



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Bydgoszczy

LBY – 4101-027-06/2013

P/13/139

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Bydgoszczy

ul. Wały Jagiellońskie 12, 85-950 Bydgoszcz

T +48 52 567 58 00, F +48 52 567 58 60

lby@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/13/139 – Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w województwie kujawsko-pomorskim
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli - Delegatura w Bydgoszczy
Kontrolerzy	Maciej Gajdzik, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 86227 z 2 października 2013 r., Mateusz Grynicz, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 88910 z 27 listopada 2013 r.
Jednostka kontrolowana	Trzeci Urząd Skarbowy w Bydgoszczy, ul. Tadeusza Rejtana 5, 85-032 Bydgoszcz, REGON 091268140, zwany dalej „Urzędem”
Kierownik jednostki kontrolowanej	Marek Estkowski, Naczelnik Urzędu, zwany dalej „Naczelnikiem”.

[dowód: akta kontroli str. 1-2, 23-24]

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli oceniając¹ działalność kontrolowanej jednostki w latach 2009-2013 (I. półrocze) w zbadanym zakresie, wskazuje iż pracownicy Urzędu podejmowali szereg działań w celu zapewnienia zgodnego z przepisami prawa podatkowego opodatkowania wszystkich przychodów i dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami. Pomimo tego stwierdzono przypadki, w których na skutek przedawnienia nastąpiło wygaśnięcie zobowiązań podatkowych.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Podejmowane w okresie kontrolowanym działania polegały m.in. na przeprowadzeniu 1.319 czynności sprawdzających², w 417 przypadkach skutkujących ustaleniem zaniżenia zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 2.382.484 zł. Ponad 50% tych czynności przeprowadzono w ciągu roku po upływie okresu uprawniającego do zwolnienia od podatku przychodów i dochodów uzyskanych ze zbycia nieruchomości i praw majątkowych. NIK wskazuje, iż rzetelnie weryfikowano dane zawarte w deklaracjach, rzetelnie weryfikowano i terminowo zwracano nadpłaty podatku, co do zasady wnikliwie i szybko prowadzono postępowania podatkowe, wszczynane bez zbędnej zwłoki.

Jednocześnie należy wskazać, iż nie dokonywano niezwłocznej analizy danych o zbywcach nieruchomości uzyskanych z aplikacji „Czynności majątkowe”. Ponadto działania mające na celu dochodzenie należności podatkowych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych okazały się częściowo nieskuteczne m.in. w przypadkach, w których w toku czynności sprawdzających skutkujących złożeniem korekty, czy też przed wydaniem lub doręczeniem decyzji, z tytułu przedawnienia nastąpiło wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, przez co organ

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

² Dane nie obejmują czynności sprawdzających przeprowadzonych po upływie pięciu lat licząc od końca roku, w którym dokonano transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości lub określonych praw majątkowych związanych z nieruchomościami.

podatkowy utracił możliwość dochodzenia należności podatkowych na łączną kwotę 25.602 zł. Wynikało to z faktu, iż do czasu wydania interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r.³ organ podatkowy w sposób niewłaściwy interpretował przepisy dotyczące terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, opierając się na wytycznych Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy oraz orzecznictwie sądów administracyjnych. Wpływ na przedawnienie zobowiązań miała także zwłoka w przekazywaniu informacji na temat transakcji zbycia nieruchomości przez inne organy podatkowe oraz utrudniony kontakt z podatnikami skutkujący wydłużeniem prowadzonych postępowań.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Skuteczność egzekwowania od podatników, w tym uchylających się od opodatkowania, wynikających z prawa podatkowego obowiązków związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych

Opis stanu
faktycznego

1.1. W okresie obejmującym lata 2009-2012 oraz pierwsze półrocze 2013 r. w Urzędzie złożonych zostało 1.779 zeznań związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, w tym: 391 dotyczących rozliczenia za rok 2009, 495 - za rok 2010, 480 - za rok 2011, 411 - za rok 2012 oraz 2 – za pierwsze półrocze 2013 r. Dodatkowo podatnicy złożyli 386 oświadczeń o wydatkowaniu przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanego na zasadach obowiązujących przed 31 grudnia 2006 r. na cele mieszkaniowe oraz 406 oświadczeń o skorzystaniu z tzw. ulgi meldunkowej.

W złożonych zeznaniach wykazano podatek z odpłatnego zbycia w łącznej kwocie 6.309.391 zł, w tym: 1.721.599 zł - za rok 2009, 1.948.760 zł - za rok 2010, 1.543.796 zł - za rok 2011 oraz 1.085.736 zł - za rok 2012. Skorzystanie ze zwolnienia w podatku zadeklarowało 83% podatników rozliczających się na drukach PIT-23 oraz 63,3% podatników rozliczających się na drukach PIT-39. Wysokość związanej z tym preferencji podatkowej wyniosła 12.313.682 zł, w tym za rok 2009 – 2.213.105 zł, za rok 2010 – 3.079.931 zł, za rok 2011 – 3.437.978 zł, zaś za rok 2012 – 3.572.218 zł. Natomiast szacowana kwota preferencji podatkowej związanej ze zwolnieniem określonym w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴ wyniosła za lata 2009-2012 8.213.055 zł.

[dowód: akta kontroli str. 3-13]

1.2. Złożone zeznania związane z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych wprowadzane były do systemu POLTAX w terminie do 86 dni od ich wpływu. Większość z nich (72%) odnotowana została w systemie w czasie krótszym, niż dwa tygodnie od dnia wpływu, zaś w ciągu 30 dni zarejestrowanych zostało 95% złożonych deklaracji. Deklaracje zatwierdzano w systemie POLTAX w przeważającej części (81%) w ciągu dwóch tygodni od dnia ich wpływu, zaś przed upływem 30 dni zatwierdzonych zostało 92% deklaracji.

[dowód: akta kontroli str. 200]

³ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r. nr DD9/033/297/BRT/SKT/2011/DD-466 (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2011 r., Nr 9, poz. 56), nazywana dalej „interpretacją Ministra Finansów z 27 grudnia 2011 r.”.

⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.), nazywana dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

1.3. Czynności sprawdzające dokonywane były w terminie zapewniającym możliwość naliczania ewentualnych odsetek za zwłokę. Na podstawie próby 20 zeznań stwierdzono, że deklaracjom towarzyszyły adnotacje, potwierdzające ich sprawdzenie pod względem formalnym i rachunkowym. Nie wystąpiły przesłanki do korygowania powyższych deklaracji przez organ podatkowy w trybie art. 274 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁵.

[dowód: akta kontroli str. 58, 201-202]

1.4. Wprowadzone w Urzędzie zasady weryfikacji danych zawartych w deklaracjach związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami zapewniały wyeliminowanie ewentualnych nieprawidłowości w rozliczeniach podatników, które poddane zostały weryfikacji.

W badanym okresie, na podstawie poleceń służbowych Naczelnika⁶, szczegółowej weryfikacji miały podlegać zeznania złożone przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej oraz nie uzyskujących przychodów z najmu, dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze, w których wykazano podatek do zapłaty z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, albo praw majątkowych. Odstąpienie od weryfikacji dozwolone było w przypadku przeprowadzenia takiej czynności w poprzednim okresie rozliczeniowym z wynikiem negatywnym, o ile treść zeznania nie budziła wątpliwości (po pisemnym odnotowaniu odstąpienia od weryfikacji i uzyskaniu akceptacji kierownika komórki organizacyjnej). W dniu 28 grudnia 2011 r. wprowadzono w Urzędzie szczegółową regulację w zakresie postępowania w sprawach opodatkowania przychodu/dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

[dowód: akta kontroli str. 14-20, 59-64]

Na podstawie próby 30 deklaracji PIT-23 oraz 20 zeznań PIT-39, złożonych za lata 2009-2012, w których wykazano podatek do zapłaty, stwierdzono, że w 26 przypadkach do końca 2013 r. w ramach czynności sprawdzających nie przeprowadzono weryfikacji zeznania z udziałem podatnika.

