



DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W GDAŃSKU

2201-KW.0710.29.2015

UNP: 027469

18 03 2016

W opublikowanym materiale Samodzielny Referat Ochrony Izby Skarbowej w Gdańsku dokonał wyłączenia treści w zakresie ochrony tajemnicy skarbowej oraz danych osobowych – na podstawie art. 5 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.).

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 Człuchowie ul. Jerzego z Dąbrowy 5E 77-300 Człuchów
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pani Irena Kaczyńska Naczelnik Urzędu Skarbowego Człuchowie (zwana dalej Naczelnikiem lub NUS) powołana na stanowisko Naczelnika od dnia 01.07.1992 r.
Kontrolerzy:	Aneta Serkowska, st. komisarz skarbowy – koordynator kontroli Katarzyna Kaczmarek, komisarz skarbowy działający na podstawie upoważnienia Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku Nr 2201-KW.073.9.2015 z dnia 14.10.2015 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 6/2015
Okres objęty kontrolą	rok 2014 i 2015 – 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. Opis ustalonego stanu faktycznego

I. Terminowość i poprawność deklaracji, wprowadzanie do systemów.

Stan prawny	1) Ustawa z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (t. jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 626 z późn. zm.) 2) Ustawa z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (t. jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 86 z późn. zm.) 3) Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t. jedn. Dz.U. z 2013, poz. 186, z późn. zm.) 4) Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja Podatkowa (t. jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 613, z późn. zm.), 5) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 roku w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. z 2005 roku Nr 165 poz. 1371, z późn. zm.) 6) Procedura Wewnętrzna nr 9/2015 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czuluchowie z dnia 11 kwietnia 2015 roku w sprawie postępowania z zawiadomieniami składanymi przez sprawców o popełnionych czynach zabronionych i zaniechania składania zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa podatkowego w Urzędzie Skarbowym w Czuluchowie. 7) Zarządzenie nr 17/2012 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czuluchowie z dnia 31 sierpnia 2012 roku w sprawie postępowania z zawiadomieniami składanymi przez sprawców o popełnionych czynach zabronionych i zaniechania składania zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa podatkowego w Urzędzie Skarbowym w Czuluchowie.
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. Tryb postępowania w odniesieniu do dokumentów składanych po terminie reguluje Procedura Wewnętrzna nr 9/2015 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czuluchowie z dnia 11 kwietnia 2015 roku w sprawie postępowania z zawiadomieniami składanymi przez sprawców o popełnionych czynach zabronionych i zaniechania składania zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa podatkowego w Urzędzie Skarbowym w Czuluchowie. W okresie wcześniejszym obowiązywało Zarządzenie nr 17/2012 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czuluchowie z dnia 31 sierpnia 2012 roku w sprawie postępowania z

zawiadomieniami składanym przez sprawców o popełnionych czynach zabronionych i zaniechania składania zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa podatkowego w Urzędzie Skarbowym w Czluchowie.

Zgodnie z wyjaśnieniami z dnia 10.12.2015 r. w zakresie podatku PCC odstępuje się od sporządzenia zawiadomień w przypadku, gdy:

- kwota zobowiązania podatkowego nie przekracza 80 zł,
- termin przekroczony został o 3 dni robocze,
- w przypadku złożenia przez podatnika czynnego żalu.

[Dowód: akta kontroli, str. 59]

Zapisy zawarte w treści Procedury Wewnętrznej nr 9/2015 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czluchowie z dnia 11 kwietnia 2015 roku w sprawie postępowania z zawiadomieniami składanymi przez sprawców o popełnionych czynach zabronionych i zaniechania składania zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa podatkowego w Urzędzie Skarbowym w Czluchowie oraz Instrukcji postępowania z zawiadomieniami składanymi przez sprawców o popełnionych czynach zabronionych i zaniechania składania zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa podatkowego w Urzędzie Skarbowym w Czluchowie stanowiącej załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 17/2012 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Czluchowie z dnia 31 sierpnia 2012, jak również adnotacje zamieszczone na deklaracjach dotyczą kwalifikowania faktu odstąpienia od kierowania wniosku do komórki karnej skarbowej, winny zaś wskazywać, że odstąpienie od sporządzenia wniosku do komórki karnej skarbowej jest jednoznaczne z podjęciem decyzji o odstąpieniu od ukarania.

W okresie od dnia 01.01.2014 r. do dnia 30.09.2015 r. w Urzędzie Skarbowym w Czluchowie nie stwierdzono deklaracji PCC-2 oraz deklaracji SD-2, które złożone zostały po upływie ustawowego terminu.

Kontroli poddano po 10 złożonych po terminie deklaracji PCC-3 i zeznań SD-3 z okresu objętego kontrolą, tj. 01.01.2014 r. - 30.09.2015 r., 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.

Na podstawie analizy 10 sztuk Deklaracji PCC-3 ustalono, że:

- w 2 przypadkach odstąpiono od sporządzenia wniosku o ukaranie w związku ze złożeniem przez podatnika *czynnego żalu* (nr dokumentów: _____). Instytucję czynnego żalu przewiduje art. 16 kodeksu karnego skarbowego. Zasady odstąpienia od przekazania zawiadomienia o popełnionym czynie zabronionym do komórki karnej skarbowej, w sytuacji, tzw. czynnego żalu, uregulowane zostało również w § 5 Procedury z dnia 11.04.2015 r. oraz w załączniku nr 1 do Zarządzenia nr 17/2012 – Instrukcji postępowania z zawiadomieniami składanymi przez sprawców o popełnionych czynach zabronionych i zaniechania składania zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa podatkowego w Urzędzie skarbowym w Czluchowie.

- w jednym przypadku (nr dok. _____) odstąpiono od sporządzenia wniosku o ukaranie w porozumieniu z oskarżycielem na podstawie § 6 pkt 8 w/w Instrukcji. W myśl przedmiotowego przepisu w przypadkach nasuwających wątpliwość kierownik podejmuje decyzję po konsultacji z pracownikiem komórki karnej sporządzając stosowną adnotację.

- w jednym przypadku (nr dok. _____) okazało się, iż do systemu Poltax wprowadzono błędną datę końcowego terminu na złożenie deklaracji PCC-3, tj. 15.01.2014 r. a nie

17.01.2014 r. Przedmiotowa deklaracja faktycznie złożona została w terminie.

