0801-IWW.0921.9.2019.15

UNP: 0801-20-026080

**WYSTĄPIENIE POKONTROLNE**

Z kontroli w trybie zwykłym przeprowadzonej na podstawie art. 12 ust. 1 w związku z art. 6 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185 poz. 1092) w Urzędzie Skarbowym w Nowej Soli w zakresie *opodatkowania w latach 2017-2018 podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami.* Kontrolę przeprowadzili: ……………….…….. w dniach od 14 października 2019 r. do 15 listopada 2019 r. na podstawie upoważnienia do kontroli nr 11/2019/US z dnia 9 października 2019 r., które okazano przed przystąpieniem do czynności kontrolnych Pani Renacie Pawłowicz Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Nowej Soli.

Kontrola została odnotowana w książce kontroli Urzędu pod numerem 1/2019.

**USTALENIA**

**1. Rozwiązania organizacyjne przyjęte w zakresie objętym tematyką kontroli**

W okresie objętym kontrolą, Naczelnikiem Urzędu Skarbowego w Nowej Soli do 28 grudnia 2017 r. była Pani Iwona Słomska, a od 29 grudnia 2017 r. funkcję tę pełni Pani Renata Pawłowicz. Z-cą Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowej Soli do 13 marca 2018 r. był Pan Tomasz Piaskowski. Od 14 marca 2018 r. powołana na to stanowisko została Pani Barbara Jabłońska.

W kontrolowanym Urzędzie w okresie od 1 stycznia do 7 marca 2017 r., czynności w zakresie odpłatnego zbycia nieruchomości należały do dwóch komórek organizacyjnych, tj. Działu Obsługi Bezpośredniej (OB) i Samodzielnego Referatu Postępowań Podatkowych (PP). Zgodnie z obowiązującym wtedy regulaminem organizacyjnym, do zadań referatu PP w obszarze opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości należało prowadzenie postępowań podatkowych, natomiast pozostałe zadania przypisane były do działu OB.

Od 7 marca 2017 r., po zmianie regulaminu organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Nowej Soli, czynności w zakresie odpłatnego zbycia nieruchomości należą do zadań trzech komórek organizacyjnych, tj.: Działu Obsługi Bezpośredniej (SOB), Działu Czynności Analitycznych  
i Sprawdzających (SKA) oraz Referatu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV).

Zgodnie z regulaminem organizacyjnym do zadań działu SOB w zakresie odpłatnego zbycia nieruchomości należy, m.in. obsługa bieżąca i przetwarzanie danych, w tym:

* zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych, w tym udzielanie informacji podatkowych,
* przyjmowanie i ewidencjonowanie składanych deklaracji podatkowych, wniosków, informacji i innych dokumentów, w tym w formie elektronicznej,
* wydawanie zaświadczeń,
* wprowadzanie do systemu informatycznego danych szczegółowych z deklaracji podatkowych oraz innych dokumentów,
* przetwarzanie danych przesłanych za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej,
* tworzenie rejestrów przypisów i odpisów.

Do zadań działu SKA w zakresie odpłatnego zbycia nieruchomości należy m.in.:

* pozyskiwanie informacji mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego, w tym o wydatkach i wartości mienia zgromadzonego przez podatnika,
* zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych i celnych oraz prowadzenie rejestru ryzyka w tym zakresie,
* typowanie podmiotów do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych oraz sporządzanie planów kontroli,
* dokonywanie czynności sprawdzających,

Do zadań referatu SPV w zakresie odpłatnego zbycia nieruchomości należy m.in. prowadzenie postępowań podatkowych, w tym w sprawach:

* określania wysokości przychodu/dochodu, określanie wysokości dochodu, wysokości zobowiązania podatkowego, wysokości zaliczek na podatek, wysokości nadpłaty, wysokości straty poniesionej przez podatnika, wysokości odsetek za zwłokę, wpłat z zysku, kwoty zwrotu różnicy podatku, kwoty zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
* orzekania w sprawach odpowiedzialności spadkobierców, następców prawnych, podmiotów przekształconych oraz płatników za zobowiązania podatkowe.

Ww. komórki organizacyjne, zgodnie ze schematem organizacyjnym Urzędu Skarbowego w Nowej Soli, podlegały Zastępcy Naczelnika Urzędu.

W SOB zatrudnionych jest 13 pracowników (łącznie z kierownikiem). SKA liczy 12 pracowników (łącznie z kierownikiem). W SPV zatrudnionych jest 7 pracowników, łącznie z kierownikiem.

W trakcie kontroli zweryfikowano losowo wybrane zakresy obowiązków pracowników komórek SOB, SKA i SPV. Stwierdzono, że są one aktualne. We wszystkich znajdują się informacje na temat wzajemnych zastępstw.

Ustalono też, że od 16 listopada 2018 r. w kontrolowanym Urzędzie obowiązuje decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowej Soli nr 28/2018 w sprawie odstąpienia od przeprowadzenia czynności z zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochodów z odpłatnego zbycia w 2014 r. nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od ich nabycia. Zgodnie z ww. decyzją w celu zapewnienia skuteczności i efektywności działania, wprowadzono możliwość odstąpienia od przeprowadzania czynności sprawdzających w odniesieniu do zeznań podatkowych, w których wykazano kwotę przychodu w wysokości nieprzekraczającej………. W powyższym przypadku należy zamieścić stosowną adnotację w uwagach do zeznania podatkowego w aplikacji POLTAX. Powyższa decyzja została wprowadzona po to, by uniknąć przypadków przedawniania się zobowiązań podatkowych w sprawach dot. odpłatnego zbycia nieruchomości, które mogły pojawić się z uwagi na dużą ilość tego rodzaju spraw wpływających do urzędu oraz z powodu trudności kadrowych, spowodowanych nieobecnością pracowników wynikającą  
z długotrwałych chorób, macierzyństwa oraz znaczącej redukcji zatrudnienia w jednostce w latach 2015-2019 (z 86 pracowników do 67 obecnie).

Ustalono, że zgodnie z decyzją nr 28/2018 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowej Soli,  
do chwili obecnej: odstąpiono w 25 przypadkach od przeprowadzenia czynności sprawdzających w odniesieniu do zeznań podatkowych, w których wskazano kwotę przychodu w wysokości nieprzekraczającej……….zł oraz w 2 przypadkach odstąpiono od przeprowadzenia czynności sprawdzających w sytuacji, gdy pomimo obowiązku nie złożono zeznania podatkowego, a przychód uzyskany ze sprzedaży nie przekracza kwoty ……... zł.

W kontrolowanym okresie, poza ww. decyzją Naczelnika Urzędu z 16 listopada 2018 r., nie wprowadzono innych uregulowań wewnętrznych, dotyczących problematyki odpłatnego zbycia nieruchomości.

Uchybień i nieprawidłowości w kontrolowanym zakresie nie stwierdzono.

**2. Ewidencja informacji dot. odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych**

Na podstawie danych przekazanych przez kontrolowany Urząd, ustalono, że w 2017 r. wpłynęło łącznie 1.961 aktów notarialnych dotyczących zbywców nieruchomości bądź praw majątkowych związanych z nieruchomościami, w tym 1.500 aktów notarialnych od notariuszy i 461  
z innych organów. Natomiast w 2018 r. wpłynęło łącznie 2.118 aktów notarialnych dotyczących zbywców nieruchomości lub praw majątkowych związanych z nieruchomościami, w tym 1.662 akty notarialne od notariuszy i 456 z innych organów.

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 dot. sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od nabycia dokonywane było przez SOB (wcześniej OB) w aplikacji Czynności Majątkowe (CZM), tzn. przy wprowadzaniu aktów notarialnych w polu „ogólny opis czynności” odnotowywana była informacja o wystąpieniu PPR i wskazywana była data i sposób nabycia nieruchomości przez zbywcę. W przypadku wystąpienia innej właściwości miejscowej, sprawa przekazywana była do właściwego miejscowo urzędu skarbowego. Ponadto po wprowadzeniu aktów notarialnych i ich wstępnej weryfikacji przez pracownika SOB pod kątem wystąpienia sprzedaży przed upływem 5 lat, dokonywana była kontrola merytoryczna przez pracownika SKA odpowiedzialnego za realizację ww. zadania. Po ponownej weryfikacji aktów notarialnych/spraw przez pracownika SKA, w przypadku wystąpienia innej właściwości miejscowej, sprawa przekazywana była do właściwego miejscowo urzędu skarbowego.

Zasadą było, by sprawy w zakresie odpłatnego zbycia rejestrowane były w „Ewidencji spraw majątkowych” w podatku PPR w aplikacji CZM. Jednakże w 2017 r., z powodu dużego obciążenia pracą, odstąpiono od powyższych czynności. Akty notarialne były wprowadzane do aplikacji CZM, jednakże nie zakładano w niej spraw w podatku PPR. Powyższe spowodowało luki w danych oraz konieczność ich niezwłocznego uzupełnienia, bowiem w trakcie kontroli, kontrolowany organ nie był w stanie wykazać ile spraw w latach 2017-2018 zostało zaewidencjonowanych  
w podatku PPR w aplikacji CZM. W związku z tym, w czasie trwania przedmiotowej kontroli, aplikacja CZM była uzupełniana o sprawy w podatku PPR, które wpłynęły w latach 2017-2018.

Zgodnie z Instrukcją obsługi CZM Urząd okresowo (wg wskazań Ministerstwa Finansów raz na miesiąc do 20-ego każdego miesiąca za miesiąc poprzedni), powinien wykonać funkcję w CZM „Przekazanie informacji” umożliwiającą elektroniczna wysyłkę aktów notarialnych do innych organów. Ustalono, że w Urzędzie Skarbowym w Nowej Soli elektronicznej wysyłki aktów notarialnych dokonywał pracownik informatyki. Potwierdzeniem powyższego jest przykładowy skan z systemu CZM „Ewidencja informacji sygnalnych z systemu CZM” z 20 września 2018 r. Zgodnie z wyjaśnieniami kontrolowanego organu, brak jest możliwości wykonania raportu potwierdzającego elektroniczne wysłanie informacji.

Z okazanego skanu przesłania aktów notarialnych w formie elektronicznej do innych organów nie wynika jednak, czy przesłane elektronicznie dokumenty dotyczyły odpłatnego zbycia nieruchomości. Ponadto na podstawie wytypowanych do weryfikacji aktów notarialnych, ustalono, że wprawdzie przesyłka w formie elektronicznej odbywała się, jednakże nie następowała ona zgodnie z zaleceniami Ministerstwa Finansów oraz z wyjaśnieniami kierownika SOB, bowiem na 8 aktów notarialnych, które należało przesłać wg właściwości do innego organu, zarówno w formie elektronicznej jak i papierowej, 6 przesłano z opóźnieniem (najszybciej wysyłane w formie elektronicznej były akty notarialne po 2 miesiącach od wpływu do organu, najdłużej po 6 miesiącach),

a 2 w ogóle nie zostały przesłane elektronicznie.

Ustalono, że w 2017 r. w formie papierowej komórki SKA i SOB przesłały zgodnie z właściwością miejscowa łącznie 114 aktów notarialnych. W 2018 r. ww. komórki organizacyjne przesłały łącznie 32 akty notarialne, przy czym 19 aktów notarialnych wysłano w odpowiedzi na zapytania innych urzędów. Natomiast w formie papierowej został wysłany 1 akt notarialny o sygnaturze …………….

W trakcie prowadzonej kontroli, losowo wybrano 15 aktów notarialnych, które wpłynęły  
do Urzędu w latach 2017-2018, a następnie oceniono poprawność ich zaewidencjonowania w aplikacji CZM. Ustalono, że wszystkie z wytypowanych aktów notarialnych zostały odnotowane  
w aplikacji CZM, przy czym terminowość wprowadzania wahała się od 1 do 172 dni. Średni czas pomiędzy wpływem aktu do organu a jego odnotowaniem w aplikacji CZM wyniósł 88 dni.

W kontrolowanych aktach notarialnych dane wprowadzone do systemu CZM w zakresie zbywcy, nabywcy, przedmiotu sprzedaży, ceny zbycia, daty nabycia a następnie zbycia nieruchomości zgodne z danymi zawartymi w dokumencie. Tylko w 1 przypadku (akt notarialny rep. A sygn. Aktu ………….. 2017 r.) błędnie wpisano datę nabycia lokalu przez zbywcę.

Spośród 15 aktów notarialnych, 8 należało przesłać wg właściwości do innych organów. Stwierdzono, że żaden z kontrolowanych 8 aktów notarialnych nie został przesłany w formie papierowej, natomiast w formie elektronicznej przesłano 6 aktów notarialnych.

W zakresie ewidencji informacji dot. odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych stwierdzono następujące uchybienia i nieprawidłowości:

Uchybienia:

1. przesyłanie aktów notarialnych w formie elektronicznej z opóźnieniem;
2. błędnie wpisana data nabycia udziałów w lokalu,
3. opóźnienia we wprowadzaniu aktów notarialnych do systemu CZM.

Nieprawidłowości:

1. niezakładanie spraw w podatku PPR w aplikacji CZM;
2. nieprzesyłanie aktów notarialnych w formie papierowej wg właściwości do innych organów;
3. brak przesłania aktów notarialnych w formie elektronicznej wg właściwości do innych organów.

**3. Działania urzędu w zakresie nadzoru nad prawidłowością opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych**

**3.1 Działania organu podatkowego w stosunku do podatników nieskładających zeznań**

W trakcie kontroli ustalono, że Urząd w latach 2017-2018 monitorował podatników, którzy nie złożyli zeznania PIT-39. Na potwierdzenie powyższego, okazano wydruki z systemu CZM – jeden z 6.06.2017 r. „Ewidencja spraw majątkowych w podatku PPR, data dokonania czynności 1.02.2016 r. – 31.12.2016 r.”, liczący 297 pozycji, drugi z 23.10.2018 r. „Ewidencja spraw majątkowych w podatku PPR, data dokonania czynności 1.01.2013 r. – 31.12.2013 r.”, liczący 273 pozycje, z naniesionymi na nich zapisami pracownika SKA.