[dowód: akta kontroli str. 35, 203-215, 242-247]

W okresie objętym kontrolą pracownicy Urzędu zweryfikowali 310 z 1779 zeznań złożonych przez podatników (17%), w tym 171 za rok 2009, 101 za rok 2010, 32 za rok 2011 oraz sześć za rok 2012. Wynikiem pozytywnym zakończonych zostało 71 czynności sprawdzających, co skutkowało stwierdzeniem zaniżenia zobowiązań podatkowych na kwotę 305.137 zł oraz stwierdzeniem zawyżenia zobowiązań podatkowych na kwotę 46.584 zł.

[dowód: akta kontroli str. 3-13, 111-116]

Na podstawie próby 70 deklaracji sprawdzonych bez udziału podatnika oraz 50 zeznań, jakie na podstawie opisanych wyżej uregulowań wewnętrznych Urzędu, miały być weryfikowane z udziałem podatnika, stwierdzono, że w ramach czynności sprawdzających pracownicy Urzędu badali m.in. zgodność zadeklarowanych przychodów z danymi wynikającymi z aktu notarialnego i wartością rynkową ustaloną na potrzeby podatku od czynności cywilnoprawnych oraz zgodność zadeklarowanych kosztów z danymi z aktów nabycia zbywanej nieruchomości,

⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.), nazywana dalej „Ordynacją podatkową”.

⁶ Polecenia nr 4 z dnia 23 lipca 2010 r. oraz nr 7/2011 z dnia 30 sierpnia 2011 r. w sprawie ustalenia kryteriów do weryfikacji zeznań podatkowych złożonych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatników ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

a także - ewentualnymi nakładami, zadeklarowanych dochodów i przychodów zwolnionych z dowodami poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe.

[dowód: akta kontroli str. 219-222]

Na podstawie próby 50 deklaracji, w których wykazano podatek do zapłaty, stwierdzono, że w 24 przypadkach, dotyczących łącznie podatku w wysokości 286.647 zł, pracownicy Urzędu zweryfikowali zobowiązania podatników, obliczając je zgodnie z wymogami określonymi w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. Sprawdzeniu poddawano również prawdziwość składanych przez podatników oświadczeń o spełnieniu warunku do zwolnienia, określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zbadanym 40 oświadczeniom podatników, złożonym w celu uzyskania powyższego zwolnienia, towarzyszyło zaświadczenie organu meldunkowego, potwierdzające wymagany okres zameldowania na pobyt stały w zbywanej nieruchomości.

[dowód: akta kontroli str. 79-81, 83-93, 203-208, 242-251]

Czynności sprawdzające z udziałem podatnika dokumentowane były poprzez sporządzenie protokołu, który był podpisywany przez pracownika przeprowadzającego te czynności. Projekty protokołów czynności sprawdzających (względnie egzemplarze pozostające w aktach postępowania) zawierały ślad rewizyjny w formie podpisów zwierzchników służbowych pracownika wykonującego daną czynność.

[dowód: akta kontroli str. 89-93]

We wszystkich 17 spośród 72 objętych badaniem przypadków naliczenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych wynikających z niewydatkowania środków na cele w art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. a i e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. przez podatników, którzy nie złożyli albo uchybili terminowi złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2 tej ustawy, odsetki za okres pierwszych dwóch lat licząc od dnia sprzedaży naliczone zostały w pełnej wysokości.

[dowód: akta kontroli str. 165-167, 194-196]

1.5. Na podstawie danych z systemu POLTAX stwierdzono, że 20 podatników złożyło za lata 2009-2012 oraz za pierwsze półrocze 2013 r. co najmniej cztery zeznania dotyczące zbycia nieruchomości.

W związku z wielokrotnym (ponad dziesięciokrotnym) deklarami przychodów uzyskiwanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przez tych samych podatników, w kontrolowanym okresie w Urzędzie w sześciu przypadkach przeprowadzono analizy wykazywanego przez podatników źródła przychodów, w celu wykluczenia lub potwierdzenia uzyskiwania przez zbywców w latach 2007-2012 przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Analizy te prowadzone były przez Dział Kontroli Podatkowej (w latach 2009 - 2010) oraz Referat Analiz i Planowania (od 2011 r.). Na podstawie powyższych analiz do kontroli zakwalifikowano trzech podatników. W dwóch przypadkach przeprowadzone kontrole nie doprowadziły do uznania przychodów ze sprzedaży nieruchomości, za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej. W jednym przypadku kontrola ma zostać przeprowadzona w pierwszym kwartale 2014 r.

Zastępca Naczelnika Urzędu podał w powyższej sprawie, że pozostałych tego rodzaju spraw nie uwzględniono w planach kontroli, biorąc pod uwagę korzystne dla podatników orzecznictwo sądów, dotyczące wielokrotnego zbywania nieruchomości,

oraz bardzo dużą ilość innych spraw, podlegających kontroli, w tym dotyczących podejrzenia popełnienia przestępstwa.

[dowód: akta kontroli str. 25-34]

1.6. Stosowana w Urzędzie praktyka nie umożliwiała niezwłocznego wyjaśniania powstania zobowiązania podatkowego w związku z zawartymi przez podatników transakcjami odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jakie miały miejsce od 2010 r.

W celu sprawdzenia, czy wszyscy zobowiązani złożyli zeznania podatkowe, w których rozliczyli podatek dochodowy z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w Urzędzie sukcesywnej analizie poddawano informacje o transakcjach zbycia wynikające z aktów notarialnych przesyłanych przez notariuszy na potrzeby podatku od czynności cywilnoprawnych. Odnosnie danych dotyczących roku 2009 analizą nie objęto jedynie pojedynczych przypadków. Natomiast zaawansowanie pełnej analizy danych, otrzymanych za lata 2010 - 2012, zgodnie z wyjaśnieniami Kierownika Działu Obsługi Bezpośredniej było oceniane na 65%.

Na podstawie danych o zbywcach nieruchomości zawartych w aplikacji „Czynności majątkowe”⁷, w wyniku niniejszej kontroli stwierdzono, że 52 podatników nie złożyło zeznania w związku z transakcjami dotyczącymi odpłatnego zbycia nieruchomości, przeprowadzonymi w 2010 r. W 23 z tych przypadków w okresie do końca 2013 r. Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy przestał być organem właściwym w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych. Odpowiednich zeznań nie złożyło także 108 podatników, którzy dokonali odpłatnego zbycia nieruchomości w drugiej połowie 2012 r. W 16 z tych przypadków w okresie do końca 2013 r. Naczelnik przestał być właściwym organem.

[dowód: akta kontroli str. 209-218]

Dane z aplikacji „Czynności majątkowe”, w formie ewidencji wybranych informacji majątkowych, od 2011 r. co najmniej raz na kwartał były przekazywane z komórki organizacyjnej, właściwej w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych, do komórki organizacyjnej, właściwej w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych. Opisany sposób postępowania nie był uregulowany zarządzeniem Naczelnika, ani innym aktem wewnętrznym. Platformą wysyłania przez Urząd danych w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych była aplikacja „Czynności majątkowe”, w której od roku 2004 odnotowywano informacje o dacie nabycia zbywanej nieruchomości. Informacja taka była przekazywana innym urzędem w wyniku eksportu danych z ww. bazy i zgodnie z dyspozycją zawartą w instrukcji obsługi tej aplikacji, powinna następować do 20 miesiąca po miesiącu wprowadzenia informacji do bazy na potrzeby podatku od czynności cywilnoprawnych.

[dowód: akta kontroli str. 37, 65-66]

Zgodnie z dyspozycją, zawartą w dodatku nr 5 do instrukcji obsługi aplikacji „Czynności majątkowe”, urzędy skarbowe zobowiązane były do informowania się nawzajem o czynnościach majątkowych, dokonanych na ich terenie przez podmioty, dla których inny urząd jest właściwy w zakresie podatku dochodowego.

