



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Bydgoszczy

LBY – 4101-027-01/2013
P/13/139

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Bydgoszczy
ul. Wały Jagiellońskie 12, 85-950 Bydgoszcz
T +48 52 567 58 00, F +48 52 567 58 60
lby@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli P/13/139 – Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w województwie kujawsko-pomorskim

Jednostka przeprowadzająca kontrolę Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Bydgoszczy

Kontrolerzy

1. Karolina Lahutta, specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr 88908 z dnia 26 listopada 2013 r.,
2. Jerzy Kuzyniak, gł. specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr 88915 z dnia 29 listopada 2013 r.,
3. Andrzej Grzymysławski, st. inspektor k.p., upoważnienie do kontroli nr 86201 z dnia 20 sierpnia 2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 1-6)

Jednostka kontrolowana Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu, ul. Szosa Chełmińska 34/36, 87-100 Toruń, REGON 870218751, zwany dalej „Urzędem”

Kierownik jednostki kontrolowanej Jacek Kwiatkowski, Naczelnik Urzędu

(dowód: akta kontroli str. 7-8)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Dla oceny działalności jednostki w zakresie zapewnienia w latach 2009-2013 (I półrocze) zgodnego z przepisami prawa podatkowego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, Najwyższa Izba Kontroli stosuje niżej przedstawioną ocenę opisową¹.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Naczelnik w latach 2009-2013 (I półrocze) prowadził szereg działań zmierzających do zgodnego z przepisami prawa podatkowego opodatkowania przychodów i dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w szczególności przeprowadził na szeroką skalę czynności sprawdzające dotyczące rozliczeń podatników z tego tytułu i wydawał decyzje określające, skutkujące w badanym okresie dokonaniem dodatkowego przypisu w kwocie ponad 2 mln zł. Przeprowadzane w tym zakresie weryfikacje ocenić należy jako wnikliwe i co do zasady rzetelne – stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości były nieznaczne w ujęciu wartościowym lub nie wpływały na wysokość zobowiązania podatkowego. Na bieżąco prowadzono również monitoring w zakresie identyfikowania transakcji odpłatnego zbycia podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób

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

fizycznych. Przekazywanie informacji między komórkami i organami podatkowymi dokonywane było natomiast z pewnymi opóźnieniami, co nie zagroziło jednakże ściągłości zobowiązań podatkowych. W Urzędzie rzetelnie sprawdzano również zasadność zwrotów nadpłat związanych z korektami rozliczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Dokonując oceny nie można pominąć jednak faktu, że czynności sprawdzające podejmowane były w większości ze znacznym opóźnieniem w stosunku do daty transakcji podlegającej opodatkowaniu. W ogólnej liczbie czynności z lat 2011-2013 przeważały weryfikacje dotyczące okresów przedawniających się z końcem roku, w którym prowadzono czynności, co należy ocenić jako niekorzystne z punktu widzenia finansowych skutków odsetek ponoszonych przez podatnika, a w niektórych przypadkach, w których nie udało się wyegzekwować należności podatkowej również dla budżetu. Na bieżąco nie wyjaśniano także przyczyn niezłożenia przez podatników deklaracji podatkowych związanych z zawartymi transakcjami odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. W latach 2009-2011 w Urzędzie stosowana była ponadto niewłaściwa, w tym z punktu widzenia interpretacji ogólnej Ministra Finansów z grudnia 2011 r., wykładnia przepisu art. 28 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych², zwanej dalej „Ustawą”, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., na mocy której organ podatkowy prowadził czynności sprawdzające i wydawał decyzje również w odniesieniu do okresów rozliczeniowych starszych niż 5 lat. Dokonany w ich wyniku przypis przekraczał 290 tys. zł. Podkreślenia jednak wymaga, że działania organu podatkowego w tym zakresie były zgodne z ówczesnym stanowiskiem organu nadzoru, a przyjęta wykładnia aprobowana w orzecznictwie. Ponadto w trakcie kontroli stwierdzono inne nieprawidłowości m.in. w zakresie naliczania odsetek za zwłokę, terminowości zwrotów nadpłat, korygowania deklaracji podatkowych.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Za lata 2009-2013 (I. półrocze) w Urzędzie złożonych zostało ogółem 1.656 deklaracji (PIT-23, PIT-36³, PIT36L, PIT-38, PIT-39) dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w tym za 2009 r. – 454, 2010 r. – 440, 2011 r. – 419, 2012 r. – 343. Dodatkowo podatnicy złożyli 391 oświadczeń, o których mowa w art. 28 ust. 2a Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., tj. o wydatkowaniu całego przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na cele mieszkaniowe objęte zwolnieniem oraz 391 oświadczeń o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi określonej w art. 21 ust.1 pkt. 126 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r., tj. o skorzystaniu z tzw. „ulgi meldunkowej”.

(dowód: akta kontroli str. 204-205,512)

² Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

³ z niezerową rubryką dotyczącą podatku z odpłatnego zbycia

W złożonych deklaracjach wykazano podatek z odpłatnego zbycia w łącznej kwocie 5.820.837 zł, w tym: 1.422.791 zł za 2009 r., 1.795.920 zł za 2010 r., 1.464.413 zł za 2011 r., 1.137.713 zł za 2012 r. Skorzystanie ze zwolnienia w podatku zadeklarowało 88,7 % podatników rozliczających się na drukach PIT-23 oraz 61,4 % rozliczających się na drukach PIT-39. Wysokość związanej z tym preferencji podatkowej wyniosła 13.981.130 zł, w tym za 2009 r. – 3.009.520 zł, za 2010 r. – 3.467.958 zł, za 2011 r. – 3.955.633 zł, za 2012 r. – 3.548.019 zł.

(dowód: akta kontroli str. 204-205)

1.2. Corocznie na naradach poświęconych „akcji zeznań rocznych składanych przez podatników podatku dochodowego” wyznaczane były terminy dla wykonania poszczególnych zadań związanych z obsługą podatników, w tym wprowadzania i zatwierdzania zeznań rocznych. Zgodnie z protokołami narad zeznania podatkowe za lata 2009-2011 winny być wprowadzane do systemu POLTAX w terminie do 4 dni od wpływu deklaracji do Urzędu, a zatwierdzane w terminie do siedmiu tygodni od wprowadzania deklaracji. W odniesieniu do zeznań za rok 2012 termin wprowadzania zeznań do systemu został skrócony do 2 dni od wpływu dokumentu, wskazano również na obowiązek bieżącego zatwierdzania zeznań, bezpośrednio po wprowadzaniu danych.

(dowód: akta kontroli str. 330-416)

Większość ze złożonych przez podatników deklaracji związanych z odpłatnym zbyciem (72%) odnotowana została w systemie POLTAX w czasie krótszym niż 2 tygodnie od dnia wpływu, w ciągu miesiąca zarejestrowanych zostało natomiast 94% złożonych deklaracji. W ciągu dwóch tygodni od wpływu deklaracji pracownicy Urzędu zatwierdzili około 50% złożonych deklaracji, w ciągu miesiąca – 83%. Spośród 1.069 zeznań rocznych (wraz z korektami) za lata 2009-2011 złożonych przez podatników w kontrolowanym okresie, w terminie do 4 dni wprowadzonych zostało 315, tj. 29,5% dokumentów. Z kolei w terminie do 2 dni wprowadzono 139 spośród 380 zeznań za rok 2012, tj. 36,5%.

(dowód: akta kontroli str. 289-329)

1.3. Czynności sprawdzające, prowadzone na podstawie art. 272 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴, zwanej dalej „Op.”, podejmowane były w terminie zapewniającym Urzędowi możliwość naliczania ewentualnych odsetek za zwłokę. Badanie 20 zeznań i deklaracji wykazało, że badano poprawność formalną i rachunkową złożonych dokumentów, a w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości wzywano podatnika do ich usunięcia.

(dowód: akta kontroli str. 59-61)

1.4. Zasady weryfikacji danych wykazanych w zeznaniach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych określone zostały w Zarządzeniu Naczelnika nr 18/12 z dnia 16 kwietnia 2012 r. w sprawie zasad prowadzenia i dokumentowania czynności sprawdzających dotyczących rozliczania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Toruniu.

W regulacji tej wskazano komórki odpowiedzialne za podejmowanie czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przychodów oraz określono m.in., że:

- deklaracje oraz inne dokumenty składane przez podatników i dotyczące przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych

⁴ Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

podlegają weryfikacji w toku czynności sprawdzających prowadzonych w trybie przepisów działu V Op. w zakresie sprawdzenia formalnej poprawności dokumentów, sprawdzenia terminowości składania deklaracji, ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności ze złożonymi dokumentami,

- w wyniku weryfikacji dokumentów pracownik przeprowadza wstępną analizę danych i czynności sprawdzające w trybie przepisów Op. bez udziału strony, w oparciu o dane będące w posiadaniu organu podatkowego i sporządza na tę okoliczność adnotację oraz przeprowadza czynności sprawdzające w trybie przepisów Op. z udziałem podatnika, w sytuacji gdy dokonana wstępna analiza wskazuje na konieczność przeprowadzenia rozliczenia z udziałem podatnika,
- na okoliczność przeprowadzenia czynności sprawdzających z udziałem podatnika pracownik sporządza adnotację, dokonanie czynności potwierdza datą, podpisem i imienną pieczęcią,
- w adnotacjach z czynności sprawdzających pracownik przedstawia m.in. w sposób rzeczowy stan faktyczny w sprawie, zastosowane przepisy prawa, informację o dokonaniu czynności, np. wezwań, wystąpień do innych organów podatkowych, informację o dokumentach, jakie zostały przedłożone przez podatnika do weryfikacji, informację, które faktury przedłożone przez podatnika zostały uznane za poprawne, a które zakwestionowane, wynik końcowy dokonanych czynności sprawdzających,
- wszystkie adnotacje sporządzane z czynności sprawdzających w związku z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych podlegają akceptacji kierownika komórki je przeprowadzającej.

(dowód: akta kontroli str. 99-129)

Wśród „innych” kryteriów weryfikacji zeznań rocznych w decyzjach Naczelnika w sprawie ustalenia kryteriów stosowanych przy weryfikacji zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym oraz zeznań o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za rok 2009, 2011 i 2012 wskazano na uzyskanie przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit a-c Ustawy nabytych lub wybudowanych w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. Natomiast w analogicznej regulacji dotyczącej roku 2010 – za kryterium to uznano przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych nabytych lub wybudowanych po dniu 31 grudnia 2009 r. opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e Ustawy.

(dowód: akta kontroli str. 130-154)

W żadnym z ww. uregulowań wewnętrznych nie wskazano, jaki odsetek deklaracji dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych miał być objęty weryfikacją, tj. czy określone zasady przewidywały weryfikację wszystkich zeznań czy tylko ich części oraz jakie kryterium decydowało o objęciu deklaracji czynnościami sprawdzającymi. W uregulowaniach tych nie określono również terminów dokonania czynności sprawdzających w zakresie poprawności merytorycznej składanych deklaracji.

