

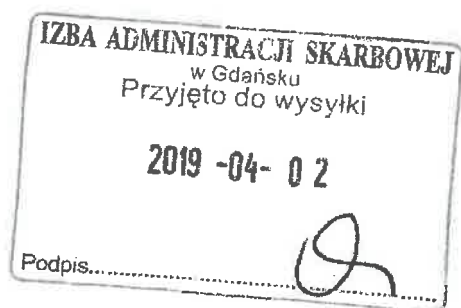


**Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Gdańsku**

2201-IWW-1.0921.44.2018

UNP: 033918/12018

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE



Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Temat kontroli	Realizacja zadań urzędu skarbowego z zakresu podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdańsku ul. Rzeźnicka 54/56 80 – 822 Gdańsk
Kierownik jednostki kontrolowanej	Małgorzata Miszczak Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS)
Kontrolerzy:	Ewa Jodko, kierownik referatu – koordynator kontroli Katarzyna Kaczmarek, starszy ekspert skarbowy działający na podstawie upoważnienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku Nr 2201-IWW-1.0921.44.2018 z dnia 02.11.2018 r.
Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych	13.11.2018 r. - 30.11.2018 r.
Podstawa prawna prowadzenia kontroli	Art. 6 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092)
Okres objęty kontrolą	od 01.01.2017 do 30.09.2018 r.
Wpisano do ewidencji kontroli	13.11.2018 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Zakres badania obejmuje następujące zagadnienia kontroli: 1) Weryfikacja i sposób ustalania przez US wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej będącej podstawą opodatkowania. 2) Sposób rozpracowania informacji podatkowych skutkujących odstępniem od wszczęcia postępowania podatkowego. 3) Sprawy zakończone wydaniem decyzji uwzględniających wnioski o: a) stwierdzenie nadpłaty b) zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych w trybie art. 11 ustawy o tym podatku, c) wznowienie postępowania ze skutkiem zmniejszenia zobowiązania podatkowego lub stwierdzenia jego niewystąpienia. 4) Sprawy zakończone wydaniem decyzji w trybie art. 208. 5) Odwołania uwzględnione na podstawie art. 226 O.p.

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna	Działania kierowanego przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w badanym zakresie oceniono pozytywnie z uchybieniami .
Uzasadnienie oceny ogólnej	Pozytywna ocena dotyczy działań Naczelnika zrealizowanych w okresie od: 01.01.2017 r. do 30.09.2018 r. w zakresie objętym kontrolą. Stwierdzone uchybienia polegały głównie na stosowaniu nieprawidłowego trybu rozpatrzenia wniosków – art. 11 ust. pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, zamiast art. 72 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Weryfikacja i sposób ustalania przez Urząd Skarbowy wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej będącej przedmiotem opodatkowania

Stan prawny	1. Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1150, z późn. am.), w brzmieniu obowiązującym w danym dniu do kontrolowanego stanu faktycznego, 2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.),
Opis stanu faktycznego	Badaniu poddano następujące zagadnienia: - czy dokonano weryfikacji informacji (czy wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej odpowiada wartości rynkowej), - kto dokonał weryfikacji, - w jaki sposób dokonano weryfikacji, na podstawie jakich źródeł, - w jaki sposób udokumentowano dokonane czynności. W wyniku badania 10 szt. deklaracji PCC-3 stwierdzono, że we wszystkich 10 przypadkach deklaracje PCC-3 złożone zostały w związku z umowami kupna-sprzedaży samochodów osobowych. Wartości transakcji wskazane w deklaracjach zostały uznane za odpowiadające wartościom rynkowym z uwagi na fakt, iż: - wartość ustalona przez strony mieściła się w przedziale cenowym występującym na portalu internetowym otomoto.pl ([REDAKTED], [REDAKTED], [REDAKTED], [REDAKTED], [REDAKTED]), - wartość ustalona przez strony mieściła się w przedziale cenowym występującym w systemie INFO-EXPERT ([REDAKTED] [REDAKTED], [REDAKTED]). Na deklaracjach zostały zamieszczone adnotacje odpowiednio: - wskazujące cenę minimalną, bądź przedział cenowy, - podpis i pieczętkę pracownika Działu Obsługi Bieżącej (Magdalena Adach – starszy referent; Joanna Giecewicz – inspektor; Magdalena Wysiecka – referent), Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (Jolanta Kowalska – starszy referent) oraz adnotację „wartość przyjęto” wraz z podpisem pracownika i pieczętką (Katarzyna Bednarek – starszy kontroler skarbowy).

