

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

DELEGATURA W RZESZOWIE

Nr ewid. 172/2011/P/11/163/LRZ

Informacja
o wynikach kontroli
ulg udzielanych przez gminy
w odniesieniu do podatków
stanowiących ich dochód
w okresie 2008 r. – I kwartał 2011 r.

Rzeszów grudzień 2011 r.

Misja *Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej*

Wizja *Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa*

Dyrektor Delegatury:

Stanisław Sikora



Zatwierdzam:

Marian Cichosz



22.12.2011 r.

Wiceprezes

Najwyższej Izby Kontroli

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
tel./fax: 22-444 50 00
www.nik.gov.pl

Spis treści

Wprowadzenie	4
1. Założenia kontroli – Cel, zakres i okres kontroli.....	6
2. Podsumowanie wyników kontroli	8
2.1. Ocena kontrolowanej działalności.....	8
2.2. Uwagi końcowe i wnioski	9
3. Informacje szczegółowe.....	11
3.1. Uwarunkowania.....	11
3.1.1. Prawne uwarunkowania tworzenia gminnych uchwał podatkowych.....	11
3.1.2. Prawne aspekty udzielania indywidualnych ulg podatkowych	15
3.1.3. Administracyjne postępowanie podatkowe	22
3.2. Wyniki kontroli	24
3.2.1. Prawdliwość gminnych uchwał podatkowych	24
3.2.2. Prawdliwość stosowania ulg indywidualnych przez gminne organy podatkowe	32
3.2.3. Prawdliwość stosowania przepisów proceduralnych Ordynacji podatkowej.....	43
3.2.4. Sprawozdawczość podatkowa	48
3.2.5. Kontrola podatkowa, zarządcza oraz audyt.....	51
4. Informacje dodatkowe	54
4.1. Organizacja i metodyka kontroli	54
4.2. Przebieg kontroli	55
4.3. Finansowe rezultaty kontroli	56
5. Załączniki	57
5.1. Wykaz skontrolowanych podmiotów	57
5.2. Lista osób będących kierownikami jednostek kontrolowanych	59
5.3. Wykaz aktów normatywnych	61
5.4. Literatura	62
5.5. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli	62

Wprowadzenie

Kontrola realizacji dochodów z podatków przez jednostki samorządu terytorialnego jest podejmowana przez NIK cyklicznie¹, w ramach głównych obszarów występowania nieprawidłowości mających wpływ na sferę finansową tych jednostek. Wprowadzanie przez rady gmin zwolnień podatkowych, obniżanie stawek podatkowych oraz udzielanie ulg indywidualnych w podatkach stanowią obszar wysokiego ryzyka występowania nieprawidłowości, w tym ryzyka korupcji.

Jak wskazują wyniki niniejszej kontroli nadal najważniejszym obszarem występowania nieprawidłowości jest udzielanie ulg indywidualnych przez gminne organy podatkowe (wójtów, burmistrzów, prezydentów miast). Najwyższa Izba Kontroli ponownie stwierdziła w tym zakresie niedopuszczalną dowolność przy wydawaniu decyzji, nierzetelność przy prowadzeniu postępowania podatkowego oraz naganną przychylność wybranym podatnikom.

Przyczyną stwierdzonych nieprawidłowości jest przede wszystkim przekonanie gminnych organów podatkowych, że zakres ich uznania w zakresie udzielania ulg jest całkowicie dowolny, zarówno w sferze materialnej (tj. przesłanek przyznania ulgi) jak i formalnej (tj. zgromadzenia dowodów na potwierdzenie przesłanek przyznania ulgi).

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli dla wyeliminowania tych nieprawidłowości niezbędne są zmiany systemowe, bądź to ograniczające wójtów, burmistrzów i prezydentów miast w subsumpcji okoliczności faktycznych do zakresu „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego” bądź wprowadzeniu skutecznej formy kontroli nad poprawnością wydawanych decyzji w zakresie ulg podatkowych.