(dowód: akta kontroli str. 99-129, 130-154)

Naczelnik Urzędu, wyjaśnił w tym zakresie m.in., że w obowiązującym w Urzędzie trybie postępowania nie akcentowano kryteriów ilościowych. Istniała jednak

niepisana zasada, aby czynnościami sprawdzającymi w zakresie poprawności merytorycznej składanych deklaracji obejmować jak największą liczbę podatników dokonujących sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych podlegających opodatkowaniu wg przepisów obowiązujących do końca 2006 r. Za pozostałe lata weryfikacji podlegały zeznania roczne, jeżeli dane w nich zawarte budziły wątpliwości co do rzetelności i prawidłowości lub dokumentacja podatkowo-finansowa składana przez podatników wykazywała sprzeczności ekonomiczne.

(dowód: akta kontroli str. 417)

W okresie objętym kontrolą Urząd przeprowadził 1.740 czynności sprawdzających dotyczących poprawności merytorycznej danych wykazanych przez podatników w złożonych deklaracjach i zeznaniach podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, w tym 313 zakończonych wynikiem pozytywnym, w toku których stwierdzono zaniżenie przez podatników zobowiązania podatkowego o łączną kwotę 1.482.756,00 zł, w tym w roku 254.803 zł, w roku 2010 – 472.823 zł, w roku 2011 – 292.414 zł, w roku 2012 – 259.735 zł, w I półroczu 2013 r. – 202.981 zł.

(dowód: akta kontroli str. 208)

Czynności sprawdzające nie były co do zasady podejmowane bezpośrednio tj. w ciągu roku, po upływie terminu związanego ze zwolnieniem podatkowym określonym w art. 21 ust. 1 pkt 32 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. i art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. W ogólnej liczbie czynności podjętych w Urzędzie w latach 2011-2013 (I półrocze) przeważały weryfikacje rozliczeń za 5 lat wstecz (odpowiednio w 2011 r. 45,5% stanowiły rozliczenia za rok 2006, w 2012 r. 49,4% rozliczenia za rok 2007, w I półroczu 2013 r. 81,4% rozliczenia za rok 2008). W latach 2009-2011 weryfikacje dotyczące okresów rozliczeniowych za 5 i więcej lat wstecz stanowiły odpowiednio 55,6%, 46,2%, 62,6% ogółu czynności sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str. 208)

Odsetek zweryfikowanych przez pracowników Urzędu deklaracji podatkowych za lata 2009-2011 wyniósł odpowiednio: 32,5%, 32,4%, 4,9%. Dotychczas nie prowadzono w trybie art. 274a Op. i 275 Op. czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń za rok 2012. Wśród przeprowadzonych czynności dominowały weryfikacje deklaracji PIT-23.

(dowód: akta kontroli str. 206)

Badanie 18 przypadków weryfikacji dokonanych bez udziału podatnika oraz 41 czynności sprawdzających przeprowadzonych z jego udziałem odnoszących się do transakcji zbycia z lat 2009-2011 wykazało, że Urząd w ich ramach sprawdzał m.in. zgodność zadeklarowanych przychodów z danymi wynikającymi z aktu notarialnego i wartością rynkową ustaloną na potrzeby podatku od czynności cywilnoprawnych, zgodność zadeklarowanych kosztów z danymi z aktów nabycia zbywanej nieruchomości oraz ewentualnymi nakładami, zadeklarowanych przychodów i dochodów zwolnionych z dowodami poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe, a przeprowadzone czynności dokumentował rzetelnie, w formie nie pozostawiającej wątpliwości, kto i kiedy ich dokonał.

(dowód: akta kontroli str. 23-54)

W toku objętych szczegółowym badaniem 41 czynności sprawdzających z udziałem podatnika Urząd:

- w 39 przypadkach, w których łączne zadeklarowane przed czynnościami zobowiązanie podatkowe było zerowe, zweryfikował zobowiązanie podatnika, obliczając je zgodnie z zasadami określonymi w Ustawie, w wyniku czego w 9 sprawach stwierdził zaniżenie podatku na łączną kwotę 64.993 zł, a 30 rozliczeń uznał za dokonane prawidłowo,
- w 1 przypadku, w którym zadeklarowany przez podatnika podatek wyniósł 319 zł, zweryfikował zobowiązanie podatnika niewłaściwie stosując przepisy Ustawy, co pozostawało jednakże bez wpływu na ustalenia dotyczące końcowego rozliczenia podatnika,
- w jednym przypadku, w którym podatek z odpłatnego zbycia nieruchomości zweryfikowany został na kwotę 9.543 zł, niewłaściwie zastosował przepisy Ustawy i ustalił stan faktyczny niezbędny do zweryfikowania rozliczenia podatnika, w wyniku czego nie stwierdził zaniżenia podatku na kwotę 32 zł.

(dowód: akta kontroli str. 23-42)

Weryfikacji poddawano również w Urzędzie prawdziwość składanych przez podatników oświadczeń o spełnieniu warunku do zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. Spośród 30 poddanych szczegółowemu badaniu oświadczeń podatników złożonych w celu uzyskania ww. zwolnienia, 28 sprawdzonych zostało poprzez uzyskanie z organu rejestrowego potwierdzenia wymaganego okresu zameldowania w zbywanej nieruchomości na pobyt stały lub na podstawie innych dowodów, pozostałe 2 potwierdzenia uzyskane zostały w toku kontroli. Objęte próbą kontrolną oświadczenia uprawniały w 29 przypadkach podatników do zwolnienia przychodów w związku z zameldowaniem w zbywanym lokalu na pobyt stały przez okres co najmniej jednego roku, w jednym przypadku do zastosowania zwolnienia do części uzyskanych przychodów.

(dowód: akta kontroli str. 55-58)

W sytuacjach niezłożenia przez podatnika w terminie oświadczenia o wydatkowaniu przychodu na cele mieszkaniowe, o którym mowa w art. 28 ust. 2a Ustawy w brzmieniu obowiązującym przed 31 grudnia 2006 r. i niewydatkowania środków z odpłatnego zbycia na cele przewidziane zwolnieniem, co do zasady w Urzędzie odsetki za zwłokę naliczane od dnia terminu płatności określonego w art. 28 ust. 2 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. do dnia, w którym upłynęły dwa lata, licząc od dnia sprzedaży w wysokości połowy odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 9-13)

1.5. Jak wskazał Naczelnik Urzędu, w toku dotychczas prowadzonych czynności sprawdzających nie stwierdzono przypadków wielokrotności 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.

(dowód: akta kontroli str. 433)

Na podstawie ilości dokumentów związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wprowadzonych za lata 2009-2013 (I półrocze) do systemu POLTAX stwierdzono, że 7 podatników nieprowadzących działalności gospodarczej złożyło w tym okresie co najmniej czterokrotnie wskazane dokumenty.

W 6 przypadkach przedmiotem transakcji zbycia były m.in. nieruchomości gruntowe powstałe po podziale i zazwyczaj również zmianie przeznaczenia działki nabytej uprzednio w drodze umów kupna-sprzedaży.

(dowód: akta kontroli str. 287-288)

1.6. W celu sprawdzenia, czy wszyscy zobowiązani złożyli zeznania podatkowe, w których rozliczyli podatek dochodowy z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w Urzędzie analizie poddawano informacje o transakcjach zbycia wynikające z aktów notarialnych przesyłanych przez notariuszy na potrzeby podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od spadków i darowizn.

Stwierdzone przypadki osiągnięcia przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 Ustawy, pracownicy komórki właściwej w sprawach podatków majątkowych (obecnie Referatu Postępowań Podatkowych III) odnotowywali w bazie Czynności majątkowe (CZM) poprzez oznaczenie transakcji kodem „A10” lub „KON”. W okresie od 01 stycznia 2009 r. do 30 czerwca 2013 r. w bazie odnotowano 2.154 transakcji z ww. wskazaniem kontrolnymi.

(dowód: akta kontroli str. 188)

Badanie 9 transakcji odpłatnego zbycia lokali mieszkalnych nabytych od Gminy Miasta Toruń z bonifikatą w latach 2009-2013 (I półrocze), a sprzedanych przed upływem 5-letniego okresu karencji wykazało, że po wpływie aktu notarialnego do Urzędu, pracownicy Referatu PPIII zidentyfikowali i oznaczyli w bazie CZM wskazaniem kontrolnym „A10” lub „KON” 8 przypadków (88,9%).

(dowód: akta kontroli str. 164)

Informację o transakcji ze wskazaniem kontrolnym przekazywano za potwierdzeniem do komórki Urzędu właściwej merytorycznie w sprawach opodatkowania transakcji podatkiem dochodowym od osób fizycznych (obecnie Referat Postępowań Podatkowych II) lub w przypadku braku właściwości miejscowej na dzień sporządzania informacji - przesyłano listownie do innego organu podatkowego. W latach 2009-2012 nie obowiązywał system przesyłania innym organom w formie elektronicznej (w ramach importu/eksportu bazy CZM) informacji zawierającej wskazanie kontrolne lub dane odnośnie daty nabycia zbywanej nieruchomości.

Przekazań w ww. zakresie dokonywano w latach 2009-2011 w cyklach kwartalnych (luty/marzec, kwiecień/maj, lipiec/wrzesień, październik/listopad). W okresie pomiędzy 21 października 2011 r. a 19 sierpnia 2013 r. Referat PPIII nie przekazał ani nie wysłał do innych organów podatkowych żadnej informacji o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od ich nabycia. Czynności Urzędu w tym zakresie wznowione zostały w dniu 20 sierpnia 2013 r., (przekazanie 373 informacji do Referatu PPII) a następnie kontynuowane w toku kontroli w dniach 28 sierpnia 2013 r., 10 października 2013 r. (przekazanie 286 informacji). Przekazane w tym okresie informacje odnosiły się do transakcji dokonanych przez podatników w latach 2011 (IV kwartał) – 2013.

(dowód: akta kontroli str. 179-186,425)

Kierownik Referatu PPIII, wyjaśnił m.in., że przerwa w przekazywaniu informacji „w związku z art. 10 Ustawy” w dniach od 20 października 2011 r. do 20 sierpnia 2013 r. spowodowana była nieobecnościami pracowników. Wskazał, że z dniem 30 stycznia 2012 r. na stanowisku PCC pozostała jedna osoba. Z uwagi na bardzo dużą ilość spraw do rozpatrzenia, które mogły ulec przedawnieniu, jako kierownik komórki podjął decyzję o wstrzymaniu sporządzania informacji na art. 10 Ustawy, na rzecz niedopuszczenia do przedawnień potencjalnych zobowiązań podatkowych

w podatku od czynności cywilnoprawnych. Decyzja ta podyktowana była również brakiem niebezpieczeństwa przedawnienia się ewentualnych zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych, jako że przekazywane miały być informacje z roku 2011 i późniejsze. Dodał również, że z dniem 20 sierpnia 2013 r. po wdrożeniu nowej osoby w obowiązki służbowe przystąpiono ponownie do sporządzania „informacji na art. 10 Ustawy”.