[Dowód: akta kontroli, str. 49]

	Zgodnie z wyjaśnieniami podpisanymi przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku – Panią Małgorzatę Miszczak – weryfikacji w zakresie ceny przedmiotu umów cywilnoprawnych w odniesieniu do deklaracji PCC-3 dokonują – zgodnie z Procedurą P-012/17 z dnia 21.08.2017 r. dotyczącą czynności sprawdzających w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn: - pracownicy Sali Obsługi Klienta podczas przyjmowania deklaracji - pracownicy Referatu Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPM) – w przypadku deklaracji złożonych za pośrednictwem operatora pocztowego oraz drogą elektroniczną. Weryfikacja wartości pojazdu dokonywana jest przy pomocy systemu wartości pojazdów INFO-EXPERT lub innych dostępnych baz komputerowych. Zweryfikowana deklaracja PCC-3: a) zostaje odłożona a/a – gdy wartość pojazdu odpowiada średniej wartości rynkowej b) przekazywana jest do komórki SPM, cele, podjęcia czynności sprawdzających bądź postępowania podatkowego, w sytuacji, gdy wartość przedmiotu umowy wskazana w deklaracji nie odpowiada wartości rynkowej. W przypadku, gdy wartość przedmiotu umowy cywilnoprawnej odpowiada średniej wartości rynkowej, deklaracja odkładana jest a/a. Natomiast w przypadku niezgodności wartości, deklaracja PCC-3 wraz z analizą z przeprowadzonych czynności sprawdzających przekazywana jest do akceptacji kierownika komórki SPM. Ww. czynności dokumentowane są poprzez opatrzenie pieczęcią i podpisem pracownika przyjmującego deklarację na Sali Obsługi Klienta lub pracownika Referatu SPM oraz adnotacją, że wartość przedmiotu umowy cywilnoprawnej odpowiada średniej wartości rynkowej. [Dowód: akta kontroli, str. 39]
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości oraz uchybień.
Ocena cząstkowa	Działalność US w zakresie weryfikacji i sposobu ustalania wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej należy ocenić pozytywnie

2. Sposób rozpracowania informacji podatkowych skutkujących odstąpieniem od wszczęcia postępowania podatkowego.

Stan prawny	1) Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.), 2) Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 644, z późn. zm.), 3) Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1150, z późn. am.), w brzmieniu obowiązującym w danym dniu do kontrolowanego stanu faktycznego, 4) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2015 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz.U. z 2015 r., poz. 2060), 5) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie pobierania przez płatników podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 2004),
Opis stanu faktycznego	Badaniu poddano następujące zagadnienia: • czy dokonano weryfikacji informacji tj. czy sprawdzono poprawność formalną i merytoryczną (czy wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej odpowiada wartości rynkowej, czy zostały spełnione przesłanki zastosowanego zwolnienia), • kto dokonał weryfikacji, • w jaki sposób dokonano weryfikacji (na podstawie jakich źródeł), • jaki sposób udokumentowano dokonane czynności.

2.1 Sposób rozpracowania informacji podatkowych w zakresie PCC

Do kontroli wytypowano 5 aktów notarialnych:

- 3 z teczki zawierającej akty notarialne z datą wpływu do urzędu skarbowego w czerwcu 2017 roku
- 2 z teczki zawierającej akty notarialne z datą wpływu do urzędu skarbowego w kwietniu 2018 roku

Teczki zostały wytypowane losowo.

W wyniku badania stwierdzono, że:

Skontrolowane akty notarialne dokumentują zawarte umowy sprzedaży stanowiących odrębną nieruchomość lokali mieszkalnych.

We wszystkich przypadkach uznano, że cena transakcyjna odpowiada wartości rynkowej.

Do wszystkich aktów notarialnych dołączona jest adnotacja, która zawiera następujące dane:

- rok i półrocze zawarcia transakcji
- miasto i dzielnica położenia nieruchomości będącej przedmiotem transakcji
- rodzaj i powierzchnia nieruchomości
- cena transakcji oraz cena 1 m² nieruchomości
- ceny rynkowe – minimalna i maksymalna.