Kontrolowany organ wyjaśnił, że wydruki z systemu CZM zostały sporządzone w celu wstępnej weryfikacji/analizy podatników pod kątem złożenia zeznania podatkowego PIT-39 wg właściwości miejscowej. Z uwagi na brak możliwości sporządzenia jednego raportu pozwalającego na taka analizę, sporządzono wydruku z CZM, a następnie dokonano weryfikacji z bazą POLTAX. Analizy w powyższym zakresie dokonywał pracownik komórki SKA. Polegała ona na ustaleniu, czy podatnik zbywający nieruchomość złożył wymagane prawem zeznanie. Jeśli tak, wpisywano datę złożenia dokumentu. Sprawdzano, czy Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowej Soli był właściwy miejscowo dla zbywcy nieruchomości. W sytuacji, gdy akt notarialny należało przesłać do innego organu – nanoszono adnotację „inny US” lub zaznaczano w adresie zbywcy miejscowość, co było jednoznaczne z tym, że akt notarialny należy przesłać do innego urzędu. Weryfikowano też kiedy nastąpiło nabycie zbywanej nieruchomości. Jeśli nastąpiło w okresie dłuższym niż 5 lat, obok sprawy wpisywano rok nabycia (np. „nabycie 1997”, „nabycie 2007”). W sytuacji natomiast, kiedy ustalono, iż podatnik zobowiązany był do złożenia zeznania, pracownik nanosił na wydruku z CZM adnotację „brak PIT-39” oraz dopisywał numer sprawy (pod tym numerem kierowano do podatnika informację o odpłatnym zbyciu nieruchomości lub wezwanie do złożenia zeznania).

Poza ww. czynnościami, kontrolowany Urząd w 2017 r. i 2018 r. przekazał 146 spraw wg właściwości (w 2017 r. 114 spraw, a w 2018 r. 32 sprawy), przesłał do podatników 121 informacji  
o odpłatnym zbyciu nieruchomości (75 w 2017 r. oraz 46 w 2018 r.), skierował do podatników 54 wezwania do złożenia zeznania (w 2017 r. 41 wezwań, w 2018 r. 13 wezwań). Ponadto wzywał podatników korzystających z ulgi mieszkaniowej do przedłożenia dokumentów, dokonywał analizy przedkładanych przez podatników dokumentów oraz podejmował czynności sprawdzające.

Po zakończeniu czynności sprawdzających, sprawy z zakresu odpłatnego zbycie nieruchomości, kończyły się: analizą (na podstawie dokumentów będących w posiadaniu urzędu) – 104 sprawy  
w 2017 r. i 83 sprawy w 2018 r. lub protokołem (po otrzymaniu dokumentów od podatnika) – 61 spraw w 2017 r. i 54 sprawy w 2018 r. Ponadto w 3 sprawach podatnicy złożyli zeznanie podatkowe (2017 r.), skierowano też 4 wezwania (3 w 2017 r. oraz 1 w 2018 r.). Wg właściwości przekazano w 2018 r. 4 sprawy, a w 2 sprawach, na podstawie decyzji nr 28/2018 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowej Soli z 16 listopada 2018 r. w sprawie odstąpienia od przeprowadzenia czynności z zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych i spraw majątkowych przed upływem 5 lat od ich nabycia, odstąpiono od przeprowadzenia czynności sprawdzających.

W sytuacji, kiedy podatnik pomimo wezwania nie złożył zeznania lub korekty zeznania, komórka SKA przekazywała do komórki SPV wnioski o wszczęcie postępowania podatkowego. W badanym okresie komórka SKA skierowała do komórki SPV łącznie 48 wniosków (33 wnioski w   
2017 r. i 15 w 2018 r.), które załatwiono w następujący sposób: w 5 przypadkach wnioski zostały zwrócone, ponieważ podatnicy złożyli zeznania/korekty zeznań, w 4 przypadkach wnioski zakończyły się analizą, w 1 przypadku sprawa została przekazana do innego urzędu skarbowego ze względu na zmianę właściwości miejscowej. W pozostałych przypadkach po wszczęciu postępowania podatkowego, wydane zostały decyzje.

Na podstawie otrzymanych wydruków z CZM wytypowano do kontroli 5 spraw, w których kontrolowany organ uznał, że podatnicy nie mieli obowiązku złożenia zeznania. Odnośnie 3 spraw stwierdzono, że kontrolowany Urząd zasadnie uznał, iż podatnicy nie byli zobowiązani do składania PIT-39, jednakże w przypadku sprawy rep. A…………………………. wątpliwości budzi kwestia niespisania protokołu/ adnotacji („analizy”) z czynności sprawdzających. W pozostałych 2 sprawach analiza była niepełna.

W przypadku sprawy rep. A …………………...2013 r**.** z aktu notarialnego umowy sprzedaży wynika m.in., że podatnik oświadczył, że *„prowadzi działalność gospodarczą (…), jest wpisany  
w Centralnej Ewidencji Działalności Gospodarczej, a elektroniczny wydruk wygenerowany z ww. ewidencji na……………...2013 r. wykazuje status wpisu „Aktywny”.* Z aktu notarialnego sprzedaży wynika również, że cena sprzedaży przedmiotu umowy została określona przez strony *„zgodnie  
z wystawioną przez Sprzedającego Fakturą VAT*, a część ceny sprzedaży w miała zostać *„zapłacona Sprzedającemu w ciągu 8 dni roboczych na rachunek.* Z umowy sprzedaży wynika ponadto, że od przedmiotowej transakcji notariusz pobrał podatek od czynności cywilnoprawnych w wys. 2% na mocy art.7 ust. 1 pkt 1, lit a) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

W trakcie kontroli ustalono, że w toku analizy Urząd nie pozyskał faktury, o której mowa w akcie notarialnym oraz nie dokonał weryfikacji w zakresie rozliczenia tej faktury w działalności gospodarczej. Nie dokonano również ustaleń w zakresie dotyczącym pobrania przez notariusza podatku od czynności cywilnoprawnych na mocy art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

W związku z powyższym stwierdzić należy, że dokonana przez Urząd analiza jest niepełna, bowiem nie wyjaśnia istotnych dla sprawy kwestii. Na podstawie zapisów aktu notarialnego nie można bowiem ustalić tego, czy lokal mieszkalny wykorzystywany był na potrzeby działalności gospodarczej (w jakim charakterze, czy był ujęty w ewidencji środków trwałych jako używany środek trwały, czy podatnik dokonywał odpisów amortyzacyjnych) lub też, czy sprzedaż nastąpiła w innych okolicznościach związanych z działalnością gospodarczą, np. w związku z house flippingiem (tzw. flip mieszkaniowy – zakup lokalu mieszkalnego, remont i sprzedaż z zyskiem w ramach działalności gospodarczej).

W przypadku sprawy rep. A…………………….. r. ustalono, że sprzedaż dotyczy  
2 nieruchomości nabytych w udziałach odpowiednio w 2001 r., 2004 r. (dziedziczenie) oraz w wyniku ugody w sprawie o zniesienie współwłasności. Pierwsza nieruchomość stanowiła gospodarstwo rolne zabudowane, składające się między innymi, z niezabudowanych działek oznaczonych numerami………………………………….. o łącznym obszarze……... ha – nabywcy oświadczyli w akcie, że nabycie następuje na powiększenie ich gospodarstwa rolnego rodzinnego, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w skład którego wejdą nabyte działki. Drugą nieruchomość stanowiła niezabudowana działka numer 44/1, będąca drogą dojazdową, która zgodnie z umową sprzedaży stanowiła dotychczas teren rolniczy i nie była uzbrojona;   
na działce tej nie rozpoczęto żadnych prac budowlanych, nie została ona zbyta bądź wydzierżawiona na rzecz osób trzecich i nie została wydana decyzja o warunkach zabudowy. Nabywcy oświadczyli w akcie, że nabycie następuje na powiększenie ich gospodarstwa rolnego rodzinnego, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w skład którego wejdą nabyte działki.

Kontrolowany Urząd zakwalifikował transakcję jako zwolnioną, gdyż sprzedaż dotyczyła gospodarstwa rolnego. W trakcie kontroli stwierdzono natomiast, że na podstawie aktu notarialnego nie jest możliwe ustalenie czy jedna z działek – stanowiąca drogę dojazdową, wchodziła w skład gospodarstwa rolnego przed dniem sprzedaży. Zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczy przychodu uzyskanego z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego; zwolnienie nie dotyczy przychodu uzyskanego ze sprzedaży gruntów, które w związku z tą sprzedażą utraciły charakter rolny.

Analiza dokonana przez Urząd nie pozwala w sposób jednoznaczny stwierdzić, że zbyty udział w drugiej nieruchomości (nabyty w 2012 r.) korzysta ze zwolnienia od podatku w całości. W przypadku uznania dalszej weryfikacji za nieekonomiczną (z uwagi na fakt, iż działka stanowiąca drogę dojazdową została zbyta za cenę 200 zł) brak stosownego zapisu w tym względzie. Dodatkowo zauważyć należy, że w przedmiotowej sprawie dokonano analizy ulgi od podatku, ale nie spisano protokołu/adnotacji („analizy”) z czynności sprawdzających.

W trakcie kontroli zweryfikowano również czynności Urzędu podjęte w sprawach podatników, którzy mimo obowiązku nie złożyli wymaganego prawem zeznania, mimo takiego obowiązku. Kontrolą objęto 5 spraw. Ustalono, że we wszystkich wytypowanych sprawach, kontrolowany organ przeprowadził czynności sprawdzające, które w 4 przypadkach zakończyły się wszczęciem postępowania podatkowego i wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych. W jednej sprawie, podatnik, w związku z podjętymi przez Urząd czynnościami sprawdzającymi, złożył zeznanie PIT-39, w którym wykazał podatek do zapłaty, w związku z powyższym odstąpiono od wszczęcia postępowania podatkowego.

W przypadku wszystkich badanych spraw, stwierdzono, że zakończenie postępowania podatkowego miało miejsce w ostatnim roku przed upływem terminu przedawnienia (4 na 5 spraw: 0……………………..2018, nr 0…………………………...2018,nr……………..2017, nr 0………………...2017), w tym 2 …………………….., nr …………………………….2017) sprawy zakończone mniej niż pół roku przed upływem terminu przedawnienia.

W zakresie działania organu podatkowego w stosunku do podatników nieskładających zeznań nie stwierdzono nieprawidłowości, stwierdzono natomiast uchybienia:

1. niepełna analiza pod kątem zakwalifikowania transakcji jako opodatkowanej w ramach działalności gospodarczej (rep. A ………………. r.);
2. niepełna analiza pod kątem zakwalifikowania transakcji jako zwolnionej na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 updof w stosunku do działki stanowiącej drogę dojazdową lub w przypadku uznania weryfikacji za nieekonomiczną z uwagi na niską cenę zbytu brak stosownego zapisu w tym względzie (rep A ………………….. r.);
3. niespisanie protokołu/adnotacji („analizy) z czynności sprawdzających (rep A……………. r.z………... i rep. A ……………………….);
4. zbyt późne zakończenie postępowania podatkowego, tzn. w ostatnim roku przed upływem terminu przedawnienia (4 na 5 spraw), w tym 2 sprawy zakończone mniej niż pół roku przed upływem terminu przedawnienia.

**3.2 Weryfikacja prawidłowości złożonych przez podatników zeznań oraz zasadność korzystania z „ulgi mieszkaniowej”**

W celu skontrolowania działań podejmowanych przez Urząd wobec podatników, którzy złożyli zeznania i korzystali z „ulgi mieszkaniowej”, do kontroli wytypowano 3 sprawy (nr ………………………../2019, nr ……………………...2017 oraz nr …………………...2018), zakończone czynnościami sprawdzajacymi.Usyalono, że:

W sprawie nr ……………………………………. 2019moment nabycia oraz stan prawny ustalono prawidłowo. Natomiast w aktach sprawy brak dokumentów potwierdzających dokonanie weryfikacji wartości rynkowej oraz brak informacji w tym zakresie w protokole z czynności sprawdzających. Dodatkowo na protokole brak jest informacji o zweryfikowaniu/zaakceptowaniu protokołu przez kierownika komórki.

W sprawie nr …………………………...2017 moment nabycia oraz stan prawny ustalono prawidłowo. Nie dokonano natomiast weryfikacji ceny sprzedaży pod kątem zgodności z wartością rynkową.

W sprawie nr ………………………….2018 moment nabycia oraz stan prawny ustalono prawidłowo. Natomiast w aktach sprawy brak dokumentów potwierdzających dokonanie weryfikacji wartości rynkowej oraz brak informacji w tym zakresie w protokole z czynności sprawdzających. W sprawie błędnie ustalono wysokość wydatków na własne cele mieszkaniowe, tzn. zgodnie  
z protokołem z ………….2018 r. Urząd uwzględnił jako wydatki na cele mieszkaniowe spłatę kredytu w wysokości ………... zł. Z zaświadczenia znajdującego się w aktach sprawy wynika natomiast, że w okresie od 1.01.2013 r. do 31.12.015 r. podatniczka dokonała spłaty kredytu na łączną kwotę …………. zł (w tym w okresie od 24.04.2013 r. do 24.12.2015 r. na kwotę ……….. zł; kwota ……….. zł została spłacona przed dniem uzyskania przychodu, który miał miejsce ………...2013 r.). Przy obliczeniu kwoty wydatków Urząd błędnie:

* uwzględnił jako wydatki na własne cele mieszkaniowe ½ kwoty kredytu spłaconego przed dniem uzyskania przychodu;
* uznał za wydatki na własne cele mieszkaniowe połowę spłaconej w okresie od 24.04.2013 r. do 24.12.2015 r. kwoty kredytu, pomimo iż z umowy kredytowej wynika, że podatniczka była solidarnie odpowiedzialna za spłatę przedmiotowego kredytu, a z całokształtu materiału dowodowego sprawy wynika, że podatniczka była właścicielką nieruchomości finansowanej z kredytu w całości.

Ustalono, że na gruncie przedmiotowej sprawy rozstrzygnięcie winno uwzględniać stanowisko wyrażone w interpretacjach, np. 0112-KDIL3-2.4011.178. 2018.2.PW z dnia 23.012019 r. lub 0114-KDIP3-3.4011.522.2018.2.PP z dnia 25.04.2018. W związku z powyższym w wydatkach na cele mieszkaniowe należało uwzględnić spłatę kredytu w kwocie ………... zł, a nie jak uznał Urząd kwotę ………... zł.

Z przedłożonej w toku kontroli umowy wynika, że podatniczka i (…) zaciągnęli wspólny kredyt w łącznej kwocie ………... zł. Z całokształtu umowy wynika wprost, że kredytobiorcy byli solidarnie odpowiedzialni za spłatę kredytu. Zasadnie Urząd wskazał, że podatniczka była jedyną właścicielką kredytowanej nieruchomości. Za błędne należy jednak uznać wyjaśnienie,  
iż uwzględniono ½ kwoty spłaconego kredytu, gdyż kredytowana nieruchomość nie była objęta wspólnością ustawową.