Na podstawie informacji uzyskanych od Prezydenta Bydgoszczy oraz Naczelników Urzędów Skarbowych w Chełmnie, Żninie oraz Nakle nad Notecią stwierdzono, że w ośmiu przypadkach pracownicy Urzędu nie zidentyfikowali transakcji odpłatnego

⁷ Udostępnionej przez Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Lokalnych i Katastru.

zbycia nieruchomości z powodu braku przekazania odpowiedniej informacji przez naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych (jedna transakcja w 2009 r., siedem w 2010 r.).

[dowód: akta kontroli str. 37, 67-76]

1.7. W okresie obejmującym lata 2009-2012 oraz pierwsze półrocze 2013 r. po terminie złożonych zostało 161 zeznań związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych, z czego 31 na żądanie organu podatkowego. Kwota przypisu wynikająca z nieterminowo złożonych zeznań wynosiła 405.207 zł.

W dwóch z powyższych przypadków pracownicy komórki właściwej w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych przekazali do komórki ds. karnych skarbowych informację o naruszeniu przepisów ustaw podatkowych, mogącym stanowić przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Powodami odstąpienia od wszczynania postępowania karno-skarbowego w pozostałych przypadkach były przedawnienie wykroczenia, spowodowane złożeniem deklaracji po upływie roku od terminu jej złożenia, oraz nie wykazanie podatku do zapłaty w złożonej z opóźnieniem deklaracji.

[dowód: akta kontroli str. 3-13, 77]

1.8. W kontrolowanym okresie w Urzędzie przeprowadzono 1.319 czynności sprawdzających obejmujących lata 2004 - 2013 (I półrocze)⁸, w tym 454 zakończonych wynikiem pozytywnym. Skutkiem finansowym tych czynności było, w 417 przypadkach, ustalenie zaniżenia zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 2.382.484 zł oraz w 37 przypadkach, ustalenie zawyżenia zobowiązania o łączną kwotę 82.596 zł.

[dowód: akta kontroli str. 6-7, 112, 346-347]

W następstwie ww. działań w 363 przypadkach podatnicy złożyli korekty deklaracji podatkowych. Były one w 361 przypadkach zgodne z wynikiem czynności. W pozostałych dwóch przypadkach wystąpiły różnice, tj. kwota dodatkowego przypisu wynikająca z korekty deklaracji była odpowiednio o 6 zł mniejsza oraz o 26 zł większa od kwoty wynikającej z przeprowadzonych czynności.

[dowód: akta kontroli str. 112, 155, 346]

W przypadku braku akceptacji przez podatnika wyniku czynności sprawdzających, względnie w przypadku braku stawienia się podatnika na wezwanie do dokonania czynności sprawdzających, w Urzędzie wszczynano postępowania podatkowe mające na celu określenie podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w drodze decyzji. W kontrolowanym okresie w wyniku przeprowadzonych czynności wszczęto 91 postępowań podatkowych mających na celu określenie zobowiązania podatkowego, z czego w dwóch przypadkach postępowania umorzono. Przyczynami umorzenia tych postępowań było przedłożenie w toku prowadzonego postępowania dokumentów pozwalających na odliczenie wydatków mieszkaniowych od całego dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości oraz przedłożenie w dniu wszczęcia postępowania korekty deklaracji w całości uwzględniającej ustalenia zawarte w protokole z czynności sprawdzających.

[dowód: akta kontroli str. 112, 117-118, 123, 159-164]

⁸ Dane nie obejmują czynności sprawdzających przeprowadzonych po upływie pięciu lat licząc od końca roku, w którym dokonano transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości lub określonych praw majątkowych.

W żadnym przypadku nie stwierdzono, aby złożone dokumenty (zeznania, deklaracje lub ich korekty) oraz wszczęte postępowania podatkowe były wynikiem przeprowadzonej czy też planowanej kontroli podatkowej.

[dowód: akta kontroli str. 112]

1.9. Większość (tj. 80 z 89) objętych badaniem postępowań podatkowych prowadzonych było z zachowaniem zasady szybkości postępowania, określonej w art. 125 i 139 Ordynacji podatkowej. W powyższych przypadkach od daty wszczęcia postępowania do daty doręczenia decyzji upłynęło nie więcej niż 84 dni. W związku z tym nie wystąpiły przypadki, w których organ podatkowy byłby zobligowany do zastosowania przerwy w naliczaniu odsetek za zwłokę na podstawie art. 54 ust. 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej. W pozostałych dziewięciu przypadkach, w których postępowania trwały od 124 do 283 dni (tj. decyzje doręczono po upływie trzech miesięcy od wszczęcia postępowania), przyczyny opóźnień w wydaniu decyzji były niezależne od organu podatkowego.

W trzech przypadkach najdłużej prowadzonych postępowań opóźnienia w wydaniu decyzji wynikały m.in. z wniosku strony o przeprowadzenie dowodów z zeznań świadków oraz z konieczności wystąpienia do organu podatkowego właściwego dla wystawcy faktury, w celu przeprowadzenia kontroli podatkowej.

W pozostałych sześciu przypadkach stwierdzono, że opóźnienia w wydaniu decyzji także nie były zawinione przez pracowników Urzędu, a podatnicy byli każdorazowo zawiadamiani o niezatawieniu sprawy we właściwym terminie ze wskazaniem przyczyn niedotrzymania terminu. Wydłużony czas prowadzonych postępowań był spowodowany m.in. koniecznością stosowania doręczeń zastępczych, niestawianiem się podatników na wezwania Urzędu, oraz koniecznością dokonania analizy materiału dowodowego uzupełnionego przez stronę w toku postępowania.

[dowód: akta kontroli str. 118-122, 134-139, 140-141, 152, 159-164, 168-169]

1.10. W 81 na 89 zbadanych przypadków wynik prowadzonego postępowania był zgodny z wynikiem przeprowadzonych czynności sprawdzających. W pozostałych ośmiu przypadkach stwierdzono rozbieżności między ustaleniami czynności sprawdzających a wydanymi decyzjami. W czterech przypadkach kwota dodatkowego przypisu wynikająca z decyzji była mniejsza od kwoty wynikającej z czynności sprawdzających, a różnica wynosiła od 2 zł do 776 zł. W czterech kolejnych przypadkach kwota dodatkowego przypisu wynikająca z decyzji była większa od kwoty wynikającej z czynności sprawdzających, a różnica wynosiła od 100 zł do 478 zł.

Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika przyczynami powyższych rozbieżności było ujawnianie przez podatników nowych dowodów w trakcie postępowania oraz poprawne zakwalifikowanie wydatków, co do spełniania przez nie warunków zwolnienia przedmiotowego (polegające m.in. na nieuwzględnieniu wydatków na spłatę kredytu, poniesionych przed datą uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości oraz uwzględnieniu wydatku remontowego, który spełniał warunki zwolnienia przedmiotowego).

[dowód: akta kontroli str. 141-142, 153, 159-164]

1.11. W latach 2009-2013 (I połowa), w wyniku przeprowadzonych postępowań podatkowych, wydano 117 decyzji, w tym 107 decyzji określających zobowiązanie podatkowe wyższe, niż zadeklarowane, oraz 10 decyzji określających nadpłatę. W 99 przypadkach decyzje wydano po przeprowadzeniu czynności sprawdzających, pozostałe 18 decyzji wydano bez przeprowadzenia tych czynności. W wyniku powyższych postępowań podatkowych dokonano dodatkowego przypisu podatku

w wysokości 935.829 zł⁹ oraz odpisu podatku w wysokości 33.496 zł. Decyzje wydane w toku tych postępowań dotyczyły rozliczeń podatników za lata 2004 - 2010.

[dowód: akta kontroli str. 112-116, 346-347]

Odwolania wniesiono od 16 decyzji, określających dodatkowy przypis w łącznej kwocie 121.935 zł. W 11 przypadkach decyzje organu pierwszej instancji zostały utrzymane. W dwóch przypadkach decyzje te zostały uchylone, zaś zobowiązanie podatkowe zostało określone w niższej kwocie. W kolejnych dwóch przypadkach decyzje organu pierwszej instancji zostały uchylone, a postępowanie zostało umorzone. W jednym przypadku decyzję uchylił i postępowanie umorzył organ pierwszej instancji. Decyzje wydane w wyniku odwołań skutkowały zmniejszeniem dodatkowego przypisu o kwotę 14.790 zł. W dziewięciu przypadkach decyzje organu drugiej instancji zostały zaskarżone do sądu administracyjnego. Sześć z tych skarg zostało oddalone, dwie zaś - odrzucone.