(dowód: akta kontroli str. 177-178)

Badanie informacji o 301 zbywcach, którzy w 2010 r. zawarli transakcje sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych (oznaczoną w bazie CZM wskazaniem kontrolnym) o łącznej wartości 41,7 mln zł, a dla których na dzień badania Naczelnik Urzędu nie był właściwym organem w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych wykazało, że:

- w 256 przypadkach Urząd przesłał do organów właściwych miejscowo pisemną informację o odpłatnym zbyciu nieruchomości,
- w 45 przypadkach dotyczących przychodu w wysokości 4,6 mln zł informacja taka nie została wysłana przed rozpoczęciem niniejszej kontroli, przy czym w związku ze zmianą wykładni art. 21 ust. 1 pkt 126 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. w zakresie dotyczącym opodatkowania gruntu obecnie nie istnieją przesłanki do przekazania 6 informacji. Spośród pozostałych 39 przypadków: 12 dotyczyło podatników nieobjętych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych właściwością miejscową tut. organu podatkowego na dzień weryfikacji informacji przez komórkę właściwą w sprawach opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, 27 – podatników, którzy zmienili właściwość miejscową po przekazaniu informacji do komórki Urzędu właściwej w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Spośród tych przypadków 3 informacje przesłane zostały przed rozpoczęciem badań kontrolnych w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 174-178, 189-203)

Kierownik Referatu PPIII, oraz Kierownik Referatu PPII, nie odnieśli się bezpośrednio do przyczyn nieprzekazania ww. informacji właściwym organom podatkowym. Wskazali jednakże, że informacje te zostały rozesłane w toku kontroli, tj. w dniach 23 i 27 grudnia 2013 r. Ponadto Kierownik Referatu PPIII wskazał, że wszystkie informacje, które dotyczą czynności cywilnoprawnych podatników, nie będących we właściwości tutejszego Urzędu przekazywane są co miesiąc drogą elektroniczną (do 20-go każdego miesiąca za miesiąc poprzedni) do właściwych organów podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 177-178, 438-439)

Opisany powyższej sposób postępowania nie był uregulowany wydanym w tej sprawie zarządzeniem, poza wskazaniem w Zarządzeniu nr 18/12 z dnia 16 kwietnia 2012 r., że przed przystąpieniem do czynności sprawdzających pracownik Referatu PPII lub Działu OBIII dokonuje oceny właściwości miejscowej organu podatkowego. Oceny tej dokonuje się również na etapie bieżącego wpływu deklaracji, zeznań, informacji, oświadczeń meldunkowych lub innych dokumentów.

(dowód: akta kontroli str. 99-127)

Zasady współpracy pomiędzy urzędami skarbowymi w zakresie wymiany informacji o przypadkach odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w okresie krótszym niż 5 lat od ich nabycia nie zostały pisemnie sformalizowane. Jak wskazał Naczelnik, w tym zakresie wypracowana została

zasada pisemnego przekazywania informacji do organu podatkowego właściwego miejscowo w sprawie, w tym o dane z bazy CZM.

(dowód: akta kontroli str. 425)

Do Urzędu informacje o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych w okresie krótszym niż 5 lat od daty jej nabycia wpływały w kontrolowanym okresie głównie w formie pisemnej. Niemniej jednak w bazie CZM Urzędu odnotowanych zostało 197 transakcji o odpłatnym zbyciu w 2010 r., II półroczu 2011 i 2012 r. nieruchomości i praw majątkowych w okresie krótszym niż 5 lat od nabycia przesłanych przez inne organy podatkowe w ramach importu/eksportu danych na skutek wpisania w treści informacji daty nabycia zbywanej nieruchomości. Informacjom tym:

- w 96 przypadkach towarzyszyło złożenie przez podatników deklaracji, zeznań lub oświadczeń dla celów opodatkowania uzyskanych przychodów z odpłatnego zbycia podatkiem dochodowym od osób fizycznych,
- w 101 przypadkach nie towarzyszyło złożenie takich dokumentów.

Informacje przesłane elektronicznie w drodze importu/eksportu danych do CZM nie były wykorzystywane przez Urząd jako źródło informacji o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych w okresie krótszym niż 5 lat od ich nabycia. Spośród ww. 101 informacji: w 44 przypadkach informacja o odpłatnym zbyciu została przesłana przez inny organ podatkowy również w formie papierowej, w 57 przypadkach nie została przesłana w formie pisemnej, przy tym w 19 przypadkach na dzień kontroli Urząd nie był właściwym organem w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

(dowód: akta kontroli str. 14-19)

W kwestii niewykorzystywania informacji przesłanych elektronicznie jako źródła informacji o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych Naczelnik Urzędu, wyjaśnił m.in., że do tut. urzędu nie wpłynęła żadna informacja o zmianie sposobu przekazywania informacji przez pozostałe urzędy skarbowe, tj. o odstąpieniu od przekazywania informacji w formie papierowej.

(dowód: akta kontroli str. 425)

Czynności sprawdzające mające na celu wyjaśnianie przyczyn niezłożenia deklaracji dla potrzeb opodatkowania transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem 5 lat od jej nabycia, nie były podejmowane w kontrolowanym okresie na bieżąco. Mimo zidentyfikowania przez komórkę właściwą w sprawach podatków majątkowych transakcji sprzedaży zawartych w 2010 r. jako mogących powodować powstanie przychodu ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 Ustawy, w 160 przypadkach dotyczących przychodu w kwocie 25,9 mln zł⁵, w Urzędzie nie podjęto na podstawie art. 274 a ust. 1 Op. czynności sprawdzających mających na celu wyjaśnienie przyczyn niezłożenia deklaracji przez podatników.

(dowód: akta kontroli str. 189-203)

Kierownik Referatu PPII, wyjaśniła w tym zakresie m.in., że przyczyną powyższego było oczekiwanie na upływ 2-letniego terminu na wydatkowanie przychodów uzyskanych w 2010 r. z odpłatnego zbycia nieruchomości, który w części przypadków upływał z końcem 2012 r. Wskazała również, że analiz tych nie dokonywano w 2013 r. „ze względu na organizację pracy w komórce i całym Urzędzie”. Wynikało to z faktu, że sprawami związanymi z odpłatnym zbyciem

⁵ W tym trzech przypadkach dotyczących przychodu w kwocie 207.142,84 zł, w których informacja została wysłana do innego organu, a następnie podatek został objęty właściwością miejscową tut. organu

nieruchomości i praw majątkowych zajmował się jeden pracownik w pełnym wymiarze czasu pracy oraz jeden pracownik w wymiarze ¼ etatu.

(dowód: akta kontroli str. 437)

Podobnie postępowano z informacjami o odpłatnym zbyciu otrzymanymi od innych organów podatkowych. Na podstawie badania 40 informacji o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych w latach 2009-2010 o wartości 4,7 mln zł przed upływem 5 lat od ich nabycia przez podatników objętych właściwością Naczelnika, przesłanych przez 3 inne organy podatkowe⁶ stwierdzono, że:

- w 13 przypadkach podatnicy złożyli deklaracje lub oświadczenia, w tym w 5 przypadkach sprzedaż została rozliczona,
- w 6 przypadkach dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości z 2009 r., mimo, iż informacja wpłynęła do tut. organu w lipcu 2011 r., pierwsza czynność mająca na celu wyjaśnienie przyczyn niezłożenia deklaracji przez podatnika podjęta została w październiku 2013 r., tj. po 27 miesiącach, a w jednym przypadku dotyczącym transakcji zawartej w 2010 r., o której informacja wpłynęła do Urzędu w 2012 r., nie podjęto jeszcze działań,
- w 3 przypadkach informację w związku z brakiem właściwości miejscowej przesłano do kolejnego organu podatkowego,
- w 17 przypadkach, dotyczących sprzedaży o wartości 2.338.000 zł Urząd przed rozpoczęciem niniejszej kontroli nie otrzymał od innych organów podatkowych informacji o dokonanej transakcji, z tego w 11 przypadkach (dotyczących kwoty 1.460.500 zł) podatnicy nie złożyli w tut. organie deklaracji podatkowej ani oświadczenia związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych.

(dowód: akta kontroli str. 444-445)

1.7. W badanym okresie w Urzędzie sporządzono 56 doniesień karno-skarbowych w sprawach związanych z opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, z tego 23 w związku ze złożeniem deklaracji po terminie, 33 w związku z narażeniem budżetu na uszczuplenie, w tym 13 po wydanych decyzjach. Doniesienia sporządzano w latach 2011-2013 (I półrocze). Od zawiadomienia odstąpiono w 34 przypadkach.

(dowód: akta kontroli str. 232)

W latach 2009-2013 (I półrocze) z naruszeniem terminu złożono w Urzędzie 121 deklaracji podatkowych dotyczących odpłatnego zbycia za lata 2009-2012.

(dowód: akta kontroli str. 206)

1.8. W okresie od stycznia 2009 r. do czerwca 2013 r. w Urzędzie przeprowadzono 313 czynności sprawdzających zakończonych wynikiem pozytywnym ze skutkiem finansowym, tj. ustaleniem zaniżenia zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 1.482.756 zł. W ich następstwie podatnicy złożyli korekty deklaracji. Ponadto wszczęto 49 postępowań podatkowych dotyczących rozliczeń za lata 2004-2012, głównie w związku z niestawianiem się podatników na wezwania do czynności sprawdzających, zakończonych określeniem w ostatecznych decyzjach zobowiązania w dodatkowej kwocie 568.222 zł.

(dowód: akta kontroli str. 208, 211)

⁶ na podstawie informacji zasięgniętej od: Naczelnika I Urzędu Skarbowego w Inowrocławiu, Naczelnika Urzędu Skarbowego w Aleksandrowie Kujawskim, Naczelnika Urzędu Skarbowego w Golubiu-Dobrzyniu

Spośród złożonych korekt/deklaracji oraz wszczętych postępowań żadne nie było wynikiem przeprowadzonej ani planowanej kontroli podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 210)

1.9. Postępowania podatkowe prowadzone były z zachowaniem zasady szybkości postępowania, stąd też nie wystąpiły przypadki, w których organ podatkowy był zobligowany do zastosowania przerwy w naliczaniu odsetek za zwłokę na podstawie art. 54 § 1 pkt 7 Op. Najdłuższe z prowadzonych postępowań trwały odpowiednio 119, 119, 877, 59, 59, 44 dni, a opóźnienia w wydaniu decyzji nie były zawinione przez Urząd.

(dowód: akta kontroli str. 62-67, 69)

1.10. W latach 2009-2013 (I półrocze) w Urzędzie wydano 52 decyzje określające wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za lata 2004-2012 z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w wyniku czego określono dodatkowe zobowiązanie podatkowe w łącznej kwocie 920.191 zł⁸. Spośród tych decyzji 3 wydane zostały po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku wskazany w art. 28 ust. 2 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.

(dowód: akta kontroli str. 62-67, 213-214)

Odwołanie w terminie wniesiono od 18 decyzji wymiarowych⁹, określających dodatkowe zobowiązanie w łącznej kwocie 423.178 zł. Sprawy te zakończyły się:

- w pięciu przypadkach utrzymaniem decyzji organu pierwszej instancji – (dot. dodatkowego przypisu w łącznej kwocie 60.157 zł),
- w dwóch przypadkach zmianą decyzji w ramach samokontroli przez organ pierwszej instancji skutkującej ponownym wydaniem decyzji z niższą kwotą zobowiązania (dot. dodatkowego przypisu w kwocie 4.670 zł),
- w pięciu przypadkach uchyleniem decyzji Naczelnika Urzędu przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy i umorzeniem postępowania (dot. dodatkowego przypisu w kwocie 267.522 zł),
- w trzech przypadkach uchyleniem decyzji Naczelnika Urzędu i przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania, a następnie: w jednym przypadku umorzeniem prowadzonego postępowania przez organ pierwszej instancji (dot. dodatkowego przypisu w kwocie 52.000 zł), w jednym przekazaniem do innego organu podatkowego ze względu na brak właściwości miejscowej (dot. dodatkowego przypisu w kwocie 7.378 zł), w jednym ponownym wydaniem decyzji przez organ pierwszej instancji, od której podatnik ponownie się odwołał (dot. dodatkowego przypisu w kwocie 9.625 zł),
- w trzech przypadkach uchyleniem decyzji Naczelnika Urzędu i określeniem zobowiązania przez organ drugiej instancji (dot. dodatkowego przypisu w łącznej kwocie 21.826 zł).