W zakresie działań weryfikujących prawidłowość złożonych przez podatników zeznań oraz zasadność korzystania z „ulgi mieszkaniowej” stwierdzono następujące uchybienia  
i nieprawidłowości:

Uchybienia:

1. w aktach sprawy brak dokumentów potwierdzających dokonanie weryfikacji wartości rynkowej, a w protokole z czynności sprawdzających nie zawarto informacji w tym zakresie (sprawy nr:…………………………………………………………………...),
2. na protokole brak informacji o zweryfikowaniu/zaakceptowaniu protokołu przez kierownika komórki (sprawa nr ………………………………...),
3. błędne ustalenie wysokości wydatków na własne cele mieszkaniowe (sprawa nr ……………………………..),

Nieprawidłowości:

1. niedokonanie weryfikacji ceny sprzedaży pod kątem zgodności z wartością rynkową (sprawa nr ………………………....2017).

W trakcie kontroli zweryfikowano również 7 spraw, zakończonych wszczęciem postępowania podatkowego i wydaniem decyzji. Były to sprawy nr ……………………………………………………………………………………………………... w których ustalono, że:

1. Sprawa nr **……………………….**

Umową udokumentowaną aktem notarialnym z dnia …………... r. podatnik dokonał sprzedaży prawa użytkowania wieczystego gruntu składającego się z działki oraz prawa własności posadowionego na gruncie tym garażu. Cena sprzedaży wyniosła …………. zł. W toku postępowania Urząd prawidłowo ustalił datę nabycia wyżej opisanego prawa. Podatnik bez wezwania organu, złożył 30.04.2012 r. zeznanie na formularzu PIT-39, w którym zadeklarował cały dochód jako zwolniony na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 updof; dodatkowo ……... r. złożył oświadczenie na druku urzędowym W-025/1. Urząd po przeprowadzeniu czynności sprawdzających postanowieniem z …………… r., doręczonym ……….. r., wszczął w sprawie postępowanie podatkowe.

W aktach sprawy nie stwierdzono dokumentów potwierdzających dokonanie przez Urząd weryfikacji w zakresie wartości rynkowej; również w decyzji brak jest informacji o dokonanej weryfikacji lub stwierdzenia, że cena sprzedaży odpowiada wartości rynkowej.

Urząd ustalił, że od spadku nie wystąpił podatek (dot. udziału nabytego w drodze dziedziczenia).

Do kosztów uzyskania przychodu zaliczono koszty umowy notarialnej darowizny rep. A ………………………... r. związanej z nabyciem udziałów w przedmiotowej nieruchomości przez stronę w kwocie ………….. zł. Urząd w zakresie zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu kosztów poniesionych przez podatnika w związku ze sporządzeniem umowy notarialnej darowizny Rep. A ……….., dot. nabycia zbywanej nieruchomości lub prawa wyjaśnił, że: *„Zgodnie z treścią art. 7 ust. 1 zdanie pierwsze 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.* *Z uwagi iż z §9 aktu notarialnego Repertorium A numer ………... sporządzonego w dniu ………………... roku* (…) *wynikało,  
iż koszty aktu ponosi obdarowany, tj. (…), tutejszy organ podatkowy uznał za zasadne zmniejszenie osiągniętego przychodu o kwotę ………….. zł stanowiącą koszty wspomnianego wyżej aktu. Rozpatrując przedmiotowe zagadnienie tutejszy organ podatkowy kierował się treścią uzasadnienia wyroku z dnia 26.10.2011r. w sprawie sygn. I SA/P0467/11 Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu w którym sąd wywiódł między innymi, że: podstawowym kryterium pozwalającym zaliczyć dany wydatek do kosztów odpłatnego zbycia nieruchomości - oprócz bezpośredniego związku ze zbyciem - jest jego obligatoryjny względem zbycia charakter. Istotne jest zatem, czy zbywca nieruchomości jest zobowiązany ponieść określony koszt w związku z jej zbyciem i czy ten koszt jest ze zbyciem bezpośrednio związany. Stwierdzenie, że zbycie nieruchomości wymaga poniesienia danego kosztu i że jest on ze zbyciem bezpośrednio związany winno oznaczać zaliczenie wydatku do kosztów odpłatnego zbycia. W związku z powyższym uznano, że koszty sporządzenia aktu notarialnego darowizny nieruchomości poniesione przez Podatnika pomniejszają wartość otrzymanej darowizny ponieważ ich poniesienie miało obligatoryjny względem zbycia charakter”.*

W przedmiotowej sprawie kosztem przy sprzedaży nieruchomości nabytej w drodze darowizny nie może być poniesiony przez obdarowanego wydatek na wynagrodzenie notariusza za sporządzenie umowy darowizny w formie aktu notarialnego. Wydatek ten nie mieści się bowiem w kryteriach kosztu, o którym mowa w art. 22 ust. 6d updof w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2018 r., zgodnie z którym za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia,  
o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków  
i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.

Udzielone przez Urząd wyjaśnienia, nie wskazują jednoznacznej podstawy do zaliczenia kosztów umowy darowizny do kosztów uzyskania przychodu, o których mowa w art. 22 ust. 6d updof, a wskazane w wyjaśnieniu orzeczenie nie dotyczy analizowanej kwestii (odnosi się do kwestii kosztów odpłatnego zbycia). Dodatkowo wyrok WSA w Poznaniu z 26.10.2011 r.  
w sprawie sygn. I SA/P0467/11 został uchylony przez NSA (wyrok II FSK 224/12 z10.01.2014 r.), zatem nie mógł stanowić w przedmiotowej sprawie podstawy do przyjęcia rozstrzygnięcia  
w decyzji z dnia …………... r.

Analizowana kwestia była natomiast przedmiotem rozstrzygnięcia np. w nieprawomocnym orzeczeniu WSA w Gdańsku z 18.07.2017 r. sygn. I SA/Gd 258/17, zgodnie z którym w ocenie sądu „*ustawodawca wyłączył całkowicie z tej grupy, tj. grupy nieruchomości otrzymanych  
w drodze darowizny, koszty ich nabycia, ograniczając się jedynie do możliwości pomniejszenia przychodu o kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn. W związku z tym, że z umowy darowizny nie wynika, aby podatek taki został pobrany, gdyż nabycie zostało dokonane przez zstępną, zaliczoną do I grupy podatkowej, zasadnym było pominięcie w całości tego aktu, jako dokumentu stwierdzającego poniesienie opłat administracyjnych”*.

Odnosząc się do złożonych wyjaśnień stwierdzić należy, że koszty darowizny nie odnoszą się wprost do transakcji sprzedaży, a ich poniesienie związane jest wyłącznie z nabyciem przedmiotu darowizny. W konsekwencji nie stanowią również kosztów odpłatnego zbycia, o których mowa  
w art. 19 ust. 1 updof.

Ustalono ponadto, że w aktach sprawy brak jest pełnej informacji o przepisach, co stanowi naruszenie art. 121 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa w zw. z art. 126 ww. ustawy.

Wprawdzie Urząd realizował obowiązek poprzez wskazywanie wybranych przepisów  
w kierowanych do podatników wezwaniach oraz cytując wybrane przepisy w niektórych postanowieniach o wszczęciu postępowania, jednakże brak jest w aktach sprawy dowodów na udzielenie podatnikom pełnej informacji o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania.

Przedmiotowa sprawa zakończyła się wydaniem ………... r. decyzji określającej zobowiązanie w kwocie ………. zł. Zarówno w podstawie prawnej, jak i w uzasadnieniu decyzji, błędnie wskazano art. 22 ust. 6c zamiast art. 22 ust. 6d – nabycie nieruchomości nastąpiło  
w udziałach w spadku i darowiźnie.

Rozstrzygnięcie w sprawie zapadło na 4 miesiące przed upływem terminu przedawnienia (przedawnienie 31.12.2017 r.).

Pismem z 10.10.2017 r., nr ………………………………... komórka SPV wnioskowała o odstąpienie od przekazania zawiadomienia o naruszeniu przepisów do komórki ds. karnych skarbowych. Powyższe uzasadniono tym, że kwota ustalona decyzją nie przekracza 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, które w 2012 r. wynosiło 1.500 zł (5 x 1.500 zł = 7.500 zł). Zdaniem komórki SPV należało uznać, że czyn cechuje znikoma społeczna szkodliwość, stąd odstąpienie zasadne.

Zauważyć należy, że w przedmiotowym piśmie błędnie odniesiono się do wynagrodzenia za pracę w 2012 r., zamiast do wynagrodzenia za pracę w 2011 r. Zauważyć też należy, że karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok (w tej sprawie 31.12.2013 r.). Tego wnioskująca komórka nie wzięła pod uwagę.

2.Sprawa **…………………………..**

Umową udokumentowaną aktem notarialnym rep. A …………………..r. podatniczka dokonała sprzedaży udziału wynoszącego 32/64 części w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego. Cena sprzedaży wyniosła …………...zł.

W toku postępowania Urząd prawidłowo ustalił datę nabycia wyżej opisanego prawa – nabycie w drodze dziedziczenia po osobie zmarłej w 2012 r., udział ½ = 32/64.

30.04.2013 r., bez wezwania Urzędu, podatniczka złożyła zeznanie na formularzu PIT-39,  
w którym wykazała m.in. koszty uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości oraz kwotę dochodu zwolnionego. Urząd po przeprowadzaniu czynności sprawdzających, postanowieniem z dnia……………. r., doręczonym …………. r., wszczął w sprawie postępowanie podatkowe.

W aktach sprawy brak jest dokumentów potwierdzających dokonanie przez Urząd weryfikacji w zakresie wartości rynkowej; również w decyzji brak jest informacji o dokonanej weryfikacji lub stwierdzenia, że cena sprzedaży odpowiada wartości rynkowej.

W wezwaniu z ……….. r., wysłanym na adres korespondencyjny do Niemiec (ustalony w toku postępowania – z akt sprawy nie wynika w jaki sposób), błędnie zacytowano treść art. 22 ust. 6c updof, winien być art. 22 ust. 6d.

W aktach sprawy brak odrębnego pisma o przepisach mających zastosowanie w sprawie. Wybrane przepisy znalazły się w wezwaniu, jednakże z uwzględnieniem błędu opisanego powyżej.

Decyzja z………... r. została doręczona …………... r. na adres korespondencyjny  
w Niemczech, przy czym decyzja wydana w ostatnim roku przed upływem terminu przedawnienia.

W aktach sprawy znajdowały się dokumenty (ponumerowane i ujęte w spisie akt), które nie stanowią materiału dowodowego sprawy i winny znajdować się w tzw. aktach podręcznych, które nie są okazywane podatnikom w toku zapoznania z materiałem dowodowym w toku postępowania podatkowego oraz po jego zakończeniu.

Notatką z 7.11.2019 r., nr …………………………., komórka SPV wnioskowała o odstąpienie od przekazania zawiadomienia o naruszeniu przepisów, uzasadniając ją tym, że kwota ustalona decyzją jest niższa niż ½ minimalnego wynagrodzenia za pracę, które w 2012 r. wynosiło   
1.500 zł, co stanowi wykroczenie skarbowe. Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. W tej sprawie 31.12.2014 r.

Podkreślić należy, że notatka powinna zostać sporządzona w terminie do miesiąca od dnia uprawomocnienia się decyzji wymiarowej kończącej postępowanie podatkowe lub od otrzymania informacji o uprawomocnieniu się decyzji, a więc jeszcze w marcu 2018 r., a nie w listopadzie   
2019 r. Ponadto, art. 53 §3 ustawy kks stanowi, że wykroczenie skarbowe jest to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Niezrozumiałym jest więc to, że organ w uzasadnieniu swojego stanowiska powołuje się na to, że kwota ustalona decyzją jest niższa niż ½ minimalnego wynagrodzenia za pracę.

3. Sprawa **nr ………………...**

Umową udokumentowaną aktem notarialnym rep…………... z ………….. r. podatnik dokonał sprzedaży udziału wynoszącego 1/3 części: w nieruchomości zabudowanej budynkiem mieszkalnym jednorodzinnym oznaczonej w ewidencji gruntów i budynków oraz w nieruchomości rolnej niezabudowanej oznaczonej w ewidencji gruntów. Cena sprzedaży wyniosła ………... zł.

Akt notarialny dotyczący transakcji, przekazany przez Urząd Skarbowy w Drawsku Pomorskim, wpłynął do kontrolowanego Urzędu 18.02.2013 r. W toku postępowania Urząd prawidłowo ustalił datę nabycia udziału w nieruchomości w drodze spadkobrania po osobie zmarłej w 2011 r.

Dnia ……….r. podatnik złożył oświadczenie na druku urzędowym W-025/2. Do 30.04.  
2013 r. podatnik nie złożył zeznania.

W kontrolowanej sprawie Urząd podjął czynności sprawdzające, w toku których skierował do podatnika wezwania, w których wskazano kwotę przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości w wysokości ……….. zł, natomiast w decyzji ustalono przychód w kwocie ……….. zł (zgodnie z zapisami wynikającymi z umowy sprzedaży).

Postanowieniem z ……... r. Urząd wszczął w sprawie postępowanie podatkowe (postanowienie zostało doręczone ………….. r.).

W aktach sprawy brak jest dokumentów potwierdzających dokonanie przez Urząd weryfikacji w zakresie wartości rynkowej (brak informacji o wystąpieniu do właściwego urzędu skarbowego); również w decyzji brak jest informacji o dokonanej weryfikacji lub stwierdzenia, że cena sprzedaży odpowiada wartości rynkowej.

Z wyjaśnień przekazanych przez Urząd wynika, że w przedmiotowej sprawie z uwagi na fakt,  
iż *nieruchomości były położone w miejscowości Mielno, gmina Węgorzewo, powiat łobeski, województwo zachodniopomorskie naczelnikiem właściwym do ewentualnego podniesienia wartości nieruchomości był Naczelnik Urzędu Skarbowego w Drawsku Pomorskim. Informacja  
o podniesieniu [wartości] nieruchomości na dzień prowadzenia postępowania podatkowego do US w Nowej Soli nie wpłynęła.* Mając na uwadze treść ww. wyjaśnień stwierdzono, że Urząd nie dokonał weryfikacji, bowiem przyjął błędne założenie o obowiązku przekazania informacji przez Urząd właściwy dla podatku od czynności cywilnoprawnych.