W każdym z analizowanych aktów notarialnych cena transakcyjna za 1m² nieruchomości odpowiadała cenie rynkowej, wobec powyższego na adnotacji zawarte zostało sformułowanie „wartość przyjęta”, następnie data sporządzenia adnotacji, podpis pracownika sporządzającego adnotację wraz z pieczętą (Katarzyna Bednarek – starszy kontroler skarbowy) - oraz data i podpis osoby akceptującej wraz z pieczętą (Iwona Jaroszevska – p.o. kierownika referatu (2017 r.); kierownik referatu (2018)).

[Dowód: akta kontroli, str. 50-51]

2.2 Sposób rozpracowania informacji podatkowych w zakresie SD.

Do kontroli wytypowano losowo:

- 3 informacje podatkowe z paczki zawierającego informacje podatkowe w postaci SD-Z2, które wpłynęły do urzędu skarbowego w miesiącu czerwcu 2017 r.
- 2 informacje podatkowe z paczki zawierającego informacje podatkowe w postaci SD-Z2, które wpłynęły do urzędu skarbowego w miesiącu marcu 2018 r.

W wyniku kontroli stwierdzono:

- 4 Zgłoszenia SD-Z2 złożone zostały w związku z darowizny środków pieniężnych.

Przedmiotowe darowizny dokonane zostały pomiędzy osobami spokrewnionymi, zaliczanym do tzw. grupy zerowej. Zgłoszenia zostały złożone z zachowaniem 6-miesięcznego terminu.

Do Zgłoszeń dot. darowizny środków pieniężnych załączone zostały potwierdzenia przelewu na rachunek bankowy obdarowanego.

W przedmiotowych sprawach zastosowanie znajduje zwolnienie przewidziane w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t. jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 644) stanowiącym, iż zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli:

zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-8 i ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia w

terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4, oraz

w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 - udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym.

- w 1 przypadku SD-Z2 złożone zostało w związku z nabyciem w drodze dziedziczenia stanowiącego odrębną nieruchomość lokalu mieszkalnego, po osobie spokrewnionej, zaliczanej, do tzw. grupy zerowej, tj. po ojcu. Zgłoszenie zostało złożone z zachowaniem 6-miesięcznego terminu.

W przedmiotowej sprawie zastosowanie znajduje art. 4a ust. 1a w/w ustawy, zgodnie z którym jeżeli dokumentem potwierdzającym nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych jest akt poświadczenia dziedziczenia lub europejskie poświadczenie spadkowe, termin 6 miesięcy, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, do zgłoszenia tego nabycia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego liczy się od dnia zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia lub wydania europejskiego poświadczenia spadkowego, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4.

Na drukach w poz. 93 znajduje się adnotacja zawierająca następujące dane:

- data powstania obowiązku podatkowego
- data złożenia SD-Z2
- zwolnienie z art. 4A

Pod przedmiotową notatką znajduje się podpis pracownika wraz z pieczętą i datą (Joanna Góra, starszy kontroler skarbowy – w 3 przypadkach; Katarzyna Rudź-Jarzyńska, ekspert skarbowy – w 1 przypadku; Elżbieta Śluczanowska, starszy ekspert skarbowy – w 1 przypadku) oraz podpis osoby akceptującej wraz z pieczętą i datą (Iwona Jaroszevska p.o. kierownika referatu/kierownik referatu)

Na deklaracji podatkowej znajduje się ponadto pieczęć i podpis Ewy Beskow – komisarza skarbowego (w 2 przypadkach) oraz Magdaleny Adach – starszego referenta (w 2 przypadkach).

[Dowód: akta kontroli, str. 50-51]

Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku – Pani Małgorzaty Miszczak – weryfikacji pod względem formalnym i merytorycznym dokonują – zgodnie z Procedurą P-012/17 „Czynności sprawdzające w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn” - pracownicy Referatu SPM. Sprawdzeniu podlega okoliczność, czy dowody, na podstawie których zastosowano zwolnienie z art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn zostały załączone do zgłoszenia. Pracownik dokonujący weryfikacji na zgłoszeniu SD-Z2 stawia pieczęć o treści „zwolnienie-art. 4A ustawy o podatku od spadków i darowizn” oraz podpisuje się, a następnie przedkłada do akceptacji Kierownika komórki SPM.