Trzy decyzje zostały zaskarżone do sądu administracyjnego, z czego w jednym przypadku skarga została odrzucona z uwagi na niewniesienie opłaty.

(dowód: akta kontroli str. 62-67, 213-214)

⁷ Przy nieprawidłowym założeniu, że wniosek podatnika wszczął postępowanie.

⁸ W tym w 3 przypadkach organ pierwszej instancji rozstrzygał w tych samych sprawach, podana kwota jest kwotą wynikającą z decyzji wydanych, nieostatecznych.

⁹ Od jednej odwołanie wpłynęło z naruszeniem terminu do jego wniesienia.

Badanie 6 decyzji określających dodatkowo zobowiązanie podatkowe w łącznej kwocie 164.176 zł, których rozstrzygnięcia zostały zmienione wykazało, że przesłankami ich uchyleń były: naruszenie właściwości miejscowej, niewystarczające ustalenie stanu faktycznego oraz błędna interpretacja przepisów Ustawy, tj. art. 21 ust. 32 lit. a Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., ograniczająca możliwość zaliczenia do wydatków uprawniających do zwolnienia wydatków na zakup działki, na której wzniesiono również budynki niemieszkalne oraz wydatków na sfinansowanie budynku w części niemieszkalnej, art. 21 ust. 1 pkt 126 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. wyłączająca możliwość skorzystania z „ulgi meldunkowej” w odniesieniu do dochodów uzyskanych ze zbycia gruntu związanego z budynkiem.

(dowód: akta kontroli str. 68)

W związku z uchYLENIEM rozstrzygnięć organu pierwszej instancji będących następstwem postępowań niezwiązanych z wystąpieniem przez podatnika o stwierdzenie nadpłaty, i koniecznością zwrotu podatnikom nienależnie wpłaconych kwot podatku Urząd poniósł koszty odsetek w łącznej kwocie 5.138 zł. Wypłacono je w związku z uchYLENIEM 2 decyzji określających dodatkowy przypis w łącznej kwocie 167.998 zł. W obu ww. sprawach związane było to z kwestiami interpretacyjnymi.

(dowód: akta kontroli str. 267)

1.11. W związku z rozliczeniami w podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczącymi odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, Urząd rozpatrywał w kontrolowanym okresie 34 sprawy o stwierdzenie nadpłaty w łącznej kwocie 252.417 zł, w tym za lata 2009-2012 w kwocie 59.463 zł. W ramach rozpatrywanych spraw w 2010 r. stwierdzono również nadpłatę w kwocie 5.500 zł związaną z rozliczeniem w PPR za rok 2003, a wśród spraw rozpatrywanych w roku 2009 nadpłatę w kwocie 2.700 zł związaną z rozliczeniem w PPR za rok 2002.

(dowód: akta kontroli str. 233, 247-249)

Badanie 17 postępowań o stwierdzenie nadpłaty w łącznej kwocie 33.914 zł dotyczących rozliczeń za lata 2009-2012 wykazało, że podstawą podjęcia działań we wszystkich przypadkach był wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty złożony wraz z korektą deklaracji podatkowej w trybie art. 75 §§ 2 i 3 Op. Prowadzone sprawy zakończono w 16 przypadkach stwierdzeniem nadpłaty w kwocie zgodnej z żądaniem podatnika, w tym w jednym przypadku po uchYLENIU decyzji organu pierwszej instancji przez organ drugiej instancji¹⁰, a w jednym przypadku zwrotem nadpłaty w kwocie niższej o 3.021 zł (tj. 99%) niż wnioskowana przez podatnika po zmianie decyzji organu pierwszej instancji przez organ drugiej instancji.

Najczęstszymi przesłankami uzasadniającymi stwierdzenie nadpłaty były: wydatkowanie na cele przewidziane zwolnieniem kwoty wyższej niż wykazana w pierwotnie złożonej deklaracji. Ponadto stwierdzenia nadpłat związane były z: zawyżeniem przez podatnika zadeklarowanego przychodu z odpłatnego zbycia oraz brakiem istnienia obowiązku podatkowego, w tym w związku z niezastosowaniem zwolnienia przewidzianego w art. 121 ust. 1 pkt 126 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. do przychodów uzyskanych ze sprzedaży gruntu związanego z budynkiem.

(dowód: akta kontroli str. 247-249)

¹⁰ Sprawa dotyczyła możliwości zastosowania ulgi meldunkowej do zbycia gruntu wraz z budynkiem.

Akceptacja nadpłaty w każdym przypadku, gdy nie wydawano decyzji poprzedzona została stosowną analizą zasadności jej zwrotu, udokumentowaną w formie adnotacji zatwierdzonej przez uprawnioną osobę.

(dowód: akta kontroli str. 247-249)

W trzech spośród 17 badanych przypadków stwierdzona nadpłata nie została zwrócona podatnikowi w terminie wynikającym z art. 77 § 1 pkt 6 Op. Przyczyną powyższego było w dwóch przypadkach dotyczących nadpłaty w łącznej wnioskowanej przez podatników kwocie – 4.601 zł, toczące się postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w związku z wątpliwościami co do zasadności stwierdzenia nadpłaty oraz następujące po nim postępowanie odwoławcze. W tych przypadkach nadpłatę w łącznej kwocie 1.580 zł zwrócono w terminie wynikającym z art. 77 § 1 pkt 1 lit. b Op.

(dowód: akta kontroli str. 247-249)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. Na 9 objętych szczegółowym badaniem transakcji odpłatnego zbycia lokali mieszkalnych nabytych od Gminy Miasta Toruń z bonifikatą w latach 2009-2013 (I półrocze) jedna nie została zidentyfikowana przez pracowników Urzędu wprowadzających na podstawie aktów notarialnych dane do bazy CZM jako transakcja zbycia dokonana przed upływem 5 lat od nabycia nieruchomości i oznaczona w bazie CZM wskazaniem kontrolnym „A10” lub „KON”. Dotyczyło to transakcji zawartej dnia 7 maja 2013 r., aktem notarialnym Rep 1715/13, wprowadzonej do bazy CZM pod numerem 128113.

(dowód: akta kontroli str. 164, 187)

Kierownik Referatu PPIII wyjaśnił m.in., że transakcja ta nie została zaznaczona wskazaniem kontrolnym A10 prawdopodobnie przez to, że cała transakcja dotyczy nabycia związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej. Poinformował on również, że nie zwalnia to zbywcy z rozliczenia się z uzyskanej kwoty ze sprzedaży. „Informację w zakresie art. 10 Ustawy” sporządzono i przekazano w dniu 23 grudnia 2013 r. do właściwego organu podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 178)

2. W jednym z 17 (5,9%) objętych szczegółowym badaniem przypadków stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych związanym z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych za lata 2009-2013 (I półrocze), zwrotu nadpłaty na wniosek podatnika dokonano z jednodniowym opóźnieniem w stosunku do terminu określonego w art. 77 § 1 pkt 6 Op., tj. zwrotu nadpłaty w kwocie 1.494 zł na wniosek złożony w dniu 23 lutego 2012 r. (wprowadzony do POLTAX pod nr 5283116) dokonano w dniu 24 kwietnia 2012 r.

(dowód: akta kontroli str. 247-249)

Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 6 Op. nadpłata podlega zwrotowi w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją) w przypadkach, o których mowa w art. 75 § 3, lecz nie wcześniej niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2. Art. 12 § 3 Op. stanowił natomiast, że terminy określone w miesiącach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było – w ostatnim dniu tego miesiąca.

W związku z dokonaniem ww. zwrotu nadpłaty po terminie nie wypłacono ani nie zaistniała konieczność wypłacenia podatnikowi odsetek za zwłokę.

Kierownik Działu Rachunkowości Podatkowej I, wyjaśniła że przyczyną zwrotu nadpłaty z opóźnieniem było „podczepienie” rejestru z ww. nadpłatą pod inne dokumenty z uwagi na znaczną ilość dokumentów wpływających do komórki i odnalezienie go w trakcie analizy nadpłat za I kwartał 2012 r. po zamknięciu księgowania miesiąca marca.

(dowód: akta kontroli str. 73)

3. Dokonując na podstawie art. 272 pkt 2 Op. czynności sprawdzających w zakresie stwierdzenia formalnej poprawności dokumentów złożonych przez podatników, w 9 spośród 15 (60%) przypadków¹¹ objętych szczegółowym badaniem, zaakceptowano jako poprawną korektę deklaracji, złożoną bez pisemnego wyjaśnienia jej przyczyn, tj. w sposób niezgodny z art. 81 § 2 Op. Dotyczyło to korekt deklaracji PIT-23 i zeznań PIT-39 złożonych przez podatników w 5 przypadkach w związku ze zmianą dochodu/przychodu zwolnionego, w 4 ze względu na inne nieprawidłowości popełnione przy wypełnianiu zeznania, m.in. zmianę kwoty przychodu z odpłatnego zbycia, kosztów uzyskania przychodu lub kosztów odpłatnego zbycia.

(dowód: akta kontroli str. 59-60)

Kierownik Referatu Postępowań Podatkowych II, wyjaśniła m.in., że w większości korekty składane były w związku z niewydatkowaniem przychodu na cele mieszkaniowe. Odstąpiono od wzywania podatnika do złożenia wyjaśnień z uwagi na ekonomikę postępowania i fakt, że ustawodawca w art. 30e pkt 7 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do końca roku 2006 oraz w art. 28 pkt 3 i 4 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r., zobowiązał podatnika w przypadku niewydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe do złożenia tych korekt. Wskazała również na składanie deklaracji na wezwania Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 78-80)

4. W 2 spośród 41 badanych przypadków (4,9%), w toku czynności sprawdzających z udziałem podatnika nieprawidłowo zweryfikowano rozliczenia podatników dokonane w drodze samoopodatkowania, stosując niewłaściwie przepisy Ustawy. Ponadto w jednym spośród 30 objętych badaniem przypadków niezetelnie zweryfikowano prawo podatnika do skorzystania ze zwolnienia przychodów z odpłatnego zbycia w związku z zameldowaniem w zbywanej nieruchomości.

Skutkowało to w 2 przypadkach niestwierdzeniem przez pracowników Urzędu zaniżenia zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 70 zł.

I tak dokonując weryfikacji:

- w 1 przypadku dotyczącym deklaracji PIT-23 o nr systemowym 4464808 do wydatków uprawniających do zwolnienia przychodów uzyskanych ze zbycia nieruchomości i praw majątkowych zaliczono wydatki w łącznej kwocie 322,50 zł, nie mieszczące się w katalogu wydatków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., tj. koszty opłat sądowych i taksy notarialnej związanej z nabyciem lokalu niemieszkalnego (miejsca postojowego). W związku z powyższym w toku weryfikacji nie stwierdzono zaniżenia zobowiązania podatkowego o kwotę 32 zł.
- w 1 przypadku dotyczącym zeznania PIT-39 o nr systemowym 5012656, do kosztów uzyskania przychodów ze zbycia nieruchomości i praw majątkowych zaliczono wydatek w kwocie 1.866,60 zł poniesiony na usługę pośrednictwa sprzedaży, co było niezgodne z art. 22 ust. 6c Ustawy. Wydatek ten stanowił koszt odpłatnego zbycia, o którym mowa w art.

