



**DYREKTOR IZBY ADMINISTRACJI
SKARBOWEJ W GDAŃSKU**

2201-IWW-1.0921.10.2018

UNP:071791

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

IZBA ADMINISTRACJI SKARBOWEJ w Gdańsku Przyjęto do wysyłki 2018 -06- 27 Podp. ...

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Temat kontroli	Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami.
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Malborku ul. Kopernika 10 82-200 Malbork
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pan Dariusz Aniecko Naczelnik Urzędu Skarbowego w Malborku (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS) powołany na stanowisko Naczelnika od dnia 30.08.2017r. Pan Grzegorz Altenhof Naczelnik Urzędu Skarbowego w Malborku (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS) powołany na stanowisko Naczelnika od dnia 16.10.1991r. do dnia 29.08.2017r.
Kontrolerzy:	Ewa Czajkowska-Sobieraj – st. ekspert skarbowy - koordynator kontroli – IWW-1 Dorota Pasik – st. ekspert skarbowy – IWW-1 Joanna Kornatowska – ekspert skarbowy – IOD-3 działający na podstawie upoważnienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku Nr 2201-IWW-1.0921.10.2018 z dnia 28.02.2018r.
Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych	Czynności kontrolne prowadzono w dniach: 06.03.2018 r. - 30.03.2018 r.
Podstawa prawna prowadzenia kontroli	Art. 6 ust.5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092)
Wpisano do ewidencji kontroli	Pozycja nr 2/2018
Okres objęty kontrolą	Sprzedaż nieruchomości dokonana w latach 2011-2017, ze szczególnym uwzględnieniem działań podejmowanych w 2016 i 2017 roku
Zakres przedmiotowy kontroli	Zakres badania obejmował następujące zagadnienia kontroli: 1. Rozwiązania organizacyjne przyjęte w zakresie objętym tematyką kontroli. Sprawowanie kontroli funkcjonalnej w tym zakresie. 2. Działania w zakresie obsługi informacji dot. odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych – prawidłowość i terminowość wprowadzania aktów notarialnych do aplikacji CzM, – terminowość zakładania spraw w obszarze zbycia nieruchomości, – wymiana informacji w ww. zakresie – monitorowanie obowiązku składania deklaracji – weryfikacja prawidłowości zasad opodatkowania podatników wielokrotnie uzyskujących przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych 3. Działania urzędu w zakresie nadzoru nad prawidłowością opodatkowania przychodów (dochodów) z tyt. odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. 4. Prawidłowość i terminowość prowadzonych postępowań podatkowych.

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna	Działania kierowanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w badanym zakresie oceniono pozytywnie z uchybieniami
Uzasadnienie oceny ogólnej	Czynności podejmowane przez kontrolowany Urząd w obszarze opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych należy ocenić jako prawidłowe. W badanym zakresie stwierdzono uchybienia niepowodujące następstw dla kontrolowanej działalności tj.: - przypadki przewlekłego prowadzenia czynności (przed wszczęciem postępowania podatkowego) polegającego na wyłącznym wzywaniu podatników do czynności w zakresie rozliczenia z dokonanych sprzedaży nieruchomości przez znaczny okres czasu wynoszący od 1 roku i 9 m-cy do nawet 3 lat, przy jednoczesnym braku jakiegokolwiek reakcji ze strony podatników, - przypadek nieuzasadnionej przerwy (prawie 3-letniej) pomiędzy wstępnym zebraniem materiału dowodowego w sprawie a wszczęciem postępowania podatkowego, - wydawanie decyzji określających zobowiązania podatkowe w przedmiocie odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w ostatnim roku terminu ich przedawnienia, przy jednoczesnym nieprzestrzeganiu zaleceń Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku nr PD-III/412-0046/14 z dnia 16 września 2014r. Urząd Skarbowy w Malborku nie był w powyższym zakresie kontrolowany w ostatnich 2 latach przez instytucje zewnętrzne. Szczegółowe uzasadnienie oceny ogólnej stanowią poniższe uwagi i oceny częściowe dotyczące kontrolowanych zagadnień.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Rozwiązania organizacyjne przyjęte w zakresie objętym tematyką kontroli.	
Stan prawny	- Regulamin Organizacyjny Urzędu Skarbowego w Malborku nadany przez Dyrektora Izby Skarbowej Zarządzeniem Nr 32/2016 z dnia 7 kwietnia 2016r. - Regulamin Organizacyjny Urzędu Skarbowego w Malborku nadany przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej Zarządzeniem Nr 17/2017 z dnia 9 marca 2017r.
Opis stanu faktycznego	✓ Organizacja pracy W toku kontroli w oparciu o regulaminy organizacyjne obowiązujące w okresie objętym kontrolą, akty prawa wewnętrznego oraz wyjaśnienia złożone przez kontrolowanego dokonano analizy organizacji pracy Urzędu w zakresie działań związanych z opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami. W badanym okresie zadania w powyższym obszarze powierzono: - w zakresie wprowadzania aktów notarialnych do aplikacji Czynności Majątkowe (CzM) - pracownikom Referatu Obsługi Bezpośredniej i Przetwarzania Danych OB-3 liczącego ogółem w badanym okresie 7 osób; obecnie pracownikom Działu Obsługi Bezpośredniej (SOB) liczącego 13 osób; zadania związane z wprowadzaniem informacji wynikających z aktów notarialnych realizuje 1 pracownik; Kierownikiem komórki jest Pani Dorota Tober; - w zakresie czynności sprawdzających - pracownikom Pierwszego Referatu Czynności Sprawdzających – OB4-1 (od 01.03.2017 do 28.02.2018 Pierwszy Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających, a od 01.03.2018 - Pierwszy Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz

Wymiany Informacji Międzynarodowej - SKA-1), liczącego obecnie 9 osób; zadania związane z weryfikacją spraw dot. sprzedaży nieruchomości realizuje 4 pracowników; do zadań komórki należy weryfikacja zeznań i informacji podatkowych, obsługa i weryfikacja informacji otrzymywanych z BWiP (dochody z zagranicy), udzielanie odpowiedzi i dokonywanie zapytań do innych instytucji oraz dokonywanie czynności sprawdzających w zakresie odpłatnego zbycia nieruchomości; Kierownikiem komórki jest Pani Iwona Jakubczyk. Bezpośrednim przełożonym kierownika Referatu jest Kierownik Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Wymiany Informacji Międzynarodowej SKA, Pani Justyna Szczecińska;

- w zakresie postępowań podatkowych - pracownikom Samodzielnego Referatu Postępowań Podatkowych PP, liczącego 10 osób (obecnie SPV – Dział Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych – liczący 10 osób); do zadań komórki należy prowadzenie postępowań podatkowych z zakresu wszystkich tytułów podatkowych; zadania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych realizuje 4 pracowników, którzy prowadzą również sprawy z zakresu większości tytułów podatkowych (za wyjątkiem podatków majątkowych, karty podatkowej, opodatkowania duchownych i działów specjalnych produkcji rolnej); Kierownikiem komórki jest Pani Beata Maciejewska; Nadzór nad pracą ww. komórek sprawuje Z-ca NUS Pani Aldona Krupa.

W Urzędzie nie wprowadzono wewnętrznych uregulowań określających zasady postępowania na poszczególnych etapach prowadzenia spraw w zakresie opodatkowania przychodu/dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od nabycia. Ewidencjonowanie informacji dotyczących sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od nabycia dokonywane jest w aplikacji Czynności Majątkowe (CZM) – przy wprowadzaniu aktów notarialnych w polu „wskazania kontrolne” odnotowywany jest odpowiedni kod określający datę nabycia nieruchomości przez zbywcę.

Sprawy w zakresie odpłatnego zbycia nie były zakładane w „Ewidencji spraw majątkowych w podatku PPR” aplikacji CzM. Natomiast były zakładane w BA w momencie podjęcia czynności sprawdzających do ww. informacji. W przypadku wystąpienia innej właściwości miejscowej, sprawa przekazywana była do właściwego miejscowo urzędu skarbowego.

Monitorowanie obowiązku złożenia zeznań przez podatników dokonujących odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych następowało w trakcie weryfikacji raportów zbiorczych z aplikacji CzM wprowadzonych aktów notarialnych (z odnotowanym wskazaniem kontrolnym) pod kątem właściwości miejscowej zbywcy i obowiązku złożenia zeznania podatkowego. W sytuacji braku zeznania podatnicy wzywani byli do ich złożenia bądź też przedłożenia dodatkowych dokumentów czy wyjaśnień.

W przypadku stwierdzenia, iż podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył zeznania lub nieprawidłowo rozliczył dokonaną sprzedaż, organ podatkowy wzywał podatnika do złożenia zeznania /korekty zeznania lub wyjaśnienia przyczyn jego niezłożenia.

W sytuacji nie złożenia prawidłowego rozliczenia przez podatników bądź braku akceptacji ustaleń w toku czynności sprawdzających sprawa przekazywana była do Działu SPV celem wszczęcia postępowania podatkowego. Po zakończeniu postępowania i wydaniu decyzji kierowane było zawiadomienie o naruszeniu przepisów prawa do komórki karnej skarbowej.

✓ Kontrola funkcjonalna

W przedmiotowym zakresie przeprowadzono 23 kontrole funkcjonalne, w tym:

a) komórka OB4-1 (SKA-1) - Kierownik Referatu Pani Iwona Jakubczyk przeprowadziła:

- w roku 2016 – 1 kontrolę w zakresie „Weryfikacja prawidłowości odesłania do innych urzędów aktów notarialnych zgodnie z właściwością miejscową dot. odpłatnego zbycia