W przypadku, gdyby nie zostały spełnione warunki zwolnienia sporządzane jest wezwanie do podatnika do złożenia zeznania SD-3.

	Gdy nie zostanie złożone zeznanie wszczynane jest postępowanie podatkowe. [Dowód: akta kontroli, str. 42] W kontrolowanych 10 informacjach nie wystąpił obowiązek zapłaty podatku od spadków i darowizn.
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości oraz uchybień.
Ocena cząstkowa	Działalność US w zakresie Sposób rozpracowania informacji podatkowych skutkujących odstąpieniem od wszczęcia postępowania podatkowego należy ocenić pozytywnie.

3. Sprawy zakończone wydaniem decyzji uwzględniających wnioski o:

a) stwierdzenie nadpłaty

b) zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych w trybie art. 11 ustawy o tym podatku,

c) wznowienie postępowania ze skutkiem zmniejszenia zobowiązania podatkowego lub stwierdzenia jego niewystąpienia

Stan prawny	1. Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1150, z późn. am.), w brzmieniu obowiązującym w danym dniu do kontrolowanego stanu faktycznego, 2. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 644, z późn. zm.), 3. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.),
--------------------	---

Opis stanu faktycznego	<u>3.1 Sprawy zakończone wydaniem decyzji uwzględniających wnioski o stwierdzenie nadpłaty.</u> W okresie: 01.01.2017 r. - 30.09.2018 r. ustalono następującą ilość decyzji wydanych w trybie art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej: 2017 – 0 szt. 2018 – 3 szt. W wyniku kontroli 3 sprawy stwierdzono: - w 1 przypadku stwierdzenie nadpłaty dotyczyło podwyższenia kapitału zakładowego spółki akcyjnej dokonanego w dniu 14.12.2012 r. W myśl art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych za zmianę umowy spółki kapitałowej uważa się podwyższenie kapitału zakładowego. Po dacie przystąpienia Polski do Unii Europejskiej opodatkowanie tego rodzaju zmiany umowy wymaga uwzględnienia Dyrektywy Rady 69/335/EWG, której regulacje, tj. art. 7 ust. 1, w powiązaniu z ustawodawstwem krajowym (ustawa o opłacie skarbowej z dn. 19.12.1975 r. i § 54 rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej) oznaczają, że od daty akcesji wkłady wnoszone do spółek akcyjnych powinny korzystać ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Wniosek w tym zakresie dotyczy także zdarzeń prawnych mających miejsce w okresie obowiązywania Dyrektywy nr 2008/7/WE (art. 7 ust. 2), zatem w dacie podwyższenia kapitału zakładowego kontrolowanej sprawy. Funkcjonujące zwolnienie aportów pokrywających wnoszony lub podwyższony kapitał zakładowy z podatku od towarów i usług – na tle normy kolizyjnej wynikającej z art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych – skutkuje bowiem zwolnieniem podwyższonego kapitału także w tym podatku. Kwestie opodatkowania kapitału zakładowego, w tym jego podwyższenia pokrytego aportem - na tle regulacji Dyrektyw UE dotyczących opodatkowania gromadzenia kapitału (z uwzględnieniem tak zwanej zasady ciągłości – stand- still) oraz w/w normy kolizyjnej – zostały przedstawione w uchwale NSA wydanej w składzie 7 sędziów z dn. 19.1.2012r.
-------------------------------	---

(sygn. akt [REDAKTOWANE], przytoczonej m.in. w wyroku WSA w Gdańsku z dn. 23.06.2016r. (sygn. akt [REDAKTOWANE], potwierdzając wniosek o zasadności rozstrzygnięcia Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku.

- w 1 przypadku stwierdzenie nadpłaty dotyczyło sytuacji, w której podatek od czynności cywilnoprawnych pobrany został przez notariusza, jako płatnika, w zawyżonej wysokości. W sprawie znalazł bowiem zastosowanie – w związku z wydaną interpretacją indywidualną przez Ministra Finansów dla sprzedającego – art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, zgodnie z którym (w brzmieniu obowiązującym w dniu dokonania czynności cywilnoprawnej) nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest:

a) opodatkowana podatkiem od towarów i usług,

b) zwolniona z podatku od towarów i usług, z wyjątkiem:

– umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach,

– umowy sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych.