- w 5 przypadkach (nr dok.:) kwota podatku nie przekroczyła 80 zł, w związku z czym odstąpiono od sporządzenia wniosku o ukaranie.

- w jednym przypadku (nr dok.:) sporządzono zawiadomienie z dnia 12.01.2014 r. do komórki karnej skarbowej o niezachowaniu 14 dniowego terminu na złożenie deklaracji.

W części J w/w Deklaracji PCC-3 zamieszczone zostały adnotacje *Odstąpiono od sporządzenia wniosku o ukaranie za nieterminowe złożenie deklaracji na podstawie zarządzenia 17/2012 NUS*. Adnotacje opatrzone zostały pieczętą i podpisem pracownika, Kierownika Działu Obsługi Bezpośredniej lub Kierownika Samodzielnego Referatu oraz Naczelnika US bądź jego Zastępcy.

[Dowód: akta kontroli, str. 62-64]

Na podstawie analizy 10 sztuk Zeznań SD-3 ustalono, że:

- w 9 przypadkach (nr dokumentów:

) na Zeznaniu podatkowym o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych SD-3 zamieszczona została adnotacja *W uzgodnieniu z oskarżycielem odstąpiono od ukarania za nieterminowe złożenie deklaracji*. Adnotacja opatrzona jest pieczętą i podpisem jednego pracownika,

- w jednym przypadku (nr dok.) brak jest na Zeznaniu SD-3 adnotacji w powyższym zakresie.

[Dowód: akta kontroli, str. 62-64]

Zgodnie z wyjaśnieniami z dnia 10.12.2015 r. w zakresie deklaracji SD w okresie od 01.01.2014 r. - do 30.09.2015 r. nie sporządzono żadnego zawiadomienia o popełnieniu wykroczenia skarbowego. W każdym bowiem przypadku złożenia Zeznania SD-3 po terminie odstępuje się od sporządzania zawiadomień o popełnieniu przestępstwa/wykroczenia skarbowego do komórki karnej skarbowej – po ustnym uzgodnieniu z pracownikiem komórki karnej skarbowej.

Jak wynika z wyjaśnień z dnia 15.01.2016 r. pracownicy nie posiadają pełnomocnictw do dostąpienia od sporządzania zawiadomień do komórki karnej skarbowej. Na deklaracji sporządzają notatkę o odstąpieniu, która zatwierdzana jest przez kierownika lub osobę go zastępującą.

[Dowód: akta kontroli, str. 59, 60-61]

W analizowanych przypadkach brak jest takiej akceptacji przełożonego w zakresie odstąpienia od złożenia zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa/wykroczenia skarbowego.

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.

Z wyjaśnień udzielonych pismem z dnia 09.12.2015 roku przez Panią Mirosławę Konkel Kierownika Samodzielnego Referatu Postępowań Podatkowych wynika, że w

Urządzie Skarbowym w Czluchowie nie obowiązują wewnętrzne uregulowania w zakresie weryfikacji formalnej i rachunkowej deklaracji PCC. Weryfikacji formalnej i rachunkowej:

- deklaracji PCC-3 składanych w siedzibie urzędu osobiście przez podatnika dokonuje pracownik w trakcie przyjmowania dokumentu
- deklaracji PCC przesyłanych pocztą dokonuje pracownik zajmujący się PCC w momencie ich otrzymania.

Czynności te nie są w szczególny sposób dokumentowane.

W przypadku nieprawidłowości podatek wzywany jest do ich usunięcia.

[Dowód: akta kontroli, str. 67]

Na podstawie analizy 10 sztuk Deklaracji PCC-3 ustalono, że na przedmiotowych dokumentach zamieszczane są następujące adnotacje:

- w zakresie weryfikacji wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej wraz z pieczętą i podpisem pracownika

- w przypadku gdy wartość podana uznana została za odpowiadającą wartości rynkowej – zamieszczana jest pieczęć o treści *Składam wniosek o odstąpienie od dalszych czynności*. Pod przedmiotową pieczęcią znajduje się pieczęć o treści *Zatwierdzam* oraz pieczęć i podpis Zastępcy Naczelnika lub Naczelnika wraz z datą.

- w przypadku nieterminowego złożenia deklaracji w zakresie odstąpienia od sporządzenia wniosku o ukaranie, w przypadku gdy zachodzą przesłanki do odstąpienia,

- w zakresie posiadania/nie posiadania przez strony czynności zaległości wraz z podpisem pracownika dokonującego przedmiotowej weryfikacji oraz datą. W przypadku ustalenia, że strony czynności posiadają zaległość pisemna informacja w tym zakresie przekazywana jest do stanowiska ds. wierzycielskich. Kopia przedmiotowej informacji wraz z potwierdzeniem odbioru przez pracownika stanowiska ds. wierzycielskich załączana jest do deklaracji.

- pieczęć potwierdzająca fakt księgowania deklaracji, z wyszczególnieniem daty księgowania, okresu za jaki dokonano księgowania oraz nr pozycji księgowej wraz z podpisem osoby księgującej.

Ponadto na deklaracjach zamieszczone są:

- pieczęć i podpis Kierownika Samodzielnego Referatu Postępowań Podatkowych, Spraw Wierzycielskich/Kierownika Działu Obsługi Bezpośredniej/Kierownika Samodzielnego Referatu.

[Dowód: akta kontroli, str. 76-77]

Zasadą jest, iż wszystkie powyżej przedstawione adnotacje zawarte są na analizowanych Deklaracjach PCC-3. W 3 przypadkach stwierdzono brak adnotacji w zakresie posiadania/nie posiadania przez strony czynności zaległości (nr dok. 2).

Zamieszczone na deklaracjach adnotacje dowodzą, iż przedmiotowe dokumenty weryfikowane są pod względem formalnym i rachunkowym, zamieszczone pieczęćki imienne, podpisy pracowników oraz daty pozwalają na ustalenie kto i w jakiej dacie dokonał przedmiotowej weryfikacji.

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 09.12.2015 roku przez Panią Mirosławę Konkeli Kierownika Samodzielnego Referatu Postępowań Podatkowych wynika, że w Urzędzie Skarbowym w Człuchowie nie obowiązuje wewnętrzna procedura regulująca powyższe kwestie.

Weryfikacja podstawy opodatkowania w przypadku umów sprzedaży samochodów odbywa się na podstawie książek „Wartości rynkowe” wydawnictwa [redacted] rt.

W przypadku dużych różnic pomiędzy wartością rynkową a wartością podaną w umowie przeprowadzane są czynności sprawdzające.

