

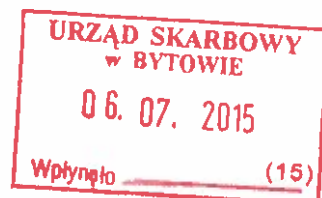


DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W GDAŃSKU

KW/093-0045/14

53355/14
SN
OB
PP
KS
ZN
NU
RP
AP

me:l



WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Izba Skarbowa w Gdańsku
ul. Długa 75/76, 80-831 Gdańsk

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Temat kontroli	Realizacja zadań urzędu skarbowego z zakresu podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Bytowie ul. 1 Maja 16 77-100 Bytów
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pan Sylwester Żurawski Naczelnik Urzędu Skarbowego w Bytowie (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS) pełniący obowiązki Naczelnika od dnia 26.06.2013r. oraz powołany na stanowisko Naczelnika od dnia 16.03.2015 r.
Kontrolerzy:	Aneta Serkowska, st. komisarz skarbowy – koordynator kontroli Katarzyna Belbot, st. inspektor Anna Hołubiuk, st. inspektor działający na podstawie upoważnienia Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku Nr KW/093-0045/14 z dnia 25.11.2014 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)
Wpisano do ewidencji kontroli	Pozycja nr 45/2014
Okres objęty kontrolą	rok 2013 i 2014 – do dnia kontroli
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Terminowość i poprawność deklaracji, wprowadzanie do systemów. 1.1. Terminowość składania deklaracji. 1.2. Weryfikacja formalna i rachunkowa deklaracji PCC. 1.3. Weryfikacja i sposób ustalania przez US wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej będącej podstawą opodatkowania. 1.4. Terminowość wprowadzania danych do systemu POLTAX. 1.5. Wprowadzanie danych do CZM, przekazywanie informacji do właściwych US. 2. Orzecznictwo 2.1. Sposób rozpracowania informacji podatkowych skutkujących odstąpieniem od wszczęcia postępowania podatkowego. 2.2. Sprawy przekazane do ponownego rozpatrzenia. 2.3. Sprawy zakończone wydaniem decyzji uwzględniających wnioski o: • stwierdzenie nadpłaty, • zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych w trybie art.11 ustawy o tym

	podatku, wznowienie postępowania ze skutkiem zmniejszenia zobowiązania podatkowego lub stwierdzenia jego niewystąpienia, 2.4. Sprawy zakończone wydaniem decyzji w trybie art.208, 2.5. Sprawy zakończone wydaniem decyzji w trybie art.258 Ordynacji podatkowej 2.6. Odwołania uwzględnione na podstawie art.226 O.p. 3. Wpłaty. 3.1. Weryfikacja wpłat podatku PCC w przypadku braku deklaracji. 3.2. Zasady przekazywania środków pieniężnych stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego wymienione w art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. g,h ustawy z dnia 13.11.2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jednolity Dz. U. z 2010 roku nr 80 poz. 526 z późn. zm.) w świetle zapisów art. 11, 15, 16, 17, 18 w/w ustawy.
--	--

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna	Działania kierowanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytowie w badanym zakresie oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami .
Uzasadnienie oceny ogólnej	Pozytywna ocena dotyczy działań Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytowie realizowanych w okresie 2013-2014 r. w zakresie objętym kontrolą. Stwierdzone nieprawidłowości polegały na: - stosowaniu – niezgodnej z treścią art. 6 ustawy z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz. U z 2010 roku Nr 101 poz. 649 z późn. zm.) - praktyki w zakresie możliwości odstępowania (z uwagi na zasady ekonomiki postępowania) od podwyższenia wartości przedmiotu opodatkowania w sytuacjach, gdy kwota należnego podatku nie przekraczała kwoty 100 zł oraz obecnie, gdy nie jest wyższa niż 250 zł, jak również w przypadku, gdy różnica między wartościami dot. przedmiotu czynności cywilnoprawnej nie przekracza 33% - ustaleniu wartości rynkowej nieruchomości w oparciu o dane o transakcjach pochodzące z innej miejscowości niż miejsce położenia przedmiotu sprzedaży. [Dowód: akta kontroli, str 615] - wskazaniu w podstawie prawnej 5 decyzji przepisu art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej zamiast – mającego zastosowanie na gruncie rozpatrywanych spraw – art. 123 § 2.[Dowód: akta kontroli, str 651-659] - niezasadnym umorzeniu jednego postępowania podatkowego na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, w związku z brakiem wystąpienia nadwyżki do opodatkowania, przekraczającej kwotę wolną wskazaną w art. 9 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Umorzenie postępowania podatkowego jest wynikiem błędnego przyjęcia za podstawę opodatkowania z tytułu nabycia ograniczonego prawa rzeczowego, tj. dożywotniej i nieodpłatnej służebności osobistej mieszkania, udziału 1/4 wartości tego prawa, wyliczonej w oparciu o regulację art. 13 ust. 1 ustawy o podatku od spadku i darowizn, w następstwie ustanowienia w/w prawa na rzecz 4 osób. [Dowód: akta kontroli, str 722, 784] - brakach formalnych w zgromadzonym materiale dowodowym.[Dowód: akta kontroli, str 721] Uzasadnienie oceny ogólnej odzwierciedla przedstawiony poniżej opis stanu faktycznego.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Terminowość i poprawność deklaracji, wprowadzanie do systemów.

Stan prawny	• Ustawa z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 roku Nr 101 poz. 649 z późn. zm.) • Ustawa z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 roku Nr 93 poz. 768 z późn. zm.) • Instrukcja Nr I-052/7 "Postępowanie w sprawach karnych skarbowych w zakresie składanych zawiadomień o popełnionych czynach zabronionych" obowiązująca od dnia 25.09.2014 roku. • Instrukcja I-052/6 "Postępowanie w sprawach karnych skarbowych w zakresie składanych zawiadomień o popełnionych czynach zabronionych" obowiązująca od dnia 29.05.2014 roku, • Instrukcja I-052/5 "Postępowanie w sprawach karnych skarbowych w zakresie składanych zawiadomień o popełnionych czynach zabronionych" obowiązująca od dnia 04.10.2013 roku, • Instrukcja I-052/4 "Postępowanie w sprawach karnych skarbowych w zakresie składanych zawiadomień o popełnionych czynach zabronionych" obowiązująca od dnia 09.01.2013 roku, • Instrukcja I-052/3 "Postępowanie w sprawach karnych skarbowych w zakresie składanych zawiadomień o popełnionych czynach zabronionych" obowiązująca od dnia 31.10.2012 roku. • Ustawa z dnia 10 września 1999r. Kodeks karny skarbowy (j.t. Dz.U. z 2013, poz.186) • Instrukcja I-038/3 „Obieg i przetwarzanie deklaracji” obowiązująca od dnia 01.10.2013 roku • Instrukcja I-038/2 „Obieg i przetwarzanie deklaracji” obowiązująca od dnia 25.03.2013 roku • Instrukcja I-038/1 „Obieg i przetwarzanie deklaracji” obowiązująca od dnia 17.02.2012 roku • Decyzja Nr 10/2012 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytowie z dnia 17 lutego 2012 roku w sprawie określenia kwoty, w przypadku której dopuszcza się możliwość odstąpienia od wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych w Urzędzie Skarbowym w Bytowie (obowiązująca do dnia 15.01.2014 roku) • Decyzja Nr 2/2014 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytowie z dnia 16.01.2014 roku w sprawie określenia sytuacji priorytetowych z punktu widzenia zasadności wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn w Urzędzie Skarbowym w Bytowie • Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 roku w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. z 2005 roku Nr 165 poz. 1371 ze zm.) • Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 roku Nr 749 z późn. zm.),
Opis stanu faktycznego	<u>1. Terminowość składania deklaracji</u>

Kontrolą objęto:

- terminowość składania deklaracji PCC-3 i zeznań SD-3 przez podatników
- terminowość składania deklaracji PCC-2 i zeznań SD-2 przez płatników

Kontroli poddano po 10 złożonych po terminie dokumentów z każdego roku objętego kontrolą, z największą ilością dni po terminie (na podstawie raportów z aplikacji POLTAX), mając na uwadze uregulowania prawne w zakresie obowiązku składania deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz zeznań podatkowych o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych.

Tryb postępowania w odniesieniu do dokumentów składanych po terminie reguluje Instrukcja Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytowie Nr I-052/7 "Postępowanie w sprawach karnych skarbowych w zakresie składanych zawiadomień o popełnionych czynach zabronionych" obowiązująca od dnia 25.09.2014 roku. W okresie wcześniejszym obowiązywała:

- Instrukcja I-052/6 "Postępowanie w sprawach karnych skarbowych w zakresie składanych zawiadomień o popełnionych czynach zabronionych" obowiązująca od dnia 29.05.2014 roku,
- Instrukcja I-052/5 "Postępowanie w sprawach karnych skarbowych w zakresie składanych zawiadomień o popełnionych czynach zabronionych" obowiązująca od dnia 04.10.2013 roku,
- Instrukcja I-052/4 "Postępowanie w sprawach karnych skarbowych w zakresie składanych zawiadomień o popełnionych czynach zabronionych" obowiązująca od dnia 09.01.2013 roku,
- Instrukcja I-052/3 "Postępowanie w sprawach karnych skarbowych w zakresie składanych zawiadomień o popełnionych czynach zabronionych" obowiązująca od dnia 31.10.2012 roku.