¹¹ deklaracji o nr systemowych: 4807499, 5754805, 5754808, 4442684, 5150730, 4403869, 4341804, 4179179, 5072790

19 ust. 1 Ustawy. Nieprawidłowość ta pozostawała bez wpływu na wysokość deklarowanego zobowiązania podatkowego.

- w 1 przypadku dotyczącym oświadczenia o zameldowaniu, złożonego przez podatnika w związku ze sprzedażą 2 odrębnych nieruchomości, dokonaną w dniu 11 marca 2010 r., aktem notarialnym Rep.A. 939/2010, zwolnienie zastosowano do przychodów z odpłatnego zbycia wynikającego z transakcji zbycia 2 nieruchomości, mimo że oświadczenie o zameldowaniu dotyczyło tylko jednej z nich. W związku z powyższym w toku weryfikacji przez Urząd nie stwierdzono naruszenia art. 21 ust. 21 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. i zaniżenia zobowiązania podatkowego o kwotę 38 zł.

(dowód: akta kontroli str. 23-42)

Kierownik Referatu Postępowań Podatkowych II Urzędu, wyjaśniła m.in., że powyższe nieprawidłowości związane z weryfikacją deklaracji PIT-23 wynikały z pomyłek. Jednocześnie dodała, że czynności sprawdzające odbywają się z udziałem podatnika i pod presją czasu, podatnicy dysponują dokumentami sprawy nieuporządkowanymi i niekompletnymi. W tych warunkach ustalenie stanu faktycznego sprawy jest trudne. W odniesieniu do weryfikacji PIT-39 wskazała m.in., że z uwagi na nieprawidłowe wykazanie kosztów przez podatnika nie wpływało to na wysokość należnego podatku i odstąpiono od korygowania zeznania ze względu na ekonomikę postępowania.

W odniesieniu do weryfikacji oświadczenia o zameldowaniu, Kierownik Działu Obsługi Bezpośredniej III Urzędu, wyjaśniła m.in., że stwierdzając prawo do zastosowania ulgi meldunkowej w części dotyczącej sprzedaży jednej nieruchomości oraz brak podstaw do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych działki przekazanej w drodze darowizny, nie zwrócono uwagi, że numer kolejnej działki, która została zbyta nie jest tożsamy z ww. działkami. Dodała również, że w związku z ponowną weryfikacją analizowanej transakcji, wezwano podatnika do skorygowania zeznania. W reakcji na powyższe podatnik potwierdził zasadność wezwania do złożenia korekty.

(dowód: akta kontroli str. 87,96-97,439)

Stwierdzono ponadto, że w ramach jednej weryfikacji przeprowadzonej z udziałem podatnika za przychód ze sprzedaży w 2010 r. udziału w wysokości 3/16 własności lokalu mieszkalnego o powierzchni 59,05 m², wraz z przynależną piwnicą i udziałem w nieruchomości wspólnej, przyjęto wartość wyrażoną w cenie wynikającej z aktu notarialnego, tj. 2.500 zł, nie prowadząc w trybie art. 19 Ustawy działań w celu ustalenia jej w wartości rynkowej.

(dowód: akta kontroli str. 29-30)

Kierownik Referatu PPII wyjaśniła w tym zakresie, że po zapoznaniu się z ustaleniami kontroli stwierdzono ponowną potrzebę weryfikacji złożonych dokumentów i przeprowadzenia ponownych czynności sprawdzających. Wskazała również, że w dniu 12 grudnia 2013 r. Referat PPIII wydał postanowienie w sprawie wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych wzywając stronę do podwyższenia wartości transakcji. Po jego zakończeniu sprawa zostanie ponownie zweryfikowana przez PPII.

(dowód: akta kontroli str. 97)

5. W 22 spośród 24 (91,6%) objętych badaniem przypadków naliczenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych wynikających z niewydatkowania środków na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i e Ustawy przez podatników, którzy nie złożyli albo uchybili terminowi złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a Ustawy, odsetki za okres pierwszych dwóch lat licząc od dnia sprzedaży naliczone zostały na skutek zastosowania preferencji przewidzianej w art. 28 ust. 3 ww. ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. w zaniżonej o 50% wysokości.

(dowód: akta kontroli str. 9-13)

Tym samym naruszono art. 56 §1 Op. Powyższe skutkowało nienaliczeniem odsetek za zwłokę w łącznej kwocie 9.374,44 zł.

(dowód: akta kontroli str. 9-13)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił w tym zakresie, że w przypadku niezłożenia przez podatnika oświadczenia o wydatkowaniu przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i e Ustawy i niewydatkowaniu środków na cele mieszkaniowe, odsetki przez okres pierwszych dwóch lat po zawarciu transakcji zbycia naliczane były w latach 2009-2013 (I półrocze) w połowie wysokości tak samo jak w przypadku podatników, którzy takie oświadczenie złożyli. Treść przepisu art. 28 ust. 3 Ustawy nie daje podstawy do twierdzenia, że odsetki za zwłokę w połowie wysokości naliczane są tylko w sytuacji, gdy podatnik złożył oświadczenie, że przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych przeznaczy na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a lub lit. e i nie spełni tego warunku. Tym samym twierdzenie, że w sytuacji kiedy podatnik nie złożył ww. oświadczenia i nie wydatkuje przychodu ze sprzedaży na cele mieszkaniowe odsetki za zwłokę winny być naliczane w pełnej wysokości byłoby błędne. Fakt złożenia lub nie oświadczenia nie ma wpływu na wysokość obliczanych odsetek, które winny być obliczane przez okres pierwszych dwóch lat po zawarciu transakcji odpłatnego zbycia w wysokości połowy odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych.

Przepis dotyczący złożenia oświadczenia ma to znaczenie, że jego złożenie wyłącza możliwość wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w stosunku do podatnika, który takie oświadczenie złożył przez okres, w którym ma on prawo wydatkować uzyskany przychód na cele preferowane zwolnieniem przedmiotowym.

W odniesieniu do pozostałych dwóch przypadków, w których odsetki za zwłokę naliczone zostały w pełnej wysokości Naczelnik stwierdził, że były to zdarzenia incydentalne i wynikały z pomyłki pracownika.

(dowód: akta kontroli str. 421-425, 429-434)

6. W 3 przypadkach czynności sprawdzające i postępowania podatkowe prowadzone związane z opodatkowaniem transakcji zbycia nieruchomości i praw majątkowych w Urzędzie w okresie niezapewniającego wyegzekwowania zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2004. W sprawach tych decyzje określające dodatkowe zobowiązanie podatkowe w łącznej kwocie 16.078 zł wydane zostały po upływie 5-letniego terminu przedawnienia liczonego od terminu płatności określonego w art. 28 ust. 2 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r. Z powyższej kwoty uiszczona została kwota 3.732,95 zł. Natomiast pozostała część należności głównej w okresie od września 2011 r. do 31 października 2011 r. została odpisana jako przedawniona z dniem 31 grudnia 2009 r. lub 31 grudnia 2010 r.

(dowód: akta kontroli str. 262-266)

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

Naczelnik Urzędu, odpowiedzialny zgodnie z art. 5 ust. 6 pkt. 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych¹² za określenie i pobór podatków oraz Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnili m.in., że w związku z rozbieżnymi poglądami na temat przepisów w zakresie przedawnienia zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od przychodu z odpłatnego zbycia pismem z dnia 10 lutego 2006 r. wystąpiono do Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z prośbą o odniesienie się do tego zagadnienia. Dyrektor udzielił odpowiedzi w piśmie z dnia 3 kwietnia 2006 r., w którym wskazał, że w związku z odmiennym ustaleniem terminu płatności dla podatników, którzy złożyli oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczą na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. a lub lit. e Ustawy oraz podatników, którzy takiego oświadczenia nie złożyli, inny jest czasookres biegu terminu przedawnienia zobowiązania. Była ona podstawą wydania przedmiotowych decyzji. Naczelnik Urzędu wskazał również, że Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy pismem, które wpłynęło do tut. Urzędu w dniu 11 lipca 2011 r. poinformował o zmianie stanowiska w zakresie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku złożenia przez zbywającego oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2a Ustawy. Uwzględniając pogląd Naczelnego Sadu Administracyjnego wskazano, że w przypadku sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych nabytych przed dniem 1 stycznia 2007 r. niezależnie od tego czy podatnik złożył oświadczenie dotyczące przeznaczenia środków na cele mieszkaniowe, z końcem roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności (tj. w 14 dniu od dnia dokonania odpłatnego zbycia) rozpoczyna swój bieg 5-letni okres przedawnienia zobowiązania podatkowego w tym podatku. Powyższe stanowisko znalazło potwierdzenie w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r., DD9/033/297/BRT/SKT/2011/DD-466, przekazanym do tut. Urzędu w dniu 29 grudnia 2011 r. do wiadomości i stosowania.

(dowód: akta kontroli str. 429-430,450-451)

Od II półrocza 2011 r. zaprzestano stosowania ww. wykładni, przyjmując zgodnie z pismem Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 11 lipca 2011 r., Nr PM/071-8/11, a następnie interpretacją ogólną Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r., że z końcem roku kalendarzowego w którym upłynął termin płatności – w 14 dniu od dnia dokonania odpłatnego zbycia rozpoczyna swój bieg 5-letni okres przedawnienia zobowiązania podatkowego. Spowodowało to odpisanie jako przedawnionych zobowiązań podatników wynikających z wydanych decyzji w łącznej kwocie 31.288,35 zł.

(dowód: akta kontroli str. 262-266)

Podkreślenia wymaga, że jakkolwiek stosowaną przez Urząd wykładnię podtrzymywały niektóre składy sędziowskie, linia orzecznicza w tym zakresie była niejednolita. Zauważyć również należy, że przedmiotowe czynności mogły być przez organ podatkowy podjęte również we wcześniejszym okresie, ponieważ

¹² Dz. U. z 2004 r., Nr 121, poz. 1267 ze zm.

informacjami o odpłatnym zbyciu nieruchomości, w odniesieniu do których wydano decyzje Urząd dysponował przez okres co najmniej 3 lat przed wszczęciem postępowania.

(dowód: akta kontroli str. 429-430,450-451)

7. W prowadzonej w Urzędzie bazie POLTAX nierzetelnie odnotowano daty wpływu 3 spośród 20 (15%) deklaracji objętych szczegółowym badaniem. I tak do bazy tej wprowadzono, że zeznanie PIT-39 za rok 2010, któremu nadano:

- nr systemowy 5012878, wpłynęło do Urzędu w dniu 20 maja 2011 r., podczas gdy zgodnie ze stemplem wpłynęło ono w dniu 29 kwietnia 2011 r.,
- nr systemowy 5012714, wpłynęło do Urzędu w dniu 13 maja 2011 r., podczas gdy zgodnie ze stemplem wpłynęło ono w dniu 28 kwietnia 2011 r.,
- nr systemowy 5127115, wpłynęło do Urzędu w dniu 10 sierpnia 2010 r., podczas gdy zgodnie ze stemplem wpłynęło ono w dniu 10 czerwca 2011 r.