- w 1 przypadku notariusz, jako płatnik, obliczył i pobrał podatek w nieprawidłowej, tj. zawyżonej wysokości.

Kontrolowany organ podatkowy zasadnie stwierdził nadpłatę w opisanych powyżej sprawach.

[Dowód: akta kontroli str. 55-56]

3.2 Sprawy zakończone wydaniem decyzji uwzględniających wnioski o zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych w trybie art. 11 ustawy o tym podatku.

W okresie: 01.01.2017 r. - 30.09.2018 r. ustalono następującą ilość decyzji wydanych w trybie art. 11 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych:

2017 – 3 szt.

2018 – 1 szt.

W wyniku kontroli 4 spraw stwierdzono:

- 3 sprawy dotyczyły nienależnego poboru podatku przez notariusza, jako płatnika, w związku z zawarciem umów sprzedaży stanowiących odrębną nieruchomość lokali mieszkalnych.

Przedmiotowe umowy powinny być zawarte pod warunkiem nie skorzystania przez Gminę Gdańsk z prawa pierwokupu wynikającego z art. 109 ust. 1 pkt 4a ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t. jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2204), zgodnie z którym gminie przysługuje prawo pierwokupu w przypadku sprzedaży nieruchomości położonych na obszarze rewitalizacji, jeżeli przewiduje to uchwała, o której mowa w art. 8 ustawy z dnia 9 października 2015 r. o rewitalizacji. W analizowanych sprawach fakt położenia lokali mieszkalnych na obszarze rewitalizacji wynika z uchwały Rady Miasta Gdańska z dnia 28.04.2016 r. nr XXII/607/16 w sprawie wyznaczenia obszarów zdegradowanych i obszarów rewitalizacji w mieście Gdańsku.

Wobec zatem bezwarunkowego zawarcia przedmiotowych umów stały się one nieważne z mocy prawa na podstawie art. 599 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny,

zgodnie z którym jeżeli prawo pierwokupu przysługuje z mocy ustawy Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego, współwłaścicielowi albo dzierżawcy, sprzedaż dokonana bezwarunkowo jest nieważna.

Oznacza to, że pobrany i wpłacony przez płatnika podatek od czynności cywilnoprawnych był nienależny, spełniając definicję nadpłaty wynikającą z art. 72 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, który w omawianych sprawach winien stanowić tryb wydania przedmiotowych decyzji.

Jakkolwiek więc Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku prawidłowo stwierdził nienależny pobór podatku to, wskazany w sentencji rozstrzygnięć art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (stosowany w sytuacji wystąpienia nieważności względnej) nie jest trybem odpowiadającym stanowi faktycznemu sprawy.

Ponieważ, co do zasady, żądanie nabywców lokali o zwrot nienależnie wpłaconego podatku jest uzasadnione, to – w ocenie kontrolującej – analizowane decyzje, z uwagi na ostateczny charakter, pozostają w obrocie prawnym.

- 1 sprawa dotyczyła zawarcia umowy sprzedaży prawa własności lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość, w której sprzedająca działała w imieniu własnym oraz w imieniu zmarłego męża. Kupujący w związku z powyższym złożył oświadczenie o uchyleniu się od skutków prawnych oświadczeń złożonych pod wpływem błędu na podstawie art. 84 Kodeksu cywilnego oraz wystąpił do organu podatkowego pierwszej instancji z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Zawarcie umowy w imieniu osoby nieżyjącej rodzi nieważność bezwzględną umowy na podstawie art. 58 § 1, w zw. z art. 8 oraz art. 101 § 2 K.c.

Oznacza to, że pobrany i wpłacony przez płatnika podatek od czynności cywilnoprawnych był nienależny, spełniając definicję nadpłaty wynikającą z art. 72 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, który w omawianych sprawach winien stanowić tryb wydania przedmiotowej decyzji.

Jakkolwiek więc Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku prawidłowo stwierdził nienależny pobór podatku to, wskazany w sentencji rozstrzygnięć art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie jest trybem odpowiadającym stanowi faktycznemu sprawy.