Od momentu wprowadzenia aplikacji PACZKI w Urzędzie Skarbowym w Bytowie odstąpienia od sporządzenia zawiadomień do komórki karnej skarbowej oraz zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa/wykroczenia skarbowego ewidencjonuje się w tej aplikacji. Fakt odstąpienia od skierowania wniosku do stanowiska karnego skarbowego potwierdzany jest w aplikacji PACZKI przez kierownika posiadającego odrębne pełnomocnictwo „w zakresie kwalifikowania faktu odstąpienia od kierowania wniosku do komórki KS, stanowiącej Jednoosobowe Stanowisko Spraw Karnych Skarbowych, w stwierdzonych przypadkach naruszenia przepisów prawa podatkowego, a występujących w sytuacjach, jakie zostały wymienione w przedmiotowej instrukcji”.

Zapis zawarty w treści Instrukcji I-052/5 dot. spraw karnych skarbowych, jak również pełnomocnictwo udzielone P. Anicie Wolskiej oraz P. Bohdanowi Kaczmaryk w celu wypełnienia zobowiązań w tym zakresie dotyczy kwalifikowania faktu odstąpienia od kierowania wniosku do komórki karnej skarbowej. Zarówno treść instrukcji, jak również udzielone pełnomocnictwo winny wskazywać, że odstąpienie od sporządzenia wniosku do komórki karnej skarbowej jest jednoznaczne z podjęciem decyzji o odstąpieniu od ukarania.

Analizie poddano łącznie 20 sztuk deklaracji i zeznań złożonych po terminie. Ustalono, że:

- w 5 przypadkach (nr dokumentów: 3098012, 3156967, 3174219, 3166564, 3174152) podatnicy skorzystali z możliwości zastosowania art. 16 ustawy karnej skarbowej; "czynne

zale" złożone wraz z deklaracjami PCC-3 były skuteczne, gdyż zostały spełnione warunki określone w art. 16 ustawy karnej skarbowej; w związku z tym nie sporządzono zawiadomień do komórki karnej skarbowej (odstąpiono od sporządzenia zawiadomienia do komórki karnej skarbowej na podstawie art. 17§1 pkt 4 kpk); fakt odstąpienia został zarejestrowany w aplikacji PACZKI i zaakceptowany przez kierownika komórki

- w 13 przypadkach (nr dokumentów: 3188868, 3169383, 3179669, 3180312, 3175471, 3187864, 3182900, 3186255, 3171587, 3168496, 3177246, 3172929, 3172023) odstąpiono od skierowania zawiadomień do komórki karnej skarbowej o naruszeniu przepisów prawa podatkowego w związku ze złożeniem deklaracji PCC-3 i zeznań SD-3 po terminie przewidzianym do ich złożenia z uwagi na znikomą szkodliwość społeczną czynu (zgodnie § 7 instrukcji I-052/6 z dnia 29.05.2014 - znikoma społeczna szkodliwość czynu - art. 17 § 1 pkt 3 kpk); fakt odstąpienia został zarejestrowany w aplikacji PACZKI i zaakceptowany przez kierownika komórki

- w 2 przypadkach (nr dokumentów: 3146987, 3146982) skierowano zawiadomienia do komórki karnej skarbowej o popełnieniu czynu zabronionego (zawiadomienia z dnia 22.05.2014 roku nr OB/4321-15/14/KKS i OB/4321-14/14/KKS zakończone w dniu 30.05.2014 roku w postępowaniu mandatowym poprzez nałożenie mandatu karnego AA 00253075); fakt skierowania zawiadomienia został zarejestrowany w systemie PACZKI i zaakceptowany przez kierownika komórki.

2. Weryfikacja formalna i rachunkowa deklaracji PCC

Wytypowane do kontroli dokumenty (10 szt. PCC-3) poddano ocenie mając na uwadze następujące zagadnienia:

- czy dokonano weryfikacji formalnej i rachunkowej deklaracji, ze szczególnym uwzględnieniem prawidłowości reprezentacji w przypadku osób prawnych;
- kto dokonał weryfikacji,
- w jaki sposób udokumentowano dokonane czynności

W okresie 01.01.-30.09.2013 roku do obowiązków pracownika przyjmującego deklaracje należało potwierdzenie dokonania kontroli formalnej poprzez naniesienie pieczęci "Sprawdzono pod względem formalnym", a w odniesieniu do deklaracji PCC-3 również adnotacji dot. poprawności pod względem formalnym i rachunkowym, wartości rynkowej przedmiotu czynności, zgodności podanej w deklaracji wartości z wartością rynkową, ewentualnym odstąpieniem od określenia wartości rynkowej, zgodności z terminem złożenia deklaracji, ewentualnego doniesienia karnego. Odstąpiono od w/w procedury uregulowaniami Instrukcji I-038/3 „Obieg i przetwarzanie deklaracji” obowiązującej od dnia 01.10.2013 roku.

Z wyjaśnień udzielonych pismem z dnia 08.12.2014 roku oraz z dnia 15.01.2015 roku przez Pana Bohdana Kaczmaryka Kierownika Działu Obsługi Bezpośredniej wynika, że weryfikacja formalna i rachunkowa deklaracji PCC odbywa się zgodnie z instrukcją I-038/3 „Obieg i przetwarzanie deklaracji” obowiązującą od dnia 01.10.2013 roku (poprzednio: Instrukcja I-038/2 obowiązująca od dnia 25.03.2013 roku oraz I-038/1 obowiązująca od dnia 17.02.2012 roku). Weryfikacji formalnej i rachunkowej:

- deklaracji PCC-3 składanych w siedzibie urzędu na sali obsługi dokonuje pracownik w trakcie przyjmowania dokumentu

- deklaracji PCC przesyłanych pocztą dokonuje pracownik Działu OB w trakcie wprowadzania nagłówka do POLTAX

(nie są dokonywane stosowne adnotacje na dokumencie; informacje o osobach dokonujących weryfikacji widoczne są w systemie POLTAX).

[Dowód: akta kontroli, str 311, 542]

Brak na deklaracjach stosownych adnotacji dot. poprawności pod względem formalnym i rachunkowym, jak również brak pieczęci imiennej osoby dokonującej weryfikacji nie pozwala jednoznacznie ustalić czy weryfikacja formalna i rachunkowa została dokonana i kto ewentualnie jej dokonał (czy została dokonana na etapie przyjmowania dokumentu czy też wprowadzania nagłówka do systemu POLTAX czy też danych szczegółowych).

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

Wytypowane do kontroli pozycje (10 szt. PCC-3) poddano ocenie mając na uwadze 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

Z pisemnej informacji udzielonej w dniu 08.12.2014 roku przez Pana Bohdana Kaczmeryka Kierownika Działu Obsługi Bezpośredniej wynika, że w okresie objętym kontrolą podwyższenie podstawy opodatkowania dot. deklaracji PCC-3 miało miejsce w 76 przypadkach. Związane z tym dodatkowe przypisy wyniosły 6.093 zł.

[Dowód: akta kontroli, str 311]

Z pisemnych wyjaśnień Pana Bohdana Kaczmeryka udzielonych w dniu 15.01.2015 roku oraz 02.03.2015 roku wynika, że weryfikacja wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej, będącego przedmiotem opodatkowania w deklaracjach PCC-3 jest dokonywana przez pracownika przyjmującego deklaracje na sali obsługi w oparciu o program Infor-Expert, portal Allegro. Podatnik jest informowany o obowiązku wykazania w deklaracji wartości rynkowej. Fakt dokonania weryfikacji wartości nie jest odnotowywany w żaden sformalizowany sposób. W przypadku podwyższenia wartości przez podatnika w deklaracji, pracownik w polu „uwagi” w systemie POLTAX dokonuje adnotacji o kwocie. W przypadku, gdy podatnik nie dokona podwyższenia wartości, również w polu „uwagi” w POLTAX wpisywana jest spodziewana kwota uszczuplenia dla celów przeprowadzenia ewentualnego postępowania w przyszłości. Analogiczne zasady dotyczą deklaracji, które wpływają za pośrednictwem poczty.