Ponadto do bazy POLTAX nie wprowadzono:

- korekty zeznania PIT-39 za rok 2011 złożonej przez podatnika o nr NIP 956104xxx w dniu 14 czerwca 2013 r.
- 5 z 17 objętych badaniem wniosków o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych za lata 2009-2013 (I półrocze).

(dowód: akta kontroli str. 2-22, 59-60, 247-249)

Kierownik Referatu Postępowań Podatkowych II, wyjaśniła m.in., że wnioski o stwierdzenie nadpłaty nie zostały wprowadzone przez przeoczenie lub na skutek wprowadzenia ich jednorazowo wyłącznie jako wyjaśnienia do korekty (kod ORD-ZU) i nie ponownienia wprowadzenia na kodzie NAD-ZN. W zakresie niewprowadzenia korekty zeznania PIT-39 wskazała, że w trakcie rozmowy telefonicznej z podatnikiem ustalono, że jest ona nieprawidłowa i uznano, że nie ma potrzeby wprowadzania jej do systemu. W sprawie nieprawidłowo odnotowanych dat wpływu zeznań wskazała natomiast, że jest to wynik pomyłki lub wprowadzenia jako daty wpływu daty naniesienia poprawek na deklaracji przez podatnika, na co pozwalały ustalenia narady w sprawie akcji zeznań za rok 2011.

(dowód: akta kontroli str. 78-80, 438-439)

Odnosząc się do złożonych wyjaśnień, NIK wskazuje, że zgodnie z ustaleniami narady, deklaracja, na której naniesiono poprawki miała być anulowana i ponownie wprowadzona jako korekta z datą naniesienia poprawek wprowadzoną jako datą wpływu. W ww. przypadkach dokument pierwotny nie został anulowany, a jedynie skorygowano datę jego wpływu, co powoduje, że wprowadzona w systemie data wpływu jest późniejsza od daty wprowadzenia dokumentu.

(dowód: akta kontroli str. 373)

8. Przy przekazywaniu innym organom podatkowym w sposób zwyczajowo przyjęty w Urzędzie, tj. listownie, informacji o transakcjach odpłatnego zbycia zawartych przez podatników nieobjętych właściwością miejscową tut. organu podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na dzień weryfikacji informacji przez pracowników komórki właściwej w sprawach opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, pominiętych zostało 12 spośród 271 (4,4%) objętych badaniem informacji o podatnikach.

(dowód: akta kontroli str. 189-203)

Kierownik Referatu PPIII nie odniósł się bezpośrednio do przyczyn nieprzekazania ww. informacji właściwym organom podatkowym. Wskazał jednakże, że informacje te zostały rozesłane w toku kontroli, tj. w dniu 23 grudnia 2013 r. Ponadto że wszystkie informacje, które dotyczą czynności cywilnoprawnych podatników, nie będących we właściwości tutejszego Urzędu przekazywane są co miesiąc drogą elektroniczną (do 20-go każdego miesiąca za miesiąc poprzedni) do właściwych organów podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 177-178)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę na niewykorzystanie przy weryfikacji wszystkich dostępnych źródeł informacji o odpłatnym zbyciu nieruchomości i praw majątkowych w okresie krótszym niż 5 lat od ich nabycia, tj. na pominięcie przy analizach informacji wprowadzonych do bazy CZM Urzędu w ramach importu/eksportu danych. Nie ma bowiem pewności, czy i kiedy inny organ podatkowy ponowi przesłanie ww. wskazania również w formie pisemnej.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości¹³ działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

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

Opis stanu
faktycznego

2.1. W badanym okresie pracownicy Urzędu na bieżąco podejmowali działania mające na celu weryfikację rozliczeń podatkowych związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych pod względem formalno-rachunkowym.

Analiza 20 czynności sprawdzających dotyczących poprawności formalno-rachunkowej złożonych deklaracji wykazała, że 18 z nich, na których naniesiono stosowne adnotacje o weryfikacji, podjętych było bezpośrednio w dniu wpływu deklaracji lub w terminie do 19 dni od daty wpływu dokumentu do Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 59-60)

Czynności Urzędu związane z weryfikacją istnienia obowiązku podatkowego, weryfikacją danych wykazanych w deklaracjach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych oraz określaniem zobowiązań podatkowych z tego tytułu podejmowane były w okresie objętym kontrolą w przeważającej części w czasie niezapewniającym minimalizacji po stronie podatnika finansowych skutków odsetek.

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

- przeprowadzonych zostało 675 spośród 1.740 (38,8%) czynności sprawdzających podjętych na podstawie art. 274a i 275 Op., w wyniku których stwierdzono zaniżenie zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 518.270 zł, a także
- wydano 8 spośród 52 (15,4%) decyzji określających zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym związanym z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych za lata 2004-2012, w wyniku których

¹³ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen cząstkowych dotyczących działalności w badanym obszarze: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

określono zobowiązanie w dodatkowej kwocie 87.745 zł, a po zmianie rozstrzygnięć organu pierwszej instancji dokonano dodatkowego przypisu w łącznej kwocie 23.422 zł.

(dowód: akta kontroli str. 208, 213-214)

Spośród pozostałych 1.065 czynności sprawdzających, które podjęte zostały później niż w trakcie trzeciego roku licząc od końca roku, w którym dokonano transakcji zbycia podlegającej opodatkowaniu:

- 83 (7,9%), w tym 24 pozytywne na kwotę 126.755 zł, przeprowadzonych zostało w czwartym roku po zawarciu transakcji,
- 643 (60,4%), w tym 104 pozytywne na kwotę 554.928 zł, przeprowadzonych zostało w piątym roku po zawarciu transakcji,
- 110 (10,3%), w tym 18 pozytywnych na kwotę 71.236 zł, przeprowadzonych zostało w szóstym roku po zawarciu transakcji,
- 229 (21,5%), w tym 41 pozytywnych na kwotę 338.787 zł, przeprowadzonych zostało w siódmym roku po zawarciu transakcji.

(dowód: akta kontroli str. 208)

W poszczególnych latach okresu objętego kontrolą udział czynności sprawdzających przeprowadzonych najpóźniej w trzecim roku licząc od końca roku, w którym zawarta została podlegająca transakcja zbycia do ogółu przeprowadzonych czynności sprawdzających stanowił: 39,5% w roku 2009, 48,0% w roku 2010, 31,9% w roku 2011, 45,7% w roku 2012, 16,8% w I półroczu 2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 208)

Spośród wydanych w kontrolowanym okresie decyzji określających za lata 2004-2012, 37 (71%) dotyczyło rozliczeń przedawniających się w roku jej wydania przyjmując termin płatności określony w art. 28 ust. 2 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., 3 - rozliczeń znajdujących się w roku poprzedzającym rok przedawnienia. Ponadto 3 decyzje wydane zostały w szóstym i siódmym roku licząc od końca roku, w którym dokonano transakcji zbycia podlegającej opodatkowaniu. Decyzje te dotyczyły zobowiązania w kwotach odpowiednio 678.268 zł, 138.100 zł, 16.078 zł¹⁴.

(dowód: akta kontroli str. 213-214)

W poszczególnych latach okresu objętego kontrolą udział decyzji wydanych najpóźniej w trzecim roku licząc od końca roku, w którym zawarta została podlegająca opodatkowaniu transakcja zbycia do ogółu wydanych w tym zakresie rozstrzygnięć stanowił: 25% w roku 2009, 38,5% w roku 2010, 40% w roku 2011, 0% - w roku 2012 i I półroczu 2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 213-214)

Działania Urzędu mające na celu weryfikację rozliczeń podatników dokonanych w drodze samoopodatkowania dokonywane były później niż w trzecim roku po zawarciu transakcji, mimo że zazwyczaj Urząd znacznie wcześniej dysponował o niej wiedzą.

Badanie 36 czynności sprawdzających zakończonych wynikiem pozytywnym przeprowadzonych oraz 40 decyzji wydanych w piątym roku lub później licząc od końca roku, w którym dokonano transakcji wykazało, że informacje o odpłatnym

¹⁴ Kwoty wynikające z decyzji nieostatecznych.

zbyciu nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od ich nabycia były w posiadaniu Urzędu przez okres ponad 2 lat poprzedzających:

- wszczęcie postępowania w 33 spośród 40 badanych przypadków (od 966 dni do 2.232 dni). Działania mające na celu wezwanie podatników do czynności sprawdzających poprzedzających wydanie ww. decyzji podejmowane były natomiast w 27 przypadkach najwcześniej po upływie roku od powzięcia przez Urząd informacji o odpłatnym zbyciu (od 385 do 1.792 dni). W szczególności dla 3 decyzji wydanych po upływie piątego roku licząc od końca roku, w którym dokonano transakcji zbycia nieruchomości podlegającej opodatkowaniu informacja o odpłatnym zbyciu nieruchomości była w posiadaniu Urzędu przez okres ponad 3 lat.

(dowód: akta kontroli str. 62-67)

- sporządzenie analizy z przeprowadzonych czynności sprawdzających w 32 spośród 36 badanych przypadków (od 756 do 2.131 dni). W pozostałych przypadkach Urząd przeprowadził analizy w okresie od 145 do 671 dni od otrzymania informacji o odpłatnym zbyciu.

(dowód: akta kontroli str. 215-219)

Na podstawie badania 36 spośród 76 ww. 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 195.060,60 zł ustalono, że uiszczone przez nich odsetki wyniosły 95.180,18 zł, tj. stanowiły 48,8% należności głównej.

(dowód: akta kontroli str. 215-219)

Postępowania podatkowe prowadzono w Urzędzie z zachowaniem zasady szybkości postępowania, określonej w art. 125 Op. i sprecyzowanej w art. 139 tej ustawy. Spośród 52 spraw zakończonych wydaniem w latach 2009-2013 (I półrocze) decyzji wymiarowej za lata 2004-2012: 41 (tj. 78,8%) załatwionych zostało w ciągu miesiąca, 8 (tj. 15,4%) w ciągu dwóch miesięcy, a 3 (3,7%) w terminie przekraczającym ten okres. Najkrótsze z prowadzonych przez Urząd w kontrolowanym okresie postępowań podatkowych trwały 10 dni, a najdłuższe – 119 dni.

(dowód: akta kontroli str. 62-67)

Analiza 7 najdłużej prowadzonych postępowań podatkowych (przez okres odpowiednio 119, 119, 87, 59, 59¹⁵, 44, 43 dni) wykazała, że o każdym przypadku niezakończonym w terminie zawiadamiano podatnika podając przyczyny i wskazując nowy termin jej załatwienia. W żadnym z analizowanych postępowań nie stwierdzono opóźnień, do których powstania przyczynił się Urząd. Zaistniałe opóźnienia wynikały z wniosków podatników o wyznaczenie dłuższych terminów na przedłożenie dokumentów i dowodów w postępowaniu oraz konieczności umożliwienia stronie zapoznania się z zebrany w sprawie materiałem dowodowym.

(dowód: akta kontroli str. 69)

Żadne z prowadzonych w kontrolowanym okresie postępowań podatkowych nie było poprzedzone kontrolą podatkową. Najczęstszą przyczyną wszczynania postępowań podatkowych było niestawianie się podatników na wezwania do weryfikacji dokonanego rozliczenia w drodze samoopodatkowania – 31 przypadków.