	nieruchomości przed upływem 5-ciu lat (za rok 2014)"; - w roku 2017 - 1 kontrolę w zakresie „Weryfikacja prawidłowości odesłania do innych urzędów aktów notarialnych zgodnie z właściwością miejscową dot. odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem 5-ciu lat od nabycia (za lata 2015-2016)” oraz 1 kontrolę w zakresie „Weryfikacja sporządzenia wezwań do złożenia PIT-39 w związku z dokonaniem odpłatnym zbyciem nieruchomości przed upływem 5-ciu lat od nabycia (za rok 2016)”; w badanych sprawach nie stwierdzono nieprawidłowości; b) komórka PP (SPV) - Kierownik Działu Pani Beata Maciejewska przeprowadziła: - w latach 2016 i 2017 9 kontroli w zakresie „Kontrola poprawności wysyłanych wezwań sporządzanych w ramach posiadanego upoważnienia” przez 9 pracowników; • w 8 kontrolach w badanych sprawach nie stwierdzono nieprawidłowości; • w 1 kontroli w badanych sprawach w 1 przypadku stwierdzono brak pouczenia w wezwaniu Strony na przesłuchanie o możliwości odmowy złożenia zeznań i nie stawiania się na wezwanie; w zaleceniach pokontrolnych polecono uzupełnić sporządzone wezwanie i stosować powyższą zasadę w przyszłości; w informacji o realizacji zaleceń wskazano, iż wykonano zgodnie z zaleceniem; - w latach 2016 i 2017 6 kontroli w zakresie „Kontrola poprawności wprowadzania danych i zakładania spraw w podsystemie SZD/SSP i BA przez 6 pracowników”; • w 1 kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości; • w 5 kontrolach w badanych sprawach w 8 przypadkach stwierdzono błędne przypisanie sprawy do rejestru; w zaleceniach pokontrolnych polecono poprawić błędne zapisy i zwracać większą uwagę przy kwalifikacji spraw do JRWA oraz wprowadzaniu danych do systemu; w informacji o realizacji zaleceń wskazano, iż wykonano zgodnie z zaleceniem; - w roku 2016 5 kontroli w zakresie „Terminowość prowadzenia postępowań podatkowych” przez 5 pracowników w różnych tytułach podatkowych: • w przypadku 4 kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości w badanych sprawach; • w jednej kontroli stwierdzono, iż w przypadku 6 postępowań podatkowych doszło do przewlekłości z uwagi na brak wydania decyzji – pomimo zebranego już materiału dowodowego; w zaleceniach pokontrolnych polecono zakończenie ww. postępowań do wskazanego terminu; w informacji o realizacji zaleceń wskazano, iż zalecenia wykonano w terminie co do 5 postępowań, w 1 stwierdzono konieczność uzupełnienia materiału dowodowego; W komórce OB-3 (SOB) nie prowadzono kontroli funkcjonalnej w badanym okresie.
Wnioski	Zadania przypisane w Regulaminie organizacyjnym poszczególnym komórkom mają odzwierciedlenie w badanych indywidualnych zakresach uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności pracownika. Wykonywane przez wskazanych pracowników zadania w badanym zakresie potwierdzają poddane kontroli dokumenty i akta spraw, m.in.: analizy z prowadzonych przez pracownika czynności sprawdzających, pisma kierowane przez Urząd do podatników lub innych organów podatkowych, akta prowadzonych postępowań podatkowych.
Ocena częściowa	Działalność Urzędu w badanym zakresie oceniono pozytywnie.

2. Obsługa informacji dot. odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Stan prawny	-
Opis stanu faktycznego	a) prawidłowość i terminowość wprowadzania aktów notarialnych do aplikacji CzM w latach 2016-2017 Przy ewidencjonowaniu aktów notarialnych w aplikacji Czynności Majątkowe (CzM), w przypadku

stwierdzenia transakcji dot. sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych przed upływem 5 lat od daty nabycia, pracownik wprowadzający dane wprowadza również - jako wskazania kontrolne - kody określające datę nabycia nieruchomości przez zbywców.

Akty nie należące do właściwości Urzędu rejestrowane są w aplikacji CZM w zakresie najważniejszych informacji wynikających z aktu i po wprowadzeniu przesyłane do właściwych organów podatkowych (papierowo i elektronicznie z wykorzystaniem funkcji programu CZM tzw. export).

W 2016 roku do Urzędu wpłynęło łącznie 5.394 szt. informacji, w tym 2.690 szt. dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości, a w 2017 roku wpłynęło odpowiednio 5.416 szt. i 2.730 szt. informacji.

Dla zbadania tego zagadnienia próbę do kontroli wytypowano na podstawie sporządzonego z CZM raportu zarejestrowanych informacji majątkowych wg daty dokonania czynności od 01.07.2016 do 31.07.2016 oraz od 01.08.2017 do 31.08.2017, wpisanych na podstawie dokumentów typu REP, dla których kwota czynności wynosiła od 100.000 zł do 1.000.000 zł.

Wykonane raporty ujawniły odpowiednio 95 i 84 transakcje.

Kontrolą objęto 20 wybranych losowo aktów notarialnych wg doboru: zbywca – osoba fizyczna – sprzedaż nieruchomości.

Na podstawie zbadanej próby (10 aktów z 2016r. i 10 z 2017r.) ustalono, iż średni okres od daty wpływu aktu notarialnego do Urzędu do daty jego wprowadzenia do aplikacji CZM wyniósł ok. 15 dni (najkrótszy czas wyniósł 2 dni, a najdłuższy 47 dni).

W 1 przypadku zbycie nieruchomości nastąpiło po upływie 5 lat od nabycia, a w pozostałych 19 przypadkach przed upływem 5 lat od nabycia. W 6 przypadkach złożono PIT-39, w 6 przypadkach nie upłynął termin do złożenia deklaracji (30.04.2018r.), a w 8 przypadkach zbywca podlegał właściwości innego urzędu skarbowego – informacje zostały przesłane eksportem z aplikacji CZM.