W ramach przeprowadzonych czynności weryfikacyjnych deklaracji PCC-3 wystąpiło:

- 55 przypadków zaniżenia wartości rynkowych (kwota uszczuplenia wyniosła 3.209 zł) - dot. 2013 roku
- 45 przypadków zaniżenia wartości rynkowych (kwota uszczuplenia wyniosła 3.069 zł) – dot. 2014 roku

W Urzędzie Skarbowym w Bytowie odstąpiono od sformalizowanej, dogłębnej formy dokonywania analizy wysokości podstaw opodatkowania wykazanych w deklaracjach PCC-3 i wprowadzono weryfikację bieżącą przez pracownika przyjmującego deklarację, bądź w przypadku deklaracji składanych drogą pocztową, wprowadzającego nagłówki deklaracji. Oznacza to, że wszystkie deklaracje weryfikowane są przez pracownika, który je przyjmuje, a w przypadku, gdy wartość rynkowa budzi wątpliwości co do jej wysokości, dokonuje on sprawdzenia wartości w dostępnych aplikacjach oraz internecie. Weryfikacja odbywa się również w oparciu o program Infor-Expert, portal

allegro. Dodatkowo w momencie przyjmowania deklaracji pracownik jest zobowiązany do wskazywania podatnikom na konieczność wykazywania podstawy opodatkowania w wysokości wartości rynkowej. W przypadku stwierdzenia przez pracownika zaniżenia wartości rynkowej, podatek jest informowany o konieczności wykazania wartości rynkowej w deklaracji. W sytuacji, gdy dokona takiej korekty, w polu „Uwagi organu podatkowego” w deklaracji pracownik weryfikujący wpisuje W:XX (gdzie XX to kwota podwyższenia podatku należnego – dane te również są wpisywane w polu „uwagi” w POLTAX).

Powyższe zmiany zostały wprowadzone Instrukcją I-038 „Obieg i przetwarzanie deklaracji” obowiązującą od dnia 01.10.2013 roku.

[Dowód: akta kontroli, str 542-543, 559-560, 372]

Ponadto:

- Decyzja Nr 10/2012 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytowie z dnia 17 lutego 2012 roku w sprawie określenia kwoty, w przypadku której dopuszcza się możliwość odstąpienia od wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych w Urzędzie Skarbowym w Bytowie (obowiązująca do dnia 15.01.2014 roku) dopuszczała możliwość odstąpienia od wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych w sytuacji, gdy według wstępnego szacunku dokonanego przez właściwego merytorycznie pracownika, kwota należnego podatku od dokonanej czynności cywilnoprawnej podlegająca przypisowi nie przekroczyłaby kwoty 100 zł.

- Decyzja Nr 2/2014 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytowie z dnia 16.01.2014 roku w sprawie określenia sytuacji priorytetowych z punktu widzenia zasadności wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn w Urzędzie Skarbowym w Bytowie:

- za priorytetowe, w kwestii zasadności wszczęcia postępowań podatkowych w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych, uznaje sytuacje, gdy według wstępnego szacunku dokonanego przez właściwego merytorycznie pracownika wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej podlegającej opodatkowaniu PCC różni się od wartości przedmiotu tej czynności podanej przez podatnika bądź płatnika o więcej niż 33%;

- uwzględniając zasady ekonomiki postępowania dopuszcza możliwość odstąpienia od wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych w sytuacji, gdy różnica między wartościami dot. przedmiotu czynności cywilnoprawnej nie przekracza 33%;

- niezależnie od powyższego uwzględniając zasady ekonomiki postępowania dopuszcza się możliwość odstąpienia od wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych w sytuacji, gdy według wstępnego szacunku dokonanego przez właściwego merytorycznie pracownika kwota należnego podatku od dokonanej czynności cywilnoprawnej podlegająca przypisowi różni się od kwoty podatku wykazanej przez podatnika bądź płatnika o wartość nie wyższą niż 250 zł

Stosowana przez Urząd Skarbowy w Bytowie powyższa praktyka w zakresie możliwości odstępowania (z uwagi na zasady ekonomiki postępowania) od wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych w sytuacjach, gdy kwota należnego podatku nie przekraczała kwoty 100 zł oraz obecnie, gdy nie jest wyższa niż 250 zł, jak również w przypadku, gdy różnica między wartościami dot. przedmiotu czynności cywilnoprawnej nie przekracza 33%, jest niezgodna z treścią art. 6 ustawy z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz. U z 2010 roku Nr 101 poz. 649 z późn. zm.), który określa:

- definicję wartości rynkowej – stanowiącej podstawę opodatkowania – opartą na

wyznacznikach takich, jak: przeciętne ceny z rynku obrotu rzeczami lub prawami majątkowymi tego samego rodzaju lub gatunku, miejsce położenia oraz stan i stopień zużycia przedmiotu umowy w odniesieniu do daty dokonania analizowanej czynności cywilnoprawnej, bez odliczania długów i ciężarów,

- procedurę weryfikowania przez organ podatkowy ceny wskazanej w konkretnej umowie – w świetle powyższej definicji – która przewiduje dopuszczenie dowodu z opinii biegłego przy czym, jeśli wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, koszty opinii biegłego ponosi podatnik.

Stosowana praktyka zakłada bowiem automatyzm w kwalifikowaniu spraw do załatwienia w ramach oceny wstępnej, to jest wówczas, gdy różnica między wartościami nie przekroczy 33%, a między podatkiem od wartości umownej i od wartości średniej arytmetycznej nie przekraczała kwoty 100 zł a obecnie 250 zł. Takie założenie wyłącza uwzględnianie ustawowego wyznacznika wartości rynkowej jakim jest stan i stopień zużycia przedmiotu z dnia dokonania czynności cywilnoprawnej, zatem jego charakterystyki i indywidualnych cech rynkowych. Natomiast zgodnie z obowiązującymi przepisami należy dokonywać ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania zgodnie z treścią art. 6 ust. 1 powołanej wyżej ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych tzn. każdorazowo prowadzić czynności sprawdzające w celu weryfikacji wartości zgłaszanych przez podatników przedmiotów. Ponadto kontrolujący wskazują, że określona w art. 6 ust. 4 ustawy o PCC granica 33% ma zastosowanie wyłącznie do obciążenia podatnika kosztami opinii biegłego.

W deklaracjach objętych kontrolą w jednym przypadku wystąpiło podwyższenie przez podatnika wartości podstawy opodatkowania (dot. deklaracji 3188828), co skutkowało zwiększeniem podatku należnego o 21 zł (zapis w aplikacji POLTAX w polu "uwagi": w:21,00).

4. Terminowość wprowadzania danych do systemu POLTAX

Zagadnienie to zbadano w oparciu o wewnętrzne akty prawne obowiązujące w Urzędzie regulujące obieg deklaracji i zasady wprowadzania danych do systemu POLTAX oraz na podstawie analizy wskaźnika OB.SZD (wskaźnik szybkości ewidencjonowania w POLTAX dokumentów) w zakresie podatków majątkowych.

Kontroli poddano losowo wybrane dokumenty - 10 szt. deklaracji PCC-3 oraz 10 szt. zeznań SD-3.

W Urzędzie Skarbowym w Bytowie funkcjonuje instrukcja I-038/3 "Obieg i przetwarzanie deklaracji" obowiązująca od dnia 01.10.2013 roku (poprzednio: Instrukcja I-038/2 obowiązująca od dnia 25.03.2013 roku oraz I-038/1 obowiązująca od dnia 17.02.2012 roku).

W wytypowanych do kontroli przypadkach stwierdzono, że okres od daty wpływu dokumentu do urzędu do daty jego wprowadzenia do systemu POLTAX kształtował się następująco:

- w przypadku 10 deklaracji PCC-3 – od 1 do 9 dni – średnio 4,3
- w przypadku 10 zeznań SD-3 – od 3 do 12 dni – średnio 5,5

Oceny kontrolowanego zagadnienia dokonano również w oparciu o analizę miernika OB.SZD (wskaźnik szybkości zaewidencjonowania w POLTAX dokumentów; wartość w liczniku: suma upływu czasu od dnia wpływu dokumentu do jego wprowadzenia w systemie POLTAX; wartość w mianowniku: liczba dokumentów). Wartość miernika OB.SZD wyniósł w okresie:

- 01.01.-31.12.2013 roku – 17,43 (wartość w liczniku: 2.711.121 dni; wartość w

mianowniku: 155.561 dokumentów)

- 01.01.-30.09.2014 roku – 5,59 (wartość w liczniku: 812.614 dni; wartość w mianowniku: 145.465 dokumentów)

Z analizy miernika OB.SZD, w odniesieniu do rodzaju dokumentów będących przedmiotem kontroli (PCC-2, PCC-3, SD-2, SD-3) wynika, że w okresie I-IX'2014 roku, w stosunku do okresu I-XII'2013 poprawie uległa szybkość wprowadzania do systemu POLTAX dokumentów PCC-2 (z 3,03 na 2,39), SD-2 (z 2,86 na 1,88), SD-3 (z 5,68 na 4,03), SD-3/A (z 6,01 na 4,33). Nieznacznemu pogorszeniu uległa jedynie w odniesieniu do dokumentów PCC-3 (z 0,52 na 1,11) i PCC-3/A (z 0,67 na 1,25). Powyższe potwierdza, że terminowość wprowadzania danych do systemu POLTAX utrzymuje się na wysokim poziomie.