W jednym przypadku sąd uchylił decyzję organu drugiej instancji, utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika. W uchylonej decyzji rozstrzygnięto, iż do rozliczenia przychodu ze sprzedaży nieruchomości nie zalicza się wartości wkładu budowlanego na poczet ceny nabycia odrębnej własności innego lokalu mieszkalnego, scedowanego na podatnika. W uzasadnieniu wyroku¹⁰ sąd wskazał, iż zwrot wartości wkładu budowlanego na poczet ceny nabycia odrębnej własności innego lokalu mieszkalnego spowodował, że podatnik nabył lokal mieszkalny. Kwota przypisu, której dotyczyła uchylona przez sąd decyzja wynosiła 33.998 zł.

[dowód: akta kontroli str. 96-110, 113-116, 346-347]

W 55 na 89 przypadków objętych badaniem, w których wydano decyzje określające zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, czynności sprawdzające skutkujące wszczęciem postępowania podatkowego Urząd podjął w czwartym lub piątym roku licząc od końca roku, w którym dokonano transakcji zbycia.

Spośród 55 powyższych postępowań w 26 przypadkach stwierdzono, iż z ogólnej kwoty dodatkowego przypisu, wynoszącej 639.358 zł z tytułu przedawnienia, dokonano odpisu w wysokości 406.864 zł (63,6%). Decyzje wydane w toku ww. postępowań podatkowych dotyczyły rozliczeń podatników za lata 2004 - 2007.

[dowód: akta kontroli str. 159-164, 185-186, 341-342]

1.12. W związku z rozliczeniami w podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczącymi odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych za lata 2009-2012, pracownicy Urzędu rozpatrzyli w kontrolowanym okresie 78 spraw o stwierdzenie nadpłaty, w łącznej kwocie 82.596 zł, określonej w wyniku czynności sprawdzających. W 34 przypadkach postępowania zostały wszczęte na wniosek o stwierdzenie nadpłaty, złożony wraz z korektą deklaracji. W wyniku przeprowadzonych wcześniej czynności sprawdzających, w prowadzonych postępowaniach stwierdzano nadpłatę w kwocie zgodnej ze skorygowanym żądaniem podatnika. Najczęstszymi przyczynami stwierdzenia nadpłaty były: [1] ustalony przez podatnika po uiszczeniu podatku brak obowiązku opodatkowania udziału w nieruchomości gruntowej, [2] ujawnienie przez podatnika zamiaru skorzystania z ulgi po uiszczeniu podatku oraz [3] stwierdzenie w wyniku czynności sprawdzających wydatków na cele mieszkaniowe.

⁹ Kwota dodatkowego przypisu wynikająca z ostatecznych decyzji podatkowych, w tym wydanych bez przeprowadzenia czynności sprawdzających.

¹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 27 lutego 2013 r. (sygn. akt I SA/Bd 963/12).

Akceptacja nadpłaty w każdym przypadku poprzedzona była analizą zasadności jej zwrotu, udokumentowaną w formie adnotacji, albo protokołu.

[dowód: akta kontroli str. 82, 223]

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

W dwóch z 26 przypadków objętych badaniem, w których dokonano odpisu przedawnionych zaległości podatkowych ustalono, że nie zdołano doręczyć decyzji przed upływem terminu przedawnienia określonego w art. 70 Ordynacji podatkowej. Decyzje te dotyczyły transakcji z 2007 r., zostały wydane w grudniu 2012 r., tj. w ostatnim miesiącu roku przedawnienia, a kwota dodatkowego przypisu z nich wynikająca wynosiła łącznie 13.742 zł (odpowiednio 8.998 zł oraz 4.744 zł), co stanowiło 3,4% ogólnej kwoty przedawnionych zobowiązań podatkowych (406.864 zł).

Ustalono także, iż w latach 2009-2013 (I połowa) prowadzono trzy postępowania podatkowe, gdzie decyzje wydano po upływie pięciu lat licząc od końca roku, w którym zawarto transakcję zbycia nieruchomości. Decyzje te dotyczyły rozliczeń podatników za 2003 rok i zostały wydane w 2009 r., tj. po upływie terminu przedawnienia określonego w art. 70 Ordynacji podatkowej. Od łącznej kwoty zobowiązania podatkowego określonej tymi decyzjami w wysokości 11.792 zł z tytułu przedawnienia odpisano kwotę 7.980 zł (67,7%).

Ponadto stwierdzono dwa przypadki, gdzie w wyniku podjętych czynności sprawdzających dotyczących rozliczenia za 2004 r. podatnicy złożyli deklaracje lub ich korekty w 2010 r., tj. w szóstym roku od końca roku zawarcia transakcji zbycia nieruchomości. Od łącznej kwoty zobowiązania podatkowego wynikającego z tych deklaracji w wysokości 5.296 zł z tytułu przedawnienia odpisano 3.880 zł (73,3%).

Zgodnie z art. 5 ust. 6 pkt. 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych¹¹ naczelnik urzędu skarbowego jest odpowiedzialny za określenie i pobór podatków. We wskazanych powyżej przypadkach, stosownie do art. 59 § 1 pkt. 9 Ordynacji podatkowej, z tytułu przedawnienia nastąpiło wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, przez co Naczelnik utracił możliwość dochodzenia ww. należności podatkowych.

Odnosząc się do dwóch przypadków przedawnienia zobowiązań podatkowych przed doręczeniem decyzji, Naczelnik podał, że było to spowodowane m.in.: [1] przekazywaniem spraw przez inne organy podatkowe nie wcześniej, niż w czwartym roku, licząc od końca roku zawarcia transakcji zbycia, [2] przedłużaniem się postępowań wyjaśniających, spowodowanym utrudnionym kontaktem z niektórymi podatnikami oraz [3] nie stosowaniem się podatników do wezwań o stawienie się w siedzibie Urzędu.

[dowód: akta kontroli str. 140-141, 143-144, 146-152, 185-186, 341-342]

Odnosząc się do wszystkich stwierdzonych przypadków przedawnienia zobowiązań podatkowych, Naczelnik podał w swoich wyjaśnieniach, że:

- główną przyczyną przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych do dnia 31 grudnia 2011 r. z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych od przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości była zmiana wykładni przepisu art. 70 Ordynacji podatkowej w zakresie liczenia terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w związku z dyspozycją art. 28 tej ustawy,

¹¹ Dz. U. z 2004 r., Nr 121, poz. 1267 ze zm.

- zgodnie ze stanowiskiem sądów administracyjnych¹², złożenie oświadczenia o zamiarze wydatkowania przychodu na preferowane cele mieszkaniowe określone w art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych skutkowało odroczeniem terminu płatności na okres dwóch lat licząc od dnia sprzedaży lokalu, w okresie tych dwóch lat organy podatkowe nie mogły domagać się ani zapłaty podatku, ani określać wysokości zobowiązania podatkowego, podatek nie stanowił w tym okresie zaległości podatkowej, a terminem płatności podatku w rozumieniu art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej był dzień następujący po upływie dwóch lat od dokonania sprzedaży,
- dopiero w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 czerwca 2011 r.¹³ przyjęto odmienną interpretację w zakresie terminu przedawnienia, która została także wyrażona w interpretacji Ministra Finansów z 27 grudnia 2011 r.,
- w kolejnych wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego¹⁴ nadal przyjmuje się, iż ustanowione zostały dwa różne terminy płatności, w zależności od tego, czy zostało, czy też nie zostało złożone oświadczenie o przeznaczeniu uzyskanego ze sprzedaży przychodu na cele mieszkaniowe,
- organy podatkowe są jedynie wykonawcami przepisów prawa podatkowego, w ich interpretowaniu na bieżąco analizują niejednorodne orzecznictwo sądów i nie mogą ponosić odpowiedzialności za niestabilność wykładni przepisów prawa, na którą nie mają wpływu, a która częściowo przełożyła się na przedawnienia zobowiązań podatkowych,
- w 2012 r. w wyniku podjętych działań przypadki przedawnień były sporadyczne i nastąpiła poprawa skuteczności działań organu podatkowego w tym zakresie,
- innymi niezależnymi od organu podatkowego przyczynami przedawnienia zobowiązań podatkowych były: [1] brak wpływu na terminy załatwienia spraw przekazanych z Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy w wyniku zmiany od 1 stycznia 2011 r. terytorialnego zasięgu działania urzędów skarbowych, [2] konieczność realizacji innych terminowych zadań związanych m.in. z rozliczaniem zeznań rocznych, ich weryfikacją oraz zwrotem wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym, [3] stały wzrost ilości zadań Urzędu w innych zakresach, przy stałych zasobach kadrowych.

