



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Bydgoszczy

LBY.410.006.09.2021

Pan  
Wojciech Oskwarek  
Wójt Gminy  
Nowa Wieś Wielka  
Urząd Gminy Nowa Wieś Wielka  
ul. Ogrodowa 2  
86-060 Nowa Wieś Wielka

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/21/064 Realizacja dochodów z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych przez gminy z terenu województwa kujawsko-pomorskiego

# I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Urząd Gminy Nowa Wieś Wielka <sup>1</sup> ul. Ogrodowa 2, 86-060 Nowa Wieś Wielka
Kierownik jednostki kontrolowanej	Wojciech Oskwarek, Wójt Gminy Nowa Wieś Wielka, od 22 listopada 2018 r. <sup>2</sup>
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Ustalanie i pobór podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych.</li><li>2. Dochodzenie zaległości z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych.</li><li>3. Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych.</li></ol>
Okres objęty kontrolą	Lata 2019-2021 (I kwartał) z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed i po tym okresie, jeżeli miały wpływ na kontrolowaną działalność <sup>3</sup> .
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>4</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Bydgoszczy
Kontroler	Mateusz Grynicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LBY/59/2021 z 13 kwietnia 2021 r.  (akta kontroli str. 1-4)

## II. Ocena ogólna<sup>5</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

W kontrolowanym okresie Urząd był organizacyjnie przygotowany do realizowania zadań związanych z ustalaniem i poborem podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych, a także dochodzeniem zaległości oraz udzielaniem ulg w spłacie zobowiązań z ww. tytułów. Pozytywnie należy ocenić fakt, że zapewniono opracowanie projektów uchwał w sprawie określenia odpowiedniej wysokości stawek ww. podatków. Dysponowano bazą podatkową nieruchomości oraz pojazdów podlegających opodatkowaniu. Dokonywano czynności sprawdzających oraz przeprowadzano kontrole podatkowe w zakresie poprawności danych zawartych w informacjach lub deklaracjach z dokumentacją źródłową i stanem faktycznym. Decyzje podatkowe ustalające wysokość podatku od nieruchomości od osób fizycznych odpowiadały wymogom określonym w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>6</sup>. Urząd regularnie analizował terminowość wpływów z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych oraz spłaty zaległości podatkowych. Wobec dłużników podejmowano działania informacyjne, czynności windykacyjne oraz wszczynano postępowania egzekucyjne. Postępowania w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych prowadzono terminowo, z zachowaniem zasady pisemności. Przypadki odmowy udzielenia ulgi

<sup>1</sup> Dalej: „Urząd”.

<sup>2</sup> Dalej: „Wójt” lub „organ podatkowy”.

<sup>3</sup> Czynności kontrole NIK zakończono 30 lipca 2021 r.

<sup>4</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, ze zm., dalej: „ustawa o NIK”.

<sup>5</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

<sup>6</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”.

były odpowiednio uzasadnione. W prawidłowy sposób dokonywano odpisów umorzonych kwot zaległości podatkowych.

W toku kontroli stwierdzono jednak nieprawidłowości dotyczące m.in.:

- opóźnienia w podjęciu działań związanych z nieprzedłożeniem w terminie deklaracji podatkowych (od 105 do 346 dni), koniecznością usunięcia braków formalnych (od 445 do 821 dni) lub błędów merytorycznych w deklaracjach (od 79 do 511 dni);
- wszczęcia postępowania egzekucyjnego przed upływem 7 dni od dnia doręczenia upomnienia, tj. z naruszeniem art. 15 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>7</sup>;
- niezapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium prowadzonych postępowań, z naruszeniem zasad określonych w art. 123 § 1 oraz art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej<sup>8</sup> kontrolowanej działalności**

OBSZAR

#### **1. Ustalanie i pobór podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych.**

Opis stanu faktycznego

1.1. Uzyskiwane dochody własne gminy w latach 2019-2020 kształtowały się na poziomie 28,24 mln zł i 31,49 mln zł, a w I kwartale 2019 r., 2020 r. i 2021 r. odpowiednio: 7,07 mln zł, 7,59 mln zł i 8,53 mln zł.

W latach 2019-2020 wpływy z tytułu podatków wynosiły 24,45 mln zł i 26,70 mln zł, w tym z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych odpowiednio: w 2019 r. - 9,31 mln zł (38,08%) i 0,43 mln zł (1,72%), w 2020 r. - 11,08 mln zł (41,50%) i 0,40 mln zł (1,50%).

Z informacji uzyskanych od Wójta wynikało, że nieznaczny spadek poziomu dochodów z tytułu podatku od środków transportowych za 2020 r. w porównaniu do 2019 r. był spowodowany m.in. pandemią COVID-19 oraz związanym z tym pogorszeniem sytuacji finansowej podatników.

W I kwartale 2019 r., 2020 r. i 2021 r. wpływy z tytułu podatków wynosiły 5,95 mln zł, 6,47 mln zł i 6,96 mln zł, w tym z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych odpowiednio: w I kwartale 2019 r. - 2,67 mln zł (44,87%) i 0,16 mln zł (2,69%), w I kwartale 2020 r. - 3,03 mln zł (46,83%) i 0,15 mln zł (2,32%), w I kwartale 2021 r. - 3,36 mln zł (48,27%) i 0,13 mln zł (1,87%).

Liczba podatników w latach 2019-2021 (I kwartał) wynosiła odpowiednio: w podatku od nieruchomości - 3 074, 3 125 i 3 089, w podatku od środków transportowych - 58, 61 i 63.

(akta kontroli str. 86-88, 168-186, 207-273, 314, 315, 327)

1.2. Zadania w zakresie wymiaru i poboru podatków należały w kontrolowanym okresie do Referatu Budżetu i Finansów<sup>9</sup> Urzędu. Spośród pięciu pracowników wyznaczonych do realizacji ww. zadań jedna osoba posiadała wykształcenie wyższe

<sup>7</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 1427. Dalej: „ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji”.

<sup>8</sup> Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

<sup>9</sup> Por. § 26 ust. 1 i ust. 2 pkt. 4 regulaminu organizacyjnego Urzędu, w brzmieniu stanowiącym załącznik do: [1] zarządzenia nr 29/17 Wójta Gminy Nowa Wieś Wielka z dnia 29 grudnia 2017 r.; [2] zarządzenia nr 23/20 Wójta Gminy Nowa Wieś Wielka z dnia 31 grudnia 2020 r.

kierunkowe, a pozostałe cztery osoby posiadały ponad 30 lat doświadczenia w pracy na stanowisku związanym z podatkami lub rachunkowością. Wszyscy ww. pracownicy przeszli też w ciągu ostatnich pięciu lat szkolenia z zakresu podatków lub rachunkowości.

(akta kontroli str. 91-96, 279-281)

1.3. W opracowanych przez Urząd projektach uchwał (przyjętych następnie przez Radę Gminy Nowa Wieś Wielka<sup>10</sup>) stawki podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych na lata 2019 - 2021 nie przekraczały stawek maksymalnych, ogłaszanych w obwieszczeniach Ministra Finansów. Ustalono także, że:

- w projektach uchwał dotyczących podatku od nieruchomości przyjęto stawki dla wszystkich przedmiotów opodatkowania objętych tym podatkiem (gruntów, budynków lub ich części i budowli);
- w projektach uchwał dotyczących podatku od środków transportowych przyjęto stawki dla wszystkich pojazdów podlegających opodatkowaniu;
- nie przekroczono upoważnienia ustawowego różnicując wysokość stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania;
- nie przyjęto zapisów powodujących zastosowanie zwolnień podmiotowych lub takich zwolnień przedmiotowych, które poprzez określenie podmiotu opodatkowania stanowiły zwolnienia podmiotowe lub miały charakter przedmiotowo-podmiotowy.

(akta kontroli str. 152-157, 160-167)

1.4. W kontrolowanym okresie prowadzono ewidencję podatkową nieruchomości podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ewidencja podatkowa nieruchomości zawierała m.in. dane właściciela nieruchomości, adres, powierzchnię i wartość nieruchomości oraz numer ewidencyjny działki, na której znajdowała się dana nieruchomość podlegająca opodatkowaniu.

Na podstawie dokumentacji Urzędu oraz informacji uzyskanych od Wójta stwierdzono, że źródłem tych danych były m.in.: [1] zawiadomienia o zmianach w ewidencji gruntów i budynków, przekazywane przez właściwe starostwo powiatowe co dwa miesiące; [2] dokumenty potwierdzające przyjęcie zawiadomień o zakończeniu budowy budynków oraz przyjęcie obiektu budowlanego w użytkowanie, przekazywane na bieżąco przez właściwy powiatowy inspektorat nadzoru budowlanego; [3] akty notarialne, przekazywane przez notariuszy; [4] wpisy do CEIDG<sup>11</sup>, o których informowały na bieżąco komórki organizacyjne Urzędu wykonujące zadania z zakresu ewidencji działalności gospodarczej; [5] informacje i deklaracje składane przez podatników; [6] informacje z rejestru gruntów oraz z kartoteki budynków, do których Urząd miał bieżący dostęp.

Z informacji uzyskanych od Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego w Bydgoszczy<sup>12</sup> i dotyczących nieruchomości położonych na terenie Gminy Nowa Wieś Wielka<sup>13</sup> wynikało, że w I kwartale 2019 r., 2020 r. i 2021 r.:

- do PINB wpłynęło odpowiednio 18, 21 i 15 zawiadomień o zakończeniu budowy; PINB potwierdził przyjęcie obiektu budowlanego do użytkowania odpowiednio w 17, 21 i 14 przypadkach;

<sup>10</sup> Dalej: „Radę Gminy”.

<sup>11</sup> Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej.

<sup>12</sup> Dalej: „PINB”.

<sup>13</sup> Dalej: „Gmina”.

- do PINB wpłynęły odpowiednio 3, 4 i 1 wniosek o pozwolenie na użytkowanie; we wszystkich przypadkach PINB wydał decyzje udzielające pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego.

W oparciu o informacje przekazywane przez PINB i Starostę Bydgoskiego w Urzędzie prowadzone były rejestry zawierające m.in. pozwolenia na budowę, pozwolenia na użytkowanie, pisma w sprawie potwierdzenia przyjęcia obiektu budowlanego do użytkowania.

W wyniku analizy danych dotyczących 40 nieruchomości stwierdzono, że każdorazowo zdarzenia mające wpływ na wysokość opodatkowania podatkiem od nieruchomości były odnotowane w ewidencji podatkowej Urzędu.

(akta kontroli str. 97-99, 274-278, 299-310, 334-337, 540-548)

1.5. W kontrolowanym okresie prowadzono ewidencję podatkową pojazdów podlegających opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych.