5. Wprowadzanie danych do CZM. przekazywanie informacji do właściwych Urzędów Skarbowych

Zagadnienie to zbadano w oparciu o:

- zasady opisane w Podręczniku Użytkownika Systemu Czynności Majątkowych
- przepisy regulujące właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach:
 - podatku od spadków i darowizn tj. § 7 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 roku w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. z 2005 roku Nr 165 poz. 1371 ze zm.)
 - podatku od czynności cywilnoprawnych tj. art. 12 ustawy z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010 roku Nr 101 poz. 649 ze zm.)

Kontroli poddano:

- wykazy z aplikacji CZM dot. przekazania informacji w aplikacji CZM (które wpłynęły do Urzędu Skarbowego w Bytowie w okresie 01.11.2013 – 31.01.2014 roku i które zostały przekazane do Urzędu Skarbowego w Słupsku, Urzędu Skarbowego w Człuchowie oraz Urzędu Skarbowego w Kartuzach),
- potwierdzenia przesłania powyższych plików do w/w urzędów skarbowych,
- wydruki z aplikacji CZM potwierdzające wpływ do Urzędu Skarbowego w Słupsku oraz Urzędu Skarbowego w Człuchowie informacji o czynnościach majątkowych przesłanych w aplikacji CZM przez Urząd Skarbowy w Bytowie (w przypadku Urzędu Skarbowego w Słupsku dot. to informacji, które do Urzędu Skarbowego w Bytowie wpłynęły w okresie 01.01.-31.01.2014 roku a w przypadku Urzędu Skarbowego w Człuchowie – w okresie 01.12.-31.12.2013 roku)
- pisma przewodnie do urzędów skarbowych (wraz ze stosownymi wydrukami z CZM) przekazujące papierowe akty notarialne do: Urzędu Skarbowego w Słupsku oraz Urzędu Skarbowego w Człuchowie.

Zgodnie z "Procedurą stosowaną w urzędzie skarbowym wysyłającym informacje o czynnościach majątkowych" opisaną w "Dodatku 5" do powyższego Podręcznika Ministerstwo Finansów zaleca przestrzeganie w urzędach skarbowych terminów wysyłania informacji do innych urzędów:

- pomiędzy 15 a 20 dniem każdego miesiąca urzędy skarbowe wysyłają informacje o czynnościach, które zostały w tym urzędzie wprowadzone z dokumentów źródłowych a wpłynęły w poprzednim miesiącu,
- niezwłocznie po 20 dniu każdego miesiąca urzędy dokonują wczytania i integracji informacji,
- do 25 dnia miesiąca urzędy odsyłają wg właściwości informacje skierowane błędnie,

- do końca miesiąca urzędy wczytują i integrują informacje otrzymane z urzędów, które otrzymały je wskutek błędnego skierowania.

W okresie objętym kontrolą do urzędu w systemie CZM:

- w okresie 01.01.-31.12.2013 roku - wpłynęło 10.436 szt. informacji (kwota pobranego podatku PCC 1.186.253 zł oraz kwota pobranego podatku SD 28.066 zł); do właściwych urzędów skarbowych przekazano raportem 497 szt. informacji,

- w okresie 01.01.-01.12.2014 roku - wpłynęło 10.154 szt. informacji (kwota pobranego podatku PCC 1.109.121,14 zł oraz kwota pobranego podatku SD 10.204 zł); do właściwych urzędów skarbowych przekazano raportem 558 szt. informacji.

Z pisemnych wyjaśnień udzielonych w dniu 16.12.2014 roku, 15.01.2015 roku oraz 27.02.2015 przez Panią Anitę Wolską Kierownika Samodzielnego Referatu Postępowań Podatkowych wynika, że kwestię wprowadzania danych do systemu CZM oraz dalszego przekazywania danych do właściwych urzędów reguluje po części instrukcja I-038/3 "Obieg i przetwarzanie deklaracji" obowiązująca od dnia 01.10.2013 roku (poprzednio: Instrukcja I-038/2 obowiązująca od dnia 25.03.2013 roku oraz I-038/1 obowiązująca od dnia 17.02.2012 roku), która odnosi się również do aktów notarialnych. Zaewidencjonowane akty notarialne są niezwłocznie przekazywane za pokwitowaniem do Referatu PP, gdzie dzielone są wg właściwości miejscowej tj. wg miejsca położenia nieruchomości, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, a następnie w pierwszej kolejności do systemu CZM są wprowadzane akty notarialne przeznaczone do przesłania zgodnie z właściwością miejscową. W przepisach dot. właściwości miejscowej organów podatkowych w zakresie podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych nie wskazano terminu do dokonania przekazania spraw i następuje to w formie papierowej. Natomiast okresowo raz w miesiącu (wg zaleceń Ministerstwa Finansów, zawartych w Podręczniku Użytkownika Systemu Czynności Majątkowych) tj. w terminie do 20-go dnia następnego miesiąca po dacie wpływu informacji do urzędu, po wprowadzeniu wszystkich spraw do aplikacji CZM wraz ze stronami transakcji, również podmiotami "obcymi" tj. spoza właściwości miejscowej, przekazywane są sprawy w formie elektronicznej do właściwego urzędu skarbowego w zakresie podatku dochodowego (właściwość PIT). Przesłanie to następuje na podstawie wydruku z CZM "Wykaz informacji o czynnościach majątkowych", które wpłynęły w danym okresie i dla których zaznaczono przekazanie do właściwego urzędu.

[Dowód: akta kontroli, str 389, 536-537, 553]

Nie stwierdzono nieprawidłowości w stosunku do niniejszego zagadnienia. Przekazywanie informacji do właściwych urzędów skarbowych dokonywane jest terminowo w oparciu o przepisy regulujące właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach podatku od spadków i darowizn oraz czynności cywilnoprawnych oraz zgodnie z procedurami w tym zakresie wskazanymi w Podręczniku Użytkownika Systemu Czynności Majątkowych.

Ustalenia

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono, iż praktyka stosowana przez Urząd Skarbowy w Bytowie w zakresie możliwości odstępowania (z uwagi na zasady ekonomiki postępowania) od podwyższenia wartości przedmiotu opodatkowania w sytuacjach, gdy kwota należnego podatku nie przekraczała kwoty 100 zł oraz obecnie, gdy nie jest wyższa niż 250 zł, jak również w przypadku, gdy różnica między wartościami dot. przedmiotu czynności cywilnoprawnej nie przekracza 33% jest niezgodna z treścią art. 6 ustawy z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz. U z 2010 roku Nr 101 poz. 649 z późn.

	zm.). Ponadto niejasny i niejednoznaczny jest zapis zawarty w treści Instrukcji I-052/5 dot. spraw karnych skarbowych, jak również pełnomocnictwo udzielone P. Anicie Wolskiej oraz P. Bohdanowi Kaczmaryk w celu wypełnienia zobowiązań w tym zakresie. Dotyczą one bowiem kwalifikowania faktu odstąpienia od kierowania wniosku do komórki karnej skarbowej. Zarówno treść instrukcji, jak również udzielone pełnomocnictwo winny wskazywać, że odstąpienie od sporządzenia wniosku do komórki karnej skarbowej jest jednoznaczne z podjęciem decyzji o odstąpieniu od ukarania.
Ocena cząstkowa	Działalność Urzędu w wyżej przedstawionym zakresie należy ocenić pozytywnie z nieprawidłowościami .

2. Orzecznictwo

Stan prawny	• Ustawa z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 roku Nr 101 poz. 649 z późn. zm.), • Ustawa z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (Dz. U z 2009 roku Nr 93 poz. 768 z późn. zm.), • Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 roku Nr 749 z późn. zm.),
Opis stanu faktycznego	2.1 Sposób rozpracowania informacji podatkowych skutkujących odstąpieniem od wszczęcia postępowania podatkowego. 2.1.1. Sposób rozpracowania informacji podatkowych w zakresie PCC Do kontroli wytypowano 20 aktów notarialnych, w przypadku których założone sprawy zakończono poprzez ocenę wstępną: - 10 z paczki nr PP/2/02/37-60/13 - 10 z paczki zawierającej dokumenty o nr 2.317-2363 Zgodnie z tabelą wartości stosowanych w aplikacji CZM sposób zakończenia sprawy poprzez „ocenę wstępną w US” następuje bez udziału podatnika. Kontroli 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), • w jaki sposób udokumentowano dokonane czynności. Skontrolowane akty notarialne dokumentują następujące czynności cywilnoprawne: • 1 umowa o podział majątku wspólnego - przedmiotem czynności jest podział małżeńskiego majątku wspólnego bez splat lub dopłat – nie podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych. • 19 umów sprzedaży (oraz w 3 aktach również ustanowienia hipoteki), z czego: • w 8 przypadkach czynność korzystała z wyłączenia z opodatkowania pcc na podstawie art. 2 pkt 4 lit. a ustawy (opodatkowanie podatkiem VAT), • w 2 przypadkach czynność korzystała ze zwolnienia z opodatkowania pcc na podstawie art. 9 pkt 2 lit. a ustawy (gospodarstwo rolne), • w 6 przypadkach przyjęto wartość zgodną z aktem notarialnym.