[dowód: akta kontroli str. 140-141, 143-144, 146-152, 185-193, 197-199, 297-311, 312-332, 340-345]

Uwagi dotyczące
badanej działalności

1. Analiza danych uzyskiwanych z aplikacji „Czynności majątkowe” o zbywcach nieruchomości do czasu kontroli nie objęła w pełni transakcji dokonanych w roku 2010 oraz w latach następujących. I tak 160 podatników nie złożyło deklaracji, dotyczących transakcji mających miejsce w 2010 r. oraz w drugiej połowie 2012 r. (w 39 z tych przypadków w okresie do końca 2013 r. Naczelnik przestał być organem właściwym w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych). W porównaniu z liczbą 495 zeznań, złożonych w roku 2010, liczba 29 nieujawnionych przypadków zbycia nieruchomości¹⁵ odpowiadała 5,9 % liczby złożonych zeznań. Odpowiedni wskaźnik skali powyższego zjawiska dla roku 2012

¹² Np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 13 maja 2008 r. sygn. akt II FSK 385/07 i II FSK 412/07, z dnia 29 października 2009 r. sygn. akt II FSK 808/08 oraz z dnia 11 czerwca 2010 r. sygn. akt II FSK 268/09.

¹³ Sygn. akt II FKS 311/10.

¹⁴ M.in. z dnia 16 listopada 2012 r. sygn. akt II FSK 735/11 oraz z dnia 17 stycznia 2013 r. sygn. akt II FSK 1106/11.

¹⁵ W których w całym badanym okresie organem właściwym w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych był Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy.

wynosił 22,3%¹⁶. Powyższa praktyka stwarzała ryzyko braku zidentyfikowania transakcji zbycia nieruchomości oraz ryzyko uniknięcia przez podatnika odpowiedzialności z art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy¹⁷ w przypadku braku złożenia deklaracji z narażeniem podatku na uszczuplenie.

Według stanu na grudzień 2013 r. komórką organizacyjną właściwą do prowadzenia analizy odpowiednich danych, uzyskanych z aplikacji „Czynności majątkowe”, był Dział Obsługi Bezpośredniej. W swoich wyjaśnieniach wskazała ona na duże obciążenie pracą komórek organizacyjnych właściwych w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych (m.in. 291.651 wszystkich rocznych zeznań podatkowych w badanym okresie, w porównaniu z liczbą 1.779 zeznań wraz z korektami, dotyczącymi odpłatnego zbycia nieruchomości).

[dowód: akta kontroli str. 37, 65-66, 78-81, 209-218]

2. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, iż w 24 z 55 przypadków, w których czynności sprawdzające skutkujące wydaniem decyzji określającej organ podatkowy podjął w czwartym lub piątym roku licząc od końca roku zawarcia transakcji zbycia, po doręczeniu decyzji nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 393.122 zł. Decyzje te dotyczyły transakcji z 2004 r., 2006 r. i 2007 r. Odnosząc się do 14 przypadków przedawnienia zobowiązań podatkowych Naczelnik podał, iż było to spowodowane m.in. przekazaniem spraw przez inne organy podatkowe dopiero w 4 lub 5 roku licząc od końca roku zawarcia transakcji zbycia oraz wydłużeniem postępowania wyjaśniającego z uwagi na brak kontaktu z podatnikami, niezgłaszanie się podatników na wezwania do osobistego stawienia się w organie podatkowym oraz brak możliwości ustalenia innych adresów zamieszkania lub pobytu. Ponadto w swoich wyjaśnieniach Naczelnik podał, iż w 23 przypadkach podjęto postępowania egzekucyjne, które okazały się bezskuteczne m.in. z uwagi na fakt, iż podatnicy nie dokonywali aktualizacji adresów zamieszkania oraz nie posiadali praw majątkowych, do których można było skierować skuteczną egzekucję. W związku z tym w jego ocenie wcześniejsze podjęcie działań nie dawało gwarancji wyegzekwowania należności od tych podatników.

[dowód: akta kontroli str. 140-141, 143-144, 146-152, 185-186, 197-199, 341-342]

3. W jednym z 24 przypadków, w których po zakończeniu postępowania podatkowego dokonano odpisu zaległości podatkowych z tytułu przedawnienia, czynności sprawdzające dotyczące rozliczenia przychodu ze sprzedaży nieruchomości, dokonanej we wrześniu 2007 r., rozpoczęto dopiero w lutym 2012 r. Tymczasem oświadczenie w sprawie wydatkowania przychodu wraz z kserokopią aktu notarialnego zostało przekazane do Urzędu w maju 2009 r., zaś dwuletni okres do wydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe upłynął we wrześniu 2009 r. Tym samym ww. czynności podjęto po upływie ponad 2 lat licząc od końca okresu uprawniającego do zwolnienia od podatku dochodów uzyskanych ze zbycia powyższej nieruchomości.

Ponadto w ww. przypadku, w ramach wszczętego w lipcu 2012 r. postępowania podatkowego, dopiero we wrześniu 2012 r. wystąpiono o przesłanie kserokopii aktu notarialnego, na podstawie którego podatnik poprzednio nabył sprzedawaną nieruchomość, pomimo że informacja na temat tej transakcji znajdowała się w akcie notarialnym, znajdującym się od maja 2009 r. w posiadaniu pracowników Urzędu.

¹⁶ 411 zeznań w całym roku, 92 przypadki odpłatnego zbycia nieruchomości tylko w drugim półroczu, gdzie nie złożono deklaracji.

¹⁷ Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.

O przesłanie tego dokumentu nie wystąpiono także na etapie czynności sprawdzających. Wszystko to skutkowało wydłużeniem terminu zakończenia postępowania podatkowego. We wskazanym powyżej przypadku z tytułu przedawnienia odpisano kwotę 54.918 zł.

Naczelnik podał w swoich wyjaśnieniach, że: [1] w opisanym przypadku zgodnie ze złożonym oświadczeniem, oczekiwano na osobiste zgłoszenie się podatnika w celu przedłożenia dowodów potwierdzających wydatkowanie przychodu, [2] wezwanie skierowane do podatnika w lutym 2012 r. zostało zwrócone do organu podatkowego, działania podjęte w celu ustalenia właściwego miejsca zamieszkania nie przyniosły oczekiwanego efektu, a korespondencja kierowana do podatnika korespondencja doręczana była w trybie art. 150 Ordynacji podatkowej, stąd w toku czynności sprawdzających nie sporządzono protokołu w zakresie odpłatnego zbycia nieruchomości jak i nie analizowano kompletności materiału dowodowego, [3] dopiero w postępowaniu podatkowym ustalono, że środki ze sprzedaży zostały przeznaczone w części na wydatki mogące skutkować zwolnieniem przychodu.

[dowód: akta kontroli str. 134-136, 141, 152-153, 252-296]

Ocena cząstkowa

Oceniając¹⁸ działalność w zbadanym obszarze należy wskazać, że pracownicy Urzędu podejmowali szereg działań w celu zapewnienia zgodnego z przepisami prawa opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych wszystkich przychodów i dochodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami. Mimo podjętych działań stwierdzono przypadki, w których nastąpiło przedawnienie zobowiązań podatkowych, w tym po przeprowadzeniu pozytywnych czynności sprawdzających skutkujących złożeniem korekty, czy też przed wydaniem lub doręczeniem decyzji. Wynikało to jednak w znacznej mierze z przyczyn niezależnych od organu podatkowego.