Ewidencja podatkowa pojazdów zawierała m.in. dane właściciela pojazdu, numer rejestracyjny pojazdu, datę nabycia lub zbycia pojazdu, rodzaj, dopuszczalną masę całkowitą, liczbę osi, numer VIN, markę i rok produkcji pojazdu.

Na podstawie dokumentacji Urzędu oraz informacji uzyskanych od Wójta stwierdzono, że źródłem tych danych były m.in.: [1] informacje z wydziału komunikacji właściwego starostwa powiatowego z datą zarejestrowania i wyrejestrowania pojazdów; [2] deklaracje oraz dokumenty rejestracyjne pojazdów składanie przez podatników.

Z informacji uzyskanych od Starosty Bydgoskiego wynikało, że liczba pojazdów<sup>14</sup> zarejestrowanych przez właścicieli mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terenie Gminy wynosiła wg stanu na koniec 2019 r., 2020 r. oraz 31 marca 2021 r. odpowiednio: 333, 478 i 518.

W Urzędzie prowadzono rejestr miesięcznych informacji podatkowych przekazywanych przez Starostę Bydgoskiego i obejmujących dane pojazdów zarejestrowanych i wyrejestrowanych przez właścicieli z terenu Gminy.

W wyniku analizy danych dotyczących 15 pojazdów, nabytych lub zarejestrowanych po raz pierwszy w kontrolowanym okresie, stwierdzono, że każdorazowo zdarzenia mające wpływ na wysokość opodatkowania podatkiem od środków transportowych zostały odnotowane w ewidencji podatkowej Urzędu. W sześciu z 15 badanych przypadków, pomimo czynności podjętych przez Urząd, deklaracje podatkowe uwzględniające obowiązek podatkowy z tytułu nabycia lub rejestracji pojazdu zostały jednak złożone dopiero w toku kontroli NIK.

(akta kontroli str. 97, 98, 100, 282-298, 338-341, 469-471)

1.6. Z danych Urzędu wynikało, że w latach 2019-2021 (I kwartał):

- liczba złożonych przez osoby fizyczne informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych IN-1<sup>15</sup> wynosiła odpowiednio 246, 226 i 66, a liczba wydanych przez Wójta decyzji ustalających wysokość wymiaru podatku od nieruchomości – 4 867, 4 937 i 4 873;
- liczba złożonych przez osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej deklaracji na podatek od nieruchomości DN-1<sup>16</sup> wynosiła odpowiednio 77, 68 i 65;

<sup>14</sup> Podlegających opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych.

<sup>15</sup> Dalej: „Informacje IN-1”.

<sup>16</sup> Dalej: „Deklaracje DN-1”.

- liczba deklaracji na podatek od środków transportowych DT-1<sup>17</sup> wynosiła odpowiednio: 55, 77 i 35, w tym: przez osoby fizyczne – 46, 53 i 28; przez osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej – 9, 24 i 7.

(akta kontroli str. 311, 312, 537)

1.7. Na podstawie dokumentacji obejmującej 16 informacji IN-1, 35 deklaracji DN-1 i 33 deklaracje DT-1 stwierdzono, że:

- wszystkie informacje IN-1 zostały złożone po ustawowym terminie<sup>18</sup>, a okres opóźnienia wynosił od 29 do 248 dni;
- 19 z 35 deklaracji DN-1 zostało złożonych terminowo, a pozostałe 16 - od jednego do 350 dni po ustawowym terminie<sup>19</sup>;
- jedna deklaracja DT-1 została złożona terminowo, a pozostałe 32 – od trzech do 228 dni po ustawowym terminie<sup>20</sup>.

We wszystkich uzasadnionych przypadkach, podatników, którzy nie wywiązali się z obowiązku terminowego złożenia ww. informacji i deklaracji, wezwano na piśmie lub telefonicznie do dopełnienia tego obowiązku. Nie stwierdzono negatywnych skutków finansowych dla budżetu Gminy wynikających z nieterminowego złożenia ww. informacji i deklaracji. Badanie wykazało także, że wszystkie informacje i deklaracje były sporządzone na formularzach zgodnych z obowiązującymi wzorami.

W toku kontroli na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej<sup>21</sup> Urzędu zamieszczono komunikat przypominający m.in. o obowiązku terminowego składania informacji i deklaracji podatkowych, ze wskazaniem skutków niedopełnienia tego obowiązku polegających na możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej.

(akta kontroli str. 315, 330, 540-548, 551-553, 556-561, 690-694, 700, 706-708, 711-725)

1.8. Na podstawie dokumentacji obejmującej 16 informacji IN-1, 40 deklaracji DN-1 oraz 33 deklaracje DT-1 ustalono, że we wszystkich przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające złożone informacje i deklaracje pod kątem ich formalnej poprawności oraz zgodności ze stanem faktycznym. Weryfikacji dokonywano:

- w przypadku informacji lub deklaracji na podatek od nieruchomości m.in. w oparciu o: [1] informacje lub decyzje przekazywane przez PINB; [2] zawiadomienia o zmianach w danych ewidencyjnych przekazywanych przez Starostę Bydgoskiego; [3] informacje generowane z rejestru gruntów lub z kartoteki budynków;
- w przypadku deklaracji na podatek od środków transportowych m.in. w oparciu o kopie faktur zakupu i sprzedaży pojazdów oraz kopie dokumentów rejestracyjnych pojazdów, pozyskiwane z wydziału komunikacji właściwego starostwa powiatowego.

Fakt przeprowadzenia tych czynności dokumentowano m.in. poprzez adnotacje: [1] na informacjach, deklaracjach złożonych przez podatników; [2] na tzw. kartach jednostek opodatkowania; [3] bezpośrednio na dokumentach źródłowych stanowiących podstawę do weryfikacji zgodności danych ze stanem faktycznym.

(akta kontroli str. 315, 331, 537-696, 702-705, 709, 710, 726)

<sup>17</sup> Dalej: „Deklaracje DT-1”.

<sup>18</sup> Tj. po upływie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego.

<sup>19</sup> Tj. po 31 stycznia danego roku podatkowego.

<sup>20</sup> Tj. po upływie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego.

<sup>21</sup> Dalej: „BIP”.

1.9. Na podstawie dokumentacji obejmującej 35 decyzji ustalających wysokość podatku od nieruchomości od osób fizycznych na łączną kwotę 41,4 tys. zł stwierdzono, że każdorazowo decyzje:

- zawierały wymagane elementy i zostały sporządzone poprawnie pod względem rachunkowym, formalnym i merytorycznym;
- ustalały podatek przy zastosowaniu prawidłowych stawek, uchwalonych na dany rok przez Radę Gminy;
- zostały wysłane do wszystkich współwłaścicieli;
- zostały przekazane podatnikom w sposób umożliwiający zapłatę podatku w ustawowych terminach.

(akta kontroli str. 537-548, 907, 925)

1.10. Na podstawie dokumentacji Urzędu stwierdzono, że w latach 2019-2021 (I kwartał) kontrolą podatkową objęto łącznie 15 podatników, w tym:

- w zakresie podatku od nieruchomości – ośmiu w 2019 r. i pięciu w 2020 r.;
- w zakresie podatku od środków transportowych – dwóch w 2020 r.

Kontrole podatników podatku od nieruchomości obejmowały ustalenie zgodności ze stanem faktycznym powierzchni użytkowej budynków, przyjętej do opodatkowania. Kontrole podatników podatku od środków transportowych miały na celu weryfikację zgłoszeń dotyczących opodatkowania pojazdów. Przeprowadzenie kontroli było każdorazowo poprzedzone zawiadomieniem podatnika o zamiarze jej wszczęcia oraz udokumentowane protokołem. W wyniku tych kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 88, 97, 101-145, 315, 330, 331)

1.11. W latach 2019-2021 (I kwartał) zagadnienia związane z ustalaniem i poborem podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych nie były przedmiotem kontroli zewnętrznych ani skarg.

Na stronie internetowej BIP Urzędu umieszczony był plik z informacją o sposobie przyjmowania i załatwiania spraw dotyczących uzyskania interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie. Ustalono jednak, że w kontrolowanym okresie do Urzędu nie wpłynął żaden wniosek o wydawanie takiej interpretacji w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku od środków transportowych.

W sierpniu 2020 r. do Urzędu wpłynął wniosek o podanie informacji dotyczących m.in. udzielonych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Stosowna odpowiedź na ww. wniosek została udzielona niezwłocznie.

(akta kontroli str. 63, 82, 83)

1.12. Plany audytu wewnętrznego w Urzędzie na 2019 r. i na 2020 r. odnosiły się m.in. do obszaru ryzyka pn. „Realizacja dochodów z podatków i opłat”. W obszarze tym wartość ryzyka była jednak ustalona na średnim poziomie i na ten okres nie zaplanowano zadań zapewniających, czynności doradczych ani czynności sprawdzających.

Z informacji uzyskanych od Wójta wynikało, że w ramach sprawowanego przez niego nadzoru w kontrolowanym okresie odbywały się cykliczne spotkania z pracownikami Urzędu odpowiedzialnymi za ustalanie i pobór podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych. Wójt wskazał, że spotkania te miały na celu zapewnienie prawidłowej i skutecznej realizacji zadań w ww. zakresie.

(akta kontroli str. 98, 150, 151, 332, 333, 913, 914)

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

1. Wszystkie kontrole podatkowe w zakresie podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych przeprowadzanie były w kontrolowanym okresie na podstawie dwóch upoważnień z 2008 r. i 2016 r.<sup>22</sup> obowiązujących na czas nieokreślony, które nie zawierały elementów wymaganych w art. 283 § 2 Ordynacji podatkowej (w szczególności oznaczenia kontrolowanego, daty rozpoczęcia i przewidywanego terminu zakończenia kontroli, pouczenia o prawach i obowiązkach kontrolowanego). Tym samym zgodnie z art. 283 § 4 ww. ustawy upoważnienia te nie stanowiły podstawy do przeprowadzania tych kontroli.

W wyjaśnieniach Wójt wskazał, że ww. imienne upoważnienia, wystawione na pracowników Urzędu, zawierały ściśle określony merytorycznie zakres kontroli i w jego ocenie spełniały wymogi formalne do ich przeprowadzenia.

Zdaniem NIK powyższa argumentacja nie znajduje uzasadnienia. Należy wskazać, że kontrole podatkowe powinny być przeprowadzane na podstawie imiennych upoważnień wystawianych indywidualnie dla każdej kontroli podatkowej, zgodnych ze wzorem określonym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych na podstawie art. 283 § 3 Ordynacji podatkowej.