[Dowód: akta kontroli, str. 66-67]

W wyniku skontrolowania 10 wytypowanych deklaracji PCC-3 ustalono, iż:

1) W jednym przypadku (nr dok. [redacted]) deklaracja PCC-3 złożona została przez podatnika w związku z zawartą przed Sądem Rejonowym ugodą o dział spadku i zniesienie współwłasności.

Zgodnie z pkt 5a ugody na rzecz podatnika przyznana została działka z zabudowaniami o wartości [redacted] zł oraz wynoszący 1/5 udział w działce o wartości [redacted] zł z obowiązkiem spłaty na rzecz innego uczestnika postępowania o dział spadku kwoty [redacted] zł.

Kwota [redacted] zł została wskazana w Deklaracji PCC-3 jako podstawa opodatkowania, zaś należny od niej podatek wyniósł [redacted] zł.

W myśl art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. f ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych – w brzmieniu obowiązującym w dacie powstania obowiązku podatkowego (t. jedn. Dz.U. z 2007 r., nr 68, poz. 450, z późn. zm.) podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlega umowa o dział spadku oraz umowa o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat. Obowiązek podatkowy powstaje w dacie zawarcia ugody (art. 3 ust. 1 pkt 3). Podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku (art. 6 ust. 1 pkt 5).

Jak natomiast wynika z orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 01.12.2009 r., sygn. akt II FSK 1054/08 w przypadku, gdy dział spadku następuje w drodze orzeczenia sądu rynkowa wartość rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku jest określona kwotą spłat lub dopłat zasądzonych tym orzeczeniem. Spłaty lub dopłaty wynikające z orzeczenia sądu, stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, mają zatem taką samą wartość jak wartość rynkowa. Podstawę wymiaru podatku stanowi wysokość spłat lub dopłat wynikających z orzeczenia sądu.

Zgodnie z wyjaśnieniami z dnia 14.01.2016 r. udzielonymi przez pracownika – Pana Marcina Małys – w przypadku analizowanej deklaracji PCC-3 za podstawę opodatkowania przyjęto wartość z postanowienia Sądu.

Zauważyć w tym miejscu należy jednak, iż dział spadku nie został dokonany w drodze postanowienia sądowego lecz na podstawie ugody zawartej pomiędzy spadkobiercami, która to ugoda zawarta została przed sądem. Zawarcie ugody przed sądem w kwestii działu spadku nie jest zatem tożsame z dokonaniem działu spadku w drodze postanowienia sądowego. Zasadnym było więc ustalenie, czy sąd w analizowanej sprawie ingerował w postanowienia storn wyrażone w ugodzie w ten sposób, że ustalał wartość spłaty w wysokości odpowiadającej rynkowej wartości rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału w spadku.

Wobec faktu, iż ustalenia w tym zakresie nie zostały poczynione, materiał dowodowy jest niewystarczający do ustalenia, jaka jest rzeczywista podstawa opodatkowania, a tym samym wysokość należnego zobowiązania podatkowego.

Przy tym, z uwagi na upływ z dniem 31.12.2015 r. terminu przedawnienia, podejmowanie jakichkolwiek czynności w tym zakresie pozostaje bezzasadne.

[Dowód: akta kontroli, str. 68-74 76-77]

2) W 5 przypadkach (nr dok.: 1

....., zawarta została adnotacja *Brak wartości porównawczych* oraz pieczętka o treści *Składam wnioszek o odstąpienie od dalszych czynności*. Wartość podana odpowiada wartości rynkowej. Przedmiotowe adnotacje opatrzone są datą, pieczętą i podpisem pracownika, drugiego pracownika lub Kierownika Samodzielnego Referatu Postępowania Podatkowych, Spraw Wierzycielskich oraz Zastępcy Naczelnika lub Naczelnika.

[Dowód: akta kontroli, str. 76-77]

3) W 4 przypadkach (nr dok.: 1

....., zawarta została adnotacja wskazująca wartość rynkową pojazdu w danym miesiącu na podstawie INFO EKSPERT oraz procentową różnicę pomiędzy wartością wynikającą z deklaracji PCC-3 a wskazaną wartością rynkową. Różnica wynosiła odpowiednio 21,74%, 9,30%, 20,90% oraz 17%.

W każdym z analizowanych przypadków zamieszczona została pieczętka o treści *Składam wnioszek o odstąpienie od dalszych czynności*. Wartość podana odpowiada wartości rynkowej. Przedmiotowe adnotacje opatrzone są datą, pieczętą i podpisem pracownika, drugiego pracownika lub Kierownika Działu Obsługi Bezpośredniej oraz Zastępcy Naczelnika.

[Dowód: akta kontroli, str. 76-77]

Zgodnie z wyjaśnieniami z dnia 14.01.2016 r. udzielonymi przez pracownika – Pana Marcina Małys – powyższe wartości uznano za odpowiadające wartości rynkowej z uwagi na fakt, że potencjalne korzyści podatkowe możliwe do uzyskania byłyby znacznie niższe od poniesionych kosztów (korespondencja, koszt biegłego). W przytoczonych przypadkach ewentualna korzyść podatkowa wyniosłaby 13 zł (..... 23 zł (....., 16 zł (.....), 100 zł (.....) zł. W tych przypadkach istnieje duże prawdopodobieństwo, że kosztami biegłego obciążony zostałby US.

[Dowód: akta kontroli, str. 68]

Stosowana przez Urząd Skarbowy w Człuchowie powyższa praktyka w zakresie możliwości odstępowania (z uwagi na zasady ekonomiki postępowania) od wszczęcia postępowania podatkowego, 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 (t. jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 626 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%. 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.

4. Terminowość wprowadzania danych do systemu POLTAX

Oceny kontrolowanego zagadnienia dokonano 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 dla US w Czulchowie w kontrolowanym okresie wyniosła:

2014 rok – 9,57

2015 rok (styczeń – wrzesień) – 3,80

co oznacza, że szybkość wprowadzania dokumentów do systemu uległa poprawie.