Należy odnotować, iż pozytywnym sygnałem mającym wpływ na ograniczenie dowolności przyznawania ulg podatkowych jest fakt, iż w wyniku zawiadomienia skierowanego do Prokuratury przez Delegaturę NIK w Rzeszowie zapadł wyrok skazujący dla wójta jednej z gmin za nienależne udzielenie ulg 12 podatnikom na kwotę 242.347,87 zł (tj. czyn z art. 231 § 1 k.k.). Wyrok ten został również utrzymany w mocy przez sąd wyższej instancji.

Pozostałe nieprawidłowości stwierdzone w niniejszej kontroli mają charakter stałych, powtarzających się uchybień formalnych, zaś do ich przyczyn należy zaliczyć słabą wiedzę

¹ Okres objęty kontrolą wynikał z kontynuacji okresu objętego kontrolą P/09/165 *Stosowanie przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podmiotów działających na ich terenie*, przeprowadzoną przez Delegaturę NIK w Poznaniu.

pracowników j.s.t. w zakresie obowiązujących przepisów podatkowych, nierzetelne przygotowywanie projektów uchwał podatkowych, nierzetelną realizację obowiązków sprawozdawczych czy też tych, które odnoszą się do udzielanej pomocy publicznej. Nieprawidłowości te, jakkolwiek niższej wagi niż kwestia ulg podatkowych, mają negatywny skutek zarówno wymierny, w postaci uszczuplenia budżetów samorządowych jak i mniej sformalizowany, w postaci społecznego odbioru naruszeń prawa, nierzetelności czy naruszania zasady równego traktowania podatników.

1. Założenia kontroli – Cel, zakres i okres kontroli

Cel główny kontroli

Ocena działań gmin oraz burmistrzów i prezydentów miast jako gminnych organów podatkowych w zakresie udzielania ulg w podatkach stanowiących dochód własny gmin.

Cele częściowe

1. Ocena udzielania zwolnień oraz obniżania stawek podatkowych w uchwałach rad gmin.
2. Ocena stosowania ulg indywidualnych przez gminne organy podatkowe.
3. Ocena stosowania przepisów proceduralnych Ordynacji podatkowej.
4. Ocena działania systemu kontroli wewnętrznej w zakresie udzielania ulg podatkowych.
5. Ocena sprawozdawczości finansowej.

Zakres podmiotowy kontroli

60 urzędów gmin miejskich oraz miejsko-wiejskich w dziesięciu województwach: dolnośląskim, kujawsko-pomorskim, lubelskim, lubuskim, łódzkim, opolskim, podkarpackim, śląskim, wielkopolskim i zachodniopomorskim – odpowiednio po sześć urzędów w ramach każdego województwa.

Zakres przedmiotowy kontroli

Przedmiotem kontroli była ocena procesu przygotowywania gminnych uchwał podatkowych, w tym prawidłowości obniżania stawek podatkowych, przestrzegania zasad techniki legislacyjnej oraz prawidłowości publikacji gminnych uchwał podatkowych. Szczególną uwagę zwrócono na prawidłowość stanowienia i stosowania zwolnień podatkowych pod kątem ujawnienia przypadków niedozwolonych zwolnień o charakterze podmiotowym oraz zwolnień częściowych.

Przedmiotem kontroli była również ocena prawidłowości udzielania indywidualnych ulg podatkowych przez gminne organy podatkowe, w szczególności pod kątem odzwierciedlenia powołanych klauzul generalnych w materiale dowodowym zgromadzonym w postępowaniu podatkowym. Przedmiotem kontroli była również ocena prawidłowości prowadzenia postępowań podatkowych zgodnie z przepisami *Ordynacji podatkowej*² oraz ocena prawidłowości stosowania przepisów dotyczących pomocy publicznej dla przedsiębiorców.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

Przedmiotem kontroli były również zagadnienia dotyczące kontroli wewnętrznej, w tym audytu oraz kontroli zarządczej.

Kontrolę zawężono do podatków: od nieruchomości, transportowego, rolnego oraz leśnego – jako podatków stanowiących ponad 90% wpływów budżetów gmin.

Okres objęty kontrolą

Kontrolą objęto okres od dnia 1 stycznia 2008 r. do dnia 31 marca 2011 r. Początkowo planowanym okresem poddanym kontroli były lata 2008–2010 (co znalazło odzwierciedlenie w tytule kontroli), lecz w toku zatwierdzania programu kontroli zdecydowano – celem jak najaktualniejszej prezentacji wyników kontroli – przedłużenie okresu objętego kontrolą o I kwartał 2011 r.