(akta kontroli str. 101-145, 893, 901)

2. Na podstawie dokumentacji obejmującej 40 deklaracji DN-1 oraz dokumentacji dotyczącej 15 pojazdów nabytych lub zarejestrowanych po raz pierwszy w kontrolowanym okresie stwierdzono, że organ podatkowy, pomimo posiadanej wiedzy o okolicznościach uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego<sup>23</sup> wezwał do złożenia tych deklaracji dopiero po upływie od 78 do 511 dni od ustawowego terminu na ich złożenie<sup>24</sup>. Takie opóźnienie w podjęciu działań przez organ podatkowy NIK ocenia jako działanie nierzetelne.

Według wyjaśnień pracownika Urzędu odpowiedzialnego za wymiar i pobór podatku od nieruchomości od osób prawnych i podatku od środków transportowych ww. przypadki opóźnień były spowodowane m.in. trudnościami w skontaktowaniu się z podatnikami w okresie pandemii COVID-19. W ww. przypadkach podatnicy złożyli deklaracje i dokonali zapłaty zaległego podatku wraz z odsetkami. Fakt ten został potwierdzony w toku kontroli.

Zdaniem NIK podane okoliczności nie usprawiedliwiają opóźnień organu podatkowego w tym zakresie.

(akta kontroli str. 282-298, 360, 361, 469-532, 551-553, 692, 706-708, 910, 911)

<sup>22</sup> Tj.: [1] upoważnienia nr RO.I.0113-36/08 z 17 września 2008 r. do przeprowadzania kontroli oraz zbadania zgodności danych wynikających ze złożonych deklaracji podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych ze stanem faktycznym; [2] upoważnienia nr RO-I.077.19.2016 z 9 marca 2016 r. do przeprowadzania kontroli podatkowych nieruchomości położonych na terenie Gminy Nowa Wieś Wielka.

<sup>23</sup> Przekazanej przez PINB lub Starostę Bydgoskiego.

<sup>24</sup> Tj.: [1] w pierwszym przypadku – podatnik został poinformowany telefonicznie o konieczności złożenia deklaracji DN-1 na 2021 r. (za okres od stycznia 2021 r.) 17 maja 2021 r., tj. 105 dni po upływie terminu na złożenie tej deklaracji przypadającego 1 lutego 2021 r.; [2] w drugim przypadku – podatnik został poinformowany telefonicznie o konieczności złożenia deklaracji DN-1 na 2020 r. (za okres od stycznia 2020 r.) 11 stycznia 2021 r., tj. 346 dni po upływie terminu na złożenie tej deklaracji przypadającego 31 stycznia 2020 r.; [3] w trzecim przypadku – 4 października 2019 r. uzyskano od starosty bydgoskiego informację o nabyciu przez podatnika pojazdu, a dopiero 26 lutego 2021 r. (tj. po 511 dniach) powiadomiono telefonicznie podatnika o konieczności złożenia deklaracji DT-1 uwzględniającej ww. okoliczności (ustawowy termin na złożenie tej deklaracji przypadał 1 października 2019 r.); [4] w czwartym przypadku – 10 grudnia 2020 r. uzyskano od starosty bydgoskiego informację o nabyciu przez podatnika pojazdu, a dopiero 26 lutego 2021 r. (tj. po 78 dniach) powiadomiono telefonicznie podatnika o konieczności złożenia deklaracji DT-1 uwzględniającej ww. okoliczności (ustawowy termin na złożenie tej deklaracji przypadał 1 grudnia 2020 r.).



3. W trzech spośród 40 zbadanych deklaracji DN-1 nie naniesiono adnotacji potwierdzającej dokonanie kontroli formalno-rachunkowej. Stanowiło to naruszenie obowiązującej w Urzędzie Instrukcji w sprawie obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych<sup>25</sup>. Zgodnie z tą instrukcją dokonywanie kontroli formalno-rachunkowej należało uwidocznić za pomocą daty i podpisu osoby dokonującej kontroli, pracownik dokonujący tej kontroli powinien być umieścić na dowodzie księgowym pieczęć z klauzulą „Sprawdzono pod względem formalno-rachunkowym”, a pod pieczęcią należało umieścić datę dokonania kontroli oraz podpis. Poprzez brak takiej adnotacji nie można było uznać, że deklaracje podlegały wymaganej kontroli w ww. zakresie. Dotyczyło to:
- deklaracji DN-1 na 2021 r. (za okres od stycznia 2021 r.), która wpłynęła do Urzędu 1 lutego 2021 r.;
  - deklaracji DN-1 na 2020 r. (za okres od stycznia 2020 r.) oraz DN-1 na 2021 r. (za okres od stycznia 2021 r.) złożonych przez tego samego podatnika, które wpłynęły do Urzędu 15 stycznia 2021 r.

W swoich wyjaśnieniach Wójt nie podał przyczyn ww. nieprawidłowości. Wskazał, że braki na dokumentach finansowo-księgowych podatników zostały uzupełnione. Fakt ten został potwierdzony w toku kontroli.

(akta kontroli str. 44, 551-553, 570-591, 693, 709, 926-941)

4. W przypadku dwóch spośród 40 zbadanych deklaracji DN-1 organ podatkowy wezwał podatnika do ich uzupełnienia o brakujący podpis dopiero 19 kwietnia 2021 r. (w toku kontroli NIK), tj. 812 i 445 dni po dacie wpływu deklaracji do Urzędu. Dotyczyło to odpowiednio deklaracji DN-1 na 2019 r. (za okres od stycznia 2019 r., z datą wpływu 28 stycznia 2019 r.) oraz DN-1 na 2020 r. (za okres od stycznia 2020 r., z datą wpływu 30 stycznia 2020 r.). Takie opóźnienie w podjęciu działań przez organ podatkowy NIK ocenia jako działanie nierzetelne.

Z wyjaśnień Wójta oraz pracownika Urzędu odpowiedzialnego za wymiar i pobór podatku od nieruchomości od osób prawnych wynikało, że w ww. przypadkach deklaracje DN-1 wykazywały przedmioty podlegające zwolnieniu z opodatkowania, a obowiązek zapłaty podatku nie występował. Wójt wskazał, że ww. braki formalne na deklaracjach zostały uzupełnione. Fakty te zostały potwierdzone w toku kontroli.

(akta kontroli str. 551-553, 592-606, 693, 710)

5. Na podstawie dokumentacji obejmującej 33 deklaracje DT-1 ustalono, że w trzech przypadkach do czasu rozpoczęcia kontroli NIK<sup>26</sup> nie podjęto działań w związku z błędami rachunkowymi w deklaracjach lub koniecznością ich wypełnienia zgodnie z wymaganiami, co należy uznać za nierzetelne. I tak:
- w jednym przypadku – nie wezwano podatnika do skorygowania deklaracji DT-1 na 2019 r. (za okres od marca 2019 r., z datą wpływu 21 czerwca 2019 r.) pomimo błędnie zadeklarowanej kwoty podatku z tytułu nabycia pojazdu, tj. 500 zł<sup>27</sup> zamiast 1 125 zł<sup>28</sup>. Różnica w kwocie 625,00 zł stanowiła zaległość podatkową;

<sup>25</sup> Por. załącznik nr 4 do Zarządzenia Nr 2/15 Wójta Gminy Nowa Wieś Wielka z dnia 12 stycznia 2015 r., w części dotyczącej postanowień szczegółowych – rodzajów i cech dokumentów finansowo – księgowych (rozdział II) oraz w części dotyczącej zasad i zakresu kontroli dokumentów finansowo-księgowych (rozdział IV).

<sup>26</sup> Tj. 19 kwietnia 2021 r.

<sup>27</sup> Według stawki dla samochodu ciężarowego o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony do 5,5 tony włącznie, przemnożonej przez 10 miesięcy.

<sup>28</sup> Według stawki dla samochodu ciężarowego o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 12 ton z trzema osiami, przemnożonej przez 10 miesięcy.

- w drugim przypadku – nie wezwano podatnika do skorygowania deklaracji DT-1 na 2020 r. (za okres od marca 2020 r., z datą wpływu 29 września 2020 r.) pomimo błędnie zadeklarowanej kwoty podatku z tytułu nabycia pojazdu marki MAN, tj. 1 312,50 zł<sup>29</sup> zamiast 1 791,67 zł<sup>30</sup>. Różnica w kwocie 479,17 zł stanowiła zaległość podatkową;
- w trzecim przypadku – nie wezwano podatnika do skorygowania deklaracji DT-1 na 2020 r. (za okres od lutego 2020 r., z datą wpływu 17 lutego 2020 r.) pomimo ujęcia w niewłaściwej pozycji informacji na temat opodatkowania dwóch pojazdów zarejestrowanych 20 stycznia 2020 r. z jedną osią w wysokości 688,00 zł za każdy pojazd<sup>31</sup>. Tym samym deklaracja została wypełniona niezgodnie z wymaganiami. Powyższe nie miało wpływu na łączną kwotę należnego podatku.

Z wyjaśnień Wójta oraz pracownika Urzędu odpowiedzialnego za wymiar i pobór podatku od środków transportowych wynikało, że przyczynami opóźnień w podjęciu działań wyjaśniających były: [1] w pierwszym przypadku – niedopatrzenie spowodowane spiętrzeniem się innych bieżących obowiązków służbowych pracownika; [2] w drugim przypadku – brak możliwości skontaktowania się z podatnikiem z uwagi na pandemię COVID-19; [3] w trzecim przypadku – fakt, że pomimo błędu w deklaracji łączna wysokość zobowiązania podatkowego została właściwie naliczona i zapłacona przez podatnika.

Ustalono, że w wyniku kontroli NIK po interwencjach telefonicznych pracownika Urzędu podatnicy złożyli stosowne korekty ww. deklaracji. W toku kontroli uregulowane zostały zaległości w wysokości 625,00 zł i 479,17 zł wynikające z korekt deklaracji DT-1 za 2019 r. i za 2020 r. z tytułu nabycia pojazdów.

(akta kontroli str. 615-689, 696, 697, 727-745, 909, 942-947)

6. Na podstawie dokumentacji obejmującej informacje IN-1 złożone przez 15 osób fizycznych, 40 deklaracji DN-1 oraz 33 deklaracje DT-1 ustalono, że nie zawiadomiono właściwego organu powołanego do ścigania przestępstw i wykroczeń skarbowych o przypadkach nieterminowego składania informacji lub deklaracji przez 16 podatników podatku od nieruchomości<sup>32</sup> oraz sześciu podatników podatku od środków transportowych<sup>33</sup>. Tymczasem niewywiązanie się przez ww. podatników z obowiązku terminowego złożenia informacji lub deklaracji stanowiło podstawę do ewentualnego zastosowania sankcji za wykroczenie skarbowe, o której mowa w art. 56 § 4 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>34</sup>. Nie zawiadomienie ww. organu o tych przypadkach należy uznać za działanie nierzetelne.