¹⁵ do dnia wydania decyzji zmieniającej.

Postępowania podatkowe podejmowano średnio po upływie 12 miesięcy bezskutecznego wzywania podatnika do ich przeprowadzenia (od 45 do 1.099 dni od wystosowania pierwszego wezwania do podatnika, przy medianie 255 dni). Od wystosowania ostatniego wezwania do podatnika upłynęło w tych przypadkach średnio 3 miesiące (od 29 do 221 dni, przy medianie 72 dni)

(dowód: akta kontroli str. 62-67, 209-210)

2.2. Badanie 9 przypadków wyjaśniania przez pracowników Urzędu nieprawidłowości formalno-rachunkowych w zeznaniach podatników związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych z lat 2010-2011 wykazało, że w każdym przypadku wzywano podatników do ich usunięcia i złożenia korekty. Spośród badanych w 7 przypadkach charakter nieprawidłowości nie pozwalał na skorzystanie z możliwości skorygowania deklaracji w trybie przewidzianym w art. 274 § 1 pkt 1 Op. – z uwagi na brak podpisu, niezgodność z danymi rejestracyjnymi, wątpliwościami, która rubryka została błędnie wypełniona.

(dowód: akta kontroli str. 61)

2.3. Dokonując weryfikacji rozliczeń podatników związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych bez udziału podatnika w 5 spośród 18 objętych badaniem przypadków, mimo posiadania przez Urząd informacji o możliwych do uwzględnienia, a pominiętych przez podatnika w rozliczeniu kosztach odpłatnego zbycia, kosztach nabycia zbywanej nieruchomości oraz niepowiększeniu tych kosztów o wskaźnik inflacji, nie podjęto dalszych działań zmierzających do skonfrontowania ww. informacji z podatnikiem w celu ewentualnego złożenia korekty skutkującej obniżeniem zobowiązania podatkowego. Ich ewentualne uwzględnienie przez podatników skutkowało obniżeniem wykazanego w zeznaniach podatku łącznie o 1.802 zł¹⁶, w tym w przypadku 3 podatników o kwoty każdorazowo powyżej 300 zł (odpowiednio 959 zł, tj. 84% wykazanego zobowiązania, 421 zł, tj. 2,7% zadeklarowanego zobowiązania, 357 zł, tj. 1,6% zadeklarowanego zobowiązania)

(dowód: akta kontroli str. 43-54)

W kwestii tej Kierownik Działu Obsługi Bezpośredniej III, wskazała m.in., że z treści art. 22 ust. 6c i art. 22 ust. 6f Ustawy, jednoznacznie wynika, że podatnik dokonując stosownego rozliczenia podatkowego może uwzględnić poniesione koszty, ponieważ sam decyduje o skorzystaniu z przysługujących mu uprawnień. Zgodnie z zasadą samoopodatkowania, obowiązującą w polskim systemie podatkowym, na podatniku spoczywa obowiązek dokonania oceny własnej sytuacji prawnopodatkowej, a po jej dokonaniu zachowania się zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Ponadto podatnik bierze na siebie odpowiedzialność czy skorzysta z przysługujących mu odliczeń czy nie, a żaden przepis prawa nie nakłada obowiązku na podatnika informowania organów podatkowych o rezygnacji z przysługujących mu uprawnień (dokonania odliczeń). Organ podatkowy poprzez przeprowadzenie czynności sprawdzających może potwierdzić prawidłowość wykazanych przez podatnika danych lub je zakwestionować, jeżeli nastąpiło naruszenie przepisów prawa podatkowego. Z tego też względu organ podatkowy we wskazanych przypadkach dokonał weryfikacji rozliczenia podatkowego pod kątem zgodności z przepisami prawa podatkowego nie ingerując w kwestie czy podatnik dokonując samoobliczenia miał zamiar wykazać wszystkie wydatki czy tylko część.

(dowód: akta kontroli str. 43-53)

¹⁶ Odpowiednio: o 959 zł, 421 zł, 357 zł, 58 zł, 8 zł.

W toku badania dokumentacji źródłowej 41 czynności sprawdzających z udziałem podatnika nie stwierdzono natomiast, aby wynikiem negatywnym zakończone zostały czynności sprawdzające w odniesieniu do deklaracji z zawyżoną kwotą zobowiązania. W jednym z ww. przypadków stwierdzono zawyżenie zobowiązania podatkowego o kwotę 319 zł, a w następstwie czynności nie wpłynęła deklaracja korygująca.

(dowód: akta kontroli str. 24-41)

2.4. Na podstawie badania 59 przypadków weryfikacji rozliczeń podatników w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od ich nabycia nie stwierdzono, aby wymagano przedłożenia przez podatnika dokumentów, które były w posiadaniu Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 23-42)

2.5. W prowadzonych postępowaniach podatkowych przestrzegano, z zastrzeżeniem ustaleń opisanych w pkt. 2.6. w zakresie niedostatecznego ustalenia stanu faktycznego, przepisów działu IV Op.

W objętych szczegółowym badaniem 5 postępowaniach podatkowych w sprawach związanych z opodatkowaniem przychodów ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c Ustawy zapewniono udział strony i możliwość zapoznania się z zebrany w sprawie materiałem dowodowym, zbierano materiał dowodowy w celu ustalenia stanu faktycznego. Decyzje wydane przez organ podatkowy spełniały wymogi art. 210 §§ 1 i 4 Op.

(dowód: akta kontroli str. 61,69)

2.6. Rozstrzygnięcia Naczelnika jako organu podatkowego pierwszej instancji podjęte w sprawach związanych z opodatkowaniem odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych za lata 2004-2012 zmieniane były w kontrolowanym okresie w 13 z 52 przypadków (25%).

(dowód: akta kontroli str. 62-67)

Wśród przyczyn uchylecia 6 objętych szczegółowym badaniem decyzji organu pierwszej instancji dotyczących dodatkowego przypisu w łącznej kwocie 164.176 zł znalazły się naruszenie właściwości miejscowej w związku ze zmianą danych identyfikacyjnych przed wszczęciem postępowania, błędna interpretacja przepisów Ustawy, tj. art. 21 ust. 32 lit. a Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., ograniczająca możliwość zaliczenia do wydatków uprawniających do zwolnienia wydatków na zakup działki, na której wzniesiono również budynki niemieszkalne oraz wydatków na sfinansowanie budynku w części niemieszkalnej, art. 21 ust. 1 pkt 126 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. wyłączająca możliwość skorzystania z „ulgi meldunkowej” w odniesieniu do dochodów uzyskanych ze zbycia gruntu związanego z budynkiem oraz niewystarczające ustalenie stanu faktycznego¹⁷.

(dowód: akta kontroli str. 68)

W kwestii działań podejmowanych w celu zapewnienia dbałości o wysoką jakość dokonywanych rozstrzygnięć Naczelnik Urzędu wskazał m.in., że fakt zmiany decyzji organu pierwszej instancji nie może co do zasady przesądzać o postawieniu przeciwnej tezy w przedmiocie jakości orzekania. Decyzje uchylane były często z przyczyn niezależnych od organu podatkowego pierwszej instancji lub z przyczyn,

¹⁷ Postępowania PB2/41100-118/09, PB2/41100-29/10, PB2/41100-3/10.

których na etapie postępowania podatkowego nie można było przewidzieć, w tym m.in. nowych dowodów przedkładanych przez strony, zmiany danych identyfikacyjnych na etapie postępowania odwoławczego, zmiany stanowiska w zakresie opodatkowania gruntu po uchwale z dnia 2 kwietnia 2012 r. Naczelnego Sądu Administracyjnego podjętej w składzie siedmiu sędziów o sygn. akt II FPS 3/11, niepowielenia przez sądy stanowiska zajętego przez nie wcześniej w analogicznych sprawach. Wskazał również, że pracownicy prowadzący postępowania podatkowe mają dostęp do przepisów prawa, publikacji, interpretacji i orzeczeń sądów, sprawy skomplikowane omawiają z Kierownikiem Referatu, Zastępcą Naczelnika. Wszystkie decyzje zmienione w wyniku odwołania są omawiane z pracownikami realizującymi to zadanie.

(dowód: akta kontroli str. 422)

2.7. W kontrolowanym okresie (lata 2009-2013 I półrocze) niejednolicie podchodzono do kwestii zastosowania do opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia gruntu, na którym posadowione były zbywane budynki i lokale, ulgi meldunkowej przewidzianej w art. 21 ust.1 pkt 126 lit. a Ustawy w stanie prawnym obowiązującym do końca 2008 r. W latach 2009-2012 (I kwartał) stosowano interpretację wyłączającą możliwość zastosowania przedmiotowego zwolnienia do przychodów związanych z odpłatnym zbyciem gruntu, po tym okresie zaprzestano ww. interpretacji.

Badanie przeprowadzonych przez Urząd 32 weryfikacji oświadczeń o zameldowaniu wykazało, że spośród 19 przypadków, w których podatnicy zbywali nieruchomości lub lokale mieszkalne razem z udziałem w gruncie, na którym posadowiony był budynek i złożyli oświadczenia o zameldowaniu, o których mowa w art. 21 ust. 21 Ustawy:

- w 12 przypadkach, w tym w 3 dotyczących rozliczenia za rok 2009, 4 dotyczących rozliczenia za rok 2010, 5 dotyczących rozliczenia za rok 2011 przychody związane ze zbywanym gruntem nie były opodatkowane, a Urząd nie zakwestionował dokonanych rozliczeń,
- w 7 przypadkach, w tym 3 dotyczących rozliczenia za rok 2009, 3 dotyczących rozliczenia za rok 2010, jednego dotyczącego rozliczenia za rok 2011, przychody związane ze zbywanym gruntem zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w wyniku czego podatnicy wykazali w deklaracjach podatek w łącznej kwocie 6.812 zł, w tym w 2 przypadkach po czynnościach sprawdzających przeprowadzonych przez Urząd.

(dowód: akta kontroli str. 43-58)

W kwestii niejednolitego stosowania prawa podatkowego w ww. przypadkach Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że przyczyną powyższego była zmiana interpretacji. Wskazał, że Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy pismem z dnia 3 kwietnia 2012 r. PM/071-1/12 poinformował, że w dniu 2 kwietnia 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów podjął uchwałę o sygn. akt II FPS 3/11, w której stwierdzono, że ulga meldunkowa przewidziana w art. 21 ust.1 pkt 126 lit a Ustawy 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. W związku z powyższym od tego czasu zaprzestano stosować uprzednią interpretację, zgodnie z którą ulga meldunkowa przewidziana w art. 21 ust.1 pkt. 126 lit. a Ustawy w stanie prawnym obowiązującym do końca 2008 r. nie obejmowała swoim zakresem gruntu, na którym budynek został

posadowiony i wartość ta podlegała opodatkowaniu. Zmiana interpretacji była przyczyną niejednolitego stosowania prawa. Przeprowadzone czynności sprawdzające do tych podatników ograniczały się do sprawdzenia spełnienia warunku określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 Ustawy w zakresie tzw. ulgi meldunkowej. Ujednoczenie interpretacji co do nieopodatkowania w ramach ulgi meldunkowej gruntu pozwala organowi podatkowemu na właściwą ocenę tych spraw zarówno na etapie prowadzenia czynności sprawdzających lub postępowań podatkowych.