2. Podsumowanie wyników kontroli

2.1. Ocena kontrolowanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie³ ocenia udzielanie ulg przez gminne organy podatkowe w odniesieniu do podatków stanowiących ich dochód w okresie 2008 r. – I kwartał 2011 r.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli przesłanki, którymi kierowano się przy udzielaniu ulg nie zostały w sposób wystarczający udowodnione w prowadzonych postępowaniach podatkowych. Postępowania te prowadzono nierzetelnie, z naruszeniem przepisów Ordynacji podatkowej. W wydawanych decyzjach dotyczących ulg podatkowych powszechnie uchybiano obowiązkowi prawidłowego uzasadniania decyzji, zarówno pod względem prawnym jak i faktycznym.

Jako podstawę przyznawania ulg przyjmowano przesłanki takie jak: zła sytuacja finansowa podatnika, fakt zatrudniania przez niego pracowników czy dokonywane inwestycje, naruszając zasadę, iż ulga podatkowa winna być udzielana w sytuacjach wyjątkowych, niezawinionych przez podatnika. Tym samym gminne organy podatkowe uczyniły z instytucji ulgi podatkowej element wspierania wybranych przedsiębiorców. Zasady udzielania ulg podatkowych były niejasne, zaś w kontroli stwierdzono przypadki nierównego traktowania podatników. (32 – 48)

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia udzielanie zwolnień oraz obniżanie stawek podatkowych w uchwałach rad gmin, niemniej jednak, stwierdzono w tym zakresie istotne nieprawidłowości. W ponad połowie skontrolowanych gmin stwierdzono obowiązywanie uchwał zawierających niedozwolone podatkowe zwolnienia podmiotowe. Większość z nich dotyczyło zwolnień na rzecz gminnych jednostek organizacyjnych, spółek komunalnych itp., a zatem podmiotów ściśle powiązanych z majątkiem komunalnym.

W kontroli ustalono pojedyncze nieprawidłowości w zakresie nieprawidłowego ustalania stawek podatków, publikowania gminnych uchwał podatkowych, błędów przy sporządzaniu aktów prawnych czy stosowania częściowych zwolnień podatkowych. (str. 24 – 32)

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli negatywnie należy ocenić brak właściwego systemu kontroli zapewniającego eliminację nieprawidłowości dotyczących ulg i zwolnień. W postępowaniach podatkowych dotyczących udzielenia ulg podatkowych praktycznie nie korzystano z instytucji kontroli podatkowej określonej w art. 281 i nast. Ordynacji

³ Ze względu na kryterium legalności, rzetelności i gospodarności.

podatkowej, stwierdzono też liczne nieprawidłowości w zakresie wprowadzania w skontrolowanych gminach instytucji kontroli finansowej takiej jak kontrola zarządcza czy audyt wewnętrzny. (str. 51 – 53)

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia rzetelność sporządzania sprawozdań finansowych, pomimo stwierdzonych w tym zakresie nieprawidłowości, szczególnie w świetle obliczania na ich podstawie wysokości subwencji należnych gminom. (str. 48 – 51)

W wyniku nieprawidłowości przy udzielaniu indywidualnych ulg podatkowych oraz nieprawidłowości dotyczących uchwalania niedozwolonych zwolnień podatkowych Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła uszczuplenia środków lub aktywów na łączną sumę 13 432 390,42 zł oraz inne nieprawidłowości finansowe⁴ na łączną kwotę 5 579 929 zł. (str. 56)

W wyniku kontroli 60 urzędów miast oraz urzędów miast i gmin sformułowano następujące oceny jednostkowe⁵:

Ocena pozytywna z nieprawidłowościami	-	29 jednostek
Ocena negatywna	-	19 jednostek
Ocena pozytywna z uchybieniami	-	5 jednostek
Ocena pozytywna	-	5 jednostek

Ocena pozytywna w zakresie zwolnień podatkowych oraz ocena negatywna w zakresie udzielania ulg indywidualnych	-	2 jednostki
---	---	-------------