Według wyjaśnień Wójta powyższe wynikało z niewłaściwej interpretacji przepisów kks. Wskazał, że na stronie internetowej BIP Urzędu dostępne są druki deklaracji z informacją, że niedopełnienie obowiązku złożenia deklaracji może skutkować pociągnięciem podatnika do odpowiedzialności karnej skarbowej na podstawie przepisów kks.

<sup>29</sup> Według stawki dla ciągnika siodłowego o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów 40 ton i więcej, z dwiema osiami, przemnożonej przez 9 miesięcy.

<sup>30</sup> Według stawki dla ciągnika siodłowego o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów 40 ton i powyżej, z trzema osiami, przemnożonej przez 10 miesięcy.

<sup>31</sup> Według stawki dla przyczepy o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów powyżej 25 ton, z jedną osią, przemnożonej przez 11 miesięcy.

<sup>32</sup> Dotyczyło to: [1] 14 osób fizycznych, które złożyły informacje IN-1 od 39 do 248 dni po ustawowym terminie, w tym dwóch osób fizycznych, które dopuścili się nieterminowego złożenia ww. informacji dwukrotnie; [2] dwóch osób prawnych, które złożyły deklaracje DN-1 odpowiednio 108 i 350 dni po ustawowym terminie.

<sup>33</sup> Dotyczyło to sześciu podatników, którzy złożyli deklaracje DT-1 od 32 do 228 dni po ustawowym terminie, w tym dwóch, którzy dopuścili się nieterminowego złożenia ww. deklaracji odpowiednio dwukrotnie i trzykrotnie.

<sup>34</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 408. Dalej: „kks”.

Należy wskazać, że prawo karne skarbowe stanowi istotny element prewencyjny oddziaływania na podatników podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych. Dlatego też, zdaniem NIK, Wójt jako organ podatkowy powinien informować właściwy organ powołany do ścigania przestępstw i wykroczeń skarbowych o przypadkach nieterminowego składania informacji IN-1 i deklaracji DN-1 oraz DT-1. Informacje te dają bowiem podstawę do ewentualnego zastosowania sankcji karnych skarbowych, skłaniających ich do przestrzegania prawa w przyszłości.

(akta kontroli str. 313-314, 323-324, 330, 540-548, 551-553, 556-561)

#### OCENA CZĄSTKOWA

W kontrolowanym okresie przyjęto do stosowania prawidłowe stawki podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych. W Urzędzie prowadzono ewidencję nieruchomości oraz pojazdów podlegających opodatkowaniu, z wykorzystaniem informacji przekazywanych przez PINB i Starostę Bydgoskiego. Podatników, którzy nie wywiązali się z obowiązku terminowego złożenia informacji IN-1 oraz deklaracji DN-1 i DT-1 wzywano do dopełnienia tego obowiązku. Stan faktyczny dotyczący zgłoszonych do opodatkowania nieruchomości oraz pojazdów był weryfikowany w ramach czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych. Decyzje ustalające wysokość podatku od nieruchomości od osób fizycznych były sporządzane w sposób prawidłowy i doręczane wszystkim współwłaścicielom. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły w szczególności: przeprowadzania kontroli podatkowych w oparciu o nieprawidłowo wystawione upoważnienia; opóźnień w podjęciu działań w związku z nieprzedłożeniem w terminie deklaracji podatkowych, koniecznością usunięcia braków formalnych lub błędów rachunkowych w deklaracjach oraz ich wypełnienia zgodnie z wymaganiami. Nie informowano też właściwego organu powołanego do ścigania przestępstw i wykroczeń skarbowych o przypadkach podatników nie wywiązujących się z obowiązku terminowego składania informacji i deklaracji podatkowych.

#### OBSZAR

## **2. Dochodzenie zaległości z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych.**

#### Opis stanu faktycznego

2.1. W latach 2019-2021 (I kwartał) zaległości z tytułu podatków wynosiły 1,1 mln zł, 1,2 mln zł i 1,2 mln zł, w tym z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych odpowiednio: w 2019 r. – 0,9 mln zł (81,82%) i 0,09 mln zł (8,18%), w 2020 r. – 1,1 mln zł (91,67%) i 0,1 mln zł (8,33%), w I kwartale 2021 r. – 1,1 mln zł (91,67%) i 0,1 mln zł (8,33%).

Z informacji uzyskanych od Wójta wynikało, że wzrost zaległości z tytułu podatków wg stanu na koniec 2020 r. w porównaniu do stanu na koniec 2019 r., w szczególności w podatku od nieruchomości, był spowodowany m.in. zwiększeniem liczby podatników zalegających z płatnościami, co wynikało z pandemii COVID-19 oraz związanego z tym pogorszenia ich sytuacji finansowej.

Liczba podatników posiadających zaległości w latach 2019-2021 (I kwartał) wynosiła odpowiednio: w podatku od nieruchomości – 426, 406 i 639, w podatku od środków transportowych - 16, 22 i 21.

(akta kontroli str. 86, 89, 90, 158, 159, 168-186, 314, 325, 326, 403)

2.2. Z informacji uzyskanych od Wójta i pracowników Urzędu wynikało, że w kontrolowanym okresie generowane i analizowane były comiesięczne raporty dotyczące stanu zaległości podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych. Co kwartał odbywały się też spotkania,

podczas których omawiane były kwestie związane z monitorowaniem stanu tych zaległości oraz ewentualne problemy utrudniające sprawne ich dochodzenie.

(akta kontroli str. 98, 150, 315, 316, 331, 403, 912, 918, 919)

2.3. Na podstawie analizy 57 przypadków zaległości na łączną kwotę 93,2 tys. zł<sup>35</sup>, powstałych w kontrolowanym okresie w podatku od nieruchomości i w podatku od środków transportowych, ustalono m.in., że:

- każdorazowo czynności windykacyjne były poprzedzone podjęciem wobec dłużników działań informacyjnych, zmierzających do dobrowolnego wykonania przez nich obowiązków. Były one realizowane przede wszystkim w formie kontaktu telefonicznego oraz e-mailowego. W ośmiu przypadkach formę i datę podjęcia tych działań udokumentowano poprzez stosowną adnotację w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym do prowadzenia ewidencji podatkowej;
- we wszystkich uzasadnionych przypadkach przesyłano dłużnikom upomnienia. W 53 przypadkach zaległości były objęte upomnieniami, które wskazywały w szczególności: nazwę i dane adresowe wierzyciela, kwoty należności głównej, naliczonych odsetek oraz kosztów upomnienia, a także skutki prawne nieuregulowania należności w terminie 7 dni od dnia ich doręczenia. Upomnienia obejmujące po raz pierwszy daną zaległość wystawiono w okresie od czterech do 241 dni po upływie ustawowego terminu płatności należności<sup>36</sup>;
- we wszystkich uzasadnionych przypadkach wszczynano postępowania egzekucyjne. W 32 przypadkach zaległości zostały objęte tytułami wykonawczymi, które zawierały w szczególności: oznaczenie i wnioski wierzyciela, kwoty należności głównej, naliczonych odsetek, a także stosowne pouczenia. Tytuły wykonawcze wystawiono w okresie od jednego do 245 dni po upływie terminu płatności wynikającego z upomnień<sup>37</sup>, a w jednym przypadku – przed upływem tego terminu. Tytuły były niezwłocznie kierowane do właściwych organów egzekucyjnych;
- z łącznej kwoty zaległości podatkowych odzyskano 83,1 tys. zł (89,16%).

(akta kontroli str. 342-468, 533-536, 915-917, 925)

2.4. Według informacji uzyskanych od Wójta w kontrolowanym okresie nie wystąpiły przypadki przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej podatek od nieruchomości ani przypadki przedawnienia zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych.

(akta kontroli str. 315, 328, 329)

2.5. W latach 2019-2021 (I kwartał) zagadnienia związane z dochodzeniem zaległości z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych nie były przedmiotem kontroli zewnętrznych ani skarg i wniosków.

Z informacji uzyskanych od Wójta wynikało, że w ramach sprawowanego przez niego nadzoru w kontrolowanym okresie odbywały się cykliczne spotkania z pracownikiem Urzędu odpowiedzialnym za bieżące weryfikowanie i dochodzenie zaległości z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych. Według wyjaśnień Wójta na spotkaniach tych wypracowano sposób postępowania wobec podatników posiadających zaległości podatkowe, polegający w pierwszej kolejności na kontaktach telefonicznych, poprzez sms lub e-mail, a dopiero w następnej kolejności na wysyłaniu upomnień z zagrożeniem wszczęcia egzekucji

<sup>35</sup> Kwota należności głównej, bez odsetek i kosztów upomnienia.

<sup>36</sup> Dotyczy upomnień wystawionych w kontrolowanym okresie.

<sup>37</sup> Dotyczy tytułów wykonawczych wystawionych w kontrolowanym okresie.

administracyjnej. Weryfikacja prawidłowości i rzetelności działania w tym zakresie była też dokonywana podczas przekazywania mu do podpisu upomnień oraz tytułów wykonawczych.

(akta kontroli str. 82, 83, 98, 150, 151, 332, 333, 912-914)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. W 49 spośród 57 zbadanych zaległości działania informacyjne podejmowane wobec podatników w związku z niezapłaceniem w terminie należnych rat podatku nie były ewidencjonowane zgodnie z zasadami określonymi w § 4 ust. 3 rozporządzenia z 30 grudnia 2015 r.<sup>38</sup> oraz § 2 ust. 3 i 4 rozporządzenia z 23 lipca 2020 r.<sup>39</sup> i § 2 ust. 3 i 4 rozporządzenia z 18 listopada 2020 r.<sup>40</sup>, tj. nie były zarejestrowane w formie papierowej lub elektronicznej przez wskazanie w szczególności formy i daty podjęcia tych działań<sup>41</sup>.

Z wyjaśnień Wójta wynikało m.in., że formą udokumentowania działań informacyjnych w ww. przypadkach były bilingi telefoniczne.

Zdaniem NIK powyższa argumentacja nie znajduje uzasadnienia. Należy wskazać, że bilingi telefoniczne nie mogą służyć do zarejestrowania czynności urzędowej, gdyż nie zawierają informacji na temat treści czynności ani nie wskazują osoby, która daną czynność podjęła.

(akta kontroli str. 342-352, 356, 395, 533-536, 915-917)

2. W 29 spośród 53 zbadanych zaległości objętych upomnieniami dokumenty te wystawiono z opóźnieniem wynoszącym co najmniej 36 dni od daty upływu terminu płatności raty w podatku od nieruchomości lub podatku od środków transportowych, w tym: w 13 przypadkach – od 36 do 46 dni; w 13 przypadkach – od 64 do 90 dni; w trzech przypadkach – od 102 do 241 dni. Wystawienie upomnień z takim opóźnieniem należy uznać za działanie nierzetelne.