Ponieważ, co do zasady, żądanie nabywcy lokalu o zwrot nienależnie wpłaconego podatku jest uzasadnione, to - w ocenie kontrolującej - analizowana decyzja, z uwagi na ostateczny charakter, pozostaje w obrocie prawnym.

[Dowód: akta kontroli str. 57-60]

3.3. Sprawy zakończone wydaniem decyzji uwzględniających wnioski o wznowienie postępowania podatkowego ze skutkiem zmniejszenia zobowiązania lub stwierdzenia jego niewystąpienia.

W okresie: 01.01.2017 r. - 30.09.2018 r. ustalono następującą ilość decyzji wydanych w trybie szczególnym, tj. na podstawie art. 240 § 1 i art. 245 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej:

2017 – 1 szt.

2018 – 0 szt.

W wyniku kontroli 1 sprawy stwierdzono, że wznowienie postępowania miało miejsce w związku z wystąpieniem przesłanki wskazanej w art. 240 § 1 pkt 5 O.p., gdyż w toku postępowania podatkowego przyjęte zostało, że przedmiotem masy spadkowej było (zadeklarowane w zeznaniu SD-3) spółdzielcze własnościowe praw do lokalu mieszkalnego, tymczasem prawidłowy status lokalu to spółdzielcze lokatorskie prawo.

	Wobec powyższego zmianie uległa wartość odziedziczonej masy spadkowej, która nie przekroczyła kwoty wolnej od podatku określonej dla I grupy podatkowej w art. 9 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, tj. 9.637 zł. W ocenie kontrolującej przedmiotowe rozstrzygnięcie – co do zasady uznać należy za prawidłowe. W zakresie ustalenia wartości wkładu mieszkaniowego związanego z lokalem o takim statusie znaczenie ma regulacja art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (t. jedn. Dz.U. z 2018, poz. 845) Zatem za wartość rynkową odziedziczonego wkładu należy przyjąć wartość wkładu mieszkaniowego, jaką miał on w momencie wniesienia do spółdzielni. Przy tym wiedzę w tym zakresie powinna posiadać spółdzielnia mieszkaniowa, gdyż to ona dokonywała rozliczenia budowy bloku, w którym mieści się mieszkanie (por. wyrok NAS z 12.06.2012 r., sygn. akt [REDACTED]). Zaznaczenia natomiast wymaga, że zbędne byłoby wdrożenie w sprawie omawianego trybu szczególnego, gdyby Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku wyegzekwował zrealizowanie przez spadkobierczynię wymogu z § 3 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn, poprzez dołączenie do zeznania podatkowego, wskazanego w tym przepisie zaświadczenia spółdzielni mieszkaniowej, pozwalającego zweryfikować posiadany przez spadkodawcę tytuł prawny do rzeczy lub praw majątkowych z tym zadeklarowanym w zeznaniu. Tymczasem niezbędny w tym zakresie dokument ujawniony został dopiero w trybie szczególnym. [Dowód: akta kontroli str. 61-62]
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono uchybienie dotyczące trybu rozpatrzenia wniosku.
Ocena częściowa	Działalność US w zakresie weryfikacji i sposobu rozpatrzenia wniosku należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.

4. Sprawy zakończone wydaniem decyzji w trybie art. 208.

Stan prawny	1. Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1150, z późn. am.), w brzmieniu obowiązującym w danym dniu do kontrolowanego stanu faktycznego, 2. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 644, z późn. zm.). 3. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 20 z późn. zm.),
Opis stanu faktycznego	Na podstawie Ewidencji spraw majątkowych spełniających warunki: data wpływu od 01.01.2017 do 30.09.2018 r. zakończonych przez umorzenie wytypowano do kontroli łącznie 10 spraw, w tym: - 2 sprawy w podatku od czynności cywilnoprawnych - 8 spraw w podatku od spadków i darowizn. W dwóch pierwszych sprawach – w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych – dotyczących umów sprzedaży stanowiących odrębną nieruchomość lokali mieszkalnych postępowania podatkowe wszczęte zostały na skutek złożenia wniosków o weryfikację, czy cena z aktu notarialnego Rep. A nr [REDACTED] odpowiada wartości rynkowej. Kontrolowany organ podatkowy umorzył postępowania na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej w związku ze stwierdzeniem, iż wartość nieruchomości określona w umowach odpowiada wartości rynkowej tego typu nieruchomości. W kolejnych ośmiu sprawach – zakresie podatku od spadków i darowizn – stwierdzono