- w 3 przypadkach odstąpiono od wszczęcia postępowania podatkowego na podstawie Decyzji nr 2/14 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytowie.

Na wszystkich aktach notarialnych znajdują się podpisy trzech osób dokonujących weryfikacji, w tym (w 12 przypadkach) Kierownika Referatu i Z-cy Naczelnika Urzędu Skarbowego lub Naczelnika.

Do aktów notarialnych dotyczących czynności cywilnoprawnych podlegających opodatkowaniu PCC dołączono wydruki z aplikacji CZM dot. nieruchomości podobnych. Na wydrukach została wyliczona wartość rynkowa przedmiotu transakcji i naniesiona adnotacja, że przyjęto wartość zgodną z aktem notarialnym lub odstąpiono od wszczęcia postępowania podatkowego na podstawie Decyzji nr 2/14 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytowie z dnia 16.01.2014 r. w sprawie określenia sytuacji priorytetowych z punktu widzenia zasadności wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn w Urzędzie Skarbowym w Bytowie. W § 1 przedmiotowej decyzji cyt.: „w kwestii zasadności wszczęcia postępowań podatkowych w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych, za priorytetowe uznaje się sytuacje, gdy według wstępnego szacunku dokonanego przez właściwego merytorycznie pracownika, wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej podlegającej opodatkowaniu PCC różni się od wartości przedmiotu tej czynności podanej przez podatnika bądź płatnika o więcej niż 33% (ust.1). Jednocześnie, uwzględniając zasady ekonomiki postępowania, dopuszcza się możliwość odstąpienia od wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych w sytuacji, gdy różnica między wartościami dot. przedmiotu czynności cywilnoprawnej, o której mowa w § 1 ust. 1 nie przekracza 33% (ust.2). Niezależnie od uregulowań wynikających z § 1 ust. 1 i 2, uwzględniając zasady ekonomiki postępowania, dopuszcza się możliwość odstąpienia od wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych w sytuacji, gdy według wstępnego szacunku dokonanego przez właściwego merytorycznie pracownika, kwota należnego podatku od dokonanej czynności cywilnoprawnej, podlegająca przypisowi różni się od kwoty podatku wykazanej przez podatnika bądź płatnika o wartość nie wyższą niż 250,00 zł (ust.3).

Stosowana przez Urząd Skarbowy w Bytowie powyższa praktyka w zakresie możliwości odstępowania (z uwagi na zasady ekonomiki postępowania) od wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych w sytuacjach, gdy kwota należnego podatku nie jest wyższa niż 250 zł, jak również w przypadku, gdy różnica między wartościami dot. przedmiotu czynności cywilnoprawnej nie przekracza 33%, jest niezgodna z treścią art. 6 ustawy z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz. U z 2010 roku Nr 101 poz. 649 z późn. zm.), który określa:

- definicję wartości rynkowej – stanowiącej podstawę opodatkowania – opartą na wyznacznikach takich, jak: przeciętne ceny z rynku obrotu rzeczami lub prawami majątkowymi tego samego rodzaju lub gatunku, miejsce położenia oraz stan i stopień zużycia przedmiotu umowy w odniesieniu do daty dokonania analizowanej czynności cywilnoprawnej, bez odliczania długów i ciężarów,
- procedurę weryfikowania przez organ podatkowy ceny wskazanej w konkretnej umowie – w świetle powyższej definicji – która przewiduje dopuszczenie dowodu z opinii biegłego przy czym, jeśli wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, koszty opinii biegłego ponosi podatnik.

Stosowana praktyka zakłada bowiem automatyzm w kwalifikowaniu spraw do załatwienia w ramach oceny wstępnej, to jest wówczas, gdy różnica między wartościami

nie przekroczy 33%, a między podatkiem od wartości umownej i od wartości średniej arytmetycznej nie przekraczała kwoty 250 zł. Takie założenie wyłącza uwzględnianie ustawowego wyznacznika wartości rynkowej jakim jest stan i stopień zużycia przedmiotu z dnia dokonania czynności cywilnoprawnej, zatem jego charakterystyki i indywidualnych cech rynkowych. Natomiast zgodnie z obowiązującymi przepisami należy dokonywać ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania zgodnie z treścią art. 6 ust. 1 powołanej wyżej ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych tzn. każdorazowo prowadzić czynności sprawdzające w celu weryfikacji wartości zgłaszanych przez podatników przedmiotów. Ponadto kontrolujący wskazują, że określona w art. 6 ust. 4 ustawy o PCC granica 33% ma zastosowanie wyłącznie do obciążenia podatnika kosztami opinii biegłego.

Ponadto w jednym przypadku stwierdzono, że przedmiotem transakcji była nieruchomość położona w Miałku, zaś transakcje służące do ustalenia wartości rynkowej pochodziły z Bytowa (nr informacji 104061, akta kontroli str. 615)

Zgodnie bowiem z art. 6 ust. 2 ustawy o PCC wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnych określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu, stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów.

Z treści złożonych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytowie zastrzeżeń z dnia 24.04.2015 r. wynika, że na gruncie kontrolowanej sprawy, podjęta została próba porównania prawa użytkowania wieczystego niezabudowanej działki gruntu o pow. 0,1071 ha, położonej w Miałku - będącego przedmiotem analizowanej transakcji z dnia 18.02.2013r. - z informacjami o transakcjach odnotowanymi w aplikacji CZM. Wybrane parametry nieruchomości do porównania obejmowały grunty niezabudowane o pow. od 800 m² do 2000 m², przylegające do centrum Miałka, a zakres dat dokonanych transakcji obejmował okres od 18.02.2012r. do 17.02.2013r. Wynik selekcji przeprowadzonej przez aplikację CZM wskazał, iż nie ma nieruchomości spełniających podane warunki. W efekcie do porównania przyjęto transakcje spełniające analogiczne warunki dokonane w Bytowie, albowiem w powiecie bytowskim istnieją tylko dwa miasta (oba o porównywalnej wielkości). Zasadnym więc było przyjęcie do porównania transakcji dotyczących nieruchomości miejskich.

Odnosząc się do powyższych wyjaśnień należy wskazać, że zgodnie z treścią art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz. U z 2010 roku Nr 101 poz. 649 z późn. zm.) wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnych określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na istotny w omawianej sprawie przepis § 26 ust. 1 rozporządzenia z dnia 21.09.2004 r. rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21.09.2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. nr 207, poz. 2109 z późn. zm.), zgodnie z którym przy określaniu wartości nieruchomości, które ze względu na ich szczególne cechy i rodzaj nie są przedmiotem obrotu na lokalnym rynku nieruchomości, można przyjmować ceny transakcyjne uzyskiwane za nieruchomości podobne na regionalnym albo krajowym rynku nieruchomości. Stanowisko uwzględniające cytowaną regulację, w odniesieniu do definicji wartości rynkowej określonej w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych, wyrażone zostało w wyroku z dnia 17.07.2009 r. sygn. akt I SA/Wr 832/09. Zgodnie z jego

treścią, cyt.: „*Odwołanie się w przepisie art. 6 ust. 2 ustawy z 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych do cen stosowanych w danej miejscowości, należy rozumieć jako wskazówkę interpretacyjną, nie zaś jako bezwzględny wymóg, albowiem, w przeciwnym wypadku, na przykład gdy w danej miejscowości nie było odpowiednich transakcji, uniemożliwiałoby to zastosowanie przedmiotowego unormowania.*”

W świetle powyższego należy zatem uwzględnić zastrzeżenie i ocenić działanie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytowie jako prawidłowe.

2.1.2 Sposób rozpracowania informacji podatkowych skutkujących odstąpieniem od wszczęcia postępowania podatkowego w podatku od spadków i darowizn.

Do kontroli wytypowano 12 dokumentów zawartych w 2 paczkach oznaczonych: „SD”, które wpłynęły do kontrolowanego urzędu skarbowego w 2014 r. o numeracji 1656-1899 oraz „PPIII/4320 Akta Podatku od Spadków i Darowizn”, które wpłynęły w 2013 r. o numerach 1671-1844, na ich podstawie założono 28 spraw, które zakończone zostały poprzez ocenę wstępną.

Ogółem na podstawie w/w dokumentów stanowiących akty notarialne założono w aplikacji CZM w/w ilość spraw dla następujących rodzajów czynności:

Rodzaj czynności	Ilość spraw
Darowizna	17
Ustanowienie osobistej służebności mieszkania	4
Dziedziczenie	5
Nieodpłatne zniesienie współwłasności	2

Kontroli poddano następujące zagadnienia:

- czy dokonano weryfikacji informacji tj. czy sprawdzono poprawność formalną i merytoryczną (czy zostały spełnione przesłanki zastosowanego zwolnienia, 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.