Z wyjaśnień Wójta wynikało m.in., że przyczyną opóźnień była chęć doprowadzenia w pierwszej kolejności do dobrowolnego wykonania obowiązku poprzez bezpośredni kontakt z podatnikiem, bez konieczności podejmowania działań windykacyjnych (polegających na wystawieniu upomnienia). Wskazał, że efektywność tych działań powinna być mierzona przede wszystkim odzyskaną kwotą zaległości. Podał, że z wyniku tych działań ww. podatnicy uregulowali większość swoich zobowiązań.

Należy wskazać, że zgodnie z treścią rozporządzeń Ministra Finansów w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych<sup>42</sup>, obowiązujących w kontrolowanym okresie, w ww. przypadkach wierzyciel zobowiązany był do

<sup>38</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1483). Dalej: „rozporządzenie z 30 grudnia 2015 r.”.

<sup>39</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 lipca 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. poz. 1294). Dalej: „rozporządzenie z 23 lipca 2020 r.”.

<sup>40</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. poz. 2083). Dalej: „rozporządzenie z 18 listopada 2020 r.”.

<sup>41</sup> Zgodnie z § 4 ust. 3 rozporządzenia z 30 grudnia 2015 r. działania informacyjne miały być rejestrowane w postaci papierowej lub elektronicznej ze wskazaniem w szczególności formy działania informacyjnego i daty podjęcia działania informacyjnego. Zgodnie z § 2 ust. 3 i 4 rozporządzenia z 23 lipca 2020 r. i § 2 ust. 3 i 4 rozporządzenia z 18 listopada 2020 r. działania informacyjne miały być ewidencjonowane w systemie teleinformatycznym lub w postaci papierowej, a zaewidencjonowaniu miały podlegać forma działania informacyjnego, data jego podjęcia oraz imię i nazwisko osoby, która podjęła działanie informacyjne.

<sup>42</sup> Tj.: [1] § 7 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1483), dalej: „rozporządzenie z 30 grudnia 2015 r.”; [2] § 3 pkt. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1294), dalej: „rozporządzenie z 23 lipca 2020 r.”; [3] § 3 pkt. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 2083), dalej: „rozporządzenie z 18 listopada 2020 r.”.

przesyłania zobowiązanemu upomnienia niezwłocznie lub przed upływem 21 dni od dnia, w którym po raz pierwszy podjęto działania informacyjne. Zgodnie z § 3 pkt 2 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego<sup>43</sup> zadaniem komórki rachunkowości było w szczególności sprawdzanie terminowości wpłat należności przez podatników i terminowe podejmowanie czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, takich jak upomnienia, tytuły wykonawcze. Konieczność terminowego podejmowania ww. czynności wynikała bezpośrednio również z obowiązującej w Urzędzie Instrukcji w sprawie obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych<sup>44</sup> (w części dotyczącej prowadzenia ewidencji w zakresie podatków i opłat).

(akta kontroli str. 44, 342-355, 363-394)

3. W dwóch spośród 53 zbadanych zaległości objętych upomnieniami stwierdzono bezprzedmiotowe zastosowanie upomnień. Podatnik dokonał bowiem wcześniej wpłaty zaległości, których te upomnienia dotyczyły. Fakt ujęcia uregulowanych zaległości w upomnieniach wystawionych przez organ podatkowy NIK ocenia jako działanie nierzetelne. Dotyczyło to:

- upomnienia z 26 listopada 2019 r., które obejmowało zaległość podatnika z tytułu raty podatku od nieruchomości za sierpień 2019 r. w wysokości 3 077,12 zł, pomimo że 30 października 2019 r. podatnik dokonał wpłaty ww. zaległej raty podatku;
- upomnienia z 17 stycznia 2020 r., które obejmowało zaległość podatnika z tytułu raty podatku od środków transportowych z terminem płatności do 16 września 2019 r. w wysokości 3 382,00 zł, pomimo że 8 stycznia 2020 r. podatnik dokonał wpłaty ww. zaległej raty podatku.

Z wyjaśnień Wójta wynikało, że powyższe było spowodowane opóźnieniami w przepływie informacji między komórką księgową a komórką ds. postępowań windykacyjnych i egzekucyjnych w Urzędzie, a także zwielokrotnioną liczbą zapisów księgowych na kontach podatników.

Należy wskazać, że skoro wpłata egzekwowanej zaległości podatkowej uniemożliwia zastosowanie środka egzekucyjnego w ramach postępowania egzekucyjnego<sup>45</sup>, to tym bardziej w ww. przypadkach niedopuszczalne było objęcie zaległości upomnieniami koniecznymi do wszczęcia takiego postępowania.

(akta kontroli str. 342-352, 360, 460-462)

4. W 18 spośród 32 zbadanych zaległości objętych tytułami wykonawczymi dokumenty te wystawiono z opóźnieniem wynoszącym co najmniej 34 dni od daty upływu terminu płatności zaległości podatkowej wynikającej z upomnienia<sup>46</sup>, w tym: w czterech przypadkach – od 34 do 59 dni; w czterech przypadkach - od 63 do 98 dni; w 10 przypadkach – od 104 do 245 dni. Wystawienie tytułów wykonawczych z takim opóźnieniem należy uznać za działanie nierzetelne..

Z wyjaśnień Wójta wynikało, że przyczyną opóźnień były m.in. deklaracje podatników dotyczące dokonania wpłat zaległości, częściowe uregulowanie zaległości przez podatników, a także okoliczności związane z pandemią COVID-19.

<sup>43</sup> Dz. U. nr 208 poz. 1375. Dalej: „rozporządzenie w sprawie zasad rachunkowości”.

<sup>44</sup> Por. załącznik nr 4 do Zarządzenia Nr 2/15 Wójta Gminy Nowa Wieś Wielka z dnia 12 stycznia 2015 r.

<sup>45</sup> Por. art. 7 § 3 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

<sup>46</sup> Tj. 7 dni od daty doręczenia upomnienia.

Należy wskazać, że zgodnie z § 3 pkt 2 i 3 rozporządzenia w sprawie zasad rachunkowości zadaniem komórki rachunkowości było w szczególności sprawdzanie terminowości wpłat należności przez podatników i terminowe podejmowanie czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, takich jak upomnienia, tytuły wykonawcze. Konieczność terminowego podejmowania ww. czynności wynikała bezpośrednio również z obowiązującej w Urzędzie Instrukcji w sprawie obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych<sup>47</sup> (w części dotyczącej prowadzenia ewidencji w zakresie podatków i opłat).

(akta kontroli str. 44, 342-352, 356-358, 403-434)

5. W jednej spośród 32 zbadanych zaległości objętych tytułami wykonawczymi dokument ten wystawiono, tym samym postępowanie egzekucyjne wszczęto przed upływem 7 dni od dnia doręczenia upomnienia, tj. z naruszeniem art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Tytuł wykonawczy obejmujący zaległość podatnika w podatku od nieruchomości za II kwartał 2020 r. w wysokości 1 385,00 zł wystawiono 13 lipca 2020 r., pomimo że upomnienie z 30 czerwca 2020 r. obejmujące ww. zaległość zostało doręczone 7 lipca 2020 r., tj. od dnia jego doręczenia upłynęło zaledwie 6 dni.

Wójt wyjaśnił, że przedwczesne wystawienie tytułu wykonawczego było wynikiem omyłki. Wskazał, że w ww. przypadku podatek objęty był postępowaniem upadłościowym. W dniu 20 lipca 2020 r. wierzytelność została zgłoszona do sądu rejonowego, natomiast postępowanie egzekucyjne prowadzone na podstawie ww. tytułu przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego oraz komornika sądowego zostało umorzone w oparciu o przepisy prawa upadłościowego. Wskazał, że to pojedynczy przypadek wcześniejszego wystawienia tytułu wykonawczego.

Należy wskazać, że art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie przewiduje żadnych odstępstw od zachowania wskazanego terminu na wszczęcie postępowania egzekucyjnego.

(akta kontroli str. 342-352, 358, 381, 425, 426, 435)

6. W pięciu spośród 32 zbadanych zaległości objętych tytułami wykonawczymi dokumenty te zostały wystawione niezgodnie z obowiązującym wzorem, tj. na druku TW-1(3)<sup>48</sup>, który mógł być stosowany nie dłużej niż do 30 kwietnia 2021 r.<sup>49</sup>. Dotyczyło to:
- tytułu wykonawczego wystawionego 10 maja 2021 r., obejmującego zaległości podatnika w podatku od nieruchomości za styczeń 2020 r. i za styczeń 2021 r. w wysokości odpowiednio 191,00 zł i 2 273,00 zł;
  - tytułu wykonawczego wystawionego 10 maja 2021 r. obejmującego zaległość podatnika w podatku od nieruchomości za styczeń 2021 r. w wysokości 1 657,00 zł;
  - tytułu wykonawczego wystawionego 10 maja 2021 r. obejmującego zaległości podatnika w podatku od nieruchomości za luty 2021 r. i marzec 2021 r. w wysokości odpowiednio 2 627,00 zł i 2 645,00 zł.

<sup>47</sup> Por. załącznik nr 4 do Zarządzenia Nr 2/15 Wójta Gminy Nowa Wieś Wielka z dnia 12 stycznia 2015 r.

<sup>48</sup> Stanowiącym załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2016 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej (Dz. U. z 2018 r. poz. 850).

<sup>49</sup> Przez 9 miesięcy od dnia wejścia w życie (tj. od 30 lipca 2020 r.) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2020 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej (Dz. U. z 2020 r. poz. 968), pod warunkiem prawidłowego pouczenia zobowiązanego zgodnie z art. 27 § 1 pkt 8-9a ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Wójt wyjaśnił, że ww. tytuły wykonawcze zostały wystawione na druku generowanym przez system teleinformatyczny. Wskazał, że właściwy organ egzekucyjny zrealizował te tytuły. Podał, że w toku kontroli administrator systemu zmienił wersję druku wykorzystywanego do generowanych tytułów wykonawczych na aktualnie obowiązującą.