	następujące sytuacje: - trzy przypadki, w których wartość masy spadkowej w udziale nabytym przez spadkobiercę nie przekroczyła kwoty wolnej od podatku określonej w art. 9 ust. 1 pkt 3 oraz 9 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Tym samym zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn nie wystąpiło. - trzy przypadki, w których wartość masy spadkowej w udziale nabytym przez spadkobiercę – po zastosowaniu kwoty wolnej od podatku określonej w art. 9 ust. 1 pkt 1 oraz ulgi mieszkaniowej z art. 16 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, wyniosła 0 zł. Tym samym zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn nie wystąpiło. - jeden przypadek, w którym z uwagi na długi i ciężary obciążające masę spadkową, czysta wartość masy spadkowej wyniosła 0 zł. Tym samym zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn nie wystąpiło. - jeden przypadek, w którym zastosowanie znalazł art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn. Podatniczka złożyła bowiem deklarację SD-3 zamiast deklaracji SD-Z2, gdyż jako córka spadkobierczyni podlegała zwolnieniu z podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia spadku na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn. Fakt nabycia spadku zgłosiła przy tym w ustawowym 6-miesięcznym terminie od powstania obowiązku podatkowego. [Dowód: akta kontroli, str. 52-54]
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości oraz uchybień.
Ocena cząstkowa	Działalność US w zakresie wydania decyzji w trybie art. 208 Ordynacji podatkowej należy ocenić pozytywnie.

5. Odwołania uwzględnione na podstawie art. 226 O.p.

Stan prawny	1. Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1150, z późn. am.), w brzmieniu obowiązującym w danym dniu do kontrolowanego stanu faktycznego, 2. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 644, z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym w danym dniu do kontrolowanego stanu faktycznego, 3. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.),
Opis stanu faktycznego	W okresie od dnia 01.01.2017 do 30.09.2018 r. ustalono następującą ilość spraw zakończonych w trybie art. 226 O.p.: - 2017 – 1 - 2018 – 0. W wyniku kontroli 1 sprawy ustalono, że kontrolowany organ umorzył postępowanie podatkowe wszczęte na skutek złożenia przez podatnika zeznania SD-3 z tytułu nabycia spadku, z uwagi na brak masy spadkowej. Następnie uwzględnił w całości odwołanie od wydanego rozstrzygnięcia w trybie art. 226 § 1 O.p., gdyż strona podniosła, że spadkodawczyni była współwłaścicielką nieruchomości na zasadzie wspólności majątkowej małżeńskiej. Wobec powyższego wydana została decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn, mimo że twierdzenie spadkobierczyni nie znajduje odzwierciedlenia w księgach wieczystych. W ocenie kontrolującej przedmiotowe rozstrzygnięcie zostało wydane z naruszeniem ustawowo uregulowanego domniemania, że prawo jawne z księgi wieczystej jest wpisane zgodnie z rzeczywistym stanem prawnym (art. 3 ustawy z dn. 06 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i