10 spośród skontrolowanych aktów notarialnych dotyczy sytuacji, gdzie notariusz nie pobrał podatku, a dokumenty te zostały opatrzone odręcną adnotacją „*nabycie zwolnione na podstawie art. 4a ustawy*” bądź „*nie podlega podatkowi SD – brak całkowitego wyjścia ze współwłasności*” oraz podpisami trzech pracowników, w tym Kierownika Referatu i Z-cy Naczelnika Urzędu Skarbowego.

Natomiast 2 dokumenty stanowiące akt poświadczenia dziedziczenia w formie aktu notarialnego i postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, opatrzone zostały odręcną adnotacją „*nabycie zwolnione na podstawie art. 4a ustawy*” oraz podpisami trzech pracowników, w tym Kierownika Referatu i Z-cy Naczelnika Urzędu Skarbowego, w związku ze złożeniem zgłoszeń o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych SD-Z2.

Adnotacja „*nabycie zwolnione na podstawie art. 4a ustawy*” umieszczona została na aktach notarialnych, dotyczących darowizn i ustanowienia osobistej służebności mieszkania (załącznik nr 1 poz.2-8,11-12), dokonanych pomiędzy osobami z kręgu najbliższej rodziny (co wynika z treści danych osobowych zawartych w akcie notarialnym), gdy notariusz uwzględnił zwolnienie uregulowane w art. 4a ust. 1 ustawy o

podatku od spadków i darowizn (stanowiącym, iż zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli:

1. 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
2. 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 myśl art. 4a ust. 4 pkt 2 ustawy obowiązek zgłoszenia nie obejmuje przypadków, gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego.

Z uwagi bowiem na regulację art. 17 a ust. 2 w/w ustawy (obowiązek składania zeznań podatkowych nie dotyczy przypadków, w których podatek jest pobierany przez płatnika) i art. 18 ust. 1 ustawy (notariusze są płatnikami podatku od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie) zgłoszenie wskazane w art. 4a dokonywane jest w momencie przekazania do właściwego urzędu skarbowego aktu notarialnego przez notariusza.

Zgodnie z ukształtowaną linią orzecniczą dotyczy to również przypadków ustanowienia osobistej służebności mieszkania w formie aktu notarialnego.

W tym zakresie uznać należy, iż dokonywana weryfikacja jest wystarczająca.

Adnotacja "*nie podlega podatkowi SD – brak całkowitego wyjścia ze współwłasności*" dokonana na akcie notarialnym (załącznik nr 1 poz. 10) dotyczącym nieodpłatnego zniesienia współwłasności, gdy notariusz nie pobrał podatku od spadków i darowizn, ponieważ wartości nabytych nieruchomości nie przekraczają kwot wolnych od podatku z art. 9 ust. 1 pkt 1, 2 i 3 w związku z art. 4a w/w ustawy nie jest adekwatna do treści aktu notarialnego. Z treści dokumentu wynika, iż umowa zniesienia współwłasności, jakkolwiek dotyczyła tylko części działek stanowiących dotychczas nieruchomość objętą jedną Księgą Wieczystą, to została dokonana po ich uprzednim wyłączeniu. Mając na względzie powierzchnię działek przypadających dla każdego ze współwłaścicieli po wyjściu ze współwłasności przewyższających przypadający udział we współwłasności oraz cenę rynkową m² gruntów rolnych zaznaczyć należy, że właściwą przyczynę braku opodatkowania stanowi wskazana przez notariusza okoliczność, że stanowiące podstawę opodatkowania wartości nabytych nieruchomości nie przekraczają kwot wolnych od podatku z art. 9 ust. 1 pkt 1, 2 i 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Uznać więc należy, iż pomimo dokonania adnotacji uwzględniającej nieprawidłową interpretację treści aktu notarialnego opisane zdarzenie prawne nie skutkuje obowiązkiem podatkowym.

Natomiast adnotacja "*nabycie zwolnione na podstawie art. 4a ustawy*" na aktach notarialnych poświadczenia dziedziczenia (załącznik nr 1 poz. 1, 9), zastosowana została w związku ze złożeniem w wymaganym terminie zgłoszeń o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych SD-Z2, skutkujących zwolnieniem z podatku.

W tym zakresie uznać należy, iż dokonywana weryfikacja również jest wystarczająca.

W kontrolowanych 28 sprawach nie wystąpił obowiązek zapłaty podatku od spadków i darowizn.

2.2. Sprawy przekazane do ponownego rozpatrzenia.

Na podstawie wydruku z Rejestru Pism i Spraw Izby Skarbowej w Gdańsku ustalono, że w okresie objętym kontrolą uchylono 5 rozstrzygnięć (4 decyzje i 1 postanowienie) i przekazano sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ podatkowy pierwszej instancji na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej.

Kontroli poddano wszystkie sprawy. Kontrolowany organ podatkowy – ponownie rozpatrując sprawy – wypełnił zalecenia organu podatkowego drugiej instancji.

[Dowód: akta kontroli, str 629-633]

2.3. Sprawy zakończone wydaniem decyzji uwzględniających wnioski o stwierdzenie nadpłaty, zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych w trybie art. 11 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, wznowienie postępowania podatkowego ze skutkiem zmniejszenia zobowiązania lub stwierdzenia jego niewystąpienia.

2.3.1 Sprawy zakończone wydaniem decyzji uwzględniających wnioski o stwierdzenie nadpłaty.

Na podstawie *Raportów o dokumentach wystawionych przez organy podatkowe* obejmujących formularze o kodzie NAD-PY w podatku PCC wystawione w okresie: 01.01.2013 r. - 31.05.2014 r. ustalono następującą ilość decyzji stwierdzających nadpłatę na podstawie art. 74a Ordynacji Podatkowej:

2013 – 0 szt.

2014 – 8 szt.

Kontrolą objęto wszystkie sprawy.

W podstawie prawnej 5 decyzji wskazano przepis art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej zamiast – mającego zastosowanie na gruncie rozpatrywanej sprawy – art. 123 § 2.

W zakresie merytorycznego rozpatrzenia wniosków stron w zakresie stwierdzenia nadpłaty - nieprawidłowości nie stwierdzono.

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

Na podstawie *Raportów o dokumentach wystawionych przez organy podatkowe* obejmujących formularze o kodzie PCC-PZ wystawione w okresie : od 01.01.2013 r. – 30.09.2014 r. nie stwierdzono wystąpienia decyzji w w/w zakresie.

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

1) Na podstawie *Raportów o dokumentach wystawionych przez organy podatkowe* obejmujących formularze o kodzie POS-W3 wystawione w okresie : od 01.01.2013 r. – 30.09.2014 r., dotyczących podatku od spadków i darowizn wyodrębniono

- 7 decyzji wydanych w 2013 r.
- 0 decyzji wydanych w 2014 r.

po wznowieniu postępowania podatkowego.

Kontrolą objęto wszystkie w/w decyzje. Podstawę prawną ich rozstrzygnięcie stanowi:

1) art. 245 § 1 pkt 1 w związku z art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej

- uchylenie po wznowieniu decyzji umarzającej postępowanie podatkowe i ustalenie podatku od spadków i darowizn – (4 sprawy);
- uchylenie po wznowieniu decyzji umarzającej postępowanie podatkowe i stwierdzenie braku nadwyżki wartości masy spadkowej podlegającej opodatkowaniu na skutek zastosowania ulgi warunkowej - (1 sprawa);

2) art. 245 § 1 pkt 3 lit a. Ordynacji podatkowej

- odmowa uchylenia decyzji stwierdzającej brak nadwyżki do opodatkowania na skutek zastosowanej ulgi warunkowej – (1 sprawa);

3) art. 245 § 1 pkt 3 lit b. Ordynacji podatkowej

- odmowa uchylenia decyzji stwierdzającej brak nadwyżki wartości masy spadkowej na skutek zastosowanej ulgi warunkowej z uwagi na upływ terminu przewidzianego w art. 68 § 2 pkt 2 O.p. - (1 sprawa).

Zaznaczyć należy, iż w przypadku 6 spośród 7 kontrolowanych decyzji rozstrzygnięcie nie mieściło się w zakresie przedmiotu kontroli, jakkolwiek uwzględniało wnioski o wznowienie postępowania podatkowego jednakże bez skutku zmniejszenia zobowiązania lub stwierdzenia jego niewystąpienia (5 spraw) bądź z powodu upływu terminów przedawnienia do wydania decyzji orzekającej co do istoty (art. 68 § 2 pkt 2 O.p.) nie wystąpił skutek polegający na zmniejszeniu zobowiązania lub stwierdzeniu jego niewystąpienia (1 sprawa).