2.2. Uwagi końcowe i wnioski

Przyczyny występujących nieprawidłowości wskazują, iż w dalszym ciągu nie zostały zrealizowane wnioski z poprzednich kontroli NIK, zarówno dotyczących podatków lokalnych⁶ jak i kontroli jednostek samorządu terytorialnego. Do przyczyn tych należy zaliczyć:

1. W zakresie nieprawidłowości dotyczących gminnych uchwał podatkowych:

- niewystarczającą znajomość przepisów przez osoby przygotowujące projekty gminnych uchwał podatkowych,
- brak należytej weryfikacji tych projektów przez obsługę prawną urzędów gmin,
- brak należytej kontroli wewnętrznej,

⁴ Kwoty nienależnie uzyskane, sprawozdawcze skutki nieprawidłowości, potencjalne finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości.

⁵ Zestawienie ocen poszczególnych jednostek objętych kontrolą w załączniku 5.1 niniejszej Informacji.

⁶ P/09/165 Stosowanie przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podmiotów działających na ich terenie, Doraźne kontrole I/08/010 prowadzone przez Delegaturę NIK w Rzeszowie.

- brak należytej kontroli zewnętrznej, w tym jednolitego stanowiska regionalnych izb obrachunkowych odnośnie zwolnień podmiotowych,

2. W zakresie indywidualnych ulg podatkowych:

- wydawanie decyzji w zakresie ulg podatkowych na podstawie niedookreślonych klauzul generalnych,
- przekonanie gminnych organów podatkowych, iż działają w ramach uznania administracyjnego, które nie jest niczym ograniczone,
- wydawane decyzje nie są objęte żadną formą nadzoru czy kontroli.

Rozszerzając kwestię nadzoru i kontroli indywidualnych ulg podatkowych, należy stwierdzić, iż organ wydający decyzję (wójt, burmistrz, prezydent miasta) jest jednocześnie najwyższym hierarchicznie organem nadzorczym w danym urzędzie, co czyni nadzór nad wydawaniem takich decyzji całkowicie nieefektywnym. Jednocześnie kontrola podatkowa czy kontrola wewnętrzna również są służbowo podporządkowane osobie wydającej decyzje o udzieleniu ulgi. Ryzyko wydania nielegalnej, pozytywnej decyzji o przyznaniu ulgi, udzielonej w wyniku nierzetelnego postępowania podatkowego, nie jest też weryfikowane przez organy wyższego stopnia tj. samorządowe kolegium odwoławcze czy sąd administracyjny ze względu na brak odwołań od takich decyzji.

Negatywnymi skutkami stwierdzonych nieprawidłowości – prócz oczywistego naruszenia porządku prawnego – są uszczuplenia w dochodach gmin z tytułu podatków, a także negatywny odbiór społeczny uchwał podatkowych, w których zwolnieniami promowane są określone podmioty jak i decyzji przyznających ulgi podatkowe według niejasnych, niejednolitych zasad.

Mając na uwadze wyeliminowanie stwierdzonych w kontroli nieprawidłowości, Najwyższa Izba Kontroli formułuje następujące wnioski

- niezbędne jest zapewnienie przez wójtów, burmistrzów i prezydentów miast zwiększenia znajomości przepisów podatkowych przez pracowników zajmujących się sprawami podatków lokalnych w gminach oraz zintensyfikowania weryfikacji projektów uchwał oraz projektów decyzji indywidualnych przez obsługę prawną urzędów gmin,
- wypracowanie przez regionalne izby obrachunkowe jednolitego stanowiska odnośnie podmiotowych i częściowych zwolnień podatkowych celem wyeliminowania uchwał niezgodnych z obowiązującymi w tym zakresie przepisami.

Ponadto Najwyższa Izba Kontroli wnosi do Ministra Finansów o opracowanie wytycznych dla gminnych organów podatkowych w zakresie stosowania ulg indywidualnych.