2. Prowadzenie czynności z zachowaniem zasady praworządności oraz pogłębienia zaufania do organów podatkowych, w tym poprzez zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego

2.1. Analiza 20 czynności sprawdzających¹⁹, dotyczących poprawności formalno-rachunkowej złożonych deklaracji wykazała, że podejmowane one były w okresie nie przekraczającym trzech miesięcy od daty wpływu dokumentu do Urzędu.

[dowód: akta kontroli str. 201-202]

Do końca trzeciego roku, licząc od końca roku, w którym zawarta została podlegająca opodatkowaniu transakcja zbycia:

- przeprowadzonych zostało 741 spośród 1.319 (56,2%) czynności sprawdzających²⁰, w wyniku których stwierdzono 210 przypadków zaniżenia zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 836.646 zł oraz 24 przypadki zawyżenia zobowiązania na łączną kwotę 70.741 zł, a także
- wydano 41 spośród 107 (38,3%) decyzji określających zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego

¹⁸ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen cząstkowych dotyczących działalności w badanym obszarze: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny cząstkowej według proponowanej skali byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, należy zastosować ocenę opisową.

¹⁹ Wybranych z całej populacji badanych 1.779 zeznań.

²⁰ Dane nie obejmują czynności sprawdzających przeprowadzonych po upływie pięciu lat licząc od końca roku, w którym dokonano transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości lub określonych praw majątkowych związanych z nieruchomościami.

zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w wyniku których dokonano dodatkowego przypisu w łącznej kwocie 177.865 zł,

- wydano 10 decyzji (100%) określających nadpłatę w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w wyniku których dokonano odpisu w łącznej kwocie 33.496 zł.

W piątym roku licząc od końca roku, w którym dokonano transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości, przeprowadzonych zostało 421 spośród 1.319 (31,9%) czynności sprawdzających, a w czwartym roku - 157 (11,9%)²¹. Spośród tych czynności 220 (w tym 18 przeprowadzonych w 2009 r., 10 przeprowadzonych w 2010 r., 68 przeprowadzonych w 2011 r., 84 przeprowadzone w 2012 r., 40 przeprowadzonych w I półroczu 2013 r.) zakończyło się wynikiem pozytywnym i skutkowało:

- stwierdzeniem zaniżenia zobowiązania podatkowego w łącznej kwocie 1.545.838 zł (w tym 231.831 zł i 1.314.007 zł w wyniku czynności przeprowadzonych odpowiednio w czwartym i piątym roku licząc od końca roku zawarcia transakcji),
- stwierdzeniem zawyżenia zobowiązania w łącznej kwocie 11.855 zł (w tym 135 zł i 11.720 zł w wyniku czynności przeprowadzonych odpowiednio w czwartym i piątym roku licząc od końca roku zawarcia transakcji).

W kontrolowanym okresie wydano 117 decyzji, w tym 61 w piątym roku licząc od końca roku zawarcia transakcji, zaś pięć - w czwartym roku. Wydanie wskazanych powyżej decyzji skutkowało wymierzeniem dodatkowego przypisu w kwotach²² odpowiednio 716.373 zł i 41.591 zł.

[dowód: akta kontroli str. 6-7, 113-116, 346-347]

Spośród 89 decyzji wydanych w wyniku czynności sprawdzających, skutkujących określeniem zaniżenia zobowiązania podatkowego, w czterech przypadkach decyzje doręczono po upływie terminu przedawnienia określonego w art. 70 Ordynacji podatkowej. W dwóch przypadkach pomimo upływu terminu przedawnienia podatnicy w całości uregulowali kwotę dodatkowego przypisu w wysokości 2.000 zł, która wynikała z decyzji dotyczących rozliczeń za 2005 r., doręczonych w 2011 r. W pozostałych dwóch przypadkach z tytułu przedawnienia dokonano odpisu kwoty dodatkowego przypisu w wysokości 13.742 zł, która wynikała z decyzji dotyczących rozliczeń za 2007 r., doręczonych w 2013 r.

[dowód: akta kontroli str. 149, 159-164, 185-186, 341-342]

W latach 2009-2013 (I połowa) były prowadzone trzy postępowania podatkowe, w których decyzje wydano po upływie pięciu lat, licząc od końca roku zawarcia transakcji zbycia nieruchomości. Decyzje te, dotyczące rozliczeń podatników za 2003 rok, zostały wydane oraz doręczone w 2009 r. pomimo, że organ podatkowy był w posiadaniu informacji na temat ww. transakcji od 2005 r. (w jednym przypadku) i od 2007 r. (w dwóch przypadkach). Łączna kwota zobowiązania podatkowego określona tymi decyzjami wynosiła 11.792 zł. Pomimo upływu terminu przedawnienia określonego w art. 70 Ordynacji podatkowej²³ podatnicy uregulowali część tych zobowiązań, w kwocie 3.812 zł. Pozostała kwota zobowiązania podatkowego w wysokości 7.980 zł została odpisana z tytułu przedawnienia.

[dowód: akta kontroli str. 129, 132, 187, 340]

²¹ Jak wyżej.

²² Kwota dodatkowego przypisu wynikająca z ostatecznych decyzji podatkowych, w tym wydanych bez przeprowadzenia czynności sprawdzających.

²³ Liczonego zgodnie z interpretacją Ministra Finansów z 27 grudnia 2011 r.

Na podstawie 24 spośród 30 przypadków objętych badaniem, gdzie w wyniku podjętych przez pracowników Urzędu czynności, deklaracje lub ich korekty złożone zostały najwcześniej w piątym roku, od końca roku zawarcia transakcji zbycia nieruchomości, stwierdzono, iż podatnicy w całości uregulowali zaległe należności podatkowe w łącznej wysokości 327.739 zł wraz z należnymi odsetkami w wysokości 178.056 zł. Na podstawie szacunkowych wyliczeń Urzędu²⁴ stwierdzono, iż we wskazanych powyżej przypadkach uregulowanie przez podatników (z inicjatywy własnej albo w wyniku działań pracowników Urzędu) zaległych należności podatkowych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości w ostatnim dniu trzeciego roku od końca roku zawarcia transakcji zbycia zmniejszyłoby wysokość odsetek za zwłokę o 76.347 zł.

W pozostałych sześciu przypadkach, gdzie podatnicy złożyli deklaracje lub ich korekty najwcześniej w piątym roku od końca roku, w którym zawarto transakcję odpłatnego zbycia nieruchomości, stwierdzono, że:

- w dwóch przypadkach zaległe należności podatkowe, w łącznej wysokości 20.133 zł, zostały w całości uregulowane oraz wydano decyzje umarzające odsetki za zwłokę,
- w jednym przypadku uregulowana została część zaległych należności w kwocie 3 zł oraz wydano decyzję umarzającą pozostałą kwotę zaległości w kwocie 3.747 zł wraz z należnymi odsetkami za zwłokę,
- w jednym przypadku częściowo uregulowano kwotę zaległych należności w wysokości 5.656 zł, a pozostała kwota zaległości w wysokości 1.344 zł została odpisana z tytułu przedawnienia,
- w dwóch przypadkach podatnicy złożyli korekty i dokonali wpłat częściowo pokrywających należne zobowiązanie w wysokości 1.416 zł, pomimo upływu terminu przedawnienia określonego w art. 70 Ordynacji podatkowej, a pozostała kwota zaległości w wysokości 3.880 zł została odpisana z tytułu przedawnienia.