W kontrolowanych przypadkach:

- prawidłowo wprowadzono wskazania kontrolne do sprzedaży przed upływem 5 lat,
- nie stwierdzono (po wprowadzeniu do aplikacji CZM) zmiany właściwości miejscowej zbywcy i konieczności przesłania aktu do innego US,
- informacje dot. zbywców ujawnionych w w/w raportach i pozostających we właściwości innego US zostały przesłane eksportem z aplikacji CZM,
- kwoty transakcji odnotowane w aplikacji CZM są zgodne z kwotami z aktów notarialnych.

b) wymiana informacji w obszarze zbycia nieruchomości w latach 2016-2017

Zgodnie z właściwością miejscową do innych urzędów skarbowych przesłano w 2016 roku 170 aktów notarialnych i 255 w 2017r. Natomiast do Urzędu z innych organów podatkowych w 2016r. wpłynęły 1302 informacje dot. zbycia nieruchomości, a w 2017r. 1145 informacji.

W okresie objętym kontrolą wpływające do tut. Urzędu akty notarialne przekazywane były do pracownika komórki OB-3 (obecnie SOB) zajmującego się wprowadzaniem informacji wynikających z tych aktów do aplikacji CzM. Do zadań pracownika należało m.in.: przysyłanie aktów notarialnych zgodnie z właściwością miejscową do innych urzędów.

Na podstawie wskazań kontrolnych (kodów) dot. aktów notarialnych, z których wynikało, iż sprzedaż nieruchomości nastąpiła przed upływem 5-ciu lat od nabycia, sporządzane były raporty zbiorcze (za każdy rok odrębnie), które co kwartał przekazywane były wraz z kserokopiami tych aktów do Referatu SKA-1 celem dalszej weryfikacji.

Otrzymywane z innych Urzędów informacje o sprzedaży nieruchomości przed upływem 5-lat przez podatników podlegających pod właściwość tut. Urzędu podlegają weryfikacji co do poprawności rozliczenia. W przypadku braku informacji w aplikacji CZM o dokonanej sprzedaży – dane są do niej

	wprowadzane.
	c) weryfikacji prawidłowości zasad opodatkowania podatników wielokrotnie uzyskujących przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Z udzielonej przez Kierownika Referatu Iwonę Jakubczyk informacji wynika, że informacje o zbyciu nieruchomości pozyskiwane zarówno z aktów notarialnych, informacji uzyskiwanych z innych urzędów jak i złożonych zeznań podatkowych przez podatników podlegają weryfikacji co do poprawności rozliczenia podatkowego. Weryfikując odpłatne zbycie nieruchomości dokonane przez podatnika, każdorazowo drukowany jest wykaz informacji o czynnościach majątkowych z aplikacji CZM. Wykaz ten podlega analizie czy nie dochodzi do wielokrotności dokonywanych transakcji w roku podatkowym przez podatnika, które świadczyłyby o prowadzeniu niezarejestrowanej działalności gospodarczej. W latach 2016-2017 nie wykryto żadnego przypadku dającego podstawę do opodatkowania podatnika wielokrotnie uzyskującego przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Weryfikacji poddano wszystkie osoby fizyczne nie prowadzące działalności gospodarczej – ujawnione w raportach spełniających poniższe warunki - w zakresie obrotu nieruchomościami a pozostające we właściwości miejscowej Urzędu dot. umów sprzedaży za m-ce VI/2015, VII/2016 i VIII/2017, dla których kwota czynności wynosiła od 100.000 zł do 1.000.000 zł. W wyniku weryfikacji 128 pozycji spełniających w/w warunki nie stwierdzono żadnego przypadku dającego podstawę do opodatkowania podatnika wielokrotnie uzyskującego przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w powyższym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.
Ocena częściowa	Działalność Urzędu w badanym zakresie należy ocenić pozytywnie.

3. Działania urzędu w zakresie nadzoru nad prawidłowością opodatkowania przychodów (dochodów) z tyt. odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych	
Stan prawny	• Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U. z 2015 roku poz. 613) • Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2012r. poz. 361 ze zm.) • Wewnętrzna procedura postępowania Nr 15/2016 z dnia 15 listopada 2016r. w sprawie typowania podmiotów do czynności sprawdzających w Urzędzie Skarbowym w Malborku • Wewnętrzna procedura postępowania Nr 9/2017 z dnia 31 marca 2017r. w sprawie typowania podmiotów do czynności sprawdzających w Urzędzie Skarbowym w Malborku
Opis stanu faktycznego	a) planowanie czynności sprawdzających W Urzędzie obowiązuje Wewnętrzna procedura postępowania w sprawie typowania podmiotów do czynności sprawdzających. W procedurze nie stwierdzono zapisów dot. typowania podmiotów z badanego zakresu. Z wyjaśnień przedłożonych w dniu 29.03.2018r. przez Kierownika Referatu Iwonę Jakubczyk wynika, iż „sprawy dot. odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem 5-ciu lat od nabycia nie są typowane do czynności sprawdzających, ze względu na fakt, iż wszystkie zeznania podatkowe PIT-36, PIT-38 jak i PIT-39 dot. przedmiotowego zagadnienia są weryfikowane. Ponadto wszystkie akty notarialne i informacje otrzymane z innych urzędów dot. odpłatnego zbycia nieruchomości

przed upływem 5-ciu lat również podlegają weryfikacji w tut. Urzędzie. Weryfikacji podlega prawidłowość rozliczenia podatkowego sprzedanej nieruchomości pod względem przychodu, kosztów jak i prawidłowości skorzystania ze zwolnienia podatkowego”.

