210 § 1 Op.). Od decyzji służy stronie odwołanie do organu wyższego stopnia (art. 220 Op.) Ten może utrzymać decyzję w mocy, uchylić ją lub umorzyć postępowanie (art. 233 § 1 Op.). Organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, wskazuje na okoliczności wymagające zbadania przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

W kontekście zaistniałych zmian interpretacyjnych w zakresie opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami, znaczenia nabierają postępowania o stwierdzenie nadpłaty. Jest nią kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. (art. 72 §1 pkt 1 Op.). Zgodnie z art. 74a Op. w przypadkach niewymienionych w art. 73 § 2 i art. 74 wysokość nadpłaty określa organ podatkowy. Podatnicy mogą złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku związanego z odpłatnym zbyciem nieruchomości i określonych praw majątkowych, jeżeli:

- w zeznaniach wykazali zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek albo wykazali nadpłatę w wysokości mniejszej od należnej (w tych przypadkach powinni złożyć jednocześnie skorygowane zeznanie) lub
- nie będąc obowiązany do składania zeznań, dokonali wpłaty podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej (art. 75 § 2 Op.).

Tym samym, jeżeli podatnik stwierdzi, że dokonana przez niego transakcja zbycia nieruchomości lub praw majątkowych związanych z nieruchomościami w okresie krótszym niż 5 lat od nabycia została niezasadnie opodatkowana w okresie stosowania przez urząd interpretacji, od której następnie odstąpiono, może złożyć korektę zeznania, a w odniesieniu do wpłaconego podatku wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty.

Jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę (art. 75 § 4 Op.). Zwrot nadpłaty następuje w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją), lecz nie wcześniej niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2. (art. 77 § 1 pkt 6 Op.)

Zgodnie z art. 80 § 1 Op. prawo do zwrotu nadpłaty podatku wygasa po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu.

3. Wykaz podstawowych aktów normatywnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2004 r., Nr 121, poz. 1267 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316 ze zm.).
6. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.).
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2008 r. w sprawie przedłużenia terminu do złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych (Dz. U. Nr 59, poz. 361).
8. Zarządzenie nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF Nr 10, poz. 45).

5.2. Wykaz jednostek objętych kontrolą, osób odpowiedzialnych za kontrolowaną działalność oraz ocen kontrolowanej działalności zawartych w wystąpieniach pokontrolnych

Lp.	Nazwa jednostki objętej kontrolą	Osoby odpowiedzialne za kontrolowaną działalność	Ocena kontrolowanej działalności ⁷⁷
1.	Pierwszy Urząd Skarbowy w Bydgoszczy	Naczelnik Urzędu Ireneusz Najmowicz	opisowa
2.	Trzeci Urząd Skarbowy w Bydgoszczy	Naczelnik Urzędu Marek Estkowski	opisowa
3.	Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu	Naczelnik Urzędu Jacek Kwiatkowski	opisowa
4.	Drugi Urząd Skarbowy w Toruniu	Naczelnik Urzędu Urszula Maszewska	pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
5.	Urząd Skarbowy we Włocławku	Naczelnik Urzędu Jarosław Wojciechowski	pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
6.	Urząd Skarbowy w Świeciu	Naczelnik Urzędu Roman Lewandowski	pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości
7.	Urząd Skarbowy w Tucholi	Naczelnik Urzędu Janusz Kaźmierski	pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości

⁷⁷ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową.

5.3. Zestawienia niezbędnych danych liczbowych

Tabela 1.

Liczba i wyniki czynności sprawdzających przeprowadzonych w urzędach skarbowych województwa kujawsko-pomorskiego w zakresie opodatkowania PIT odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych

Kod urzędu	2009										2010										2011										2012										2013 (I półrocze)								
	ogółem	w tym 2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	ogółem	w tym 2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	ogółem	w tym 2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	ogółem	w tym 2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013												
Razem DUŻE	Okres przeprowadzenia czynności	2.761	124	85	268	177	492	1.052	417	146	2.863	105	127	327	249	468	1.014	492	81	2.597	118	38	919	266	204	349	499	420	50	2.812	0	4	1.270	278	340	442	337	141	1.762	10	681	124	429	304	197	0			
	Okres którego czynności dotyczą	689	33	21	75	60	143	248	81	28	775	36	18	120	77	110	322	69	23	663	22	3	268	268	66	93	150	59	2	564	0	0	293	34	111	82	44	0	454	8	184	57	109	62	34	0			
	Ilość ogółem	2.638.052	82.793	66.934	173.548	245.389	441.621	1.127.627	265.751	189.389	3.026.701	107.317	48.851	260.968	256.582	550.582	1.480.885	203.111	118.405	3.058.537	90.292	23.808	1.133.992	364.913	658.809	604.737	165.176	16.810	3.296.181	0	0	1.998.388	180.204	505.069	429.815	182.705	0	2.184.273	58.373	709.114	234.448	804.986	271.528	105.824	0				
	w tym zakończonych wynikiem pozytywnym – przypisem	45	0	0	2	0	0	62	4	0	40	0	1	4	0	9	20	6	0	13	0	0	5	5	0	5	5	0	0	41	0	0	14	5	11	9	2	0	27	0	4	6	1	0	0				
stwierdzone w toku czynności zaniżenia zobowiązania w PLN	578	0	0	164	0	160	20.366	17.390	92	9	568	0	131	0	126	19.915	7.739	0	1.159	0	0	7.022	0	8.406	42.423	0	249	91	1.276	0	0	31.451	132.264	21.777	22.188	5.485	0	58.404	0	972	28.950	15.743	12.432	307	0				
w tym zakończonych wynikiem pozytywnym – odpisem	78	0	2	0	2	12	38	61	0	67	0	0	0	7	12	57	20	1	116	0	0	4	4	12	70	81	4	167	0	0	9	24	52	41	15	41	0	63	0	0	20	3	0						
stwierdzone w toku czynności zaniżenia zobowiązania w PLN	306.288	0	0	83.399	2.654	164.478	55.757	0	0	390.647	0	17.985	0	0	34.611	293.268	42.433	2.350	289.080	0	0	7.365	25.260	30.728	186.838	36.971	1.918	573.522	0	0	38.827	43.716	226.054	135.408	129.517	129.517	0	263.159	0	0	166.535	60.444	503	0					
w tym zakończonych wynikiem pozytywnym – odpisem	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19	0	0	0	0	5	11	3	0	44	0	0	0	5	6	10	20	0	53	0	0	2	14	13	9	15	15	0	15	0	0	1	3	7	4	0				
stwierdzone w toku czynności zawyżenie zobowiązania w PLN	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20.501	0	0	0	0	5.805	12.065	2.631	0	41.972	0	0	0	0	4.230	2.041	34.564	0	51.887	0	0	2.735	15.528	6.134	15.490	12.000	12.000	0	30.555	0	0	18.536	10.649	92	0					
Ilość ogółem	712	0	11	23	7	600	20.501	600	65	712	0	31	23	12	55	201	213	74	577	41.972	0	2	14	6	16	7	293	568	271	30.555	15.528	6.134	15.490	12.000	12.000	0	30.555	0	0	18.536	10.649	92	0						
w tym zakończonych wynikiem pozytywnym – przypisem	132	0	2	7	23	125	20.501	125	7	132	0	15	12	7	13	56	24	5	84	41.972	0	0	0	0	0	0	7	70	271	30.555	15.528	6.134	15.490	12.000	12.000	0	30.555	0	0	18.536	10.649	92	0						
stwierdzone w toku czynności zaniżenia zobowiązania w PLN	355.562	0	9.813	440	10.070	29.628	248.840	27.514	29.257	343.908	0	10.188	30.957	193.550	77.051	9.801	293.058	215.736	293.058	49.969	0	0	0	0	0	0	0	215.736	0	0	1.8178	12.712	63.797	68.881	52.168	52.168	0	153.853	0	0	36.708	55.416	36.708	0					
w tym zakończonych wynikiem pozytywnym – odpisem	7	0	0	0	0	0	0	5	0	1	0	0	0	1	0	0	1	4	1	0	0	0	0	0	0	0	4	4	4	4	0	0	2	2	2	2	0	4	0	0	0	0	0	0					
stwierdzone w toku czynności zawyżenie zobowiązania w PLN	3.718	0	0	0	0	1.793	1.793	3.604	114	0	1.793	0	0	0	0	0	0	0	1.870	0	0	0	0	0	0	0	0	3.107	0	4.634	4.634	1.581	1.581	2.781	2.781	326	326	0	1.538.53	0	0	1.581	1.581	3.053	0	0	0	0	0

5.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Minister Finansów
8. Przewodniczący Sejmowej Komisji Finansów Publicznych
9. Przewodniczący Sejmowej Komisji do Spraw Kontroli Państwowej
10. Przewodniczący Senackiej Komisji Budżetu i Finansów Publicznych
11. Szef Kancelarii Prezydenta RP
12. Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów
13. Szef Kancelarii Sejmu
14. Szef Kancelarii Senatu
15. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy
16. Naczelnicy urzędów skarbowych województwa kujawsko-pomorskiego