3. Informacje szczegółowe

3.1. Uwarunkowania

3.1.1. Prawne uwarunkowania tworzenia gminnych uchwał podatkowych

Jednym z podstawowych zadań rad gmin jest tworzenie przepisów prawa miejscowego obowiązującego na terenie właściwości rady. Uprawnienie takie wypływa bezpośrednio z przepisów ustrojowych normujących zasady działania rady a także z przepisów prawa materialnego (np. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku rolnym i innych). Dla przejrzystości stanowionego prawa ważne jest takie skonstruowanie aktu prawnego (uchwały rady gminy), aby odpowiadał on powszechnie przyjętym zasadom techniki legislacyjnej.

W uchwale nie wolno zamieszczać przepisów niezgodnych z: ustawą upoważniającą, innymi ustawami, a także z Konstytucją RP. **Zasada ta wskazuje, że w uchwale nie można stanowić przepisów, które pozostawałyby w sprzeczności z ustawą, na podstawie której uchwała jest wydawana.** Zakaz ten dotyczy także wprowadzania przepisów sprzecznych z innymi ustawami. W uchwale nie można również zamieszczać przepisów, które przekazywałyby zawarte w ustawie upoważnienia do wydania aktu prawnego innemu organowi, niewymienionemu w tym upoważnieniu (jest to tzw. zakaz umieszczania przepisu subdelegującego).⁷

Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o *ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych aktów prawnych* (t.j. Dz.U. z 2010 r. nr 17, poz. 95) akty normatywne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące na terenie gminy, ogłaszane w dziennikach urzędowych, wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Ponieważ uchwały podatkowe gmin zawierają w swojej istocie postanowienia powszechnie obowiązujące, podlegają one publikacji w dzienniku urzędowym województwa. Publikowanie uchwał podatkowych rad gmin jest często przedmiotem badania nadzorczego RIO, które m.in. stwierdzają nieważność postanowień w zakresie niezgodnego z aktualnym stanem prawnym wejścia w życie danej uchwały (por. uchwała Kolegium RIO w Warszawie z 21 lutego 2001 r. nr 37/K/01, OwSS 2001, nr 2, poz. 67).

Warto tu wskazać na tezę uchwały RIO w Szczecinie z 1 lutego 2007 r. nr III-/05/K/2007, z której wynika, że „akty normatywne wprowadzające ulgi w opłatach i podatkach mogą mieć nadaną wsteczną moc obowiązującą, natomiast nie mogą wchodzić w życie przed ich opublikowaniem. Uchwała organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego w przedmiocie wprowadzenia nowych obciążeń podatkowych nie może być przyjęta w trakcie roku podatkowego. Taki zapis w uchwale podatkowej, że obowiązuje od dnia 1 stycznia, gdy jej publikacja nastąpiłaby w styczniu, jest sprzeczny z prawem, a przez to cała uchwała jest nieważna”.

Uchwały tworzone na podstawie ustawy o podatku rolnym.

Zgodnie z art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r., Nr136, poz. 969) rady gmin są uprawnione do obniżenia cen skupu określonych w ust. 2, przyjmowanych jako podstawa obliczenia podatku rolnego na obszarze gminy. Zgodnie z tym przepisem rada gminy może podjąć uchwałę o obniżeniu ceny skupu żyta, przyjmowanej jako podstawa obliczenia podatku rolnego na obszarze tej gminy, a tym samym obniżyć stawkę podatku na obszarze gminy.

Zgodnie z art. 12 ust. 9 ustawy o podatku rolnym rada gminy określa w drodze uchwały tryb i szczegółowe warunki zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 7 (dotyczy gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, z tym że zwolnienie może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, lecz nie więcej niż 10 ha – na okres nie dłuższy niż 3 lata w stosunku do tych samych gruntów). Ustawą z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody (Dz.U. nr 91, poz. 409) ograniczono stosowanie zwolnienia od podatku rolnego, użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej. Od stycznia 1997 r. zwolnienie dotyczy nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych, lecz nie więcej niż 10 ha. Nie zmieniono okresu zwolnienia – nadal nie może ono przekroczyć 3 lat. Tryb i szczegółowe warunki stosowania zwolnienia od podatku użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, określają w drodze uchwały rady gmin.

Uchwały tworzone na podstawie ustawy o podatku leśnym.

Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2002 r. nr 200, poz. 1682 ze zm.) rada gminy może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna, określoną w ust. 4, przyjmowaną jako podstawa obliczenia podatku leśnego

⁷ Z. Wojdyłak-Sputowska, A.J. Sputowski, *Stanowienie gminnego prawa podatkowego. Wzory uchwał z komentarzem i orzecznictwem*, Wrocław 2010 r.

na obszarze gminy. Ustawa nie wprowadza dolnej granicy obniżenia ceny. Przepis ust. 5 daje radzie gminy uprawnienie do wprowadzenia preferencji w opodatkowaniu wszystkich lasów na jej terenie. Stawka ta nie może być jednak obniżona do wartości „0”, w tym przypadku bowiem równałoby się to wprowadzeniu zwolnienia przedmiotowego od podatku.

Uchwały tworzone na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (podatek od nieruchomości i podatek od środków transportowych).

Zgodnie z art. 5 ust. 1 – 4 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych* (Dz.U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613 ze zm.) rada gminy, w drodze uchwały określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie wysokości stawek określonych w obwieszczeniach Ministra Finansów w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych.

Do kompetencji gminy należy wyłączone prawo do określania stawek w ramach poszczególnych kategorii – do maksymalnej ich wysokości określonej przez ustawę.

W ramach upoważnienia ustawowego rady gmin mogą różnicować wysokość stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności:

- 1) w przypadku gruntów – lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu;
- 2) w przypadku budynków mieszkalnych – lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków;
- 3) w przypadku budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym, zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych oraz określanych jako „pozostałe” – rodzaj prowadzonej działalności.

Na podstawie art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. *o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej i niektórych innych ustaw* (Dz.U. z 2006 r. nr 245, poz. 1775) do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wprowadzony został m.in. art. 20c, z którego wynika, że w sytuacji gdy akt prawa miejscowego przewiduje udzielanie pomocy publicznej w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, art. 10 ust. 2 oraz art. 19 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, pomoc ta może być udzielana

wyłącznie jako pomoc *de minimis*. W przypadku zatem podejmowania przez radę gminy uchwał zgodnie z art. 5 ust. 2-4, art. 10 ust. 2 oraz art. 19 pkt 1 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych* w pierwszej kolejności niezbędne jest ustalenie, czy mamy do czynienia z pomocą publiczną, która w tym przypadku może być udzielana wyłącznie jako pomoc *de minimis*.⁸

Z pomocą *de minimis* nie będziemy mieli natomiast do czynienia w przypadku, gdy obniżenie stawki podatkowej stanowi element lokalnego systemu opodatkowania, bez ukierunkowania na konkretną działalność gospodarczą.

Organ udzielający pomocy jest zobowiązany do sprawdzenia, czy podmiot mający uzyskać pomoc *de minimis* nie znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej, tj. nie spełnia kryteriów określonych w pkt 9-11 wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw (DzUrz UE C 244 z 1.10.2004). Pomoc *de minimis* udzielana w oparciu o przepisy rozporządzenia Komisji (WE) nr 1998/2006 powinna być uwzględniana w okresowych sprawozdaniach sporządzanych zgodnie z przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 7 sierpnia 2008 r. w sprawie *sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej, informacji o nieudzieleniu takiej pomocy oraz sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych* (Dz.U. nr 153, poz. 952).

Przy konstruowaniu uchwał w zakresie stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od tego podatku należy zwrócić uwagę na wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 21 lipca 2009 r. (I SA/Go-247/09), z którego wynika, że „gmina nie może wskazać podmiotów, które zostaną zwolnione od podatku od nieruchomości, ponieważ ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych nie daje uprawnień do uchwalenia zwolnień podmiotowych”. Jak wskazał Sąd, art. 7 ust. 3 tej ustawy daje radom gmin kompetencje do wprowadzenia zwolnień przedmiotowych. Jak wyjaśnił sąd, nawet jeśli treść uchwały rady gminy określa, że wprowadza się zwolnienie przedmiotowe (np. dotyczące nieruchomości lub ich części), ale w rzeczywistości ze zwolnienia mogą korzystać podatnicy na podstawie kryterium podmiotowego, to taka uchwała narusza uprawnienia nadane radzie gminy ustawą o podatkach i opłatach lokalnych. Co więcej, w takim przypadku naruszony zostaje również art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym nakładanie podatków, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania następuje w drodze ustawy.