Miernik OB.SZD, w odniesieniu do rodzaju dokumentów będących przedmiotem kontroli (PCC-2, PCC-3, SD-2, SD-3), kształtował się następująco:

2014

Kod formularza	Liczba dokumentów	Suma liczby dni od wpływu dokumentu do jego wprowadzenia do systemu	Miernik OB.SZD
PCC-2	24	12	0,50
PCC-3	2.594	907	0,35
PCC-3/A	517	389	0,75
SD-2	8	8	1,00
SD-3	100	570	5,70
SD-3/A	90	337	3,74

01-09/2015

Kod formularza	Liczba dokumentów	Suma liczby dni od wpływu dokumentu do jego wprowadzenia do systemu	Miernik OB.SZD
PCC-2	23	38	1,65
PCC-3	2001	1017	0,51
PCC-3/A	410	602	1,47
SD-2	9	93	10,33
SD-3	93	773	8,31
SD-3/A	86	756	9,95

Analiza powyższych danych wskazuje, że szybkość wprowadzania do systemu POLTAX dokumentów SD i PCC uległa pogorszeniu.

Przyczynna takiego stanu rzeczy tkwi – zgodnie z wyjaśnieniami Kierownika Samodzielnego Referatu Postępowań Podatkowych - w zwiększeniu obciążenia pracą

pracowników obsługujących przedmiotowe tytuły podatkowe. [Dowód: akta kontroli, str. 103]

Z uwagi na to, że szybkość wprowadzania deklaracji z zakresu SD jest niższa, niż z zakresu PCC, wytypowano deklaracje SD z 2015 roku, w przypadku których termin wprowadzenia do systemu POLTAX wyniósł ponad 20 dni i proszono o wskazanie przyczyn. Z analizy otrzymanych wyjaśnień wynika, że, że na 16 skontrolowanych deklaracji w 14 przypadkach przyczyną opóźnień we wprowadzaniu była nieobecność pracownika, w 1 „obróbka powstałych zaległości i spraw bieżących” zaś w 1 przypadku złożona deklaracja była niewypełniona, w związku z czym wystąpiła konieczność wzywania stron.

Pomimo pogorszenia terminowości wprowadzania do systemu POLTAX deklaracji z zakresu podatków majątkowych, miernik OB.SZD dla wszystkich deklaracji obsługiwanych przez Urząd Skarbowy w Czulchowie uległ poprawie w 2015 r. w stosunku do roku 2014 r.

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

Zagadnienie to zbadano w oparciu o:

- przepisy regulujące właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach:
 - a) 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.)
 - b) podatku od czynności cywilnoprawnych, tj. art. 12 ustawy z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (t. jedn. Dz. U. z 2015, poz. 1999)
- zasady opisane w Podręczniku Użytkownika Systemu Czynności Majątkowych.

Zgodnie z informacją z dnia 11.12.2015 r. oraz z dnia 22.12.2015 r. udzieloną przez Panią Mirosławę Konkel – Kierownika Samodzielnego Referatu – procedura obiegu informacji o czynnościach majątkowych wygląda następująco:

- Informacje o czynnościach majątkowych, które wpływają do Urzędu Skarbowego z kancelarii notarialnych, z sądów, z Ewidencji Pojazdów oraz innych urzędów skarbowych dekretowane są przez Naczelnika lub jego Zastępcę na kierownika referatu. Następnie informacje te są wprowadzane do biblioteki akt i przekazywane zgodnie z dekretem. Kierownik referatu dokonuje dekretacji na pracownika referatu, który na bieżąco rejestruje je w CZM i zakłada sprawy. Pracownik ten odpowiada za ich dalszą weryfikację.
- Informacje o czynnościach majątkowych, które wpłynęły do Urzędu Skarbowego w Czulchowie z sądów i kancelarii notarialnych, dla których właściwym dla podatku SD oraz PCC są inne urzędy skarbowe, po wprowadzeniu do CZM i zaznaczeniu właściwości miejscowej odsyłane są do innych urzędów skarbowych.
- Informacje o czynnościach majątkowych, dla których US w Czulchowie jest właściwy ze względu na podatek PCC lub SD, zaś strona czynności posiada miejsce zamieszkania (siedzibę) na terenie innego urzędu skarbowego, przekazywane są elektronicznie poprzez program CZM raz w miesiącu. Raporty generowane są automatycznie.

[Dowód: akta kontroli, str. 108-113]

Celem zbadania szybkości wprowadzania informacji podatkowych do aplikacji Czynności Majątkowe kontroli poddano:

- 10 informacji wybranych ze *Sprawozdania o zarejestrowanych informacjach, które wpłynęły do urzędu w okresie od 01.01.2014 r. - do 30.09.2015 r.*, wpisanych na podstawie dokumentu REP (akt notarialny)
- 10 informacji wybranych ze *Sprawozdania o zarejestrowanych informacjach, które wpłynęły do urzędu w okresie od 01.01.2014r. - do 30.09.2015 r.*, wpisanych na podstawie