b) prawidłowość opodatkowania przychodów (dochodów) z tyt. odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych

Liczba zaewidencjonowanych spraw za poszczególne lata 2011-2017 i liczba spraw niezakończonych za wskazane lata – na dzień rozpoczęcia kontroli, tj. 06.03.2018r.:

Okres, którego sprawa dotyczy	ogółem	w tym:						
		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Ilość spraw zaewidencjonowanych	2874	503	534	445	373	352	353	322
Ilość spraw niezakończonych	837	8	11	45	34	188	250	293

W roku 2016 i 2017 roku Urząd zakończył w zakresie objętym kontrolą 884 sprawy, z czego: 16 za rok 2010, 42 za rok 2011, 146 za rok 2012, 214 za rok 2013, 251 za rok 2014, 114 za rok 2015, 99 za rok 2016 i 2 za rok 2017.

W 326 przypadkach nie stwierdzono nieprawidłowości, w 195 przypadkach podatnicy złożyli deklarację a w 327 przypadkach korektę deklaracji, w 32 przypadkach akta sprawy przekazano do wszczęcia postępowania podatkowego, w 2 przypadkach stwierdzono skorzystanie przez podatników z ulgi meldunkowej, a w 2 przypadkach stwierdzono zbycie nieruchomości po upływie 5 lat od daty nabycia.

W ramach czynności sprawdzających mających na celu weryfikację prawidłowości wykazanych przez podatników w deklaracjach/zeznaniach (PIT-23, PIT-36, PIT-38, PIT-39) i oświadczeniach rozliczeń z tyt. odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych organ kontrolowany dokonuje:

- weryfikacji obowiązku podatkowego, ustala stan prawny na podstawie zgromadzonych dokumentów (z tut. urzędu, z innych organów podatkowych, dodatkowych dokumentów urzędów miast, gmin, starostw powiatowych, itp.),
- weryfikacji prawidłowości kwot wykazanych w zeznaniach z dokumentami zgromadzonymi w toku prowadzonych czynności sprawdzających i złożonymi przez podatników,
- weryfikacji ceny zbywanej nieruchomości/praw majątkowych,
- weryfikacji kosztów uzyskania przychodów, wykazanej kwoty dochodu/straty i podatku,
- weryfikacji kwoty dochodu zwolnionego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (III stan prawny),
- sprawdzenia zasadności zastosowanej ulgi meldunkowej,
- weryfikacji wydatków mieszkaniowych zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) i e) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (I stan prawny).

W toku kontroli weryfikacji poddano łącznie 24 akty notarialne, losowo wytypowane na podstawie sporządzonych z aplikacji CzM raportów dot. umów sprzedaży za m-ce: II/2011, III/2012, IV/2013, V/2014 i VI/2015, dla których kwota czynności wynosiła od 100.000 zł do 1.000.000 zł i ustalono:

- w 7 przypadkach przeprowadzono analizę aktów notarialnych na podstawie której ustalono, iż

spzedaże dotyczyły gruntów rolnych. Organ podatkowy przyjął – zgodnie z oświadczeniami kupujących w aktach notarialnych – że na nabytych nieruchomościach zostaną utworzone gospodarstwa rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym i odstąpił od dalszej analizy i czynności sprawdzających w sprawach – uznano zwolnienie z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o pdof.

- w 14 przypadkach przeprowadzona została przez organ podatkowy wstępna analiza aktów notarialnych oraz dalsze czynności sprawdzające. Ustalenia Urzędu zostały dokonane prawidłowo, tj. stan faktyczny, zgromadzony materiał, podstawa prawna dokonanych ustaleń, prawidłowe wyliczenia rachunkowe.

- w 3 przypadkach sprawy zostały przesłane zgodnie z właściwością miejscową do innych organów podatkowych.

W przypadkach, w których – w tym w wyniku przeprowadzonych przez organ czynności - podatnicy w deklaracjach/korektach deklaracji wykazali podatek do zapłaty, został on wpłacony w całości lub zostały wydane decyzje ratalne.

W badanych 24 sprawach pierwsze czynności zostały podjęte przez kontrolowany Urząd przed okresem przedawnienia, tj.:

- w 9 sprawach - w roku otrzymania informacji o sprzedaży,
- w 1 sprawie - po roku od otrzymania informacji o sprzedaży (odesłano dokumentację zgodnie z właściwością miejscową),
- w 5 sprawach - w II roku od otrzymania informacji o sprzedaży (sprawy dot. II i III stanu prawnego),
- w 8 sprawach - w III roku od otrzymania informacji o sprzedaży (sprawy dot. III stanu prawnego),
- w 1 sprawie - w IV roku od otrzymania informacji o sprzedaży (sprawa dot. III stanu prawnego).

Z przeprowadzonej analizy dokumentacji – dokonanej na wytypowanej próbie spraw - ustalono, iż Urząd Skarbowy we wszystkich badanych sprawach podjął pierwsze czynności przed okresem przedawnienia.

W sprawach obejmujących swoim zakresem III stan prawny, czynności zostały podjęte przez organ podatkowy w III i II roku od uzyskania informacji o sprzedaży w formie aktu notarialnego (60%), tj. niezwłocznie po upływie terminu wskazanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 – na wydatkowanie przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Pierwsze czynności sprawdzające były zatem podejmowane bez zbędnej zwłoki po otrzymaniu informacji o sprzedaży w postaci aktu notarialnego. Skutkiem powyższego na podstawie badanej próby spraw nie stwierdzono naruszenia zasady szybkości postępowania.