W trakcie kontroli nie kwestionowano ustalonej kwoty przychodu, bowiem jak wynika  
z przedłożonych w toku kontroli wyjaśnień i dokumentów, weryfikacji wartości dokonano 4.11.2019 r., tj. podczas kontroli, co potwierdza adnotacja z rozmowy telefonicznej  
z pracownikiem Urzędu Skarbowego w Drawsku Pomorskim.

Urząd prawidłowo wezwał podatnika do przedłożenia dokumentów dotyczących poniesienia kosztów odpłatnego zbycia. Podatnik nie przedłożył ww. dokumentów. W toku postępowania Urząd dokonał ustaleń w oparciu o posiadane informacje.

……….. r. wydano decyzję, określającą zobowiązanie podatkowe w kwocie ……….. zł, która wydana w ostatnim roku przed upływem terminu przedawnienia.

Zawiadomieniem z 10.05.2018 r., nr ……………………., komórka SPV, zawiadomiła komórkę ds. karnych skarbowych o tym, że w związku z niezłożeniem przez podatnika zeznania PIT-39 za 2012 r. i nieprzedłożeniem dokumentów potwierdzających wydatkowanie uzyskanego przychodu na własne cele mieszkaniowe, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowej Soli wydał decyzję określającą zobowiązanie podatkowe w powyższym zakresie, w której ustalono wysokość zobowiązania w kwocie …………. zł.

Zauważyć należy, że kwota ustalona decyzją nie przekracza 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, które w 2012 r. wynosiło 1.500 zł (5 x 1.500 zł=7.500 zł), co stanowi wykroczenie skarbowe. Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. W tej sprawie 31.12.2014 r. Stąd zasadne było odstąpienie od przekazania zawiadomienia o naruszeniu przepisów.

4. Sprawa nr **……………………...**

Umową udokumentowaną aktem notarialnym rep. A …………………. r. podatniczka dokonała sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego położonego w Nowej Soli. Cena sprzedaży wyniosła ………... zł. Akt notarialny dotyczący transakcji wpłynął do Urzędu 7.12.2011 r.

W toku postępowania Urząd prawidłowo ustalił datę nabycia wyżej opisanego prawa (w części w drodze dziedziczenia po osobie zmarłej w 1996 r., w części w drodze dziedziczenia po osobie zmarłej w 2009 r., przy czym opodatkowaniu podlega zbycie udziału nabytego w 2009 r.).Podatniczka nie złożyła zeznania na formularzu PIT-39.

Urząd w okresie od 9.06.2016 r. do 20.12.2016 r. czynności sprawdzające, następnie postanowieniem z …………... r. wszczął w sprawie postępowanie podatkowe. Urząd sporządził  
3 egzemplarze postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego. Jeden egzemplarz wysłano na adres w Nowej Soli (postanowienie doręczone ……….. r.), drugi egzemplarz wysłano na adres określony przez Urząd jako korespondencyjny – w Niemczech (data doręczenia ustalona przez Urząd ……….. r.) oraz 3 egzemplarz także na adres w Niemczech (inny niż adres korespondencyjny). Urząd uznał postępowanie za wszczęte …... r. W uzasadnieniu postanowienia o wszczęciu postępowania Urząd błędnie wskazał, że podatniczka nie złożyła zeznania na formularzu PIT-36 (winno być PIT-39).

Przed wszczęciem postępowania Urząd dokonał analizy mającej na celu ustalenie miejsca zamieszkania (pobytu). W sprawie zgromadzono m.in.:

- akt notarialny Rep. …………………………. r., w którym podatniczka podała adres zamieszkania w Niemczech;

- zaświadczenie dot. wymeldowania z dnia ……………. r., z którego wynika, że po wymeldowaniu z adresu w Nowej Soli „brak jest aktualnego adresu stałego”.

Ponadto w toku postępowania podatniczka złożyła oświadczenie dot. adresu zamieszkiwania, z którego wynika, że na ul. (…) w Nowej Soli nie zamieszkuje od …. lat.

W aktach sprawy brak jest dokumentów potwierdzających dokonanie przez Urząd weryfikacji w zakresie wartości rynkowej; również w decyzji brak jest informacji o dokonanej weryfikacji lub stwierdzenia, że cena sprzedaży odpowiada wartości rynkowej.

Z akt sprawy wynika, że Urząd wezwał podatniczkę do przedłożenia dokumentów dotyczących poniesienia kosztów odpłatnego zbycia. W sprawie brak jest dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków w tym zakresie.

Urząd wezwał podatniczkę do przedłożenia dokumentów w zakresie kosztów uzyskania przychodu. W treści wezwania z …... r. błędnie wskazano przepis art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, winien być art. 22 ust. 6d, gdyż nabycie zbywanej nieruchomości nastąpiło w drodze dziedziczenia.

W toku postępowania Urząd ustalił m.in., że podatniczka z tytułu nabycia spadku zapłaciła podatek w kwocie ………..zł, z czego kwota……….. zł stanowi w przedmiotowej sprawie koszty uzyskania przychodu (zgodnie z art. 22 ust. 6d updof).

Ponadto na podstawie dokumentów Urząd ustalił, że wysokość nakładów na zbywaną nieruchomość poniesionych przez podatniczkę wyniosła……….. zł (dot. udziału nabytego w 2009 r.).

W sprawie nie zaistniały okoliczności do zastosowania podwyższenia kosztów zgodnie z art. 22 ust. 6f updof.

Urząd wezwał podatniczkę do przedłożenia dokumentów potwierdzających wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe (podatniczka nie przedłożyła dokumentów; na podstawie danych posiadanych przez Urząd nie ustalono okoliczności uzasadniających skorzystanie z ulgi).

W aktach sprawy brak jest potwierdzenia o poprawnym zrealizowaniu przez Urząd obowiązku wynikającego z art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej - brak jest pełnej informacji o przepisach mających zastosowanie w sprawie.

Urząd wydał ………. r. decyzję, w której określił zobowiązanie w kwocie ……….. zł. Decyzja została wydana na ok. 4 miesiące przed upływem terminu przedawnienia (przedawnienie 31.12.2017 r.).

Na podstawie danych przekazanych ustnie przez pracownika organu ustalono, że ostatnią deklaracją złożoną przez podatniczkę było zeznania SD-3. Zarówno za 2011 r. jak i lata następne do Urzędu nie wpłynęły żadne zeznania podatkowe oraz informacje od płatników złożone przez podatniczkę. Powyższe może świadczyć między innymi o tym, że w związku ze zmianą miejsca zamieszkania zmieniła się również właściwość miejscowa organu podatkowego.

Oparcie się przez organ jedynie na posiadanych danych adresowych (adres rejestracyjny), przed upewnieniem się – w zakresie możliwości organu – co do tego, że nie nastąpiły w tym zakresie zmiany, było niewystarczające dla stwierdzenia, że Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowej Soli był organem właściwym miejscowo w sprawie. Skoro bowiem organ podatkowy posiadał informacje:

- o braku stałego adresu zameldowania podatniczki w Polsce od ……... roku,

- o adresie pobytu w Niemczech (informacje zawarte w poz. 92 zeznania SD-3 złożonego w roku ….., informacja o adresie zamieszkania wynikająca z aktu notarialnego rep. ……….. z .r.,…….. oświadczenie podatniczki [data wpływu do US ………………... r.], z którego wynika, że podatniczka nie zamieszkuje pod adresem rejestracyjnym od 20 lat, faktury VAT dokumentujące koszty uzyskania przychodu wystawione w roku ……., w których podatniczka wskazywała swój adres w Niemczech), a także uwzględniając fakt, że podatniczka nie składała zeznań podatkowych przez okres kilku lat, Urząd winien był przed wydaniem decyzji dokonać szczegółowej analizy w zakresie uznania podatniczki za polskiego rezydenta lub nierezydenta (ustalenie centrum interesów osobistych lub gospodarczych [ośrodek interesów życiowych] lub ustalenie czy podatniczka przebywała na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym), ustaleń w zakresie właściwości miejscowej oraz faktycznego momentu, w którym nastąpiły zmiany w tym zakresie.

Z wyjaśnień Ministerstwa Finansów Departament Polityki Podatkowej z 28 maja 2013 r. wynika m.in., że przez miejsce wykonania czynności z tytułu których uzyskiwany jest przychód, o którym mowa w 5 ust. 2 pkt 2 lit c ww. rozporządzenia - w przypadku opodatkowania dochodu ze sprzedaży nieruchomości - należy rozumieć miejsce dokonania sprzedaży nieruchomości (miejsce zawarcia umowy sprzedaży).

W sytuacji, gdy zmiana miejsca zamieszkania jest związana ze zmianą rezydencji podatkowej, wówczas od momentu zmiany miejsca zamieszkania i zmiany rezydencji podatkowej, w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych właściwy jest urząd skarbowy właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Ponadto podkreślić należy, że istotne znaczenie ma nie tylko ustalenie rezydencji na dzień zawarcia transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości. Z treści pisma Ministerstwa Finansów Departament Polityki Podatkowej z dnia 28 maja 2013 r. wynika, że w sytuacji, gdy nabycie statusu nierezydenta nastąpiło po dokonaniu transakcji sprzedaży nieruchomości, organem podatkowym właściwym w sprawie wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości będzie naczelnik urzędu skarbowego ustalony zgodnie z regułami § 5 ust. 2 pkt 2 lit. b i c rozporządzenia w sprawie właściwości organów podatkowych.

W konsekwencji uznać należy, że dokonana przez Urząd analiza nie pozwala na ustalenie w sposób niebudzący wątpliwości okoliczności związanych z miejscem rezydencji podatniczki. Pomimo, iż organ powziął wątpliwości co do aktualnego miejsca pobytu podatniczki (o czym świadczy wysłanie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego na 3 różne adresy), nie uwzględnił wszystkich okoliczności wynikających z materiału dowodowego oraz nie wezwał podatniczki do złożenia szczegółowych wyjaśnień w tym zakresie i/lub przedłożenia dokumentów potwierdzających dane dot. rezydencji podatkowej.

Z wyjaśnień udzielonych przez Urząd wynika, że *Samodzielny Referat Postępowań Podatkowych sporządził dwa postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego skierowane do Strony na ostatni adres zamieszkania zgodny ze zgłoszeniem rejestracyjnym NIP-1, tj. (…) Nowa Sól ul. (…) oraz na adres wskazany w akcie notarialnym Repertorium A numer …………... z …...r.: tj. Niemcy, (…)*. *Za moment wszczęcia postępowania podatkowego uznano datę doręczenia postanowienia kierowanego na adres do Niemiec z uwagi, na fakt, iż Podatniczka osobiście odebrała przedmiotowe pismo pod wskazanym adresem, a zatem doręczenie okazało się skuteczne*.

Z wyjaśnień Urzędu wynika ponadto, że *przed dokonaniem sprzedaży mieszkania położonego  
w Nowej Soli przy ulicy (…) Podatniczka prowadziła sprawy związane z nabyciem spadku po zmarłych(…), w toku których wskazywała jako adres zamieszkania ul. (…) Nowa Sól. Potwierdza to złożone w dniu 14.07.2011 r. zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych na druku SD-3.*

W przedmiotowej sprawie, nie budzi wątpliwości, że w złożonym zeznaniu SD-3 podatniczka wskazała w części B adres zamieszkania ul. (… ) Nowa Sól. Jednakże w tej samej deklaracji  
w poz. H wskazała, że „nie zamierzam zamieszkać w tej kawalerce” podczas, gdy w części  
F wskazała jako majątek będący przedmiotem spadku właśnie kawalerkę, położoną przy ul. (…) w Nowej Soli. Ponadto podatniczka wskazywała adres w Niemczech oraz zagraniczny numer telefonu jako kontaktowy. W konsekwencji przekazane przez Urząd dokumenty nie mogą stanowić podstawy do ustalenia miejsca rezydencji w sposób niebudzący wątpliwości.

Urząd wyjaśnił, że *zgodnie z oświadczeniem Podatniczki złożonym na piśmie z dnia ……….r. (data wpływu do tutejszego organu podatkowego), że nie zamieszkuje pod adresem ul. Staszica już od….. lat, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowej Soli uznał, że aktualny adres zamieszkania jest przedmiotem obligatoryjnego zgłoszenia aktualizacyjnego.* (…) *Mając powyższe na uwadze Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowej Soli przy prowadzeniu postępowania podatkowego  
o numerze ……………………….. przyjął jako adres zamieszkania Podatniczki adres: 67-100 Nowa Sól ul. (…) ostatni wskazany, natomiast adres niemiecki traktował wyłącznie jako tymczasowy adres do korespondencji co nie wiązało się ze zmianą właściwości miejscowej  
w przedmiotowej sprawie*.

Uwzględniając całokształt zebranego w sprawie materiału dowodowego Urząd zobowiązany był dokonać ustaleń w zakresie rezydencji podatkowej podatniczki, bowiem w sprawie istnieją istotne wątpliwości w tym zakresie. Zgodnie natomiast z art. 247 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, decyzja, która została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości może być dotknięta wadą powodującą jej nieważność, zatem ustalenia w przedmiotowym zakresie miały istotny wpływ na wydane rozstrzygnięcie. Ponadto za błędne należy uznać wysłanie przez Urząd postanowienia  
o wszczęciu postępowania na trzy różne adresy.

Notatką o z 7.11.2019 r.,nr …………………………….., komórka SPV wnioskowała o odstąpienie od przekazania zawiadomienia o naruszeniu przepisów, uzasadniając to tym, że kwota ustalona decyzją nie przekracza 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, które w 2011 r. wynosiło 1.386 zł (5 x 1.386 zł = 6.930 zł). Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. W tej sprawie 31.12.2013 r.

Podkreślić należy, że notatka powinna była zostać sporządzona w terminie do miesiąca od dnia uprawomocnienia się decyzji wymiarowej kończącej postępowanie podatkowe lub od otrzymania informacji o uprawomocnieniu się decyzji, a więc jeszcze w październiku 2017 r., a nie w listopadzie 2019 r.

5. Sprawa nr **……………………...**

Umową udokumentowaną aktem notarialnym Rep. A …………………….. r. podatnik dokonał sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w Bytomiu Odrzańskim. Cena sprzedaży wyniosła……………. zł. Akt notarialny dotyczący transakcji wpłynął do Urzędu w 29.02.2012 r. W toku postępowania Urząd prawidłowo ustalił datę nabycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w 2007 r. Podatnik nie złożył zeznania (termin upłynął 30.04.2013 r.).