	dokumentu NS (postanowienie sądu). W wyniku badania stwierdzono, że ilość dni od momentu wpływu informacji o czynnościach majątkowych do kontrolowanego urzędu do momentu ich wprowadzenia do aplikacji CZM wyniosła od 0 – do 19. [Dowód: akta kontroli, str. 164-166] Celem sprawdzenia poprawności przekazywania informacji o czynnościach majątkowych zgodnie z właściwością miejscową, kontroli poddano 10 informacji wytypowanych z raportu wygenerowanego w CZM: <i>Informacje, które wpłynęły w okresie od 01.01.2014 r. - do 30.09.2015r., dla których zaznaczono przekazanie do innych urzędów skarbowych.</i> W wyniku badania stwierdzono, że informacje przekazywane były za zwrotnym potwierdzeniem odbioru do właściwych miejscowo urzędów skarbowych. [Dowód: akta kontroli, str. 114-116] W przypadku informacji o numerze oraz okres od dnia wprowadzenia informacji do aplikacji CZM do dnia przekazania zgodnie z właściwością miejscową, tj. odpowiednio 4 i 3 miesiące należy uznać za zbyt długi, mając na względzie charakter czynności przekazania, który nie wymaga zastosowania skomplikowanych i długotrwałych procedur.
Ustalenia	1. Praktyka stosowana przez Urząd Skarbowy w Człuchowie w zakresie możliwości odstępowania (z uwagi na zasady ekonomiki postępowania) od podwyższenia wartości przedmiotu opodatkowania w sytuacjach, 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 2015 roku, poz. 626 z późn. zm.) oraz art. 8 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (Dz. U z 2015 roku, poz. 86 z późn. zm.), [Dowód: akta kontroli, str. 68] 2. Brak akceptacji kierownika na Zeznaniach SD-3 w zakresie wniosku pracownika o odstąpieniu od przekazania zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa/wykroczenia skarbowego do komórki karnej skarbowej. [Dowód: akta kontroli, str. 59, 60-64] Ponadto zapisy zawarte w treści Procedury Wewnętrznej nr 9/2015 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Człuchowie z dnia 11 kwietnia 2015 roku w sprawie postępowania z zawiadomieniami składanymi przez sprawców o popełnionych czynach zabronionych i zaniechania składania zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa podatkowego w Urzędzie Skarbowym w Człuchowie oraz Instrukcji postępowania z zawiadomieniami składanymi przez sprawców o popełnionych czynach zabronionych i zaniechania składania zawiadomień o naruszeniu przepisów prawa podatkowego w Urzędzie Skarbowym w Człuchowie stanowiącej załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 17/2012 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Człuchowie z dnia 31 sierpnia 2012, jak również adnotacje zamieszczone na deklaracjach dotyczą kwalifikowania faktu odstąpienia od kierowania wniosku do komórki karnej skarbowej, winny zaś wskazywać, że odstąpienie od sporządzenia wniosku do komórki karnej skarbowej jest jednoznaczne z podjęciem decyzji o odstąpieniu od ukarania. 3. Jeden przypadek niewystarczającego zgromadzenia materiału dowodowego, pozwalającego na ustalenie rzeczywistej podstawy opodatkowania, a tym samym wysokość należnego zobowiązania podatkowego. [Dowód: akta kontroli, str. 68-67, 76-77] 4. Dwa przypadki zbyt długiego okresu przekazania informacji o czynnościach majątkowych do innych urzędów skarbowych zgodnie z właściwością miejscową. [Dowód: akta kontroli, str. 144-164]
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 2015 roku poz.626 z późn. zm.), •Ustawa z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (Dz. U z 2015 roku, poz. 86 z późn. zm.), •Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 roku, poz. 613 z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym w danym dniu do kontrolowanego stanu faktycznego.
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 w „inny sposób”. Zgodnie z wyjaśnieniami z dnia 29.10.2015 r. udzielonymi przez Panią Mirosławę Konkel – Kierownika Samodzielnego Referatu, sprawy załatwiane w inny sposób to wszystkie, które nie zostały załatwione przez wymiar, umorzenie i przekazanie. Mieszczą się w nich, wydane zaświadczenia, postanowienia o odmowie wydania zaświadczenia, wszystkie inne sprawy, w których nie wszczyna się postępowania podatkowego (akty notarialne, zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, zapytania i inne). W uwagach wpisywany jest przepis, na podstawie którego zakończono sprawę. [Dowód: akta kontroli, str. 379] 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: •19 umów sprzedaży (w tym 8 hipotek), •1 umowa o dział spadku i zniesienie współwłasności z tego: •w 10 przypadkach uznano, że wartość podana przez strony odpowiada wartości rynkowej, •w 4 przypadkach zakup nastąpił od Agencji Nieruchomości Rolnych i podlegał zwolnieniu z PCC na podstawie art. 26a ustawy z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (t.j. Dz.U. z 2015 poz. 1014), •w 3 przypadkach czynność korzystała ze zwolnienia z opodatkowania PCC na podstawie art. 9 pkt 2 lit. a ustawy (gospodarstwo rolne), •w 3 przypadkach czynność korzystała z wyłączenia z opodatkowania PCC na podstawie art. 2 pkt 1 lit. g ustawy (zakup od Gminy lub Skarbu Państwa). [Dowód: akta kontroli, str. 181-185] Do wszystkich aktów notarialnych dołączono wnioski o odstąpienie od dalszych czynności w sprawie, podpisany przez 3 osoby dokonujące weryfikacji (komisarz skarbowy, Kierownik Referatu oraz Z-ca Naczelnika). W przypadku transakcji podlegających opodatkowaniu na wniosku wpisano wartość podaną przez strony oraz wartość rynkową. Z adnotacji sporządzonej na wniosku nie

wynika, na jakiej podstawie ustalono wartość rynkową, ile transakcji wystąpiło w badanym okresie, jaki był ich zakres cenowy i jaki był to okres, zaś tylko w 2 przypadkach (na 10) dołączono do aktów notarialnych wydruki z systemu CZM potwierdzające w/w dane.

W 6 przypadkach na 10 skontrolowanych spraw wartość transakcyjna była niższa od wartości wskazanej jako rynkowa. Zgodnie z wyjaśnieniami udzielonymi w dniu 17.12.2015 r. przez Kierownika Samodzielnego Referatu, w przypadkach, gdy różnica między wyliczeniami wartości rynkowej a wartością z umowy nie przekracza 33% - kierując się ekonomiką postępowania - odstępuje się od jego prowadzenia. W objętych kontrolą przypadkach ewentualny dodatkowy podatek do uzyskania przy przyjęciu wyliczeń z CZM wynosiłby od 167,00 zł do 227,00 zł. Koszty powołania biegłego wynoszą od 600,00 zł do 1000,00 zł. Korzyści uzyskane z dodatkowego podatku byłyby niższe niż koszty postępowania. W takich przypadkach wartość z umowy przyjmuje się za wartość odpowiadającą wartości rynkowej. [Dowód: akta kontroli, str. 179]

Stosowana przez Urząd Skarbowy w Człuchowie powyższa praktyka jest niezgodna z treścią art. 6 ustawy z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz. U z 2015 roku poz. 626 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 „inny sposób”, gdy różnica między wyliczeniami wartości rynkowej a wartością z umowy nie przekracza 33%. 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 ustaleń 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.

2.1.2 Sposób rozpracowania informacji podatkowych skutkujący odstępniem od wszczęcia postępowania podatkowego w podatku od spadków i darowizn.

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.

Do kontroli wytypowano 20 dokumentów.

Wśród przedmiotowych dokumentów znalazło się:

- 1) 9 aktów notarialnych
- 2) 11 Zgłoszeń o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych SD-Z2

W wyniku przeprowadzenia kontroli ustalono, iż:

- 8 spośród skontrolowanych aktów notarialnych dotyczy sytuacji, gdzie notariusz nie pobrał podatku z uwagi na zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t. jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 86), zgodnie z którym zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, 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.

Przy czym 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 orzeczniczą dotyczy to również przypadków ustanowienia osobistej służebności mieszkania w formie aktu notarialnego.