Również stwierdzić należy, iż urząd dokonywał ustaleń, czy ceny sprzedaży nieruchomości odpowiadają ich wartościom rynkowym.

Czynności sprawdzające zakończone są analizą - notatką sporządzaną przez pracownika Referatu SKA-I bądź w niektórych przypadkach adnotacją na zeznaniu podatkowym, akceptowaną przez bezpośredniego przełożonego. Po akceptacji rozliczenia przeprowadzone czynności sprawdzające odnotowywane są w aplikacji e-ORUS w module "Czynności sprawdzające" (CzSp).

Ponadto w toku kontroli analizie poddano 7 spraw (w tym 1 dot. małżonków) z zakresu odpłatnego zbycia nieruchomości dokonanych w roku 2011, które z dniem 31.12.2017r. uległy przedawnieniu. W wyniku przeprowadzonej weryfikacji ustalono, iż w 2 sprawach pierwsze czynności (wezwanie do sprzedającego) zostały podjęte w roku otrzymania informacji, a w 4 sprawach - w II roku od otrzymania informacji o sprzedaży.

W 1 sprawie organ podatkowy ustalił, iż należność z tytułu uzyskanego przez podatniczkę dochodu ze sprzedaży nieruchomości została zadeklarowana i uiszczona (w całości) przez współmałżonka –

	nie wystąpiło uszczuplenie w podatku. Jednocześnie ustalono, iż: • w 4 sprawach organ podatkowy skierował pisma do Naczelników US z zapytaniami czy podatnicy wystąpili w aplikacji CZM tamtejszych Urzędów, • we wszystkich analizowanych sprawach Urząd podjął kilka prób kontaktu z podatnikiem listownie oraz telefonicznie, sprawdzono dane w bazie „Serce” jak również obowiązki podatkowe w bazie Urzędu „Poltax”, • we wszystkich sprawach ustalono, iż w związku z brakiem możliwości skontaktowania się z podatnikiem sprawy uległy przedawnieniu. Z przeprowadzonej analizy dokumentacji ustalono, iż we wszystkich analizowanych sprawach czynności Urzędu zostały podjęte przed okresem przedawnienia. Przedawnieniu w 2017 roku uległo 6 spraw z zakresu odpłatnego zbycia nieruchomości (sprzedaż w 2011 roku), gdyż w jednym przypadku należność została uregulowana przez małżonka. We wszystkich przypadkach uznano, iż w związku z brakiem możliwości skontaktowania się z podatnikiem sprawy uległy przedawnieniu.
Ustalenia	W zakresie działań organu w badanym obszarze stwierdzono poniżej wskazane uchybienia: - w jednej z analizowanych spraw dot. I stanu prawnego - pomimo podjętych czynności już w roku uzyskania informacji oraz posiadania dokumentacji – analizy sprawy w formie notatki dokonano i upływie terminu przedawnienia (po 23 dniach). Jednakże nie miało to wpływu na rozliczenie i nie spowodowało uszczuplenia w podatku – zastosowanego zwolnienia na podstawie art. 21 ust.1 pkt 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. - w 7 sprawach Urząd dokonał wstępnej analizy aktów notarialnych oraz odstąpił od dalszych czynności sprawdzających uznając, iż uzyskany przychód ze sprzedaży jest zwolniony od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o pdof (dot. sprzedaży nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego). Jak wynika z aktualnej linii orzecznictwa, sprawy dot. sprzedaży gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego należy badać ze szczególnym uwzględnieniem wszystkich okoliczności dotyczących przeznaczenia gruntu, znane na dzień dokonania transakcji. Okoliczności te mogą dotyczyć zarówno podatnika (zbywcy), jak i nabywcy gruntu. Wobec powyższego w przypadku sprzedaży nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego należy dokonywać dalszych czynności polegających na monitorowaniu, czy sprzedawane grunty nie utraciły charakteru rolnego w związku z tą sprzedażą. Szczególnej uwadze należy poświęcić sytuacjom, gdy kupujący nie prowadzi działalności rolniczej oraz jeżeli są przewidywane zmiany w planie zagospodarowania przestrzennego.
Ocena częściowa	Działalność Urzędu w badanym zakresie należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.

4. Prawidłowość prowadzonych postępowań podatkowych.

Stan prawny	• Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U. z 2015 roku poz. 613) • Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2012r. poz. 361 ze zm.) • Wewnętrzna procedura postępowania Nr 22/2015 z dnia 01 kwietnia 2015 r. w zakresie sposobu sporządzania i przekazywania zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych penalizowanych przez przepisy kodeksu karnego skarbowego oraz zasad odstępowania od wszczęcia postępowania • Wewnętrzna procedura postępowania Nr 35/2017 z dnia 31 marca 2017 r. w zakresie sposobu sporządzania i przekazywania zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych określonych przez przepisy ustawy Kks oraz zasad odstępowania od wszczęcia postępowania
--------------------	--