⁸ Tamże.

3.1.2. Prawne aspekty udzielania indywidualnych ulg podatkowych

Udzielanie ulg indywidualnych w spłacie zobowiązań podatkowych zostało uregulowane w rozdziale 7a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.). W przeciwieństwie do innych rodzajów ulg i zwolnień, które powodują najczęściej, że nie ustala się zobowiązania podatkowego w ogóle lub zostaje ono ustalone w ograniczonym zakresie, rozpatrywane ulgi dotyczą samej realizacji zobowiązań podatkowych, a ściślej realizacji **zobowiązaniowego stosunku prawnego**.

Zgodnie z art. 67a organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

- 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
- 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki określone w decyzji, o której mowa w art. 53a;
- 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną (§ 1).

Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa (§ 2).

Ulgi, o których mowa w rozpatrywanych przepisach, mogą dotyczyć samej spłaty **zobowiązań podatkowych** lub też prowadzić do całkowitej lub częściowej rezygnacji z ich realizacji, przybierając postać **umorzenia zaległości podatkowej** (odsetek za zwłokę, opłaty prolongacyjnej). Zastosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych następuje z reguły na wniosek podatnika. W wyjątkowych jednak przypadkach, gdy możliwości zaspokojenia wierzyciela podatkowego są mało realne, organ podatkowy może z urzędu udzielić ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych.

Ulga w samej spłacie zobowiązań podatkowych przybiera postać odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia jego zapłaty na raty oraz odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub też odsetek związanych z zaliczkami na podatek (o których mowa w art. 53a Ordynacji podatkowej). Za szczególny

rodzaj ulgi w spłacie zobowiązań należy uznać umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej.

Umorzenie - podobnie jak przedawnienie - stanowi nieefektywny sposób wygasania zobowiązań podatkowych. Oznacza ono, że dany podmiot może zrezygnować z wierzytelności podatkowej. Wierzyciel podatkowy jednak - inaczej niż wierzyciel w cywilnoprawnych stosunkach zobowiązaniowych - **nie ma swobody w dysponowaniu wierzytelnością podatkową, lecz może to uczynić tylko w zakresie i na zasadach określonych przez prawo.**

Zgodnie z art. 67a Ordynacji podatkowej w przypadkach uzasadnionych **ważnym interesem podatnika** lub **interese publicznym** organ podatkowy, na wniosek podatnika, może umorzyć w całości lub w części zaległość podatkową, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną. Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa.

Organ podatkowy dokonuje umorzenia w formie decyzji administracyjnej o charakterze konstytutywnym, znoszącej stosunek prawny zobowiązania podatkowego. Umorzenie zaległości podatkowych lub odsetek dotyczą wyłącznie wykonywania zobowiązań podatkowych. Nie prowadzi ono do uchylecia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z 16.10.1984 r., SA/Wr 570/84). Umorzenie może więc dotyczyć jedynie stosunku zobowiązaniowego, który istnieje w momencie podejmowania decyzji w tej sprawie. Bezprzedmiotowe jest zatem postępowanie o umorzenie, jeżeli zobowiązanie wygasło i nie istnieje zaległość podatkowa (wyrok z 18.10.1990 r., SA/Kr 876/90; wyrok z 22.12.1993 r., III SA 367/93).

Ustalając przesłanki umorzenia, prawodawca użył w przepisach Ordynacji zwrotów niedookreślonych „**ważny interes podatnika**” lub „**interes publiczny**”, co można uznać za swoistą klauzulę generalną odsyłającą do ocen pozaprawnych. Nakaz uwzględniania interesu publicznego, o którym mowa w analizowanym przepisie, oznacza dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, kontrolę błędnych decyzji (orzeczenie NSA z 12.2.2003 r., III SA 1838/01). W innym orzeczeniu stwierdzono, iż jako ważny interes podatnika należy uznać sytuację, gdy z powodu **nadzwyczajnych przypadków losowych** nie jest on w stanie uregulować zaległości podatkowych (wyrok z 16.1.2003 r.,