Do przedmiotowych dokumentów dołączona została adnotacja, zgodnie z którą w sprawie spełnione zostały warunki przewidziane w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, opatrzona podpisami trzech pracowników, w tym Kierownika Działu Obsługi Bezpośredniej lub Kierownika Samodzielnego Referatu oraz Naczelnika bądź Z-cy Naczelnika Urzędu Skarbowego.

- 1 z aktów notarialnych stanowił Protokół dotyczący oświadczenia o odrzuceniu spadku, a zatem dotyczył czynności, która nie jest objęta zakresem przedmiotowym ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Do w/w dokumentu dołączona została adnotacja, zgodnie z którą odstąpiono od dalszych czynności z uwagi na treść art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, opatrzona podpisami trzech pracowników, w tym Kierownika Samodzielnego Referatu oraz Z-cy Naczelnika Urzędu Skarbowego.

- 3 Zgłoszenia SD-Z2 złożone zostały w związku z darowizną samochodu osobowego,
- 7 Zgłoszeń SD-Z2 złożonych zostało z tytułu darowizny środków pieniężnych,
- 1 Zgłoszenia SD-Z2 złożone zostało z tytułu nabycia spadku.

Na w/w Zgłoszeniach SD-Z2 zamieszczone zostały adnotacje, iż w sprawie spełnione zostały warunki z art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Druki opatrzone są podpisami trzech pracowników, w tym Kierownika Działu Obsługi Bezpośredniej lub Kierownika Samodzielnego Referatu oraz Naczelnika bądź Z-cy Naczelnika Urzędu Skarbowego.

Zgłoszenia zostały złożone z zachowaniem 6-miesięcznego terminu.

Do Zgłoszeń załączone zostały dokumenty potwierdzające stopień pokrewieństwa

(odpowiednio potwierdzona za zgodność z oryginałem kserokopie dowodów osobistych, akty urodzenia).

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

W przedmiotowych przypadkach spełnione zostały zatem warunki przewidziane w cytowanym powyżej przepisie art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

[Dowód: akta kontroli, str. 164-174]

W kontrolowanych 20 informacjach 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 Izba Skarbowa w Gdańsku nie wydała decyzji w trybie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej w stosunku do rozstrzygnięć Naczelnika Urzędu Skarbowego w Człuchowie. W okresie objętym kontrolą nie wystąpiły tego rodzaju sprawy.

[Dowód: akta kontroli, str. 188-190]

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: 01.01.2014 – 30.09.2015r. ustalono następującą ilość decyzji stwierdzających nadpłatę na podstawie art. 74a Ordynacji Podatkowej:

2014 – 1 szt.

2015 – 25 szt.

[Dowód: akta kontroli, str. 192-200]

Kontrolą objęto wszystkie sprawy z 2014 r. oraz co druga z 2015 r. (razem 14 spraw), w których nie stwierdzono nieprawidłowości w dokonanym rozstrzygnięciu.

[Dowód: akta kontroli, str. 201-2016]

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 01.01.2014 r. – 30.09.2015 r. nie stwierdzono wystąpienia decyzji w w/w zakresie.

[Dowód: akta kontroli, str. 217-220]

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

W kontrowanym urzędzie w okresie objętym kontrolą nie były wystawiane decyzje w wyniku wznowienia postępowania, w których zmniejszono zobowiązanie lub

stwierdzono jego niewystąpienie.

[Dowód: akta kontroli, str.9]

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 czynności cywilnoprawnych.

Czynności kontrolne przeprowadzono w oparciu o *Raporty o dokumentach wystawionych przez organy podatkowe* obejmujących formularze o kodzie POS-WU w podatku PCC wystawione w okresie: 01.01.2014 r. - 30.09.2015 r. Wyodrębniono następującą ilość decyzji umarzających postępowanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych:

- 2014 r. – 3 szt.
- 2015 r. – 2 szt.

W wyniku analizy przedmiotowych decyzji stwierdzono, iż kontrolowany organ podatkowy zasadnie umorzył postępowania podatkowe na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej.

W jednym przypadku umorzenie nastąpiło z uwagi na mające zastosowanie zwolnienie z podatku przewidziane w art. 9 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t. jedn. Dz.U.z 2010 r. nr 101, poz. 649z późn. zm.).

W czterech sprawach umorzenie postępowania podatkowego nastąpiło w związku z ustaleniem – na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego – iż wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnych odpowiada wartości rynkowej.

[Dowód: akta kontroli, str. 224-227]

Przy czym za nieprawidłowe uznać należy rozstrzygnięcie jedną decyzją w kwestii dwóch odrębnych czynności cywilnoprawnych, tj. umowy sprzedaży z dnia 16.03.2015 r. oraz z dnia 25.03.2015 r., w których jako strona kupująca wystąpiła ta sama osoba.

2.4.2. 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* obejmujących formularze o kodzie POS-WU w podatku SD wystawione w okresie: 01.01.2014 r. - 30.09.2015 r. Wyodrębniono następującą ilość decyzji umarzających postępowanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn:

- 2014 r. – 44 szt. - kontrolą objęto co 4 – 10 szt.
- 2015 r. – 105 szt. - kontrolą objęto co 9 – 10 szt.

W większości spraw, tj. 18 spośród 20 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.

[Dowód: akta kontroli, str. 326-341]

Natomiast w 2 sprawach (nr decyzji

wartość rynkowa masy spadkowej przewyższyła wartość podaną w Zeznanu SD-3. Z uwagi jednak na fakt, iż różnica pomiędzy przedmiotowymi wartościami nie przekroczyła 33%, nie podjęto czynności zmierzających do jej podwyższenia. Tym samym wartość podaną przez stronę przyjęto za odpowiadającą wartości rynkowej.

[Dowód: akta kontroli, str. 298, 326-341]

Stosowana przez Urząd Skarbowy w Człuchowie powyższa praktyka w zakresie możliwości odstępowania (z uwagi na zasady ekonomiki postępowania) od podejmowania stosownych czynności w postępowaniu podatkowym w zakresie podwyższenia wartości masy spadkowej, gdy różnica między wartościami dot. przedmiotu dziedziczenia nie przekracza 33%, jest niezgodna z treścią art. 8 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t. jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 86, 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 z dnia powstania obowiązku podatkowego,
- 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%. 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 ustaleń prawidłowej podstawy opodatkowania zgodnie z treścią art. 8 ust. 3 powołanej wyżej ustawy o podatku od spadków i darowizn tzn. każdorazowo prowadzić czynności sprawdzające w celu weryfikacji wartości zgłaszanych przez podatników przedmiotów. Ponadto kontrolujący wskazują, że określona w art. 8 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn granica 33% ma zastosowanie wyłącznie do obciążenia podatnika kosztami opinii biegłego.