[dowód: akta kontroli str. 129, 132, 190-193, 343-345]

Na podstawie badania 88 postępowań podatkowych²⁵ stwierdzono, iż w 85 przypadkach wszczęto je nie później, niż po upływie 130 dni od zakończenia czynności sprawdzających. W pozostałych trzech przypadkach stwierdzono, iż wszczęcie postępowania nastąpiło po upływie od 243 do 284 dni od zakończenia czynności sprawdzających, tj. po upływie 8 miesięcy. W dwóch z tych przypadków podatnicy uregulowali zaległości podatkowe, a kwota odsetek za zwłokę pobranych za okres po upływie sześciu miesięcy, od zakończenia czynności sprawdzających do dnia wszczęcia postępowania podatkowego, wynosiła 68 zł. W kolejnym przypadku za ww. okres naliczono podatnikowi odsetki za zwłokę w wysokości 212 zł (nie uregulował on nadal swoich zaległości).

Zastępca Naczelnika Urzędu podał w swoich wyjaśnieniach, iż: [1] w powyższych sprawach jako datę zakończenia czynności sprawdzających przyjmowano datę ostatniego skutecznie doręczonego wezwania podatników do osobistego stawienia się w Urzędzie w celu rozliczenia przychodu; [2] w ww. przypadkach podejmowano próby kontaktu telefonicznego oraz oczekiwano na zgłoszenie się podatników w Urzędzie, ostatecznie jednak nie udało się przeprowadzić jakichkolwiek czynności z ich udziałem.

Żadne z prowadzonych w kontrolowanym okresie postępowań podatkowych nie było poprzedzone kontrolą podatkową.

²⁴ Przy założeniu dokonania jednorazowej wpłaty bez ulg w spłacie zobowiązań.

²⁵ Dane nie obejmują przypadków wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną.

[dowód: akta kontroli str. 112, 127-131, 159-164]

2.2. Na podstawie 24 skorygowanych deklaracji, wchodzących w skład badanej próby 130 zeznań, nie stwierdzono występowania przesłanek do korygowania deklaracji przez organ podatkowy (deklaracje te były korygowane z przyczyn merytorycznych).

[dowód: akta kontroli str. 82, 203-208, 219-222, 242-247]

2.3. Na podstawie badania próby 130 zeznań nie stwierdzono przypadków zakończenia z wynikiem negatywnym czynności sprawdzających dokonanych w odniesieniu do deklaracji z zawyżoną przez podatnika kwotą zobowiązania. Na podstawie próby 10 skorygowanych zeznań, z których wynikała nadpłata, stwierdzono, że w jednym przypadku zwrot nadpłaty poprzedzony został czynnościami sprawdzającymi, podczas których ujawniono zawyżenie zobowiązania podatkowego.

[dowód: akta kontroli str. 82, 203-208, 219-222, 242-247]

2.4. Na podstawie badania próby 120 zeznań nie stwierdzono, aby organ podatkowy wzywał podatników do przedkładania dowodów znanych mu z urzędu.

[dowód: akta kontroli str. 82, 203-208, 219-222, 242-247]

2.5. Na podstawie badania pięciu z 89 postępowań podatkowych przeprowadzonych w latach 2009 - 2013 r. (I połowa) stwierdzono, iż były one prowadzone zgodnie z przepisami działu IV Ordynacji podatkowej, a w szczególności - z art. 122, 123, 140, 187 oraz 200. Organ podatkowy w każdym przypadku podejmował w toku tych postępowań niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, zapewnił stronom udział w każdym stadium postępowania, w sposób wyczerpujący rozpatrzył cały materiał dowodowy, a podatnicy byli zawiadamiani o niezatawieniu sprawy w terminie, wraz ze wskazaniem przyczyn niedotrzymania tego terminu. Decyzje wydane w tych sprawach przez Naczelnika spełniały wymogi art. 210 § 1 Ordynacji podatkowej. Stosownie zaś do art. 210 § 4 tej ustawy uzasadnienie decyzji wskazywało udowodnione fakty oraz uznane dowody, a także zawierało wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji.

[dowód: akta kontroli str. 117-126]

2.6. Na podstawie czterech postępowań, w których decyzje wymiarowe Naczelnika zostały uchylone przez organ drugiej instancji, stwierdzono następujące przesłanki uchylenia tych decyzji:

- nie uznano uprawnień do zwolnienia z podatku, określonego w art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., w odniesieniu do części przychodu wydatkowanej na nabycie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, pomimo że do uzyskania odrębnej własności tego lokalu doszło w wymaganym dwuletnim terminie;
- przy obliczeniu kwoty dochodu zwolnionego od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt. 131 ww. ustawy nie uwzględniono faktu, iż zysk ze sprzedaży jednego mieszkania został wydatkowany przez podatnika na zakup następnego lokalu mieszkalnego;
- przy rozliczaniu przychodu uzyskanego ze sprzedaży lokalu mieszkalnego nie uwzględniono faktu, iż określona część udziału w tej nieruchomości została wcześniej nabyta w drodze darowizny, a tym samym przychód ze sprzedaży tego udziału korzystał ze zwolnienia zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. d ww. ustawy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.

W przypadku jednego postępowania podatkowego, Naczelnik uwzględnił odwołanie, uchylił w całości zaskarżoną decyzję i umorzył postępowanie, ponieważ w odwołaniu podatnik wykazał (przedkładając stosowne dokumenty), iż przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości został w całości wydatkowany w okresie dwóch lat na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.

[dowód: akta kontroli str. 96-105, 113-116]

2.7. Naczelnik poinformował, iż w celu zapewnienia jednolitości i merytorycznej poprawności wydawanych decyzji wszelkie kwestie dotyczące orzecznictwa były uzgadniane pomiędzy Naczelnikiem oraz jego zastępcami i przekazywane na bieżąco pracownikom. Ponadto podał, iż zagadnienia, których dotyczyły decyzje uchylone przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, były omawiane z pracownikami, w celu uniknięcia podobnych błędów w przyszłym orzecznictwie organu podatkowego.

[dowód: akta kontroli str. 61-64]

2.8. Na podstawie próby 10 postępowań w sprawie zwrotu nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych w związku z odpłatnym zbyciem nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami stwierdzono, że w większości przypadków żądanie zwrotu nadpłaty nie było poprzedzone czynnościami sprawdzającymi. Tylko w jednym przypadku ustalenia opisane w protokole z czynności sprawdzających spowodowały skorygowanie przez podatnika deklaracji na swoją korzyść (najczęstszymi przyczynami stwierdzenia nadpłaty były: ustalony przez podatnika po uiszczeniu podatku brak obowiązku opodatkowania udziału w nieruchomości gruntowej, ujawnienie przez podatnika zamiaru skorzystania z ulgi po uiszczeniu podatku oraz stwierdzenie w wyniku czynności sprawdzających wydatków na cele mieszkaniowe).

[dowód: akta kontroli str. 82]

2.9. Naczelnik nie analizował pracochłonności, jaka towarzyszyła rozpatrywaniu wniosków o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych, dotyczącym odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami, w związku z wątpliwościami interpretacyjnymi. Przeprowadzenie postępowania w tym zakresie wymagało analizy odpowiednich dokumentów, takich jak np. akty notarialne, czy dowodów potwierdzających wydatki na spłatę kredytu, a następnie - sporządzenia adnotacji albo protokołu z czynności.

[dowód: akta kontroli str. 59-64, 82]

2.10. Na podstawie badanych prób 120 zeznań, 40 oświadczeń, dotyczących ulgi związanej z zameldowaniem na pobyt stały w zbywanym lokalu, oraz 10 postępowań w sprawie nadpłat, nie stwierdzono niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego.

[dowód: akta kontroli str. 82, 203-208, 219-222, 242-247]

2.11. Informacja o rozbieżnościach w orzecznictwie sądów i wynikających z tego wątpliwościach związanych ze stosowaniem przepisów regulujących kwestie opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami były zgłaszane przez pracowników urzędów skarbowych w trakcie organizowanych przez Izbę Skarbową w Bydgoszczy cyklicznych spotkań (odbywających się zwykle raz na kwartał).

[dowód: akta kontroli str. 59-64]

2.12. Naczelnik nie prowadził analiz, ilu jeszcze podatników może zwrócić się z uzasadnionym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych, związanej z odpłatnym zbyciem nieruchomości lub praw majątkowych.