	hipotece – t.j. Dz.U z 2018 r., poz. 1916). Ewentualna niezgodność istniejąca między stanem prawnym nieruchomości, a jej rzeczywistym stanem prawnym – jak wynika z wyroku z dn. 22.12.2011 r., sygn. akt [REDAKTOWANE] - może być natomiast usunięta tylko w drodze orzeczenia sądu powszechnego, w myśl art. 10 ust. 1, w związku z art. 5 w/w ustawy. Dlatego w wyroku z dn. 29.07.2015 r. (sygn. akt [REDAKTOWANE] WSA w Gdańsku zaznaczył, że swoisty nakaz kierowania się domniemaniem wynikającym z wpisu w księdze wieczystej zobowiązuje organ do uwzględniania danych zawartych w tej księdze, chyba że zostaną one zmienione przez sąd. Gdy nieruchomość ma urządzoną księgę wieczystą, to treść księgi rozstrzyga o kwestiach prawnych. Organ podatkowy jest zatem związany normatywną oceną dokumentu urzędowego – jakim jest księga wieczysta w rozumieniu art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej – co oznacza, że nie podlega on swobodnej ocenie dowodowej. Tymczasem w kontrolowanej sprawie, pomimo jednoznacznego wpisu w Dziale II w/w księgi wieczystej załączonej do akt sprawy przed wydaniem analizowanej decyzji - wskazującego wyłącznie małżonka zmarłej jako właściciela nieruchomości - dla celów podatku od spadków i darowizn organ podatkowy uznał jej nabycie do wspólności ustawowej małżeńskiej, zatem stanowiącej w połowie masę spadkową. Dokonał tym samym niedopuszczalnej, swobodnej oceny tego dokumentu, skoro argumentacja zawarta w odwołaniu nie została potwierdzona orzeczeniem sądu powszechnego. Z uwagi na treść art. 3 ust. 1 ustawy o księgach wieczystych hipotece w sprawie nie ma bowiem znaczenia nabycie nieruchomości po dacie zawarcia związku małżeńskiego przez rodziców odwołującej się, w którym obowiązywała wspólność majątkowa, jeśli nie została przez osobę, której prawo nie zostało wpisane, zrealizowana procedura wskazana w art. 10 ust. 1 w/w ustawy. Natomiast, pomimo wykazanej nieprawidłowości analizowana decyzja, z uwagi na jej ostateczny charakter, pozostaje w obrocie prawnym, ponieważ nie wystąpiły przesłanki przewidziane w trybach szczególnych (art. 240, art. 247 O.p.) i nie spowodowała dla kontrolowanego organu negatywnych następstw o charakterze finansowym. [Dowód: akta kontroli str. 63-64]
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono uchybienia.
Ocena cząstkowa	Działalność US w zakresie zastosowania art. 226 O.p., należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.

*w przypadku badania większej ilości zagadnień opisać je kolejno wg wzoru.

IV. Zalecenia

Zalecenia/ Wnioski pokontrolne	Przedstawiając powyższe ustalenia kontroli Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku poleca: 1. w przypadku, gdy w sprawie występuje nieważność bezwzględna czynności cywilnoprawnej podlegającej opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych stwierdzać nadpłatę w tym podatku w trybie art. 72 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. 2. egzekwowanie zrealizowania przez podatników wymogu z § 3 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn, poprzez dołączenie do zeznania podatkowego, wskazanego w tym przepisie zaświadczenia spółdzielni mieszkaniowej, pozwalającego zweryfikować posiadany przez spadkodawcę tytuł prawny do rzeczy lub praw majątkowych z tym zadeklarowanym w zeznaniu. 3. w przypadku niezgodności istniejącej między stanem prawnym nieruchomości, a jej
---	--

rzeczywistym stanem prawnym, uwzględnianie danych zawartych w księdze wieczystej - w myśl domniemania wyrażonego w art. 5 ustawy o księgach wieczystych i hipotece - jako rozstrzygającej o kwestiach prawnych.

Zgodnie z art. 48 ustawy o kontroli w administracji rządowej od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.

Na podstawie art. 49 ustawy o kontroli w administracji rządowej, w nawiązaniu do przedstawionych powyżej ustaleń kontroli, proszę o przedłożenie w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego informacji o sposobie wykorzystania zaleceń, wykorzystania wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości.

Jednocześnie w związku z poleceniem Ministerstwa Finansów zobowiązuję do przekazania do tut. Izby Administracji Skarbowej informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń pokontrolnych w terminie 9 miesięcy licząc od daty sporządzenia przez jednostkę kontrolowaną informacji o zrealizowaniu zaleceń pokontrolnych.

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

Gdańsk, dnia..... 1

DYREKTOR
Izby Administracji Skarbowej
[Podpis]
.....

podpis kierownika jednostki kontrolującej

Dane osobowe:

Obszar oznaczony kolorem  identyfikuje zakres wyłączenia jawności, o którym mowa w art. 8 ustawy o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2018 r., poz. 1330 j.t.).

Wyłączenia jawności dokonały:

Izabela Malik – Starszy Inspektor ds. ochrony informacji niejawnych i tajemnicy skarbowej,

Sandra Kurowska- Starszy Inspektor ds. ochrony danych.