W kontrolowanej sprawie Urząd podjął czynności sprawdzające w toku, których skierował do podatnika 3 wezwania (z 12.07.2017 r., 6.09.2017 r. wysłane na adres rejestracyjny oraz  
z 10.10.2017 r. wysłane na adres zameldowania). Następnie sprawa została przekazana do Referatu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych  
i Sektorowych - wniosek o wszczęcie postępowania podatkowego z 10.11.2017 r.

Postanowieniem z ……………………. r. Urząd wszczął w sprawie postępowanie podatkowe (postanowienie doręczone …………… r., brak na nim daty i podpisu osoby doręczającej pismo).

W aktach sprawy brak jest dokumentów potwierdzających dokonanie przez Urząd weryfikacji w zakresie wartości rynkowej; również w decyzji brak jest informacji o dokonanej weryfikacji lub stwierdzenia, że cena sprzedaży odpowiada wartości rynkowej.

Urząd prawidłowo wezwał podatnika do przedłożenia dokumentów dotyczących poniesienia kosztów odpłatnego zbycia, w sprawie brak jest dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków w tym zakresie. Urząd wezwał też podatnika do przedłożenia dokumentów w zakresie kosztów uzyskania przychodu.

W toku postępowania Urząd dokonał ustaleń w oparciu o pismo spółdzielni mieszkaniowej oraz załączonej do pisma umowy o ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego. Brak oświadczenia o spełnieniu warunków do ulgi meldunkowej.

Urząd wydał ……….. r. decyzję, w której określił zobowiązanie w kwocie ………... zł. Decyzja została wydana w ostatnim roku przed upływem terminu przedawnienia.

Zgodnie z art. 148 § 1 i § 3 Ordynacji podatkowej pisma doręcza się osobom fizycznym pod adresem miejsca ich zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju. W razie niemożności doręczenia pisma w sposób określony w § 1 i 2, a także w innych uzasadnionych przypadkach pisma doręcza się w każdym miejscu, gdzie się adresata zastanie. Stosownie zaś do art. 149 ww. ustawy w przypadku nieobecności adresata w miejscu zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju pisma doręcza się za pokwitowaniem pełnoletniemu domownikowi, a gdyby go nie było lub odmówił przyjęcia pisma - sąsiadowi, zarządcy domu lub dozorcy - gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi. Zawiadomienie o doręczeniu pisma sąsiadowi, zarządcy domu lub dozorcy umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub na drzwiach mieszkania adresata, lub w widocznym miejscu przy wejściu na posesję, na której zamieszkuje adresat lub której adres wskazano jako adres do doręczeń.

Z wyjaśnień ustnych udzielonych 8.11.2019 r. przez pracownika kontrolowanego Urzędu wynika, że postanowienie o wszczęciu postępowania doręczone zostało na adres zameldowania podatnika, gdyż adres wskazany jako rejestracyjny (zamieszkania) odnosił się do lokalu, który został przez podatnika sprzedany. Powyższe pismo zostało doręczone przez pracownika urzędu.

Doręczenie postanowienia „pełnoletniemu domownikowi” pod adresem zameldowania podatnika należy uznać za wadliwe. Z całokształtu zebranego w sprawie materiału dowodowego wynika bowiem, że …. r. podatnik oświadczył, że nie mieszka w Polsce i podał adres zamieszkania w Wielkiej Brytanii. Pomimo tego, Urząd nie dokonał ustaleń w zakresie ustanowienia przez podatnika miejsca do doręczeń w kraju lub też ustaleń dotyczących możliwości uznania adresu zameldowania jako miejsca zamieszkania podatnika. Zważywszy na fakt, że …. r. podatnik oświadczył, że mieszka w Wielkiej Brytanii, a przedmiotowe postanowienie zostało doręczone „pełnoletniemu domownikowi” ………... r., istnieją wątpliwości czy można uznać, że adres zameldowania był miejscem zamieszkania podatnika. Podkreślenia wymaga przy tym, że fakt zameldowania na pobyt stały nie musi być równoznaczny z miejscem zamieszkania. Natomiast zgodnie z wyżej cytowanymi przepisami, dopiero w przypadku nieobecności adresata w miejscu zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju pisma doręcza się za pokwitowaniem pełnoletniemu domownikowi, przy czym pojęcie domownika odnosi się do miejsca zamieszkania podatnika lub ustanowionego przez niego adresu do doręczeń w kraju. Nie można zatem uznać za domownika osoby, która zamieszkuje pod innym adresem niż wskazane powyżej (nawet adresem zameldowania na pobyt stały). Zgodnie bowiem z prawomocnym orzeczeniem WSA w Warszawie z 28.02.2013 r. powołującym orzeczenie WSA w Gorzowie Wlkp. z 9.12.2010 r. „*obowiązkiem organu jest - w postępowaniu wszczynanym z urzędu - ustalenie prawidłowego adresu, w celu dokonywania doręczeń korespondencji w toku postępowania. Nie jest prawidłowa wykładania dokonana przez organ, według której możliwym jest utożsamianie miejsca zameldowania z miejscem zamieszkania”.*

W konsekwencji stwierdzić należy, że Urząd nie dokonał ustaleń pozwalających przyjąć, iż adres zameldowania podatnika spełniał warunki do uznania go za adres zamieszkania lub adres do doręczeń w kraju.

W aktach sprawy brak jest potwierdzenia o poprawnym zrealizowaniu przez Urząd obowiązku wynikającego z art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej - brak jest pełnej informacji  
o przepisach mających zastosowanie w sprawie.

Zawiadomieniem z 10.05.2018 r., nr ………………………………………………., komórka SPV poinformowała komórkę ds. karnych skarbowych o naruszeniu przepisów.

6. Sprawa nr **…………………………………………….**

Umową udokumentowaną aktem notarialnym Rep. A………………………………... r.   
(z uwzględnieniem protokołu prostującego oczywistą omyłkę) podatnik dokonał sprzedaży lokalu mieszkalnego wraz z prawami związanymi z jego własnością, położonego w Nowej Soli. Cena sprzedaży wyniosła ……………... zł.

Akt notarialny dotyczący transakcji wpłynął do Urzędu 6.03.2012 r. W toku postępowania Urząd prawidłowo ustalił datę nabycia działki gruntu w 2011 r. umową sprzedaży. Podatnik nie złożył zeznania (termin upłynął z dniem 30-04-2013 r.). W kontrolowanej sprawie Urząd podjął czynności sprawdzające, w toku których skierował do podatnika 2 wezwania (pisma z 29.07.  
2016 r. oraz z 7.09.2016). Następnie sprawa została przekazana do Samodzielnego Referatu Podatków Postępowań Podatkowych - wniosek o wszczęcie postępowania podatkowego  
z 18.10.2016 r. Postanowieniem z…………….. r. Urząd wszczął w sprawie postępowanie podatkowe (postanowienie doręczone ……………….. - podatnik odebrał osobiście).

W aktach sprawy brak jest dokumentów w zakresie weryfikacji wartości rynkowej; ponadto w decyzji brak informacji o dokonanej weryfikacji oraz stwierdzenia, że cena sprzedaży odpowiada wartości rynkowej. W sprawie nie ustalono kosztów odpłatnego zbycia, urząd wezwał podatnika do przedłożenia dokumentów w tym zakresie.

Urząd wezwał też podatnika do przedłożenia dokumentów w zakresie kosztów uzyskania przychodu. W toku postępowania Urząd dokonał ustaleń w oparciu o przedłożone dokumenty.

…………... r. Urząd wydał decyzję doręczoną 17.11.2017 r., w której określił zobowiązanie w kwocie ………. zł.

Po weryfikacji przedmiotowej sprawy stwierdzono, że Urząd błędnie zaliczył do kosztów uzyskania przychodu kwotę ………... zł stanowiącą ½ kosztów aktu notarialnego Rep. A ……………………….. - aneksu do umowy sprzedaży (umowa zawarta prawie 8 miesięcy po dacie odpłatnego zbycia), gdyż wydatek taki nie mieści się w katalogu kosztów określonym w art. 22 ust. 6c updof, zgodnie z którym koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

Stwierdzono też, że Urząd dokonał ustaleń prawidłowych w tym zakresie, jednakże w tabeli na str. 7 decyzji w wierszu nr 4 nie ujęto ustalonej kwoty pomniejszającej wydatki (dot. faktury ………………...), której nie uwzględniono również w podsumowaniu dokonanych obliczeń.

Ustalono, że postępowanie podatkowe było wielokrotnie przedłużane:

1. pismem z 16.12.2016 r. – z uwagi na konieczność przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego;
2. pismem z 30.01.2017 r. – z uwagi na konieczność przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego;
3. pismem z 27.02.2017 r. – z uwagi na konieczność przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego (wcześniej: 23.02.2017 r. doręczono osobiście wezwanie i spisano protokół);
4. pismem z 30.03.2017 r. – z uwagi na konieczność przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego;
5. pismem z 27.04.2017 r. - z uwagi na konieczność przeanalizowania materiału dowodowego (wcześniej: 6.04.2017 r. zawiadomienie art. 200 Ordynacji podatkowej);
6. pismem z 25.05.2017 r. - z uwagi na konieczność przeanalizowania materiału dowodowego;
7. pismem z 26.06.2017 r. - z uwagi na konieczność przeanalizowania materiału dowodowego;
8. pismem z 26.07.2017 r. - z uwagi na konieczność przeanalizowania materiału dowodowego;
9. pismem z 28.08.2017 r. - z uwagi na konieczność przeanalizowania materiału dowodowego;
10. pismem z 29.09.2017 r. z uwagi na konieczność przeanalizowania materiału dowodowego;
11. pismem z 20.10.2017 r. - poprzedzonym wezwaniem z 20.10.2017 r. - z uwagi na konieczność uzupełnienia materiału dowodowego.

Z materiału dowodowego wynika, że powodem wielokrotnego przedłużenia postępowania była konieczność przeanalizowania materiału dowodowego pomimo, że liczył on nieco ponad 150 kart. W sprawie stwierdzono brak czynności w okresie pomiędzy ww. przedłużeniami.

7.11.2019 r. komórka SPV sporządziła i przekazała do komórki ds. karnych skarbowych notatkę nr ……………………………………………………………………………. o odstąpieniu od przekazania zawiadomienia o naruszeniu przepisów. W uzasadnieniu odstąpienia podniesiono, że kwota ustalona decyzją nie przekracza 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, które w 2012 r. wynosiło 1.500 zł (5 x 1.500 zł = 7.500 zł), co stanowi wykroczenie skarbowe.

Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok (w tej sprawie 31.12.2014 r.), dlatego notatka powinna była zostać sporządzona w terminie do miesiąca od dnia uprawomocnienia się decyzji wymiarowej kończącej postępowanie podatkowe lub od otrzymania informacji o uprawomocnieniu się decyzji, a więc jeszcze w grudniu 2017 r., a nie w listopadzie 2019 r.

7. Sprawa nr **………………………..**

Umową udokumentowaną aktem notarialnym Rep………….. r. oraz umową udokumentowaną aktem notarialnym Rep. A………………………... r. podatnik dokonał sprzedaży 2 lokali mieszkalnych wraz z prawami związanymi, położonych w gminie …….., powiat leszczyński. Cena sprzedaży wyniosła…………. zł (pierwszy lokal) i …………... zł (drugi lokal). Akt notarialny dotyczący transakcji wpłynął do Urzędu w 22.02.2018 r., wcześniej 6.08.2012 do US w Lesznie. W toku postępowania Urząd prawidłowo ustalił datę nabycia,  
tj. 2008 r.

Z akt sprawy wynika, że podatnik w …... r. rozpoczął działalność deweloperską, polegającą na budowie oraz sprzedaży lokali w stanie deweloperskim. Działalność w tym zakresie prowadzona jest do chwili obecnej. Od ………. r. miało miejsce wiele transakcji sprzedaży.

Do Urzędu wpłynęły PIT-36L za 2012 r. (korekta), w którym podatnik wykazał podatek  
z odpłatnego zbycia nieruchomości w kwocie ……... zł, ponadto PIT-39 (korekta), w którym wykazano przychód ……………... zł.

W kontrolowanej sprawie Urząd podjął czynności sprawdzające, w toku których skierował do podatnika wezwanie - pismo z……………... r.

W aktach sprawy nie stwierdzono wniosku o wszczęcie postępowania. Postanowieniem  
z ……….. r. Urząd wszczął w sprawie postępowanie podatkowe. Postanowienie zostało doręczone …………... r.

W aktach sprawy brak jest dokumentów w zakresie weryfikacji wartości rynkowej (należało wystąpić do właściwego Urzędu Skarbowego w Lesznie); ponadto w decyzji brak informacji  
o dokonanej weryfikacji oraz stwierdzenia, że cena sprzedaży odpowiada wartości rynkowej.

Z akt sprawy wynika, że Urząd wezwał podatnika do przedłożenia dokumentów w zakresie kosztów odpłatnego zbycia oraz w zakresie kosztów uzyskania przychodu. Podatnik przedłożył dokumenty.

Ustalono, że Podatnik nie spełnił warunków w zakresie ulgi mieszkaniowej.

Urząd wydał ……. r. decyzję doręczoną 3.07.2018 r., w której określił zobowiązanie w kwocie …………... zł. Decyzja została wydana pół roku przed upływem terminu przedawnienia (przedawnienie 31.12.2018 r.).

W aktach sprawy brak jest potwierdzenia o poprawnym zrealizowaniu przez Urząd obowiązku wynikającego z art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej - brak jest pełnej informacji o przepisach mających zastosowanie w sprawie.

W opisanej sprawie istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że odpłatne zbycie przedmiotowych lokali zostało dokonane w okolicznościach uzasadniających rozliczenie w ramach działalności gospodarczej, a nie na zasadach określonych w art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ dokonana na potrzeby postępowania podatkowego analiza okoliczności, w ocenie kontrolujących, opiera się głównie na zachowaniach podatnika, nie odnosi się natomiast do definicji działalności gospodarczej określonej w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym działalność gospodarcza albo pozarolnicza działalność gospodarcza - oznacza działalność zarobkową:

a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,

b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,

c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych

- prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Szczegółowe ustalenia w tej sprawie znajdują się w pkcie 3.3 projektu wystąpienia pokontrolnego.