[dowód: akta kontroli str. 59-64]

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W czterech przypadkach ustalono, iż w wyniku podjętych przez Urząd działań podatnicy dokonali wpłat z tytułu należności podatkowych na łączną kwotę 3.417 zł po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W dwóch przypadkach uregulowane należności podatkowe dotyczyły rozliczenia za 2005 r. i wynikały z decyzji Naczelnika doręczonych w styczniu 2011 r. W pozostałych dwóch przypadkach uregulowane należności dotyczyły rozliczenia za 2004 r. i wynikały z korekt deklaracji złożonych przez podatników w listopadzie 2010 r. na skutek przeprowadzonych przez Urząd czynności sprawdzających.

We wskazanych powyżej przypadkach, stosownie do art. 59 § 1 pkt. 9 Ordynacji podatkowej, z tytułu przedawnienia nastąpiło wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, przez co Naczelnik utracił możliwość dochodzenia ww. należności podatkowych. Nieprawidłowość ta była skutkiem niewłaściwej interpretacji art. 70 Ordynacji podatkowej w zakresie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wyjaśnienia Naczelnika w tym zakresie przedstawiono w pkt. 1 niniejszego wystąpienia, w części dotyczącej stwierdzonych nieprawidłowości.

[dowód: akta kontroli str. 149, 190-193, 197-199, 332, 341]

2. W trzech przypadkach objętych badaniem, w których decyzje wydano po upływie terminu przedawnienia określonego w art. 70 Ordynacji podatkowej, stwierdzono przerwy w toku prowadzonych przez Urząd czynności sprawdzających, trwające od sześciu miesięcy do trzech lat. Tymczasem zgodnie z art. 125 § 1 w zw. z art. 280 tejże ustawy organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko.

Naczelnik podał w swoich wyjaśnieniach m.in., że: [1] podejmowano wielokrotnie próby przeprowadzenia czynności sprawdzających, jednak kontakt z podatnikami był w tych przypadkach utrudniony oraz nie wywiązywali się oni ze zobowiązań przedłożenia dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe, [2] podpisywane przez podatników druki oświadczeń w sprawie sprzedaży nieruchomości i przeznaczenia przychodu na cele mieszkaniowe zawierały informacje o zakresie zwolnienia, konsekwencjach nie wypełnienia przesłanek do zwolnienia oraz zawierały zobowiązanie podatnika do przedłożenia dowodów uzasadniających zwolnienie, [3] nie można obarczać organu podatkowego negatywnymi skutkami zaniechania określonych czynności przez podatników, którzy składając i podpisując takie oświadczenie mieli świadomość ciężących na nich obowiązków podatkowych.

[dowód: akta kontroli str. 170-184, 187, 297-311, 340]

3. W trzech przypadkach objętych badaniem, w których przedawnienie zobowiązania podatkowego nastąpiło w trakcie lub po przeprowadzeniu czynności sprawdzających, skutkujących złożeniem korekty ustalono, że pomimo wezwań podatnicy nie współuczestniczyli w czynnościach sprawdzających. Stwierdzono przy tym przerwy w toku tych czynności, trwające od pięciu miesięcy do dwóch lat. Stosownie zaś do art. 125 § 1 w związku z art. 280 Ordynacji podatkowej organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko.

W swoich wyjaśnieniach Naczelnik podał m.in., że: [1] we wskazanych powyżej przypadkach po raz pierwszy czynności sprawdzające zostały podjęte po upływie jednego roku, licząc od końca dwuletniego okresu przeznaczanego na wydatkowanie osiągniętego przychodu ze sprzedaży nieruchomości na cele mieszkaniowe, [2] kontakt z podatnikami był utrudniony i nie było możliwości ustalenia właściwych danych adresowych, [3] pomimo wielokrotnych wezwań podatnicy nie stawiali się w Urzędzie oraz [4] zwlekali z przedłożeniem korekt deklaracji oraz dokumentów, dotyczących poniesionych wydatków mieszkaniowych.

[dowód: akta kontroli str. 171, 174, 188-193, 312-332, 343-345]

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Na podstawie badania próby 50 zeznań, które miały być weryfikowane z udziałem podatnika stwierdzono, że w dwóch przypadkach czynności sprawdzających, w wyniku których za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe nie zostały uznane koszty wywozu gruzu i odpadów, protokoły czynności sprawdzających zawierały objaśnienie, iż wydatki te nie spełniały warunków zwolnienia przedmiotowego, o jakim mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i lit. e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (protokół dotyczący nieruchomości nabytej w 2006 r.) oraz w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ww. ustawy (protokół dotyczący nieruchomości nabytej w 2010 r.). W swoich wyjaśnieniach kierownik Działu Obsługi Bezpośredniej podała, że kwalifikowanie kosztów wywozu odpadów, jako wydatków nie przeznaczonych na cele mieszkaniowe, następowało na podstawie indywidualnych interpretacji podatkowych, wydanych w innych sprawach, w celu zastosowania właściwej i powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa podatkowego.

[dowód: akta kontroli str. 79-93]

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, oprócz wskazania przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, którego dyspozycja zdaniem organu podatkowego nie została wypełniona, protokoły czynności sprawdzających powinny zawierać przytoczony w całości tenże przepis. Biorąc zaś pod uwagę dowolność interpretacyjną, jaką organ podatkowy posiada w powyższym zakresie, protokoły czynności sprawdzających powinny zawierać także dokładny opis stosowanej metody wykładni przepisu podatkowego. W szczególności powinno to być objaśnienie, iż rekonstrukcja normy prawnej została przeprowadzona na podstawie przepisów uchylonego²⁶ rozporządzenia Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 21 grudnia 1996 r. w sprawie określenia rodzajów wydatków na remont i modernizację budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego, o które zmniejsza się podatek dochodowy bez uwzględnienia definicji przebudowy i remontu, określonych w art. 3 pkt 7a i 8 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane²⁷. Zgodnie bowiem z wymogiem określonym w art. 121 w zw. z art. 280 Ordynacji podatkowej czynności sprawdzające powinny być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, a organy te obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tych czynności. Tym samym organy podatkowe powinny wyjaśniać zasadność przesłanek, którymi kierują się podczas czynności sprawdzających.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie²⁸ działalność Urzędu w badanym obszarze pomimo stwierdzonych nieprawidłowości.

Ocena cząstkowa

²⁶ z dniem 1 kwietnia 2004 r.

²⁷ Dz. U. z 2013 r. poz. 1409 ze zm.

²⁸ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

IV. Uwagi i wnioski

Biorąc pod uwagę stwierdzone przypadki wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli moment podjęcia działań weryfikujących zgodność ze stanem faktycznym rozliczenia transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości oraz praw majątkowych związanych z nieruchomościami nie powinien być determinowany wyłącznie okresem przedawnienia zobowiązań podatkowych. Działania te powinny być podejmowane w miarę możliwości niezwłocznie po upływie okresu uprawniającego do zwolnienia od podatku przychodów i dochodów uzyskanych ze zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Zwłoka w podejmowaniu czynności sprawdzających oraz postępowań podatkowych, mając na uwadze trudności mogące pojawić się na etapie ich prowadzenia, zwiększa ryzyko wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z tytułu przedawnienia i utraty możliwości dochodzenia należności podatkowej.

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli²⁹, zwanej dalej „ustawą o NIK”, wnosi o:

1. Zapewnienie bieżącej analizy danych o zbywcach nieruchomości uzyskiwanych z aplikacji pn. Czynności majątkowe.
2. Zapewnienie bieżącej weryfikacji rozliczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych oraz niezwłocznego przesyłania do właściwych miejscowo organów podatkowych informacji o takich transakcjach.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK, kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Bydgoszczy.

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 30 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Bydgoszcz, dnia stycznia 2014 r.

kontrolerzy:
Maciej Gajdzik
główny specjalista kontroli państwowej
Mateusz Grynicz
starszy inspektor kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Bydgoszczy

Dyrektor
Barbara Antkiewicz

.....
Podpis

.....
Podpis

²⁹ Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.