Natomiast w sprawie objętej przedmiotem kontroli zasadnie, na podstawie 245 § 1 pkt 1, w związku z art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej uchylona została po wznowieniu decyzja nr PP/4300-359/12 z dnia 29.11.2012 r. umarzająca postępowanie podatkowe i stwierdzony został brak nadwyżki wartości masy spadkowej podlegającej opodatkowaniu, w związku z uwzględnieniem kwoty wolnej, wskazanej w art. 9 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, zastosowaniem ulgi warunkowej z art. 16 ustawy o podatku od spadków i darowizn i zwolnienia z art. 4 ust. 1, z zastrzeżeniem, iż niezachowanie warunku zamieszkiwania w nabytym mieszkaniu lub budynku, w stosunku do którego zastosowano ulgę mieszkaniową, przez 5 lat będzie podstawą do wygaśnięcia decyzji i skutkować będzie obowiązkiem uiszczenia podatku w takiej wysokości, jakby ulga nie przysługiwała.

2. Na podstawie *Raportów o dokumentach wystawionych przez organy podatkowe* obejmujących formularze o kodzie POS-W3 wystawione w okresie : od 01.01.2013 r. – 30.09.2014 r., dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych stwierdzono brak decyzji po wznowieniu postępowania podatkowego w w/w zakresie.

2.4. Sprawy zakończone wydaniem decyzji w trybie art. 208 Ordynacji podatkowej

2.4.1. Weryfikacja decyzji w trybie art. 208 Ordynacji podatkowej w podatku od spadków i darowizn.

Czynności kontrolne przeprowadzono w oparciu o *Raporty o dokumentach wystawionych przez organy podatkowe* obejmujące formularze o kodzie POS-WU w podatku SD wystawione w okresie: 01.01.2013 r. - 31.12.2014 r., z których wyodrębniono następującą

ilość decyzji umarzających postępowanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn:

- 2013 r. – 138 szt. - kontrolą objęto co 10 – 14 szt.
- 2014 r. – 158 szt. - kontrolą objęto co 12 – 13 szt.

W większości spraw, tj. 26 spośród 27 objętych kontrolą, zasadnie zostało orzeczone umorzenie postępowania na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, w związku z brakiem wystąpienia nadwyżki do opodatkowania, przekraczającej kwoty wolne wskazane w art. 9 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Natomiast w jednej sprawie umorzenie postępowania podatkowego jest wynikiem błędnego przyjęcia za podstawę opodatkowania z tytułu nabycia ograniczonego prawa rzeczowego, tj. dożywotniej i nieodpłatnej służebności osobistej mieszkania, udziału 1/4 wartości tego prawa, wyliczonej w oparciu o regulację art. 13 ust. 1 ustawy o podatku od spadku i darowizn, w następstwie ustanowienia w/w prawa na rzecz 4 osób.

Tymczasem jak wynika z unormowania w/w przepisu w związku z art. 1 ust.1 pkt 6, podstawę opodatkowania, stanowi wartość służebności, tj. wartość świadczeń powtarzających się przyjętych w wysokości rocznego świadczenia pomnożonego:

1) w razie ustanowienia świadczeń na czas określony co do liczby lat lub ich części - przez liczbę lat lub ich części;

2) w pozostałych przypadkach, w tym w razie ustanowienia świadczeń na czas nieokreślony - przez 10 lat.

Stosownie do brzmienia art. 13 ust. 2 i 3 ustawy w/w przepis stosuje się odpowiednio do obliczenia wartości prawa użytkowania i służebności, przy czym roczną wartość służebności ustala się w wysokości 4 % wartości rzeczy obciążonej służebnością.

Z treści tego unormowania jednoznacznie wynika, że ustawodawca odniósł roczną wartość służebności do wartości rzeczy obciążonej tym ograniczonym prawem rzeczowym.

W kontekście porównania unormowania art. 296 K.c (stanowiącego, że nieruchomości może zostać obciążona służebnością osobistą na rzecz oznaczonej osoby fizycznej prawem, którego treść odpowiada służebności gruntowej) zawierającego zwrot "nieruchomość można obciążyć" i art. 13 ust. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn operującego zwrotem "wartości rzeczy obciążonej służebnością" w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się na powiązanie wskazanych regulacji.

Podkreślenia wymaga, że w świetle dyspozycji art. 47 § 1 i 48 K.c. służebność obciąża całą nieruchomość, nie może więc obciążać ani udziału we własności, ani tylko tej części fizycznej, na której jest wykonywana. Służebność jest prawem, którego wykonywanie jest możliwe tylko na nieruchomości jako takiej, a więc na całym prawie własności, nie jest zaś możliwe wykonywanie jej np. na udziale współwłaściciela.

Tym samym, podstawę opodatkowania każdego z nabywców ograniczonego prawa rzeczowego winna stanowić wartość całej nieruchomości, zatem roczna wartość służebności ustalana jest zawsze jako 4% wartości całej obciążonej nieruchomości. Stanowisko w tym zakresie zostało zawarte m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 14.09.2011 r. sygn. Akt I SA/Gd 553/11 oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10.12.2013 r. sygn. Akt II FSK 37/12.

W świetle powyższych rozważań podstawę opodatkowania w kontrolowanej sprawie z tytułu nabycia osobistej służebności mieszkania stanowi, zgodnie z regulacją art. 13 ust. 1 ustawy o podatku od spadku i darowizn, wartość 36.000 zł ($90.000 \text{ zł} \times 4 \% = 3.600 \text{ zł}$ roczna wartość służebności na czas nieokreślony, $3.600 \text{ zł} \times 10 = 36.000 \text{ zł}$).

Brak jest więc podstaw do przyjęcia za podstawę opodatkowania – jak uczynił to Naczelnik Urzędu Skarbowego w Bytowie - 1/4 w w/w wartości. Okoliczność bowiem, że na jednej nieruchomości zostało ustanowione ograniczone prawo rzeczowe na rzecz czterech osób nie wpływa na kwestię wysokości podstawy opodatkowania.

Skoro podstawa opodatkowania przekracza kwotę wolną, wynikającą z art. 9 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, to w sprawie wystąpił obowiązek zapłaty podatku w kwocie 1.229 zł.

Odnosząc się natomiast do kwestii materiału dowodowego w objętych kontrolą sprawach, których przedmiotem było nabycie spadku, zgromadzona dokumentacja nie spełnia n/w wymogów formalnych w 20 sprawach spośród 27 wytypowanych do kontroli.

W świetle definicji zawartej w art. 922 Kodeksu cywilnego spadek stanowią prawa i obowiązki majątkowe zmarłego, które z chwilą jego śmierci przechodzą na jedną lub kilka osób. Datą nabycia spadku (art. 924-925 K.c.) jest data śmierci spadkodawcy, według której następuje także ustalenie masy spadkowej dla celów podatku od spadków i darowizn (art. 7 ust. 1 ustawy).

Wniosek w tym zakresie potwierdza także treść § 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2006 r. w sprawie zeznań podatkowych składanych przez podatników podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 139, poz.988 z późn. zm.), zgodnie z którym podatnicy zobowiązani są dołączyć do zeznania dokumenty stwierdzające posiadanie przez zbywcę tytułu prawnego do rzeczy lub praw majątkowych wymienionych w zeznaniu.

Stosownie do treści art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn podstawę opodatkowania w podatku od spadków i darowizn stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalana według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego.

Z uwagi na brzmienie przywołanego przepisu wszelkie nieścisłości (np. różnica powierzchni użytkowej zadeklarowanej przez podatników i wynikającej z decyzji o podatku od nieruchomości) powinny zostać wyjaśnione przed podjęciem ostatecznego, merytorycznego rozstrzygnięcia.

2.4.2. Weryfikacja decyzji w trybie art. 208 Ordynacji podatkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Czynności kontrolne przeprowadzono w oparciu o *Raporty o dokumentach wystawionych przez organy podatkowe* obejmujące formularze o kodzie POS-WU w podatku PCC wystawione w okresie: 01.01.2013 r. - 30.09.2014 r., z których wyodrębniono następującą ilość decyzji umarzających postępowanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych:

• 2013 r. – 0 szt.

2014 r. – 3 szt. - kontrolą objęto wszystkie

W przypadku 2 spośród 3 kontrolowanych decyzji rozstrzygnięcie nie mieściło się w zakresie przedmiotu kontroli, gdyż umorzenie dotyczyło postępowań z wniosku o rozłożenie na raty zaległości w podatku od czynności cywilnoprawnych. Natomiast w trzeciej sprawie zasadnie zostało orzeczone umorzenie postępowania na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, w związku z wadami kwalifikowanymi operatu szacunkowego, które zdyskwalifikowały go jako podstawę obciążenia strony kosztami jego sporządzenia, zatem zaistniał brak przedmiotu postępowania w sprawie obciążenia kosztami sporządzenia opinii biegłego.