Komórka SPV, zawiadomieniem z 12.11.2019 r., nr ………………………………………….., poinformowała komórkę ds. karnych skarbowych o naruszeniu przepisów przez podatnika. Zawiadomienie sporządzono po ponad roku od uprawomocnienia się decyzji i po przedawnieniu się zobowiązania podatkowego (przedawnienie 31.12.2018 r.).

Z zakresie postępowań podatkowych ustalono następujące uchybienia i nieprawidłowości:

Uchybienia:

1. w aktach sprawy znajdują się dokumenty (ponumerowane i ujęte w spisie akt), które nie stanowią materiału dowodowego sprawy (powinny stanowić tzw. akta podręczne) (sprawy  
   nr ………………………………………………………………….),
2. błędne zastosowanie art. 22 ust. 6d updof poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu kosztów umowy notarialnej darowizny rep. A …………………………………... (sprawa  
   nr ………………………………..),
3. wskazanie błędnego przepisu w podstawie prawnej decyzji oraz powołanie niewłaściwego przepisu w uzasadnieniu decyzji (wskazano przepis art. 22 ust. 6c updof, który nie ma zastosowania w sprawie) (sprawa nr ………………………..),
4. wskazanie błędnego przepisu w wezwaniu (wskazano przepis art. 22 ust. 6c updof, który nie ma zastosowania w sprawie (sprawy nr:……………………………………………………….. ,
5. wskazanie błędnej kwoty przychodu w wezwaniach kierowanych w toku czynności sprawdzających - w toku czynności sprawdzających wskazywano w wezwaniach kwotę przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości w wysokości………... zł, w decyzji ustalono przychód w kwocie ……. zł (zgodnie z zapisami wynikającymi z umowy sprzedaży) (sprawa nr ……………………….),
6. błędne zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu kwotę ……. zł stanowiącą ½ kosztów aktu notarialnego Rep. A …………………….. - aneksu do umowy sprzedaży (umowa zawarta prawie 8 miesięcy po dacie odpłatnego zbycia), gdyż wydatek taki nie mieści się w katalogu kosztów określonym w art. 22 ust. 6c updof (sprawa nr ………………………………………………………………………….),
7. błędne obliczenie wysokości dochodu zwolnionego od opodatkowania (sprawa nr ………………………….),
8. w notatce z ……………………..r., nr ………………………... błędnie odniesiono się do wynagrodzenia za pracę w 2012 r., zamiast do wynagrodzenia za pracę w 2011 r.; ponadto karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok (w tej sprawie 31.12.2013 r.). Ten powód powinien zostać wskazany jako przyczyna odstąpienia(sprawa  
   nr …………………………….),
9. notatkę z 7.11.2019 r., nr …………………………. o odstąpieniu sporządzono po ponad roku od dnia uprawomocnienia się decyzji wymiarowej (decyzja z ………….. r.). Ponadto zasadność odstąpienia motywowano tym, że kwota ustalona decyzją jest niższa niż ½ wynagrodzenia za pracę w 2012 r., w sytuacji gdy zgodnie z przepisami wykroczenie skarbowe jest to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Dodatkowo karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok (w tej sprawie 31.12.2013 r.). Ten powód powinien zostać wskazany jako przyczyna odstąpienia (sprawa nr ………………...),
10. zawiadomieniem z ……………………………………………….., zawiadomiono komórkę  
    ds. karnych skarbowych o naruszeniu przepisów. Zauważyć należy, że kwota ustalona decyzją …. zł) nie przekracza 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, które w 2012 r. wynosiło 1.500 zł (5 x 1.500 zł = 7.500 zł), co stanowi wykroczenie skarbowe. Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. W tej sprawie 31.12.2014 r. Stąd zasadne było odstąpienie od przekazania zawiadomienia o naruszeniu przepisów. (sprawa nr …………………………...),
11. notatkę z 7.11.2019 r., nr …………………………... o odstąpieniu sporządzono po dwóch latach od dnia uprawomocnienia się decyzji wymiarowej (decyzja z ………………….. r.). Zasadność odstąpienia motywowano tym, że kwota ustalona decyzją nie przekracza 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, które w 2011 r. wynosiło 1.386 zł (5 x 1.386 zł = 6.930 zł). Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. W tej sprawie 31.12.2013 r.Ten powód powinien zostać wskazany jako przyczyna odstąpienia (sprawa nr ……………………………………..).

Nieprawidłowości:

1. w aktach sprawy brak jest dokumentów w zakresie weryfikacji wartości rynkowej; ponadto w decyzji brak informacji o dokonanej weryfikacji oraz stwierdzenia, że cena sprzedaży odpowiada wartości rynkowej (sprawy nr ………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………………….
2. niezgromadzenie kompletnego materiału dowodowego oraz niepełna analiza sprawy pod kątem ustalenia rezydencji podatkowej oraz właściwości miejscowej (sprawa nr …………………………..),
3. brak jednolitej, pełnej informacji o przepisach mających zastosowanie w sprawie - dot. zrealizowania przez Urząd obowiązku wynikającego z art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej (sprawynr ………………………………………………………………………………………………………………..
4. wydanie decyzji w ostatnim roku przed upływem terminu przedawnienia (sprawy nr: …………………………………………………………………...),
5. doręczenie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego oraz wezwania pełnoletniemu domownikowi w miejscu zameldowania podatnika, które jak wynika z akt sprawy nie było miejscem zamieszkania podatnika oraz nie zostało wskazane jako adres do doręczeń w kraju (sprawa nr ………………………….),
6. wielokrotne przedłużenie terminu załatwienia sprawy z uwagi na konieczność przeanalizowania materiału dowodowego, w sytuacji gdy materiał dowodowy nie był obszerny i przy jednoczesnym braku innych czynności ze strony urzędu (sprawa nr …………………….),
7. zebrany w sprawie materiał dowodowy wskazuje, że odpłatne zbycie przedmiotowych lokali zostało dokonane w okolicznościach uzasadniających rozliczenie w ramach działalności gospodarczej, a nie na zasadach określonych w art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; jednocześnie dokonana na potrzeby postępowania podatkowego analiza okoliczności, opiera się głównie na zachowaniach podatnika, nie odnosi się natomiast do definicji działalności gospodarczej określonej w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (sprawa nr ………………………………...),
8. sporządzenie zawiadomienia z 12.11.2019 r., nr …………………………………………  
   i przekazanie go do komórki ds. karnych skarbowych po ponad roku od uprawomocnienia się decyzji i po przedawnieniu się zobowiązania podatkowego (przedawnienie 31.12.2018 r.).
9. notatkę z 7.11.2019 r., nr …………………………………………………………………   
   o odstąpieniu przekazano komórce ds. karnych skarbowych.
10. w uzasadnieniu odstąpienia podniesiono, że kwota ustalona decyzją nie przekracza 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, które w 2012 r. wynosiło 1.500 zł (5 x 1.500 zł = 7.500 zł), co stanowi wykroczenie skarbowe. Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok (w tej sprawie 31.12.2014 r.), dlatego notatka powinna była zostać sporządzona w terminie do miesiąca od dnia uprawomocnienia się decyzji wymiarowej kończącej postępowanie podatkowe lub od otrzymania informacji o uprawomocnieniu się decyzji, a więc jeszcze w grudniu 2017 r.

**3.3 Weryfikacja prawidłowości zasad opodatkowania przyjętych w stosunku do podatników kilkakrotnie deklarujących uzyskanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości**

W trakcie kontroli ustalono, że Urząd Skarbowy w Nowej Soli dokonuje weryfikacji podatników dokonujących wielokrotnych transakcji. Weryfikacja polega na tym, że w trakcie analizy poszczególnych podatników dokonujących odpłatnego zbycia nieruchomości, sprawę bada się także pod kątem wielokrotności transakcji. W przypadku stwierdzenia, że transakcje nie wyczerpują znamion działalności gospodarczej, prowadzone są czynności sprawdzające w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia, kończące się analizą lub protokołem, bądź wnioskiem o wszczęcie postępowania.

Kontrolowany organ objął analizą 3 podatników, którzy w latach 2017-2018 dokonali kilkakrotnego zbycia nieruchomości. Czynności sprawdzające prowadzona pod nr spraw: ………………………….. oraz ………….……………………………………………………. Kontrolą objęto wszystkie wymienione wyżej sprawy.

W sprawach nr …………………………………. i ……………………………. wnioski wyciągnięte na podstawie przeprowadzonych przez kontrolowany organ czynności uznać należy za prawidłowe.

Wątpliwe jednakże wydaje się stanowisko organu co do uznania, że sprzedaż 2 nieruchomości w ………………... r. w …………………………………….. nie odbyła się w ramach działalności gospodarczej, co uznano za nieprawidłowość w punkcie 3.2 projektu wystąpienia pokontrolnego.

W sprawie nr ……………………………………………... ustalono, że w ……. r. podatnik dokonał sprzedaży 2 nieruchomości na łączną kwotę………….. zł.

Ze zgromadzonych w sprawie dokumentów oraz wyjaśnień kontrolowanego organu wynika, że umową udokumentowaną aktem notarialnym rep. A sygn. Akt …………..z dnia …………... r. oraz umową udokumentowaną aktem notarialnym rep. A sygn. Akt ……... z dnia………. r. podatnik dokonał sprzedaży 2 lokali mieszkalnych wraz z prawami związanymi, położonych gminie …………., powiat leszczyński. Cena sprzedaży wyniosła ……….. zł (lokal I) i …………. zł (lokal II). Akty notarialne dotyczące transakcji wpłynęły do Urzędu Skarbowego w Nowej Soli………. r. (na skutek pisma Urzędu Skarbowego w Nowej Soli z …………. r., nr ……………………. do Urzędu Skarbowego w Lesznie).

……………. r. spisano protokół na okoliczność udzielenia wyjaśnień dla potrzeb postępowania podatkowego wszczętego na wniosek podatnika z 12.04.2013 r. w sprawie zwrotu niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym. Podatnik dostarczył .. faktur VAT oraz …. decyzje wydane przez starostę leszczyńskiego z ……. r. zatwierdzające projekt budowlany i udzielające pozwolenia na budowę inwestycji obejmującej budynek mieszkalny jednorodzinny – segment prawy i lewy w zabudowie bliźniaczej nr ………... Wyjaśnił, że budowa domu w została zakończona przed otwarciem działalności gospodarczej. Ponadto wyjaśnił, że budynek został wybudowany w celu wynajmu, ale ponieważ inwestycja zwracałaby się zbyt długo, postanowił sprzedać cały budynek. Na dzień spisywania przedmiotowego protokołu,  
tj. ……. r., wszystkie lokale zostały sprzedane. Podatnik nie pamiętał, czy lokale zostały sprzedane przed otwarciem działalności gospodarczej, ale zaznaczył, że nie zostały sprzedane  
w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Jednocześnie wyjaśnił, że załączona do wniosku VZM-1 decyzja nr ………………... r. wydana przez starostę zielonogórskiego została załączona omyłkowo, ponieważ dotyczy budowy na firmę. Decyzja ta została wydana w czasie, gdy podatnik nie prowadził jeszcze działalności gospodarczej, jednak w momencie rozpoczęcia budowy na podstawie tej decyzji, podatnik miał już otwartą działalność gospodarczą (na podstawie wyjaśnień organu z …………... r., ustalono, że ww. decyzja nr ………………….. r. wydana została przez starostę zielonogórskiego i dotyczyła zatwierdzenia projektu budowlanego i udzielenia pozwolenia na budowę, obejmującą budowę  
…. budynków mieszkalnych, jednorodzinnych w zabudowie bliźniaczej w………..

Za pismem z …………. r., nr ………………... Urząd Skarbowy w Nowej Soli zwrócił się do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lesznie z zapytaniem o to, czy podatnik lub jego żona zwracali się do Urzędu Skarbowego w Lesznie z wnioskiem VZM-1 oraz, czy podatnik był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny i czy zgłaszał przerwy w prowadzeniu działalności gospodarczej. Pismem z ……………….. r., nr ………………., Naczelnik Urzędu Skarbowego w Lesznie poinformował, że podatnik i jego żona nie występowali z wnioskiem VZM-1 oraz, że podatnik od …………. r. do………….. r. był podatnikiem podatku VAT (składał za ten okres deklaracje) i nie zgłaszał zawieszenia działalności gospodarczej.

………………... r. podatnik stawił się w Urzędzie Skarbowym w Nowej Soli i oświadczył do protokołu, że nie składał w innym Urzędzie wniosku VZM-1.

W świetle powyższych wyjaśnień podatnika, Urząd Skarbowy w Nowej Soli uznał wniosek VZM-1 za prawidłowy i w oparciu o kartę analityczną do wniosku VZM-1, ………………. r. ustalono, że łączna kwota zwrotu podatnikowi wynosi ………... zł.

Zgodnie z wyjaśnieniami kontrolowanego organu, powyższe ustalenia były podstawą do wszczęcia postępowania podatkowego nr ………………………………. i opodatkowania sprzedaży nieruchomości przez podatnika jako osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej.

Komórka SKA sporządziła wniosek o wszczęcie postępowania podatkowego z………….. r., nr …………………….. i przekazała go komórce SPV (………….. r. otrzymanie wniosku potwierdził kierownik SPV).

Postępowanie wszczęto na podstawie wniosku z ………... r., nr ………………………... Wniosek umotywowano następująco: podatnik aktami not. rep.A sygn. Akt ……………..  
z ….. r. i sygn. Akt ……………………….r. dokonał sprzedaży 2 lokali mieszkalnych, położonych w na łączną kwotę ……………... zł. Z tytułu uzyskania przychodu  
z odpłatnego zbycia nieruchomości podatnik dokonał rozliczenia, złożył PIT-39 za ……….. r.,  
w którym wykazał kwotę…….. zł jako kwotę dochodu zwolnionego oraz w zeznaniu podatkowym PIT-36L za …….. r. wykazał podatek z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości w wysokości …………... zł.

Podatnik od …………….. r. prowadzi działalność gospodarczą na własne imię i nazwisko. Z CEiDG wynika, że przeważająca działalność gospodarcza to roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych, ale wśród pozostałych PKD jest 68.10.Z, 68.20.Z – sprzedaż i kupno nieruchomości na własne imię i nazwisko. Należy zwrócić uwagę na fakt, iż sprzedaż nieruchomości nastąpiła w okresie prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika, a podatnik nie złożył oświadczenia, że sprzedaż nie jest dokonywana w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, lecz jedynie oświadczył, iż przedłożone faktury VAT nie dotyczą/nie są wykorzystywane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

…………………. r. zostało skierowane do podatnika wezwanie nr ………………………., w odpowiedzi na które podatnik poinformował, że ………. r. został sporządzony protokół dot. sprzedaży nieruchomości w ……. r. Po przeanalizowaniu treści protokołu ustalono, że błędnie została zaliczona spłata kredytu zaciągniętego na zbywaną nieruchomość, jako nakłady na własne cele mieszkaniowe.