(akta kontroli str. 342-352, 358, 359, 436-445)

7. W siedmiu przypadkach na upomnieniach lub tytułach wykonawczych wskazano nieprawidłową wysokość odsetek z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnych, tj. naliczoną niezgodnie ze wzorem określonym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach<sup>50</sup>. Dotyczyło to:

- upomnienia z 20 kwietnia 2021 r., na którym z tytułu niezapłacenia raty podatku od nieruchomości za marzec 2021 r. w wysokości 2 645,00 zł wskazano odsetki w kwocie 20,00 zł zamiast 21,00 zł;
- upomnienia z 14 grudnia 2020 r., na którym z tytułu niezapłacenia raty podatku od nieruchomości za III kwartał 2020 r. w wysokości 1 549,00 zł wskazano odsetki w kwocie 30,00 zł zamiast 31,00 zł;
- upomnienia z 15 października 2020 r., na którym z tytułu niezapłacenia raty podatku od środków transportowych za 2020 r. płatnej do 17 lutego 2020 r. w wysokości 1 850,00 zł wskazano odsetki w kwocie 97,00 zł zamiast 98,00 zł;
- tytułu wykonawczego z 20 stycznia 2020 r., na których z tytułu niezapłacenia raty podatku od nieruchomości za III kwartał 2019 r. w wysokości 667,00 zł wskazano odsetki w kwocie 19,00 zł zamiast 18,00 zł;
- tytułu wykonawczego z 21 stycznia 2020 r., na którym z tytułu niezapłacenia rat podatku od nieruchomości za III kwartał 2019 r. w wysokości 1 345,00 zł wskazano odsetki w kwocie 38,00 zł zamiast 37,00 zł;
- tytułu wykonawczego z 2 lutego 2021 r., na którym z tytułu niezapłacenia rat podatku od nieruchomości za II i IV kwartał 2020 r. w wysokości odpowiednio 356,24 zł i 725,00 zł wskazano odsetki w kwocie 20,00 zł i 13,00 zł zamiast odpowiednio 21,00 zł i 12,00 zł;
- tytułu wykonawczego z 4 lutego 2021 r., na którym z tytułu niezapłacenia rat podatku od środków transportowych z terminem płatności do 16 września 2020 r. w wysokości 3 975,00 zł wskazano odsetki w kwocie 123,00 zł zamiast 124,00 zł.

Wójt wyjaśnił, że wysokość odsetek ustalana była według wskazań systemu teleinformatycznego. Kalkulator odsetek zainstalowany w tym systemie po zaokrągleniu do pełnych złotych w dół lub w górę mylnie wskazywał kwotę należnych odsetek. Podał, że 16 czerwca 2021 r. administrator systemu dokonał stosownej zmiany ustawień kalkulatora odsetek w systemie.

(akta kontroli str. 374, 386, 392, 396-402, 413-415, 421-424, 427-429, 432-434, 446-456)

8. Na podstawie dokumentacji obejmującej 57 zaległości ustalono, że nie zawiadomiono właściwego organu powołanego do ścigania przestępstw i wykroczeń skarbowych o przypadkach nieterminowego wpłacania podatku od

<sup>50</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 703.



nieruchomości lub podatku od środków transportowych przez 24 podatników<sup>51</sup>. Tymczasem uporczywe niewywiązanie się przez ww. podatników z obowiązku wpłacenia w terminie podatku stanowiło podstawę do ewentualnego zastosowania sankcji za wykroczenie skarbowe, o której mowa w art. 57 § 1 kks. Nie zawiadomienie ww. organu o tych przypadkach należy uznać za działanie nierzetelne.

Według wyjaśnień Wójta powyższe wynikało z niewłaściwej interpretacji przepisów kks.

Należy wskazać, że prawo karne skarbowe stanowi istotny element prewencyjny oddziaływania na podatników podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych. Dlatego też, zdaniem NIK, Wójt jako organ podatkowy powinien informować właściwy organ powołany do ścigania przestępstw i wykroczeń skarbowych o przypadkach nieterminowego wpłacania zobowiązań z tytułu ww. podatków lokalnych. Informacje te dają bowiem podstawę do ewentualnego zastosowania sankcji karnych skarbowych, skłaniających ich do przestrzegania prawa w przyszłości.

(akta kontroli str. 313-314, 323-324, 330, 345-352)

#### OCENA CZĄSTKOWA

W kontrolowanym okresie Urząd monitorował stan zaległości podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych. Czynności windykacyjne były poprzedzane podejmowaniem wobec dłużników działań informacyjnych zmierzających do dobrowolnego wykonania przez nich obowiązków. W uzasadnionych przypadkach przesyłano dłużnikom upomnienia oraz wszczynano postępowania egzekucyjne. Odzyskano 89,16% zaległości podatkowych objętych badaniem. Negatywnie należy jednak ocenić przypadki opóźnień w podjęciu czynności polegających na wystawieniu upomnień i tytułów wykonawczych. Nieprawidłowości dotyczyły także m.in.: nieprzestrzegania obowiązujących zasad rejestrowania działań informacyjnych, wystawiania upomnień pomimo wcześniejszego dokonania przez podatnika wpłat na poczet zaległości objętych tymi upomnieniami, przedwczesnego wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Nie informowano też właściwego organu powołanego do ścigania przestępstw i wykroczeń skarbowych o przypadkach podatników niewywiązujących się z obowiązku wpłacania w terminie podatku.

#### OBSZAR

### **3. Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych.**

Opis stanu faktycznego

3.1. W kontrolowanym okresie realizacja wniosków o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości wyglądała następująco:

- w 2019 r. – złożono 51 wniosków o udzielenie ulg na kwotę 78,7 tys. zł<sup>52</sup>; wydano 47 decyzji udzielających ulg na kwotę 64,0 tys. zł<sup>53</sup>;
- w 2020 r. – złożono 73 wnioski o udzielenie ulg na kwotę 131,1 tys. zł<sup>54</sup>; wydano 46 decyzji udzielających ulg na kwotę 115,4 tys. zł<sup>55</sup>, w tym sześć decyzji na kwotę 51,8 tys. zł w związku z pandemią COVID-19;

<sup>51</sup> Dotyczyło to 24 podatników, którzy posiadali zaległości w podatku od nieruchomości lub w podatku od środków transportowych powstałe w latach 2019-2021 (I kwartał), w tym 17, którzy posiadali więcej niż jedną zaległość.

<sup>52</sup> W tym w zakresie: [1] odroczenia zapłaty zaległości podatkowej – jeden wniosek na kwotę 621,00 zł; [2] rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej – trzy wnioski na kwotę 14,1 tys. zł; [3] umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej – 47 wniosków na kwotę 64,0 tys. zł;

<sup>53</sup> W tym w zakresie: [1] odroczenia zapłaty zaległości podatkowej – jedną decyzję na kwotę 621,00 zł; [2] rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej – trzy decyzje na kwotę 14,1 tys. zł; [3] umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej – 43 decyzje na kwotę 49,3 tys. zł.

- w 2021 r. (I kwartale) – złożono 21 wniosków o udzielenie ulg na kwotę 26,6 tys. zł<sup>56</sup>; wydano siedem decyzji udzielających ulg na kwotę 26,6 tys. zł<sup>57</sup>, w tym jedną na kwotę 9,5 tys. zł w związku z pandemią COVID-19.

Kwoty udzielonych ulg z tytułu podatku od nieruchomości stanowiły odpowiednio 86,01%, 86,31% i 64,30% wartości wszystkich ulg udzielonych w latach 2019-2021 (I kwartał).

Zgodnie z wykazami opublikowanymi na stronie internetowej BIP Urzędu, ww. ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości udzielono:

- w 2019 r.: 17 osobom fizycznym – w zakresie umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej; jednej osobie prawnej – w zakresie odroczenia zapłaty zaległości podatkowej; trzem osobom fizycznym – w zakresie rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej;
- w 2020 r.: 15 osobom fizycznym oraz dwóm osobom prawnym – w zakresie umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej; trzem osobom fizycznym i trzem osobom prawnym – w zakresie odroczenia terminu płatności podatku lub odroczenia zapłaty zaległości podatkowej.

(akta kontroli str. 66-78, 97, 146, 147, 322, 697-699, 746-748, 925)

3.2. W kontrolowanym okresie realizacja wniosków o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w podatku od środków transportowych wyglądała następująco:

- w 2019 r. – złożono dwa wnioski o udzielenie ulg na kwotę 3,4 tys. zł<sup>58</sup>; wydano jedną decyzję udzielającą ulgi na kwotę 3,4 tys. zł<sup>59</sup>;
- w 2020 r. – złożono 10 wniosków o udzielenie ulg na kwotę 27,3 tys. zł<sup>60</sup>; wydano trzy decyzje udzielające ulg na kwotę 14,5 tys. zł<sup>61</sup>, w tym dwie na kwotę 12,8 tys. zł w związku z pandemią COVID-19;
- w 2021 r. (I kwartale) – do Urzędu nie wpłynęły wnioski o udzielenie ulgi.

Kwoty udzielonych ulg z tytułu podatku od środków transportowych stanowiły odpowiednio 4,54% i 10,84% wartości wszystkich ulg udzielonych w latach 2019-2020.

Zgodnie z wykazami opublikowanymi na stronie internetowej BIP Urzędu, ww. ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w podatku od środków transportowych udzielono:

- w 2019 r.: jednej osobie fizycznej – w zakresie odroczenia zapłaty zaległości podatkowej;
- w 2020 r.: dwóm osobom fizycznym oraz jednej osobie prawnej – w zakresie umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej.

(akta kontroli str. 66-78, 97, 146, 147, 697-699, 746-748, 925)

<sup>54</sup> W tym w zakresie: [1] odroczenia terminu płatności podatku – dwa wnioski na kwotę 11,3 tys. zł; [2] odroczenia zapłaty zaległości podatkowej – pięć wniosków na kwotę 50,1 tys. zł; [3] umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej – 66 wniosków na kwotę 69,7 tys. zł.

<sup>55</sup> W tym w zakresie: [1] odroczenia terminu płatności podatku – dwie decyzje na kwotę 11,3 tys. zł; [2] odroczenia zapłaty zaległości podatkowej – cztery decyzje na kwotę 50,1 tys. zł; [3] umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej – 40 decyzji na kwotę 54,1 tys. zł.

<sup>56</sup> W zakresie umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej.

<sup>57</sup> W zakresie umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej.

<sup>58</sup> W zakresie odroczenia zapłaty zaległości podatkowej.

<sup>59</sup> W zakresie odroczenia zapłaty zaległości podatkowej.

<sup>60</sup> W zakresie umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej.

<sup>61</sup> W zakresie umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej.