Odnosząc się natomiast do kwestii materiału dowodowego wskazać należy, iż w 19 przypadkach w aktach sprawy znajdują się wydruki z aplikacji CZM, wygenerowane w celu weryfikacji wartości rynkowej dla transakcji dokonanych w okresie, którego data końcowa przekracza datę powstania obowiązku podatkowego. W wyniku analizy przedmiotowych wydruków stwierdzono, iż tylko w jednym przypadku (decyzja nr [redacted]) faktycznie wystąpiła transakcja przyjęta do weryfikacji wartości rynkowej, która zawarta została w dniu [redacted], a zatem po dacie powstania obowiązku podatkowego, który powstał z momentem uprawomocnienia się postanowienia sądy o nabyciu spadku, tj.

[Dowód: akta kontroli, str. 326-341]

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego. Ponadto zgodnie z art. 8 ust. 3 wymienionej ustawy wartość rynkową 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 powstania obowiązku podatkowego.

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: 01.01.2014 r. - 30.09.2015 r. ustalono, że w kontrolowanym urzędzie nie wydano decyzji stwierdzających wygaśnięcie decyzji, wydanych w w/w trybie.

2.6. Odwołania uwzględnione na podstawie art. 226 Ordynacji podatkowej

Zgodnie z art. 226 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 poz. 613 z późn.zm.) jeżeli organ podatkowy, który wydał decyzję, uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, wyda nową decyzję, którą uchylili lub zmieni zaskarżoną decyzję.

Na podstawie *Raportów o dokumentach wystawionych przez organy podatkowe* obejmujących formularze o kodzie ODW-PZ w podatku PCC i SD wystawione w okresie: 01.01.2014 r. - 30.09.2015 r. ustalono następującą ilość decyzji zmieniających lub uchylających zaskarżoną decyzję, wydanych na podstawie 226 § 1 Ordynacji podatkowej (ODW-PZ):

•w podatku PCC

2013 – 0

2014 – 0

•w podatku SD

2013 – 0

2014 – 4

[Dowód: akta kontroli, str. 351-358]

Kontrolą objęto wszystkie decyzje.

W sprawie o nr nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie powziętego rozstrzygnięcia.

W sprawach o nr stwierdzono następujące nieprawidłowości:

Przedmiotem opodatkowania jest nabycie praw do spadku. Naczelnik US w Czulachowie uznał wartość masy spadkowej (nieruchomości) podaną przez strony w złożonych zeznaniach za zgodną z wartością rynkową i decyzjami z dnia nr nr

oraz

ustalił

spadkobiercom zobowiązanie podatkowe.

Wszystkie w/w decyzje zostały odebrane przez adresatów dnia 29.12.2014 r.

W dniu r. spadkobiercy złożyli korektę Zeznania podatkowego, wnosząc o zmianę podstawy opodatkowania - wartości spadku z zł na zł ponieważ wypełniając zeznanie podatkowe określili wartość całej nieruchomości, a nie jej udziału w 1/2 części (wielkość udziału należącego do zmarłego). W uzasadnieniu przyczyn korekty deklaracji (ORD-ZU) podatnicy stwierdzili, że wpisując omyłkowo kwotę zł jako 1/2 udział spadkodawcy zwiększyli tym samym wartość całej nieruchomości do kwoty zł. Wskazali, cyt.: „*Nieruchomość ta została wybudowana w roku 1970, więc wartość budynku nie może być równa kwocie zł. Dlatego zwracamy się z prośbą o ponowne przeanalizowanie zeznania i wydanie nowej decyzji w sprawie podatku od spadków i darowizn (pomimo wydania już decyzji F*.....

W dniu r. spadkobiercy złożyli drugą korektę zeznania podatkowego o nabyciu i rzeczy lub praw majątkowych podwyższając wartość nabytego spadku do kwoty zł, wnosząc jednocześnie o wydanie nowej decyzji w sprawie uwzględniającej zmianę wartości nabytego spadku.

Organ podatkowy pierwszej instancji uznał, że wartość podana w korekcie Zeznania, zł) odpowiada wartości rynkowej i decyzjami z dnia r. zmienił swoje wcześniejsze decyzje, ustalając zobowiązanie podatkowe w niższej wysokości.

W aktach sprawy brak dokumentów uzasadniających uznanie zgodności wartości podanej przez strony z wartością rynkową, co winno skutkować przekazaniem akt sprawy z odwołaniem do organu II instancji, zgodnie z art. 227 § 1 Ordynacji podatkowej.

Pomimo wykazanych nieprawidłowości analizowane decyzje, z uwagi na ich charakter

	ostateczny, pozostają w obrocie prawnym, ponieważ nie wystąpiły przesłanki przewidziane w trybach szczególnych (art. 240-247 O.p.). [Dowód: akta kontroli, str. 359-372]
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono, iż: 1. Praktyka stosowana przez Urząd Skarbowy w Czluchowie w zakresie możliwości odstępowania (z uwagi na zasady ekonomiki postępowania) od podwyższenia wartości przedmiotu opodatkowania w sytuacjach, 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 2015 roku, poz. 626 z późn. zm.) oraz art. 8 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (Dz. U z 2015 roku, poz. 86 z późn. zm.), [Dowód: akta kontroli, str. 179, 298, 326-341] 2. Trzy przypadki nie przekazania odwołania do organu II instancji (art. 227 O.p.) i wydania decyzji we własnym zakresie (art. 226 O.p.) w sytuacji, gdy zebrany materiał dowodowy nie potwierdzał stanowiska stron w zakresie wartości masy spadkowej będącej podstawą opodatkowania. [Dowód: akta kontroli, str. 359-372] 3. Praktyka stosowana w zakresie podatku SD posługiwanie się w celu ustalenia wartości rynkowej wydrukami wygenerowanymi w aplikacji CZM dla transakcji dokonanych w okresie, którego data końcowa przekracza datę powstania obowiązku podatkowego jest niezgodna z art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, zgodnie z którym podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego oraz z założeniami Powszechnych Krajowych Zasad Wyceny (Nota Interpretacyjna nr 1 – Zastosowanie podejścia porównawczego w wycenie nieruchomości), w myśl których do porównań należy wykorzystywać nieruchomości podobne, które były przedmiotem transakcji w okresie najbliższym, poprzedzającym datę wyceny, ale nie dłuższym niż dwa lata od daty, na którą określa się wartość nieruchomości. Wykorzystanie cen z innych okresów wymaga szczegółowego uzasadnienia. [Dowód: akta kontroli, str. 326-341] 4. Jeden przypadek rozstrzygnięcia jedną decyzją w kwestii określenia podatku od czynności cywilnoprawnych w dwóch różnych transakcjach. [Dowód: akta kontroli, str. 224-227] 5. Brak wydruków z systemu CZM (w 8 na 10 spraw) potwierdzających wartość rynkową przedmiotu opodatkowania PCC w przypadku aktów notarialnych. [Dowód: akta kontroli, str. 181-186]
Ocena cząstkowa	Działalność Urzędu w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie z nieprawidłowościami.
3. Wpłaty	
Stan prawny	8) Ustawa z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz. U. Z 2015 poz. 513 z późn. zm.), 9) Ustawa z dnia 09 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2015 roku poz. 626 z późn. zm.), 10) Ustawa z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (Dz. U z 2015 roku, poz. 86 z późn. zm.), 11) Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 roku, poz. 613 z późn. zm.),