	• Wewnętrzna Procedura postępowania Nr 38/2017 z dnia 24 lipca 2017 r. w zakresie sposobu sporządzania i przekazywania zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych określonych przez przepisy ustawy Kks oraz zasad odstępowania od wszczęcia postępowania
Opis stanu faktycznego	W latach 2016-2017 Urząd wydał w zakresie objętym kontrolą 15 decyzji zakończonych określeniem zobowiązania podatkowego, z czego: 4 decyzje za rok 2010, 2 decyzje za rok 2011, 8 decyzji za rok 2012 i 1 decyzję za rok 2013. W przypadku 1 decyzji rozstrzygnięcie zostało zmienione na skutek odwołania złożonego przez podatnika. Dodatkowy <i>przyplis</i> wynikający z decyzji ostatecznych wyniósł 191.196,00zł. Do kontroli wytypowano pozostałych 14 spraw z postępowań podatkowych prowadzonych w podatku PPR i PIT-ulga meldunkowa. Badane sprawy zostały zakończone wydaniem decyzji określającej zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych z tyt. odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Analiza poddanych kontroli postępowań wykazała, że przed upływem terminu do załatwienia sprawy organ podatkowy każdorazowo zawiadamiał podatników o przesunięciu terminu wskazując przyczyny i wyznaczał nowy termin załatwienia sprawy – stosownie do art. 140 O.p. Po zakończeniu postępowania, przed wydaniem decyzji umożliwiał podatnikom wypowiedzenie się co do zebranych dowodów wyznaczając siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego – stosownie do art. 200 O.p.). Wydawane w trakcie prowadzonych postępowań pisma (postanowienia, zawiadomienia, wezwania oraz inne pisma) podpisywane były przez osoby posiadające pełnomocnictwa do ich podpisywania. Akta wszystkich badanych postępowań podatkowych zawierają metryki. Kontroli poddano również terminowość prowadzenia postępowań podatkowych, w wyniku czego ustalono, iż zakończenie wydaniem decyzji postępowań następowało średnio po upływie 60 dni od daty wszczęcia postępowania podatkowego (od 27 do 95 dni). W 5 przypadkach (na 14 badanych postępowań podatkowych) decyzje wydano w V roku terminu przedawnienia, w 5 przypadkach – w IV roku terminu przedawnienia (w tym w 1 przypadku przyczyną było późne przekazanie dokumentów przez inny organ podatkowy), w pozostałych 4 przypadkach – w III roku terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W poddanych kontroli sprawach ustalono, iż w przypadku 5 podatników skierowane zostały wnioski o ukaranie do komórki karnej skarbowej, a w przypadku 1 podatnika decyzji nieostatecznej nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Realizacja zobowiązań wynikających z decyzji: – w 8 przypadkach podatnicy dokonali w całości wpłat należnych zobowiązań podatkowych, – w przypadku 3 podatników dokonano częściowych wpłat (w tym z zajęcia świadczenia z ubezpieczenia społecznego), w tym w 1 przypadku zobowiązanie zostało zapłacone w połowie, – w 3 przypadkach brak wpłat od zobowiązanych. W stosunku do 6 podatników wystawiono tytuły wykonawcze na nieuregulowane zaległości. W analizowanych 6 przypadkach ustalono, iż podjęte przez Naczelnika Urzędu działania pozwoliły – w przypadku 4 podatników - na przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązań, określonych w wydanych uprzednio decyzjach podatkowych. W przypadku 1 podatnika czynności celem wyegzekwowania wierzytelności są w toku, jednocześnie uległ zawieszeniu bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z powodu wszczęcia wobec podatnika postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (o czym organ podatkowy zawiadomił podatnika w trybie art. 70c o.p.). Natomiast w 1 przypadku organ podatkowy - po umorzeniu