3.3. Na podstawie analizy dokumentacji 38 postępowań podatkowych w sprawie udzielenia na wniosek ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych<sup>62</sup> ustalono m.in., że:

- wszystkie wnioski podatników w sprawie udzielenia ulg były kompletne pod względem formalnym. W ramach 24 z 38 postępowań wnioski podatników zostały uwzględnione w całości, w 12 przypadkach - w części, w trzech przypadkach – wnioski rozpatrzono odmownie;
- w ramach 33 z 38 postępowań podjęto wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy (m.in. w oparciu o dokumenty złożone przez podatników i potwierdzające okoliczności wskazane we wniosku o udzielenie ulgi, w szczególności oświadczenia o stanie majątkowym). W ramach 10 postępowań wezwano podatników do dostarczenia niezbędnych dokumentów;
- decyzje każdorazowo zawierały m.in. oznaczenie organu podatkowego i oznaczenie strony, rozstrzygnięcie oraz uzasadnienie faktyczne i prawne (w 29 na 38 przypadków odnoszące się w pełni do treści wniosku podatnika) oraz pouczenie o trybie odwoławczym;
- wszystkie postępowania były prowadzone terminowo, z zachowaniem zasady pisemności. W wyniku tych postępowań udzielono ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 190,5 tys. zł, w tym w zakresie: [1] umorzenia zaległości – 106,6 tys. zł; [2] odroczenia terminu spłaty zaległości – 52,0 tys. zł; [3] odroczenia terminu spłaty podatku – 17,8 tys. zł; [4] rozłożenia na raty płatności zaległości – 13,9 tys. zł; [5] rozłożenia na raty płatności podatku – 0,2 tys. zł;
- odpisów umorzonych zaległości podatkowych dokonywano każdorazowo w dniu wydania decyzji przyznającej ulgę w tym zakresie;
- w ramach żadnego z postępowań wnioskodawcy nie składali: [1] formularzy informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc *de minimis*; [2] zaświadczeń o udzielonej pomocy *de minimis* w danym roku lub w ciągu dwóch poprzedzających lat czy też oświadczeń o przyznanej pomocy. Nie były też wydawane zaświadczenia o pomocy *de minimis*.

(akta kontroli str. 754-892, 925)

Trzy przypadki odmowy udzielenia ulgi w zakresie umorzenia zaległości podatkowych na łączną kwotę 5,1 tys. zł<sup>63</sup>, które wystąpiły w kontrolowanym okresie, były uzasadnione w sposób następujący:

- w ramach dwóch postępowań, zdaniem organu podatkowego, z dokumentacji przedłożonej przez wnioskodawców nie wynikało, aby obniżenie zdolności płatniczych spowodowane zostało nieprzewidzianymi okolicznościami mającymi wpływ na brak możliwości uregulowania należności podatkowych;
- w ramach trzeciego postępowania organ podatkowy wziął pod uwagę fakt wcześniejszego udzielenia ulg temu samemu wnioskodawcy oraz wskazał na brak możliwości systematycznej i ciągłej pomocy na rzecz tego samego podatnika.

Wnioskodawcy nie odwołali się od decyzji w sprawie odmowy udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych do organu wyższej instancji.

<sup>62</sup> W tym: [1] pięć postępowań w zakresie odroczenia terminu zapłaty zaległości; [2] jedno postępowanie w zakresie rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej; [3] 27 postępowań w zakresie umorzenia zaległości podatkowej; [4] jedno postępowanie w zakresie odroczenia terminu zapłaty zaległości podatkowej i umorzenia zaległości; [5] trzy postępowania w zakresie odroczenia terminu zapłaty zaległości i odroczenia terminu płatności podatku; [6] jedno postępowanie w zakresie rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej i rozłożenia na raty podatku; [7] jedno postępowanie w zakresie rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej oraz umorzenia zaległości.

<sup>63</sup> Dwa – z tytułu podatku od nieruchomości, jeden – z tytułu podatku od środków transportowych.

W kontrolowanym okresie wydano jedną decyzję o umorzeniu z urzędu zaległości podatkowych w podatku od nieruchomości w kwocie 178,00 zł. Uzasadnieniem dla takiego rozstrzygnięcia była śmierć wnioskodawcy.

(akta kontroli str. 746-748, 868-891)

3.4. Z informacji uzyskanych od Wójta wynikało, że w latach 2019-2021 (I kwartał):

- Rada Gminy nie wprowadziła opłaty prolongacyjnej z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód Gminy;
- Rada Gminy nie wprowadziła zwolnień z podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną;
- nie przygotowano i nie przedłożono projektów stosownych uchwał w ww. zakresie.

(akta kontroli str. 98, 148, 149)

3.5. Na podstawie informacji na stronie internetowej BIP Urzędu oraz oględzin NIK stwierdzono, że w kontrolowanym okresie Urząd podawał do publicznej wiadomości wykaz osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym udzielono ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w kwocie przewyższającej 500,00 zł w zakresie podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych.

Analiza dokumentacji postępowań podatkowych w sprawie udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych potwierdziła, że dane w ww. wykazach były zgodne z wydanymi decyzjami.

(akta kontroli str. 62-81, 757-764)

3.6. W latach 2019-2021 (I kwartał) zagadnienia związane z udzielaniem ulg w spłacie zobowiązań z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych nie były przedmiotem kontroli zewnętrznych, informacji o nieprawidłowościach ani skarg i wniosków.

Z informacji uzyskanych od Wójta wynikało, że w ramach sprawowanego przez niego nadzoru w kontrolowanym okresie odbywały się cykliczne spotkania z pracownikiem Urzędu odpowiedzialnym za prowadzenie spraw związanych z ulgami i umorzeniami oraz prowadzenie spraw dotyczących udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom. Według wyjaśnień Wójta na spotkaniach tych dokonywano oceny zdolności płatniczych dłużników. Ulg w spłacie zobowiązań podatkowych udzielano przede wszystkim podmiotom, u których okresowe narastanie zadłużenia i brak możliwości jego uregulowania było efektem zdarzeń losowych z lat poprzednich.

(akta kontroli str. 82, 83, 98, 150, 151, 332, 333, 913, 914)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

1. W 15 spośród 38 zbadanych postępowań w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, przed wydaniem decyzji nie zapewniono stronom wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań pomimo, że w wyniku tych postępowań, wszczętych na wniosek stron, zostały wydane decyzje, które nie uwzględniały w całości ich żądań. Stanowiło to naruszenie zasad określonych w art. 123 § 1 oraz art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którymi organ podatkowy obowiązany był zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji wyznaczyć stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

Wójt wyjaśnił m.in., że we wskazanych przypadkach nie zapewniono podatnikom wnioskującym o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, gdyż materiał ten pochodził wyłącznie od tych podatników. Wskazał, że podatnicy nie byli pozbawieni możliwości odwołania się od wydanych decyzji.

Zdaniem NIK powyższa argumentacja nie znajduje uzasadnienia. Niezapewnienie stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania podatkowego stanowi naruszenie jednego z elementarnych praw podatników. Czynny udział w postępowaniu powinien być zapewniony niezależnie od późniejszej możliwości skorzystania przez podatnika z trybu odwoławczego. Zgodnie z art. 123 § 2 Ordynacji podatkowej organ może odstąpić od zasady czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana jedynie decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony.

(akta kontroli str. 757-888, 893-895, 902)

2. W 10 spośród 38 zbadanych postępowań dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych wzywano podatników do dostarczenia dokumentów z naruszeniem Ordynacji podatkowej, tj.:

- w ww. wezwaniach powoływano się na art. 155 § 1 w związku z art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej pomimo, że art. 169 § 1 dotyczy usuwania formalnych braków wniosku podatnika, a z treści tych wezwań nie wynikało, aby ww. wnioski wymagały uzupełnienia w takim zakresie (wzywano m.in. do złożenia oświadczeń o stanie majątkowym, dokumentów wskazujących na pogorszenie się sytuacji finansowej wnioskodawcy, etc.);
- w ww. wezwaniach zawarto błędne pouczenie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia w przypadku niewypełnienia warunków wezwania, pomimo że nie dotyczyły one uzupełnienia braków formalnych, lecz dostarczenia brakujących dokumentów. Tym samym skutki prawne wskazane w tym pouczeniu nie miały zastosowania;
- wbrew wymogom określonym w art. 159 § 1 pkt. 6 Ordynacji podatkowej, w treści ww. wezwań nie zawarto pouczenia o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania, określonych w art. 262 Ordynacji podatkowej, tj. o możliwości nałożenia kary porządkowej.

Według wyjaśnień Wójta ww. wezwania miały na celu umożliwienie podatnikom usunięcie braków w ich wnioskach. W jego ocenie brak dodatkowych dokumentów uniemożliwiał rozpatrzenie tych wniosków i podjęcie stosownej decyzji. W ocenie Wójta kara porządkowa określona w art. 262 Ordynacji podatkowej nie miała w tych przypadkach zastosowania.

Zdaniem NIK powyższa argumentacja nie znajduje uzasadnienia. Do ww. wezwań, wystawionych w postępowaniu podatkowym i dotyczących uzupełnienia dokumentów, zastosowanie miały przepisy art. 155 § 1, art. 159 § 1 pkt. 6 oraz art. 262 Ordynacji podatkowej. Z dokumentacji Urzędu nie wynikało bowiem, aby wnioski podatników zawierały braki formalne w rozumieniu art. 168 Ordynacji podatkowej. Tylko w przypadku konieczności usunięcia takich braków przewidziana była możliwość wezwania podatnika w trybie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej, wraz z pouczeniem o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia w przypadku niewypełnienia warunków takiego wezwania.

(akta kontroli str. 757-888, 895, 896, 903)

3. W sześciu spośród 38 zbadanych postępowań w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, nie podjęto wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy. W szczególności nie skorzystano z uprawnienia wynikającego z art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej i nie wezwano podatników odpowiednio do doprecyzowania wniosku lub przedłożenia brakujących dokumentów pomimo, że:

- w jednym przypadku<sup>64</sup> z treści wniosku podatnika nie wynikało jednoznacznie, których rat podatku od nieruchomości i za jaki okres miałyby dotyczyć udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań. Podatnik nie przedłożył też żadnych dokumentów potwierdzających okoliczności uzasadniające przyznanie ulgi;
- w trzech przypadkach<sup>65</sup> w treści wniosku podatnik nie wskazał jakichkolwiek okoliczności uzasadniających przyznanie ulgi w spłacie zobowiązań. Podatnik nie przedłożył też żadnych dokumentów potwierdzających okoliczności uzasadniające przyznanie ulgi;
- w dwóch przypadkach<sup>66</sup> podatnik nie przedłożył żadnych dokumentów potwierdzających okoliczności uzasadniające przyznanie ulgi.

Wydanie rozstrzygnięcia w takich okolicznościach było niezgodne z art. 122, 187 § 1 i art. 191 Ordynacji podatkowej. Przepisy te zobowiązują organ podatkowy do podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego, na podstawie którego będzie mógł ocenić czy dana okoliczność została udowodniona.

Z wyjaśnień Wójta wynikało, że w ocenie organu podatkowego informacje zawarte w ww. wnioskach były wystarczające do podjęcia decyzji o przyznaniu ulgi. Wskazał, że ww. postępowania podatkowe były prowadzone w okresie pandemii COVID-19, w którym kontakt z wnioskodawcami był ograniczony.

Zdaniem NIK powyższa argumentacja nie znajduje uzasadnienia. W ww. przypadkach wysłanie wezwań w trybie art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej nie wymagało bowiem bezpośredniego kontaktu z podatnikiem.