W kwestii informowania podatników o zmianie stosowanej wykładni i możliwości wystąpienia przez nich z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty Naczelnik wskazał, że sprawa była szeroko komentowana w mediach, w związku z czym podatnicy mieli możliwość powzięcia informacji w tym zakresie, również co do możliwości złożenia wniosków o zwrot nadpłaty. Wskazał, że w ramach bieżących kontaktów osobistych i telefonicznych informowano podatników o zasadach opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych nabytych w latach 2007-2008, w tym również o zmianie linii orzecznictwa mimo niezmiennego stanu prawnego i prawie do skorygowania zeznania podatkowego. Podkreślił też, 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. Organ podatkowy ma obowiązek udzielenia informacji w takim zakresie, w jakim w okolicznościach konkretnej sprawy jest to obiektywnie niezbędne w danym stadium postępowania dla obrony interesów strony.

Ponadto Naczelnik wskazał, że nie jest możliwe ustalenie dokładnej liczby podatników, którzy mogliby się zwrócić z uzasadnionym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w związku ze zmianą linii interpretacyjnej, gdyż wymagałoby to przeprowadzenia czynności sprawdzających w stosunku do wszystkich podatników, którzy wykazali podatek z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w PIT-36. Wskazał, że tutejszy urząd nie prowadzi ewidencji zawierających informacje z dokumentów składanych przez podatników, które na dzień dzisiejszy umożliwiłyby udzielenie informacji. Przepisy ustawy Ordynacja podatkowa umożliwiają podatnikowi zwrot nadpłaconego podatku. Zatem w każdym przypadku złożenia zasadnego wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą zeznania, organ podatkowy dokona zwrotu nadpłaty podatku. Ograniczeniem dla organu podatkowego w zwrocie nadpłaty może być jedynie okres przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 430-432)

Kolejną kwestią, która na skutek zmiany stosowanej przez Urząd wykładni przepisów prawa podatkowego doprowadziła do niejednolitego potraktowania podatników znajdujących się w tej samej sytuacji prawnej było zagadnienie terminu płatności zryczałtowanego podatku dochodowego określonego w art. 28 ust. 2 i 3 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. w sytuacji złożenia przez podatników oświadczenia dotyczącego przeznaczenia przychodów na cele mieszkalne i związanego z nim terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W latach 2009-2011 (I półrocze) stosowano w Urzędzie interpretację polegającą na przyjęciu, że dla ww. podatników zobowiązanie podatkowe nie powstaje w 14 dniu po dokonaniu transakcji, lecz w dniu następnym po upływie dwuletniego terminu na wydatkowanie środków. Tym samym zobowiązanie podatkowe przedawniało się z upływem 7 lat licząc od końca roku, w którym zawarta została transakcja odpłatnego zbycia. Skutkiem powyższego w latach 2009-2011 (I półrocze) w Urzędzie wydane

zostały 3 decyzje określające za rok 2004 oraz przeprowadzone czynności sprawdzające skutkujące dodatkowym przypisem w łącznej kwocie 298.881 zł. W następstwie wydanych decyzji podatnicy uiszcili kwotę 3.732,95 zł wraz z odsetkami w kwocie 2.626,60 zł.

Od II półrocza 2011 r. zaprzestano stosowania ww. wykładni, przyjmując zgodnie z pismem Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 11 lipca 2011 r., Nr PM/071-8/11, a następnie interpretacją ogólną Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r., że z końcem roku kalendarzowego w którym upłynął termin płatności – w 14 dniu od dnia dokonania odpłatnego zbycia rozpoczyna swój bieg 5-letni okres przedawnienia zobowiązania podatkowego. Spowodowało to odpisanie jako przedawnione zobowiązań podatników wynikających z wydanych decyzji w łącznej kwocie 31.288,35 zł.

(dowód: akta kontroli str. 262-266)

2.11. W kwestii informowania Ministra Finansów i Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy o stwierdzonych rozbieżnościach w orzecznictwie sądowno-administracyjnym i wynikających z tego wątpliwościach związanych ze stosowaniem przepisów regulujących kwestie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych Naczelnik Urzędu wskazał m.in., że kwestie rozbieżności interpretacyjnych na gruncie przepisów prawa są sygnalizowane przez pracowników urzędu skarbowego na szkoleniach w Izbie Skarbowej w Bydgoszczy. Ponadto podał, że organy podatkowe przy załatwianiu spraw działając na podstawie obowiązujących przepisów prawa nie są związane orzeczeniami sądów, które zapadły w innych sprawach, a które zawierają stanowisko sądu wyrażone w określonej indywidualnej sprawie danego podatnika przy ustalonych specyficznych okolicznościach stanu faktycznego i prawnego sprawy. W orzecznictwie sądowym występują rozbieżności dotyczące sposobu interpretacji przepisów niezależnie od stanowiska prezentowanego przez Ministerstwo Finansów. Organ podatkowy ma natomiast określone terminy do załatwiania spraw i nie może czekać na ujednoczenie orzecznictwa. Podnieść jednak należy, iż organ podatkowy przy rozpatrywaniu spraw nie ignoruje rozstrzygnięć sądów administracyjnych, w szczególności w sprawach o analogicznych stanach faktycznych i tzw. ujednoczonej linii orzecznictwa. Minister Finansów ma natomiast wiedzę o rozbieżnościach, jakie występują na gruncie interpretowania przepisów prawa i z mocy prawa dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego, dokonując w szczególności ich interpretacji.

(dowód: akta kontroli str. 421-422)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W żadnym z dwóch badanych przypadków poprawiania błędów formalno rachunkowych w zeznaniach podatników, których charakter i zakres na to pozwalał i które nie powodowały zmian na wyniku rozliczenia przekraczających 1.000 zł, Urząd nie skorygował samodzielnie deklaracji¹⁸, lecz zwrócił się do składającego dokument o dokonanie stosownej korekty. Uchybienia w wypełnieniu deklaracji dotyczyły:

- w przypadku zeznania PIT-39 - 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,

¹⁸ Nr systemowe deklaracji 5407165 (PIT-39), 5132418 (PIT-36)

od której odliczenie jest dokonywane (wykazanie zwolnienia ponad dopuszczalny limit),

- w przypadku zeznania PIT-36 – braku podzielenia podstawy obliczenia podatku przez 2 przy wspólnym opodatkowaniu małżonków, co pozostawało bez wpływu na wysokość obliczonego podatku.

(dowód: akta kontroli str. 61)

Nie dokonując samodzielnie poprawek, Urząd nie zastosował się do normy zawartej w art. 274 § 1 pkt 1 Op., który stanowił, że w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 1.000 zł.

Kierownik Referatu Postępowań Podatkowych II wyjaśniła, że dla ww. deklaracji można było zastosować tryb wynikający z art. 274 § 1 pkt 1 Op., jednak wysłano wezwania, co niekiedy jest bardziej zrozumiałe i skraca termin załatwienia sprawy.

(dowód: akta kontroli str. 79)

2. W latach 2009-2011 Urząd stosował niewłaściwą, m.in. w świetle wydanej w dniu 27 grudnia 2011 r. interpretacji ogólnej Ministra Finansów, wykładnię przepisu art. 28 ust. 2 i 3 Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. Opierając się na niej w ww. okresie w Urzędzie prowadzono czynności sprawdzające dotyczące zobowiązań podatkowych za lata 2002-2004, dla których upłynął 5-letni termin przedawnienia liczony od terminu płatności określonego na 14 dzień od dokonania transakcji zbycia. W ich następstwie przypisano kwotę 282.803 zł. Ponadto w 2010 r. i 2011 r. wydano 3 decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego za rok 2004, tj. dla okresów starszych niż 5 lat. W ich wyniku dokonano dodatkowego przypisu w kwocie 16.078 zł, z czego kwota 3.732,95 zł wraz z odsetkami w kwocie 2.626,60 zł została uiszczona przez podatników.

Zgodnie z art. 70 § 1 Op., zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Naczelnik Urzędu oraz Zastępca Naczelnika Urzędu wskazali na stanowisko zajmowane do połowy 2011 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w sprawie przedawnienia zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od przychodu z odpłatnego zbycia. Szczegółowe wyjaśnienia przytoczone zostały na stronie 18.

(dowód: akta kontroli str. 429-430,450-451)

Podkreślenia wymaga, że jakkolwiek stosowaną przez Urząd wykładnię podtrzymywały niektóre składy sędziowskie, linia orzecznicza w tym zakresie była niejednolita. Zauważyć również należy, że przedmiotowe czynności mogły być przez organ podatkowy podjęte również we wcześniejszym okresie, ponieważ informacjami o odpłatnym zbyciu nieruchomości, w odniesieniu do których wydano decyzje Urząd dysponował przez okres co najmniej 3 lat przed wszczęciem postępowania.

(dowód: akta kontroli str. 429-430,450-451)

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli moment podjęcia działań weryfikujących zgodność ze stanem faktycznym rozliczenia transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości oraz praw majątkowych nie powinien być determinowany wyłącznie okresem przedawnienia zobowiązań podatkowych. Działania te powinny być podejmowane możliwie jak najwcześniej 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, mając na uwadze trudności mogące pojawić się na etapie ich prowadzenia, zwiększa ryzyko wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z tytułu przedawnienia i utraty możliwości dochodzenia należności podatkowej.

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

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli oceniając badany obszar wskazuje na znaczne odstępstwa czasowe pomiędzy podjęciem czynności sprawdzających a powzięciem przez Urząd informacji o odpłatnym zbyciu oraz przyjęcie niekorzystnej dla podatników, ale akceptowanej w momencie stosowania przez organ podatkowy i akceptowanej w orzecznictwie wykładni terminu płatności w zryczałtowanym podatku dochodowym od przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości. Jednocześnie zauważa, że działania Urzędu uwarunkowane były niejasno sformułowanymi przepisami prawa podatkowego oraz niejednorodną jego wykładnią.

IV. Uwagi i wnioski

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹⁹, wnosi o:

1. Zapewnienie przeprowadzania na bieżąco, a przynajmniej wcześniej niż w roku przedawnienia, weryfikacji rozliczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych oraz przesyłania do innych organów podatkowych informacji o transakcjach w sytuacjach zmiany własności miejscowej podatnika.
2. Dochodzenie kwoty odpowiadającej należnym odsetkom od zaległości podatkowych wynikających z niewydatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości na cele przewidziane zwolnieniem przez podatników, którzy nie złożyli oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2 a Ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.
3. Przeprowadzenie ponownej weryfikacji deklaracji o nr 4464808 i rozważenie przeprowadzenia czynności sprawdzających w odniesieniu do opisanych w niniejszym wystąpieniu rozliczeń dokonanych przez 7 podatników, którzy opodatkowali przychody z odpłatnego zbycia gruntu zbywanego razem z budynkiem oraz trzech podatników, którzy nie uwzględnili wszystkich możliwych kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia.

¹⁹ Dz.U. z 2012 r., poz.82 ze zm.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Bydgoszczy.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Bydgoszcz, dniastycznia 2014 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Bydgoszczy

Dyrektor
Barbara Antkiewicz

Kontrolerzy
Karolina Lahutta
specjalista k.p.

.....
Podpis

.....
Podpis

Jerzy Kuzyniak
gł. specjalista k.p.

.....
Podpis