	postępowania egzekucyjnego z uwagi na jego bezskuteczność - podjęcie czynności w zakresie poszukiwania majątku dłużnika. Ponadto ustalono, iż złożono 2 <i>odwołania od decyzji</i> Urzędu określających wysokość zobowiązania w podatku dochodowym z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości wydanych w okresie objętym kontrolą. W jednym przypadku organ II instancji stwierdził, iż odwołanie zostało wniesione po terminie, a w drugim przypadku uchylił decyzję organu podatkowego i określił zobowiązanie z tyt. odpłatnego zbycia nieruchomości (w mniejszej wysokości – o 67zł) zwiększając koszty uzyskania przychodów podatnika poprzez waloryzację kosztów sporządzenia aktu notarialnego sprzedaży nieruchomości.
Ustalenia	W zakresie działań organu w badanym obszarze stwierdzono: – w 7 sprawach okresy przewlekłego prowadzenia czynności (przed wszczęciem postępowania podatkowego) polegającego wyłącznie na wzywaniu podatników do czynności w zakresie rozliczenia z dokonanych sprzedaży nieruchomości przez znaczny okres czasu wynoszący od 1 roku i 9 m-cy do nawet 3 lat, przy czym korespondencja doręczana była skutecznie, a ze strony podatników brak było jakiejkolwiek reakcji na wezwania organu podatkowego. Następnie sprawy przekazano do komórki postępowań podatkowych celem wszczęcia postępowań. W tych przypadkach decyzje określające zobowiązania podatkowe z tyt. odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych wydane zostały w IV roku (w 3 przypadkach) lub w V roku terminu przedawnienia (w 4 przypadkach). W wyjaśnieniach złożonych w dniu 28.03.2018r. Kierownik Referatu Iwona Jakubczyk wskazała, że <i>„większość spraw załatwianych jest w ramach czynności sprawdzających, a jedynie nieliczne sprawy przekazywane są celem wszczęcia postępowania podatkowego.... sprawy przekazywane są z reguły w okresie 1-2 lat.... Przyczyną przekazania spraw za lata wcześniejsze jest fakt, iż w ramach czynności sprawdzających podejmowane są próby kontaktu z podatnikami, którzy pomimo posiadania wiedzy i świadomości o nieprawidłowym rozliczeniu podatkowym w przedmiotowym zakresie ze względu na odbieraną korespondencję i kontakt telefoniczny, zwlekają ze składaniem korekt zeznań podatkowych bądź też wyjaśnień czy dokumentów mających wpływ na sprawę...”</i>. Powyższe wyjaśnienia nie zmieniają dokonanych ustaleń. – w wezwaniach organ podatkowy wskazywał terminy na wykonanie przez podatni¹ określonych czynności oraz zawierał pouczenia z art. 83 ustawy kks. Pomimo prawidłowo doręczanych wezwań organ podatkowy nie korzystał z przysługującego mu prawa do ukarania. W wyjaśnieniach złożonych w dniu 28.03.2018r. Kierownik Referatu Iwona Jakubczyk wskazała, że <i>„ze względu na przyjętą praktykę oraz biorąc pod uwagę orzecznictwo sądów w tym zakresie doniesienie karno-skarbowe wystawia się w sytuacji utrudniania przez podatnika przeprowadzenie czynności sprawdzających pod warunkiem odebrania przez niego osobiście 3 wezwań kierowanych z Urzędu. W zakwestionowanych przypadkach tylko jeden podatnik odebrał trzykrotnie wezwanie, natomiast doniesienie karno-skarbowe nie zostało sporządzone między innymi ze względu na fakt, iż sprawę skierowano do Samodzielnego Referatu Postępowań Podatkowych. Od 2017 roku, korzystając z dostępnych narzędzi, by udaremnić utrudnianie czy beczymność podatników, w tut. Urzędzie nakłada się kary porządkowe zgodnie z art. 262 § 6 Ordynacji podatkowej.”</i> Kontrolujący przyjmują powyższe wyjaśnienia i odpowiadają na formułowanie zaleceń w tym zakresie.

	– przypadek nieuzasadnionej przerwy pomiędzy wstępnym zebraniem materiału dowodowego w sprawie a wszczęciem postępowania podatkowego wynoszącej 2 lata i 10 m-cy. W wyjaśnieniach złożonych przez Kierownika Działu Beatę Maciejewską w dniu 28.03.2018r. jako powód wskazano „<i>dużą ilość spraw prowadzonych w komórce dotyczących różnych podatków (VAT, CIT, PPR, PIT, PPE, PPL - w tym również działy specjalne produkcji rolnej, wnioski o ograniczenia zaliczek), a zwłaszcza spraw po kontrolach podatkowych wymagających większych nakładów pracy...</i>”. Powyższe wyjaśnienia nie zmieniają dokonanych ustaleń. – przypadek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe dopiero po 1 roku i 1 m-cu od daty przekazania zawiadomienia o naruszeniu przepisów prawa z komórki SPV (w trakcie niniejszej kontroli).
Ocena częściowa	Działalność Urzędu w badanym zakresie należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.

IV. Zalecenia

Zalecenia/ Wnioski pokontrolne	Przedstawiając powyższe ustalenia kontroli Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku zobowiązuje do podjęcia działań mających na celu wyeliminowanie stwierdzonych uchybień i poleca: 1) dokonywanie analizy zgromadzonej w toku prowadzonych czynności dokumentacji oraz rozliczenia podatników z tytułu sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych dokonywać bez zbędnej zwłoki, 2) w sprawach sprzedaży nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego uwzględniać wszystkie okoliczności w zakresie dalszego przeznaczenia gruntu, znane na dzień dokonania transakcji – ze szczególnym uwzględnieniem sytuacji, gdy kupujący nie prowadzi działalności rolniczej oraz jeżeli są przewidywane zmiany w planie zagospodarowania przestrzennego; okoliczności te mogą dotyczyć zarówno podatnika, jak i nabywcy, którego np. zakres działalności bądź czynności faktyczne podejmowane przed zawarciem umowy wskazują na to, że kupuje nieruchomość z zamiarem wykorzystania jej na cele inne niż rolne, 3) sprawne prowadzenie czynności sprawdzających, 4) wyeliminowanie przypadków nieuzasadnionej przerwy pomiędzy wstępnym zebraniem materiału dowodowego w sprawie a wszczęciem postępowania podatkowego 5) wszczynanie postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe bez zbędnej zwłoki, 6) przestrzeganie zaleceń Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku zawartych w piśmie z dnia 28 lutego 2017r. znak 2201-PDM1.0321.16.2017 oraz z dnia 16 listopada 2017r. znak 2201-IOD-1.4020.135.2017 w zakresie realizacji przez urzędy skarbowe przepisów prawa podatkowego oraz załatwiania spraw dotyczących opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości. W nawiązaniu do przedstawionych powyżej ustaleń kontroli proszę o przedłożenie - w terminie jednego miesiąca 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.....26.06.18

Wzrost: 1,70 m
Ciężar ciała: 70 kg
Ciężar ciała: 70 kg

Dariusz Janiak
KASIERA

.....
podpis kierownika jednostki kontrolującej