Weryfikując ww. wniosek, stwierdzić należy, że jest lakoniczny i powierzchowny. Odnosi się tylko i wyłącznie do sprzedaży ………. lokali mieszkalnych w…………………………. r. na podstawie aktów nr ………………….. i brak w nim wielu informacji, tj.:

Podatnik wraz z żoną nabył na podst. aktu not. rep.A sygn. Akt ……………………………. r. niezabudowaną nieruchomość gruntową o pow. ………... ha we wsi ………………………. zł, następnie wystąpił do starosty leszczyńskiego o zatwierdzenie projektu budowlanego i udzielenie pozwolenia na budowę inwestycji obejmującej budynek mieszkalny jednorodzinny segment ……………. i …….. w zabudowie bliźniaczej nr …………... (łącznie . lokale mieszkalne o pow. ok……. (... lokale) i ok……. (.. lokale)…………….. r. otrzymał …. decyzje wydane przez starostę leszczyńskiego – decyzja zatwierdzająca projekt budowlany oraz decyzja dot. udzielenia zezwolenia na budowę.

W ….. r. podatnik do wniosku ……….. dołączył m.in………………………... dot. ogłoszeń sprzedaży i wynajmu terenu pod tablicę reklamową dot. sprzedaży lokali w ……………..r. w ………………. na ul. (…).

Pozostałe lokale w ……………... sprzedał w….. r. (akt not. …………………………. r. dot. sprzedaży lokalu (trzeciego) leżącego w …………., ul.(…) o pow. ……………………. zł oraz akt not. ………………………... r. dot. sprzedaży lokalu (czwartego) leżącego w ……………. ul. (…) o pow………. m² za ……….. zł).

W……... r. podatnik dokonał sprzedaży 4 lokali mieszkalnych położonych w ……….., ul. (…)  
na łączną kwotę………….zł (decyzja starosty zielonogórskiego z ………………………. dot. zatwierdzenia projektu budowlanego i udzielenia pozwolenia na budowę obejmującą budowę … budynków mieszkalnych jednorodzinnych w zabudowie bliźniaczej w ……….., ul. (…)).

W ….. r. oddał do użytku … budynki jednorodzinne w zabudowie bliźniaczej, na które składały się ... mieszkania usytuowane w ………………., ul. (…) i 2 budynki w zabudowie bliźniaczej, na które składały się 4 mieszkania usytuowane w ………..., ul. (…)).

W …. r. oddał do użytku ... budynki jednorodzinne w zabudowie bliźniaczej, na które składały się ……...mieszkania usytuowane w ………………………..., ul. (…) i ul. (…) oraz budynek z ….. mieszkaniami w………..., ul. (…)).

W kolejnych latach dokonywał sprzedaży lokali mieszkalnych w wybudowanych przez siebie budynkach…………………………………………………………………………………………. – …………………..). Jednocześnie od … r. nabywał systematycznie niezabudowane działki w okolicy …………………….., na których wznosił budynki mieszkalne i regularnie sprzedawał znajdujące się w nich lokale. W l………... nabył ……….nieruchomości niezabudowane.

………..r. podatnik rozpocząłdziałalność gospodarczą m.in. w zakresie robót budowlanych związanych ze wznoszeniem budynków mieszkalnych oraz sprzedaży i kupna nieruchomości na własne imię i nazwisko.

We wniosku brak oceny organu, czy działania podejmowane przez podatnika cechowała powtarzalność, ciągłość, nastawienie na zysk. Nie badano też rozmiarów działalności. Sprzedaż przez podatnika ……….. lokali w ……. r. uznano za sprzedaż przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, na podstawie twierdzenia podatnika, a nie na podstawie dogłębnej analizy wszystkich dowodów mających znaczenie w sprawie. Podkreślenia wymaga, że na dzień wydania decyzji nr ………………………... organ był w posiadaniu wydruku ze strony firmy, prowadzonej od…. r. przez podatnika, na której znajdują się informacje m.in. o inwestycjach zrealizowanych przez tę firmę. Przy inwestycji „Wilkowice – (…)” znajduje się następujący opis: „Pierwsza inwestycja dewelopera. Inwestycję stanowi budynek wolnostojący w zabudowie bliźniaczej. W budynku znajdują się ... mieszkania po dwa na poziomie parteru (o pow. ok. ... m²) i piętra (o pow. ok. ……………..m²). Każde z mieszkań z osobnym wejściem. Inwestycja zlokalizowana pod Lesznem w miejscowości ………….., na osiedlu domów wolnostojących. Budynek oddany do użytku w …….. r.”.

W związku z powyższym zasadne jest uznanie, że odpłatne zbycie przez podatnika w ……. r.  
2 lokali, położonych w Wilkowicach zostało dokonane w okolicznościach uzasadniających rozliczenie w ramach działalności gospodarczej, a nie na zasadach określonych w art. 30e ustawy  
o podatku dochodowym od osób fizycznych.

**4. Prawidłowość kontroli funkcjonalnej realizowanej w kontrolowanym procesie**

W trakcie obecnej kontroli ustalono, że decyzją nr 7/2017 z 29 czerwca 2017 r. w sprawie wyznaczenia osób sprawujących kontrolę funkcjonalną w Urzędzie Skarbowym w Nowej Soli, zmienioną następnie decyzją nr 6/2018 z 31 stycznia 2018 r. oraz decyzją nr 30/2018 z 14 grudnia 2018 r., Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowej Soli określił katalog, terminy, wielkość próby oraz osoby przeprowadzające czynności kontrolne w ramach sprawowania kontroli funkcjonalnej w ww. Urzędzie.

Kontrola funkcjonalna dot. problematyki opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami została przeprowadzona w Referacie Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV) i Dziale Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA).

Ustalenia dot. przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych w komórce SPV:

* 17 listopada 2017 r. kontrolę w zakresie orzekania w ramach prowadzonych postępowań podatkowych w sprawie ustalania lub określania zobowiązań podatkowych przeprowadziła Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowej Soli. Kontrola dotyczyła 2017 r. W jej ramach zweryfikowano 3 postępowania podatkowe zakończone decyzją organu podatkowego, którą podpisał z upoważnienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowej Soli – Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowej Soli. Jedno ze weryfikowanych postępowań dotyczyło niezłożenia przez stronę zeznania za 2011 r. z tytułu uzyskania dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem 5 lat. W trakcie kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości i nie wydano zaleceń pokontrolnych.
* 7 grudnia 2017 r. kontrolę w zakresie zasadności odstępowania od składania wniosków o wydanie decyzji o zabezpieczeniu w trakcie kontroli podatkowej oraz postępowań podatkowych przeprowadził Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowej Soli. Kontrola dotyczyła 2017 r. i objęto nią 3 sprawy. Nieprawidłowości nie stwierdzono, natomiast w sprawie opisanej w punkcie 2 stwierdzono uchybienie polegające na upłynięciu 17 dni pomiędzy wydrukowaniem karty oceny zasadności postępowania a podpisaniem karty.
* W związku z tym zalecono przeprowadzenie szkolenia dot. sporządzania i akceptowania karty oceny zasadności zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Zalecenie zrealizowano  
  15 grudnia 2017 r. poprzez przeprowadzenie szkolenia w powyższym zakresie.
* 22 listopada 2017 r. kontrolę w zakresie orzekania w ramach prowadzonych postępowań podatkowych w sprawie ustalania lub określania zobowiązań podatkowych, przeprowadził Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowej Soli. Zweryfikowano 3 sprawy. Nieprawidłowości nie stwierdzono, natomiast z powodu stwierdzonych uchybień zalecono: udokumentowanie w prowadzonych obecnie sprawach stosowania Standardów dot. Wyjaśnień i Wezwań w formie adnotacji służbowej oraz dokonanie zaewidencjonowania sporządzonych adnotacji; przeprowadzenie wewnętrznego szkolenia dla pracowników nt. stosowania Standardów dot. Wyjaśnień i Wezwań w postępowaniach podatkowych w szczególności dokumentowanie  
  i ewidencjonowanie czynności; dokonanie sprawdzenia aktualności w prowadzonych postępowaniach powoływanych publikatorów aktów prawnych, w których zawarte są przepisy będące podstawą wydawanych pism i rozstrzygnięć. Zalecenie zrealizowano 15 grudnia 2017 r. poprzez przeprowadzenie szkolenia w powyższym zakresie.
* 19 grudnia 2017 r. kontrolę w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych w sprawach ustalania lub określania zobowiązań podatkowych – sprawy w toku, przeprowadził kierownik SPV. Kontrola dotyczyła 2017 r. W jej trakcie zweryfikowano 10 spraw. Nie stwierdzono nieprawidłowości. Nie określono zaleceń pokontrolnych.
* 27 grudnia 2018 r. kontrolę w zakresie prowadzenia postępowań podatkowych w sprawach ustalania lub określania zobowiązań podatkowych – sprawy w toku, przeprowadził kierownik SPV. Kontrola dotyczyła 2018 r. W jej trakcie zweryfikowano 5 spraw. Nie stwierdzono nieprawidłowości. Nie określono zaleceń pokontrolnych.

Ustalenia dot. przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych w komórce SKA:

* 11 grudnia 2017 r. kontrolę w zakresie ewidencjonowania czynności sprawdzających w aplikacji E-ORUS oraz w zakresie czynności sprawdzających – sprawy w toku, przeprowadził kierownik SKA. Obie kontrole dotyczyły 2017 r. i obejmowały łącznie 10 spraw. W obydwu kontrolach nie stwierdzono nieprawidłowości i nie wydano zaleceń.
* W dniach od 10 do 14 grudnia 2018 r. kontrolę w zakresie dokonywania czynności sprawdzających, przeprowadził kierownik SKA. Kontrola dotyczyła II półrocza 2018 r. i obejmowała  
  4 sprawy. W trakcie kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości i nie sformułowano zaleceń pokontrolnych.

Wszystkie z ww. kontroli zostały udokumentowane na formularzu F-010/IZZ/1.

W trakcie obecnej kontroli stwierdzono, że przy opisie sprawy nr ……………………….– kontrola funkcjonalna przeprowadzona 19 grudnia 2017 r. przez kierownika SPV w zakresie *prowadzenia postępowań podatkowych w sprawach ustalania lub określania zobowiązań podatkowych – sprawy w toku*, jako datę doręczenia postanowienia z 10 listopada 2017 r. o wszczęciu postępowania podatkowego wskazano 28 listopada 2017 r., zamiast 27 listopada 2017 r. Powyższe nie ma jednak wpływu na końcową ocenę przeprowadzonej przez kontrolowany organ kontroli funkcjonalnej.

W trakcie obecnej kontroli ustalono, że:

* komórka SOB nie przesyłała w ogóle lub przesyła z dużym opóźnieniem w formie „papierowej” innym organom zgodnie z właściwością akty notarialne dot. odpłatnego zbywania nieruchomości, a przekazywanie aktów notarialnych w formie elektronicznej następowało z opóźnieniem, ponadto w CZM od II połowy 2017 r. oraz w 2018 r. sprawy w zakresie odpłatnego zbycie nieruchomości nie były ewidencjonowane jako PPR w aplikacji CZM;
* komórka SKA nie stosowała jednolitych zasad w zakresie monitorowania podatników nieskładających zeznania podatkowe PIT-39, ponadto niejednolicie postępowała w trakcie czynności sprawdzających, które kończyły się analizą lub protokołem (nie na wszystkich dokumentach widoczna akceptacja kierownika SKA);
* komórka SPV nie informowała należycie podatnika w trakcie postępowania podatkowego o przepisach prawa mających zastosowanie w konkretnej sprawie, zawiadomienia do komórki karnej skarbowej o naruszeniu przepisów prawa przekazywane były ze znacznym opóźnieniem.

W związku z tym zasadnym jest objęcie ww. obszarów kontrolą funkcjonalną.

Uchybień i nieprawidłowości w kontrolowanym obszarze nie stwierdzono.

**OCENA KONTROLOWANEJ DZIAŁALNOŚCI**

Działania Urzędu Skarbowego w Nowej Soli w związku z kontrolą w zakresie opodatkowania w latach 2017-2018 podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów  
z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami ocenia się **pozytywnie z nieprawidłowościami.**

Ustalenia przeprowadzonej kontroli wskazują na to, że kontrolowany organ podjął szereg działań mających na celu sprawne i terminowe załatwienie spraw z zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości. Z uwagi jednak na ilość wpływających spraw w kontrolowanym okresie, zmiany organizacyjne w Urzędzie a także trudności kadrowe, nie wszystkie skontrolowane zagadnienia można ocenić pozytywnie.