2.5. Sprawy zakończone wydaniem decyzji w trybie art. 258 Ordynacji podatkowej

Na podstawie *Raportów o dokumentach wystawionych przez organy podatkowe*

	obejmujących formularze o kodzie ZOB-P4 w podatku PCC i SD wystawione w okresie: 01.01.2013 r. - 30.09.2014 r. ustalono następującą ilość decyzji stwierdzających wygaśnięcie decyzji, wydanych w w/w trybie: <u>w podatku PCC</u> 2013 – 0 szt. 2014 – 0 szt. <u>w podatku SD</u> 2013 – 5 szt. 2014 – 1 szt. Kontrolą objęto wszystkie w/w decyzje. Nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie podjętych rozstrzygnięć. 2.6. Odwołania uwzględnione na podstawie art. 226 Ordynacji podatkowej Na podstawie <i>Raportów o dokumentach wystawionych przez organy podatkowe</i> obejmujących formularze o kodzie ODW-PZ w podatku PCC i SD wystawione w okresie: 01.01.2013 r. - 30.09.2014 r. nie stwierdzono wystąpienia decyzji w w/w zakresie.
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono, iż: 1. Praktyka stosowana przez Urząd Skarbowy w Bytowie w zakresie możliwości odstępowania (z uwagi na zasady ekonomiki postępowania) od podwyższenia wartości przedmiotu opodatkowania w sytuacjach, gdy kwota należnego podatku nie przekraczała kwoty 250 zł, jak również w przypadku, gdy różnica między wartościami dot. przedmiotu czynności cywilnoprawnej nie przekracza 33% jest niezgodna z treścią art. 6 ustawy z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010 roku Nr 101 poz. 649 z późn. zm.) [Dowód: akta kontroli, str 606,607,609,610,616-618] 2. W podstawie prawnej 5 decyzji wskazano przepis art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej zamiast – mającego zastosowania na gruncie rozpatrywanych spraw – art. 123 § 2.[Dowód: akta kontroli, str 651-659] 3. Niezasadnie umorzono jedno postępowanie podatkowe na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, w związku z brakiem wystąpienia nadwyżki do opodatkowania, przekraczającej kwotę wolną wskazaną w art. 9 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Umorzenie postępowania podatkowego jest wynikiem błędnego przyjęcia za podstawę opodatkowania z tytułu nabycia ograniczonego prawa rzeczowego, tj. dożywotniej i nieodpłatnej służebności osobistej mieszkania, udziału 1/4 wartości tego prawa, wyliczonej w oparciu o regulację art. 13 ust. 1 ustawy o podatku od spadku i darowizn, w następstwie ustanowienia w/w prawa na rzecz 4 osób. [Dowód: akta kontroli, str 722, 784] 4. W 20 sprawach spośród 27 wytypowanych do kontroli w zakresie umorzenia postępowania podatkowego, zgromadzony materiał dowodowy nie spełniał wymogów formalnych.[Dowód: akta kontroli, str 721]
Ocena częściowa	Działalność Urzędu w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie z nieprawidłowościami.

3. Wpłaty	
Stan prawny	• Ustawa z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2010 roku Nr 80 poz. 526 z późn. zm.), • Ustawa z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 roku Nr 101 poz. 649 z późn. zm.), • Ustawa z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 roku Nr 93 poz. 768 z późn. zm.), • Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 roku Nr 749 z późn. zm.),
Opis stanu faktycznego	<u>1. Weryfikacja wpłat podatku PCC w przypadku braku deklaracji</u> Czynności kontrolne przeprowadzono w oparciu o raport z podsystemu POLTAX 2B „Zestawienie nadpłat i zaległości na kartach kontowych”. Z wyjaśnień udzielonych pismem z dnia 05.12.2014 roku przez Panią Danutę Pawelską Kierownika Samodzielnego Referatu Rachunkowości Podatkowej wynika, że w przypadku dokonanej wpłaty dot. podatku PCC i braku przypisu na karcie kontowej w związku z niezłożeniem przez podatnika deklaracji, prowadzona jest analiza danych wprowadzonych do POLTAX mająca na celu ustalenie, czy deklaracja faktycznie nie została złożona czy też może jest błędna. W przypadku stwierdzenia braku deklaracji pracownik Referatu RP w pierwszej kolejności kontaktuje się telefonicznie z podatnikiem, a w przypadku utrudnionego kontaktu telefonicznego przekazuje informację do Działu OB celem wezwania podatnika do złożenia deklaracji. W związku z tym, iż takie sytuacje występują w Urzędzie Skarbowym w Bytowie sporadycznie brak jest uregulowań wewnętrznych w tym zakresie. [Dowód: akta kontroli, str 499] Z przeprowadzonych czynności kontrolnych, którymi objęto wszystkie 5 pozycji raportu wynika, że urząd na bieżąco i skutecznie podejmował czynności zmierzające do wyjaśnienia i likwidacji nadpłat. <u>2. Zasady przekazywania środków pieniężnych stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego wymienione w art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. g.h ustawy z dnia 13.11.2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jednolity Dz. U. z 2010 roku nr 80 poz. 526 z późn. zm.) w świetle zapisów art. 11. 15. 16. 17. 18 w/w ustawy</u> Z wyjaśnień udzielonych pismem z dnia 05.12.2014 roku przez Panią Danutę Pawelską Kierownika Samodzielnego Referatu Rachunkowości Podatkowej wynika, że w sprawie przekazywania udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego ściśle stosuje się wytyczne zawarte w ustawie z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2010 roku Nr 80 poz. 526 z późn. zm.). W związku z tym Urząd Skarbowy w Bytowie nie wprowadził dodatkowych procedur w tym zakresie. Zgodnie z art. 11 tej ustawy przekazywanie udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego odbywa się nie później niż 14-go dnia od dnia wpływu środków na rachunek bankowy urzędu. [Dowód: akta kontroli, str 499]

	Analizie poddano 10 deklaracji PCC-3 oraz 3 decyzje dot. podatku od spadków i darowizn. Zweryfikowano terminowość przekazywania udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego w oparciu o: - wtórniki przelewów potwierdzające wpływ środków na rachunek urzędu skarbowego, - wtórniki wysłanych zleceń płatniczych z tyt. należnych dochodów gmin, - specyfikacje przelewów do gmin, - listy dystrybucji z podsystemu POLTAX 2B zawierające m.in. zbiorcze kwoty przekazane na poszczególne gminy oraz datę dystrybucji, - zestawienia nadpłat z podsystemu POLTAX 2B zawierające m.in. wskazanie podatnika, gminy, kwoty przekazanego podatku, okres sprawozdawczy. W 2 przypadkach, dot. podatku wynikającego z wydanych decyzji ustalających zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn, wpłaty nie zostały dokonane tj.: - dot. decyzji na kwotę 5.149 zł (dot. dokumentu o numerze 3172929); podatnik w dniu 12.12.2014 roku złożył wniosek o umorzenie zaległości (wpływ w dniu 16.12.2014 roku) – sprawa w toku; - dot. decyzji na kwotę 373 zł (dot. dokumentu o numerze 3187864); z czego wpłacono 250 zł tj. 150 zł w dniu 18.12.2014 roku oraz 100 zł w dniu 13.02.2015 roku, a kwotę 1 zł prześięgowano w dniu 16.12.2014 roku z podatku PIT za 2013 rok; w dniu 22.12.2014 roku wystawiono tytuł wykonawczy SM1/1528/14; zaległość w kwocie 122 zł W skontrolowanych przypadkach na bieżąco przekazywano środki stanowiące dochody jednostek samorządu terytorialnego tj. w terminie 14 dni od dnia, w którym wpłynęły one na rachunek urzędu skarbowego (zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego).
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.
Ocena częściowa	Działalność Urzędu w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie .

IV. Zalecenia

Zalecenia/ Wnioski pokontrolne	Przedstawiając powyższe ustalenia kontroli Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku poleca: 1. Dokonywanie na deklaracjach stosownych adnotacji dot. poprawności pod względem formalnym i rachunkowym, opatrzonych pieczęcią imienną osoby dokonującej weryfikacji, w celu możliwości jednoznacznego ustalenia czy weryfikacja formalna i rachunkowa została dokonana i kto jej dokonał. 2. Dostosowanie treści procedury dot. spraw karnych skarbowych, jak również udzielonych pełnomocnictw w tym zakresie tak, aby wynikało z nich jednoznacznie, iż odstąpienie od sporządzenia wniosku do komórki karnej skarbowej jest jednoznaczne z podjęciem decyzji o odstąpieniu od ukarania. 3. Dokonywanie ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania zgodnie z treścią art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r. poz. 626) poprzez każdorazowe prowadzenie czynności sprawdzających w celu weryfikacji wartości przedmiotów zgłaszanych przez podatników. 4. Precyzyjne wskazywanie w decyzji podstawy prawnej.
---	--

- | | |
|--|--|
| | <p>5. W sprawach, w których przedmiot opodatkowania stanowi służebność lub prawo użytkowania ustalenie podstawy opodatkowania zgodnie z art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 86 ze zm.).</p> <p>6. Prawidłowe ustalenie wartości masy spadkowej w dacie zgonu spadkodawcy.</p> |
|--|--|

W nawiązaniu do przedstawionych powyżej ustaleń kontroli proszę o przedłożenie w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego informacji o wykonaniu zaleceń lub wykorzystaniu wniosków, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia.

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

Gdańsk, dnia.....
2015-07-02

Z up. Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku

Krzysztof Ptaszyński
Wicedyrektor

.....
podpis kierownika jednostki kontrolującej