	w brzmieniu obowiązującym w danym dniu do kontrolowanego stanu faktycznego
Opis stanu faktycznego	1. Weryfikacja wpłat podatku PCC w przypadku braku deklaracji Czynności kontrolne przeprowadzono w oparciu o raport z podsystemu POLTAX 2B „Zestawienie nadpłat i zaległości na kartach kontowych”. Z przeprowadzonych czynności kontrolnych, którymi objęto wszystkie 2 pozycje raportu wynika, że urząd na bieżąco i skutecznie podejmował czynności zmierzające do wyjaśnienia i likwidacji nadpłat, co skutkowało brakiem nadpłat w tym zakresie na dzień zakończenia kontroli. [Dowód: akta kontroli, str. 374-384] 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 (t.j.Dz. U. Z 2015 poz.513 z późn. zm.) w świetle zapisów art. 11, 15, 16, 17, 18 w/w ustawy Z wyjaśnień udzielonych pismem z dnia 09.12.2015 r. przez Panią Mirosławę Konkeli Kierownika Samodzielnego Referatu Postępowań Podatkowych wynika, że Urząd Skarbowy w Człuchowie nie ma uregulowań wewnętrznych w zakresie przekazywania środków pieniężnych stanowiących dochody jednostek samorządów terytorialnych. Przekazywanie środków pieniężnych – dochodów j.s.t odbywa się zgodnie z wyżej wymienionymi artykułami - ustawy z dnia 13 listopada 2003r z późn. zmianami- o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. [Dowód: akta kontroli, str. 454] Zgodnie z art. 11 w/w ustawy przekazywanie udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego odbywa się nie później niż 14-go dnia od dnia wpływu środków na rachunek bankowy urzędu. Kontrolujący poddali analizie 10 deklaracji PCC-3 oraz 10 decyzji w zakresie podatku od spadków i darowizn. Zweryfikowano terminowość przekazywania udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego w oparciu o: •wtórniki przelewów oraz pokwitowania wpłaty 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 wpłat 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.: •decyzja na kwotę 2.069 zł (nr systemowy wydano decyzję umorzeniową z dnia r. •decyzja na kwotę zł (nr systemowy – brak wpłaty, wystawiono tytuł wykonawczy nr) Poandto w przypadku decyzji na kwotę zł (nr systemowy wydano na część zobowiązania - tj. kwotę zł - decyzję umorzeniową z dnia 14 r. [Dowód: akta kontroli, str. 450-451] 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 cząstkowa	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 ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania zgodnie 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.) oraz art. 8 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (Dz. U z 2016 roku, poz. 205), tj. poprzez każdorazowe prowadzenie czynności sprawdzających w celu weryfikacji wartości przedmiotów zgłaszanych przez podatników. Dokonane na aktach notarialnych adnotacje winny być poparte wydrukami lub pisemnym wnioskiem z analizy danych dotyczących wartości rynkowych pozyskiwanych z podstawowego systemu, jakim jest aplikacja CZM, z których powinno wynikać m.in. na jakiej podstawie ustalono wartość rynkową, ile transakcji wystąpiło w badanym okresie, jaki był ich zakres cenowy i jaki był to okres. 2. Należyta staranność przy gromadzeniu materiału dowodowego, szczególnie w zakresie wartości rynkowej nabytych rzeczy lub praw majątkowych, gdy ich wartość wskazana przez podatników różni się od wartości wynikającej z danych o transakcjach zgromadzonych w systemie CZM. W przypadku, gdy różnica jest przyczyną złożonego odwołania, a zebrany materiał dowodowy nie potwierdza stanowiska stron w zakresie wartości nabytej rzeczy lub prawa będącej podstawą opodatkowania, należy przekazać odwołanie do organu II instancji, zgodnie z art. 227 O.p. 3. W sprawach z zakresu podatku od spadków i darowizn generowanie wydruków w aplikacji CZM w celu ustalenia wartości rynkowej zawierających transakcje dokonane w okresie, którego data końcowa nie przekracza daty powstania obowiązku podatkowego. 4. Odstąpienie od rozstrzygania jedną decyzją w kwestii określenia podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu zawarcia dwóch różnych transakcji. Przedmiotem opodatkowania jest bowiem konkretna czynność cywilnoprawna, zindywidualizowana jej przedmiotem, stronami, ceną. 5. Wprowadzenie regulacji wewnętrznych, zgodnie z którymi odstąpienie od sporządzenia wniosku do komórki karej skarbowej jest jednoznaczne z podjęciem decyzji o odstąpieniu od ukarania. Zamieszczenie przez pracownika adnotacji w powyższym zakresie na deklaracji SD-3 winno być zaakceptowane przez przełożonego. 6. Podjęcie działań mających na celu przekazywanie w niedługim czasie informacji o
---	--

czynnościach majątkowych do innych urzędów skarbowych zgodnie z właściwością miejscową.

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 17 03 2016

WICEDYREKTOR
Izby Skarbowej w Gdańsku

Leszek Synak

.....
podpis kierownika jednostki kontrolującej