(akta kontroli str. 757-888, 896, 897, 904)

4. W 10 spośród 38 zbadanych decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych zawarto nierzetelne rozstrzygnięcie, ponieważ nie odniesiono się w pełni do treści wniosku podatnika, tj.:

- w rozstrzygnięciu czterech decyzji nie odniesiono się do kwestii ulgi w spłacie kosztów upomnienia, o co (bezpodstawnie) wnioskował podatnik;
- w rozstrzygnięciu piątej decyzji nie odniesiono się do części zaległości w podatku od środków transportowych w kwocie 10 667,00 zł, która wbrew treści wniosku podatnika nie została umorzona;
- w rozstrzygnięciu szóstej decyzji nie odniesiono się do części zaległości w podatku od nieruchomości w kwocie 7 602,00 zł, która wbrew treści wniosku podatnika nie została umorzona;

<sup>64</sup> Dotyczyło to przyznania ulgi w formie: odroczenia terminu zapłaty zaległości w kwocie 1 734,00 zł oraz odroczenia terminu zapłaty podatku w wysokości 1 734,00 zł.

<sup>65</sup> Dotyczyło to przyznania ulg w formie: [1] odroczenia terminu zapłaty zaległości w kwocie 8 889,60 zł; [2] rozłożenia na raty płatności zaległości w kwocie 1 100,00 zł oraz rozłożenia na raty płatności podatku w kwocie 218,00 zł; [3] rozłożenia na raty płatności zaległości w kwocie 5 300,00 zł.

<sup>66</sup> Dotyczyło to przyznania ulgi w formie: [1] odroczenia terminu zapłaty zaległości w kwocie 621,00 zł; [2] odroczenia terminu zapłaty zaległości w kwocie 3 382,00 zł.

- w rozstrzygnięciu siódmej decyzji, wbrew treści wniosku podatnika, nie odniesiono się do kwestii odroczenia terminu płatności podatku od nieruchomości w całym okresie trwania pandemii, tj. począwszy od lipca 2020 r.;
- w rozstrzygnięciu ósmej decyzji nie odniesiono się do kwestii umorzenia zaległości w podatku o nieruchomości, o co w pierwszej kolejności wnioskował podatnik;
- w rozstrzygnięciu dziewiątej decyzji nie odniesiono się do części zaległości w podatku od środków transportowych dotyczącej pierwszej raty za 2020 r. w kwocie 1 850,00 zł, która wbrew treści wniosku podatnika nie została umorzona;
- w rozstrzygnięciu 10-tej decyzji nie odniesiono się do zaległości w podatku od nieruchomości dotyczącej czwartej raty za 2020 r. w kwocie 1 468,00 zł, która wbrew treści wniosku podatnika nie została umorzona.

Wójt wyjaśnił m.in., że w jego ocenie: [1] w składanych wnioskach podatnicy mogli alternatywnie formułować żądania, a organ podatkowy w ramach uznania administracyjnego mógł zdecydować o wyborze jednej z wnioskowanych ulg; [2] przyznając ulgę organ mógł nie uwzględniać wniosku podatnika w całości, w szczególności mógł umorzyć zaległości w kwocie niższej niż wnioskowana; [3] do kwestii częściowego uwzględnienia wniosku podatnika odnoszono się w uzasadnieniu ww. decyzji.

Zdaniem NIK powyższa argumentacja nie znajduje uzasadnienia. Nie kwestionując możliwości uwzględnienia wniosku podatnika w części, należy wskazać, że decyzje wydawane w ramach postępowań prowadzonych na wniosek powinny odnosić się z pełni do treści wniosku nie tylko w uzasadnieniu, ale również w rozstrzygnięciu tych decyzji.

(akta kontroli str. 757-888, 897-899, 905)

5. W 38 zbadanych postępowaniach o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych nie stosowano przepisów art. 5 ust. 3, art. 32 ust. 1 i 10, art. 37 ust. 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, tj. [1] w związku z przyznaniem ww. ulg nie wydawano podatnikom zaświadczeń stwierdzających, że udzielona pomoc publiczna była pomocą *de minimis*; [2] nie sporządzano i nie przekazywano Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (za pośrednictwem systemu SHRIMP<sup>67</sup>) sprawozdań zawierających w szczególności informacje o beneficjentach pomocy oraz o rodzajach, formach, wielkości i przeznaczeniu udzielonej pomocy; [3] od wnioskodawców nie żądano informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc *de minimis*, w szczególności zaświadczeń o udzielonej pomocy *de minimis* w danym roku lub w ciągu dwóch poprzedzających lat czy też oświadczeń o przyznanej pomocy.

Z wyjaśnień Wójta wynikało m.in., że w jego ocenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych nie stanowiły pomocy o charakterze *de minimis*. Pracownik Urzędu odpowiedzialny za prowadzenie postępowań w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych wskazał, że z treści wniosków nie wynikało, aby podatnicy wnosili oni o przyznanie pomocy *de minimis*, dlatego też udzielanie tych ulg nie było traktowane jako pomoc o takim charakterze.

<sup>67</sup> Tj. Systemu Harmonogramowania, Rejestracji i Monitorowania Pomocy Publicznej, służącego do monitorowania pomocy publicznej oraz pomocy *de minimis*.

Zdaniem NIK powyższa argumentacja nie znajduje uzasadnienia. Zgodnie z art. 210 Ordynacji podatkowej organy podatkowe są zobowiązane do działania na podstawie przepisów prawa. To, że z treści wniosków podatników nie wynikało, aby wnosili oni o przyznanie pomocy *de minimis*, nie uprawniało organu podatkowego do przyjęcia, że w istocie z takim rodzajem pomocy nie ma do czynienia. Zgodnie z art. 2 pkt 2 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, przez pomoc *de minimis* należy rozumieć, inną niż pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie, pomoc spełniającą przesłanki określone we właściwych przepisach prawa Unii Europejskiej dotyczących pomocy *de minimis* innej niż pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie, tj. przesłanki określone w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*<sup>68</sup>, w szczególności w art. 3 tego rozporządzenia. Z analizy zgromadzonej dokumentacji wynikało, że w badanych sprawach podatnikom udzielono właśnie pomocy *de minimis*<sup>69</sup>. W konsekwencji wymagało to stosowania ww. przepisów ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

(akta kontroli str. 313, 317-320, 892, 920-924)

6. Do 25 czerwca 2021 r. w opublikowanych na stronie BIP Urzędu wykazach podmiotów, którym udzielono w 2019 r. i w 2020 r. ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, wskazano wysokość odroczonej/rozłożonej na raty kwoty podatków i przyczyny ich odroczenia/rozłożenia na raty. Stanowiło to naruszenie art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>70</sup>, zgodnie z którym w ww. wykazach należało wskazać jedynie wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia.

Pracownik Urzędu odpowiedzialny za przygotowanie ww. wykazów wyjaśnił, że powyższa nieprawidłowość była wynikiem niejednoznacznej interpretacji ww. przepisu prawa. Wskazał, że usunięto z ww. wykazów dane dotyczące wysokości odroczonej/rozłożonej na raty kwoty i przyczyn ich odroczenia/rozłożenia na raty, a następnie 28 czerwca 2021 r. poprawione wykazy ponownie opublikowano na stronie internetowej BIP Urzędu.

Ustalenia kontroli potwierdziły fakt ponownego opublikowania 28 czerwca 2021 r. prawidłowo sporządzonych wykazów podmiotów, którym udzielono w 2019 r. i w 2020 r. ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

(akta kontroli str. 62-81, 908)

#### OCENA CZĄSTKOWA

NIK ocenia negatywnie działalność Urzędu w badanym zakresie. Uzasadnieniem dla takiej oceny są stwierdzone nieprawidłowości. Dotyczyły one w szczególności przypadków: nie zapewnienia stronom czynnego udziału w prowadzonych postępowaniach, nieprawidłowego wystawiania wezwań do uzupełnienia dokumentacji, niepodjęcia wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy oraz udzielania ulg z naruszeniem przepisów ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

<sup>68</sup> Dz. Urz. UE L 352, z 24 grudnia 2013 r., str. 1. Dalej: „rozporządzenie Komisji UE nr 1407/2013”.

<sup>69</sup> Nie stanowią pomocy publicznej działania organów podatkowych mające na celu optymalizację ściągania zaległych podatków pod warunkiem, że działania te nie odbywają się na zasadach korzystniejszych niż dostępne na rynku. Warunki udzielenia ulg nie są korzystniejsze, o ile opłata prolongacyjna nie jest niższa niż oprocentowanie ogólnodostępnych kredytów bankowych (zob. wyrok NSA z 27 sierpnia 2014 r., sygn. akt. II FSK 2067/12 i przywołane tam piśmiennictwo). W trakcie kontroli ustalono, że w badanym okresie Rada Gminy nie wprowadziła opłaty prolongacyjnej z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód Gminy.

<sup>70</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 305.



## IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące uwagi i wnioski:

- |         |  |
|---------|--|
| Uwagi   | Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.  |
| Wnioski | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Przeprowadzanie kontroli podatkowych na podstawie prawidłowo wystawianych upoważnień do kontroli.</li><li>2. Niezwłoczne podejmowanie działań wyjaśniających w określonych przepisami przypadkach.</li><li>3. Każdorazowe potwierdzanie faktu dokonania kontroli formalno-rachunkowej na dokumentach finansowo-księgowych podatników.</li><li>4. Prawidłowe rejestrowanie działań informacyjnych wobec dłużników.</li><li>5. Niezwłoczne podejmowanie czynności polegających na wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych.</li><li>6. Każdorazowe weryfikowanie na etapie wystawiania upomnień aktualnych danych dotyczących dokonanych przez podatnika wpłat.</li><li>7. Zapobieganie przypadkom przedwczesnego wszczynania postępowań egzekucyjnych oraz wystawiania tytułów wykonawczych na nieobowiązujących drukach.</li><li>8. Każdorazowe weryfikowanie prawidłowości kwot odsetek naliczonych na dzień wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych.</li><li>9. Zawiadamianie właściwego organu o przypadkach podatników niewywiązujących się z obowiązku terminowego składania deklaracji oraz wpłacania podatków.</li><li>10. Prowadzenie postępowań w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przy zapewnieniu czynnego udziału stron oraz dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego w oparciu o prawidłowo wystawiane wezwania do uzupełnienia dokumentów.</li><li>11. Zapewnienie, aby rozstrzygnięcia decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych odnosiły się w pełni do treści wniosków podatników.</li><li>12. Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przy uwzględnieniu zasad związanych z przyznawaniem pomocy <i>de minimis</i>.</li></ol> |

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

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. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie 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, 30 lipca 2021 r.

Kontroler  
(-) Mateusz Grynicz  
gł. specjalista k. p.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Bydgoszczy  
p.o. Dyrektor  
(-) Tomasz Sobecki