**NIEPRAWIDŁOWOŚCI**

W zakresie opodatkowania w latach 2017-2018 podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów i dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

Nieprawidłowości:

1. niezakładanie spraw w podatku PPR w aplikacji CZM w l.2017-2018;
2. nieprzesyłanie wszystkich aktów notarialnych w formie papierowej wg właściwości do innych organów w l.2017-2018;
3. przesyłanie tylko części aktów notarialnych w formie elektronicznej wg właściwości do innych organów w l.2017-2018;
4. niedokonanie weryfikacji ceny sprzedaży pod kątem zgodności z wartością rynkową (sprawa nr ………………………...);
5. w aktach sprawy brak jest dokumentów w zakresie weryfikacji wartości rynkowej; ponadto w decyzji brak informacji o dokonanej weryfikacji oraz stwierdzenia, że cena sprzedaży odpowiada wartości rynkowej (7 przypadków);
6. niezgromadzenie kompletnego materiału dowodowego oraz niepełna analiza sprawy pod kątem ustalenia rezydencji podatkowej oraz właściwości miejscowej (1 przypadek);
7. brak jednolitej, pełnej informacji o przepisach mających zastosowanie w sprawie - dot. zrealizowania przez Urząd obowiązku wynikającego z art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej (6 przypadków);
8. wydanie decyzji w ostatnim roku przed upływem terminu przedawnienia (5 przypadków);
9. doręczenie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego oraz wezwania pełnoletniemu domownikowi w miejscu zameldowania podatnika, które jak wynika z akt sprawy nie było miejscem zamieszkania podatnika oraz nie zostało wskazane jako adres do doręczeń w kraju (1 przypadek);
10. wielokrotne przedłużenie terminu załatwienia sprawy z uwagi na konieczność przeanalizowania materiału dowodowego, w sytuacji gdy materiał dowodowy nie był obszerny i przy jednoczesnym braku innych czynności ze strony urzędu (1 przypadek);
11. zebrany w sprawie materiał dowodowy wskazuje, że odpłatne zbycie przedmiotowych lokali zostało dokonane w okolicznościach uzasadniających rozliczenie w ramach działalności gospodarczej, a nie na zasadach określonych w art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; jednocześnie dokonana na potrzeby postępowania podatkowego analiza okoliczności, opiera się głównie na zachowaniach podatnika, nie odnosi się natomiast do definicji działalności gospodarczej określonej w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (1 przypadek);
12. sporządzenie zawiadomienia z 12.11.2019 r., nr ……………………………………….., …………………………………………………………... i przekazanie go do komórki ds. karnych skarbowych po ponad roku od uprawomocnienia się decyzji i po przedawnieniu się zobowiązania podatkowego (przedawnienie 31.12.2018 r.) (1 przypadek);
13. notatkę z 7.11.2019 r., nr ……………………………………………………………... ……….. o odstąpieniu przekazano komórce ds. karnych skarbowych;
14. W uzasadnieniu odstąpienia podniesiono, że kwota ustalona decyzją nie przekracza 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, które w 2012 r. wynosiło 1.500 zł (5 x 1.500 zł = 7.500 zł), co stanowi wykroczenie skarbowe. Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok (w tej sprawie 31.12.2014 r.), dlatego notatka powinna była zostać sporządzona w terminie do miesiąca od dnia uprawomocnienia się decyzji wymiarowej kończącej postępowanie podatkowe lub od otrzymania informacji o uprawomocnieniu się decyzji, a więc jeszcze w grudniu 2017 r. (1 przypadek).

Uchybienia:

1. przesyłanie aktów notarialnych w formie elektronicznej z opóźnieniem;
2. błędnie wpisana data nabycia udziałów w lokalu,
3. niepełna analiza pod kątem zakwalifikowania transakcji jako opodatkowanej w ramach działalności gospodarczej (1 przypadek),
4. niepełna analiza pod kątem zakwalifikowania transakcji jako zwolnionej na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 updof w stosunku do działki nr ………., stanowiącej drogę dojazdową. W przypadku uznania dalszej weryfikacji za nieekonomiczną (z uwagi na fakt, iż działka o pow……... ha została zbyta za cenę…….. zł) brak stosownego zapisu w tym względzie (1 przypadek),
5. niespisanie protokołu/adnotacji („analizy) z czynności sprawdzających (2 przypadki),
6. w aktach sprawy brak dokumentów potwierdzających dokonanie weryfikacji wartości rynkowej, w protokole z czynności sprawdzających nie zawarto informacji w tym zakresie (2 przypadki),
7. na protokole brak informacji o zweryfikowaniu/ zaakceptowaniu protokołu przez kierownika komórki (1 przypadek),
8. błędne ustalenie wysokości wydatków na własne cele mieszkaniowe (1 przypadek),
9. w aktach sprawy znajdują się dokumenty (ponumerowane i ujęte w spisie akt), które nie stanowią materiału dowodowego sprawy (powinny stanowić tzw. akta podręczne) (2 przypadki),
10. błędne zastosowanie art. 22 ust. 6d updof poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu kosztów umowy notarialnej darowizny rep. ………………………... (1 przypadek),
11. wskazanie błędnego przepisu w podstawie prawnej decyzji oraz powołanie niewłaściwego przepisu w uzasadnieniu decyzji (wskazano przepis art. 22 ust. 6c updof, który nie ma zastosowania w sprawie) (1 przypadek),
12. wskazanie błędnego przepisu w wezwaniu (wskazano przepis art. 22 ust. 6c updof, który nie ma zastosowania w sprawie) (1 przypadek),
13. wskazanie błędnej kwoty przychodu w wezwaniach kierowanych w toku czynności sprawdzających; W toku czynności sprawdzających wskazywano w wezwaniach kwotę przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości w wysokości………. zł, w decyzji ustalono przychód w kwocie………. zł (zgodnie z zapisami wynikającymi z umowy sprzedaży)   
    (1 przypadek),
14. niezgromadzenie kompletnego materiału dowodowego oraz niepełna analiza sprawy pod kątem ustalenia rezydencji podatkowej oraz właściwości miejscowej (1 przypadek),
15. doręczenie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego oraz wezwania pełnoletniemu domownikowi w miejscu zameldowania podatnika, które jak wynika z akt sprawy nie było miejscem zamieszkania podatnika oraz nie zostało wskazane jako adres do doręczeń w kraju (1 przypadek),
16. błędne zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu kwoty stanowiącej ½ kosztów aktu notarialnego Rep. ………………………….. r. - aneksu do umowy sprzedaży (umowa zawarta prawie 8 miesięcy po dacie odpłatnego zbycia), gdyż wydatek taki nie mieści się w katalogu kosztów określonym w art. 22 ust. 6c updof (1 przypadek),
17. błędne obliczenie wysokości dochodu zwolnionego od opodatkowania (1 przypadek),
18. wielokrotne przedłużenie terminu załatwienia sprawy z uwagi na konieczność przeanalizowania materiału dowodowego (materiał dowodowy nie jest obszerny) przy jednoczesnym braku innych czynności ze strony urzędu (1 przypadek),
19. materiał dowodowy zebrany w sprawie wskazuje, że odpłatne zbycie przedmiotowych lokali zostało dokonane w okolicznościach uzasadniających rozliczenie w ramach działalności gospodarczej, a nie na zasadach określonych w art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednocześnie dokonana na potrzeby postępowania podatkowego analiza okoliczności, w ocenie kontrolujących, opiera się głównie na zachowaniach podatnika, nie odnosi się natomiast do definicji działalności gospodarczej określonej w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (1 przypadek),
20. w notatce z 10.10.2017 r., nr …………………………………….błędnie odniesiono się do wynagrodzenia za pracę w 2012 r., zamiast do wynagrodzenia za pracę w 2011 r.; ponadto karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok (w tej sprawie 31.12.2013 r.). Ten powód powinien zostać wskazany jako przyczyna odstąpienia (1 przypadek),
21. notatkę z 7.11.2019 r., nr ………………………….. o odstąpieniu sporządzono po ponad roku od dnia uprawomocnienia się decyzji wymiarowej (decyzja z 20.02.2018 r.). Ponadto zasadność odstąpienia motywowano tym, że kwota ustalona decyzją jest niższa niż ½ wynagrodzenia za pracę w 2012 r., w sytuacji gdy zgodnie z przepisami wykroczenie skarbowe jest to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Dodatkowo karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok (w tej sprawie 31.12.2013 r.). Ten powód powinien zostać wskazany jako przyczyna odstąpienia (1 przypadek),
22. zawiadomieniem z 10.05.2018 r., nr ……………………..., zawiadomiono komórkę ds. karnych skarbowych o naruszeniu przepisów. Zauważyć należy, że kwota ustalona decyzją [(1.076](mailto:!@.076) zł) nie przekracza 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, które w 2012 r. wynosiło 1.500 zł (5 x 1.500 zł=7.500 zł), co stanowi wykroczenie skarbowe. Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. W tej sprawie 31.12.2014 r. Stąd zasadne było odstąpienie od przekazania zawiadomienia o naruszeniu przepisów (1 przypadek),
23. notatkę z 7.11.2019 r., nr …………………………... o odstąpieniu sporządzono po dwóch latach od dnia uprawomocnienia się decyzji wymiarowej (decyzja z 7.09.2017 r.). Zasadność odstąpienia motywowano tym, że kwota ustalona decyzją nie przekracza 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, które w 2011 r. wynosiło 1.386 zł (5 x 1.386 zł = 6.930 zł). Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. W tej sprawie 31.12.2013 r.Ten powód powinien zostać wskazany jako przyczyna odstąpienia (1 przypadek),
24. notatkę z 7.11.2019 r., nr ………………………………………………………………. 53.2017 o odstąpieniu przekazano komórce ds. karnych skarbowych.
25. W uzasadnieniu odstąpienia podniesiono, że kwota ustalona decyzją nie przekracza 5-krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, które w 2012 r. wynosiło 1.500 zł (5 x 1.500 zł = 7.500 zł), co stanowi wykroczenie skarbowe. Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok (w tej sprawie 31.12.2014 r.), dlatego notatka powinna była zostać sporządzona w terminie do miesiąca od dnia uprawomocnienia się decyzji wymiarowej kończącej postępowanie podatkowe lub od otrzymania informacji o uprawomocnieniu się decyzji, a więc jeszcze w grudniu 2017 r. (1 przypadek),
26. sporządzenie zawiadomienia z 12.11.2019 r., nr ………………………………………………. i przekazanie go do komórki ds. karnych skarbowych po ponad roku od uprawomocnienia się decyzji i po przedawnieniu się zobowiązania podatkowego (przedawnienie 31.12.2018 r.) (1 przypadek).

**ZALECENIA**

W zakresie stwierdzonych nieprawidłowości:

1. uzupełnić aplikację CZM o sprawy w podatku PPR, które wpłynęły w l. 2017-2018 oraz na bieżąco rejestrować w niej nowo wpływające sprawy;
2. przesłać wszystkie nieprzesłane „papierowe” akty notarialne z lat 2017-2018 wg właściwości do innych organów oraz na bieżąco przesyłać akty notarialne w formie papierowej wg właściwości do innych urzędów;
3. przekazać w formie elektronicznej wg właściwości do innych organów akty notarialne, które wpłynęły do Urzędu w l.2017-2018 i dotąd nie zostały wysłane;
4. dokonywać weryfikacji ceny sprzedaży pod kątem zgodności z wartością rynkową; weryfikację dokumentować; w przypadku nieruchomości położonych na terenie innego urzędu wystąpić z zapytaniem do właściwego organu o podanie informacji, czy cena sprzedaży określona w umowie odpowiada wartości rynkowej z dnia jej zawarcia, natomiast jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej, ustalić jaką wartość przyjęto dla celów podatku od czynności cywilnoprawnych;
5. uwzględniać i wyjaśniać wszelkie okoliczności wynikające z materiału dowodowego sprawy;
6. sporządzać w postępowaniu podatkowym pełną pisemną informację spełniającą wymogi z art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej;
7. podejmować czynności w terminach wynikających z zaleceń dla urzędów skarbowych zawartych w piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Zielonej Górze z 10.04.2015 r., nr ZRKP/4030-0001/15 (z uwzględnieniem zmiany przepisów dla transakcji dokonywanych od 2019 r., tj. wydłużeniem okresu na ponoszenie wydatków uprawniających do ulgi mieszkaniowej);
8. przeszkolić pracowników w zakresie procedury w postępowaniu podatkowym oraz w zakresie przepisów mających zastosowanie w sprawie;
9. zwiększyć nadzór nad terminowością załatwiania spraw;
10. sporządzać i przekazywać komórce zajmującej się sprawami karnymi skarbowymi zawiadomienia o naruszeniu przepisów prawa przez komórki organizacyjne do tego zobowiązane w terminach wynikających z instrukcji.

W zakresie stwierdzonych uchybień:

1. cyklicznie, tj. do 20-ego dnia każdego miesiąca za poprzedni miesiąc, za pomocą funkcjonalności w CZM „Przekazanie informacji” przesyłać wg właściwości akty notarialne w formie elektronicznej;
2. dołożyć większej staranności przy wprowadzaniu danych do CZM;
3. dokonywać pełnej analizy mającej na celu ustalenie zasadności rozliczenia transakcji w ramach działalności gospodarczej oraz potwierdzenie faktu rozliczenia transakcji zbycia nieruchomości w ramach działalności gospodarczej;
4. dokonywać pełnej analizy mającej na celu ustalenie zasadności zastosowania zwolnienia;
5. sporządzać protokół/adnotację („analiza”) z czynności sprawdzających;
6. na protokole z czynności sprawdzających powinna znaleźć się informacja o zweryfikowaniu/ zaakceptowaniu protokołu przez kierownika komórki;
7. wnikliwe badać każdą sprawę, w tym także w zakresie ustalania wysokości wydatków na własne cele mieszkaniowe;
8. przechowywać dokumenty wewnętrzne, notatki i obliczenia w aktach podręcznych;
9. uwzględniać aktualne interpretacje i wyjaśnienia w zakresie przepisów mających zastosowanie w sprawie;
10. weryfikować podstawę prawną na etapie akceptacji decyzji w celu uniknięcia wskazania błędnego przepisu w podstawie prawnej decyzji oraz powołania niewłaściwego przepisu w uzasadnieniu decyzji;
11. weryfikować cytowane w piśmie/wezwaniu przepisy, w szczególności przy wykorzystywaniu wzorów pism z innych spraw;
12. wnikliwie analizować sprawy w celu uniknięcia rozbieżności pomiędzy wskazaniem kwoty przychodu w wezwaniach kierowanych w toku czynności sprawdzających a ustaloną kwotą przychodu w decyzji;
13. poprawnie sporządzać zawiadomienia o naruszeniu przepisów prawa;
14. notatki o odstąpieniu sporządzać i przekazywać do komórki ds. karnych skarbowych zgodnie z terminami wskazanymi w instrukcji.

Ponadto w związku z ww. nieprawidłowościami i uchybieniami zaleca się objęcie kontrolą funkcjonalną:

1. terminowości przesyłania w formie papierowej i elektronicznej aktów notarialnych dot. odpłatnego zbycia nieruchomości;
2. zakładania spraw w podatku PPR w aplikacji CZM;
3. monitorowania podatników nieskładających zeznania PIT-39;
4. przekazywania komórce ds. karnych skarbowych zawiadomień o naruszeniu prawa lub notatek o odstąpieniu w terminach wynikających z instrukcji;
5. informowania podatnika w trakcie prowadzonego postepowania podatkowego o przepisach prawa mających zastosowanie w sprawie.

Informację o realizacji zaleceń pokontrolnych wraz z potwierdzającymi ją dokumentami należy przesłać do tut. organu do 30 września 2020 r.

Wystąpienie pokontrolne liczy łącznie 32 stron.

Zielona Góra, dnia 4 maja 2020 r.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej

w Zielonej Górze

Adam Andrzejewski

*(podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym)*