SA/Sz 945/01). W orzecznictwie podatkowym przyjęto, że przy korzystaniu z tej klauzuli organ podatkowy powinien rozważyć kryteria umorzenia w zależności od okoliczności konkretnej sprawy (wyrok NSA z 3.3.1988 r., III SA 1127/87), biorąc uwagę moment podejmowania decyzji w sprawie umorzenia (wyrok NSA z 27.4.1988 r., SA/Kr 289/88 oraz wyrok NSA z 25.6.2003 r., III SA 3118/01; Przegląd orzecznictwa Podatkowego 2004, z. 4, poz. 77). W szczególności znaczne obniżenie zdolności płatniczej podatnika, spowodowane **klęską lub innym wypadkiem losowym**, a także podważenie w sposób istotny warunków egzystencji jego rodziny lub spowodowanie upadku gospodarczego, bądź upadku prowadzonego zakładu, w wyniku spłaty lub wyegzekwowanie zaległości podatkowych, mogą stanowić przesłanki umorzenia (wyrok NSA z 11.5.1984 r., III SA 233/84). **Jednakże w przypadku gdy trudności finansowe podatnika nie są rezultatem zaistnienia niezależnych od niego okoliczności, to nie ma podstaw do odstąpienia przez wierzyciela podatkowego od dochodzenia świadczenia podatkowego** (wyrok NSA z 12 czerwca 2000 r. I SA/Lu 375/99) Podobne stanowisko zajęto w wyroku z 11.6.2003 r. (I SA/Łd 638/02, I SA/Łd 1334 -1387/02; Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, z. 4, poz. 78) przyjmując, iż skoro podatnik znajduje się w trudnej sytuacji finansowej od kilku lat, nie jest to okoliczność nowa lub nadzwyczajna czy spowodowana przyczynami od niego niezależnymi, a więc nie uzasadnia zastosowania instytucji umorzenia⁹.

Uznanie administracyjne, w ramach którego wydawana jest decyzja o udzieleniu ulgi jest zawężone wystąpieniem jednej (lub obu) przesłanek (ważny interes podatnika lub interes publiczny) a ich zastosowanie musi wynikać z przeprowadzonego postępowania dowodowego. Powołanie się na którąś z ww. klauzul generalnych bez zgromadzenia dowodów uzasadniających subsumpcję i udzielenie ulgi stanowi działanie nielegalne. Zatem prawidłowym schematem działania gminnego organu podatkowego jest wszczęcie postępowania w wyniku wniosku strony, rozważenie przesłanek na które powołuje się podatnik poprzez analizę załączonych przez podatnika dokumentów, weryfikacja tych dokumentów, przeprowadzenie dowodów dodatkowych oraz wydanie decyzji, w której organ wykaże okoliczności uznane za udowodnione a także dokona subsumpcji ich do konkretnej klauzuli generalnej. Działania organu podatkowego muszą przy tym być rzetelne i charakteryzować się dogłębną analizą konkretnej sytuacji a także związkiem przyczynowo-skutkowym dla danego podatnika. Niedopuszczalne jest wydanie decyzji w oparciu

⁹ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007.

o stwierdzenie strony zawarte we wniosku, iż przesłanką zastosowania ulgi podatkowej jest np. powódź, jaka wystąpiła w roku podatkowym na danym terenie. Obowiązkiem organu podatkowego w takiej sytuacji jest ustalenie, czy podatnik faktycznie ucierpiał w wyniku takiego zdarzenia losowego, jaka jest skala strat i faktyczny uszczerbek w jego sytuacji majątkowej. Podobnie niedopuszczalne jest udzielanie ulgi podatkowej w sytuacji, gdy podatnik będący przedsiębiorcą powołuje się na zwiększenie zatrudnienia w gminie jako przesłankę udzielenia takiej ulgi. Zwiększanie zatrudnienia jest normalnym procesem ekonomicznym niemającym charakteru nagłego, negatywnego skutku dla przedsiębiorcy. Podobnie przesłanką udzielenia ulgi nie może być trudna sytuacja prowadzonego przedsiębiorstwa, o ile sytuacja ta nie była skutkiem nagłego zdarzenia losowego, które przyczyniło się do znacznego pogorszenia sytuacji finansowej firmy. Zdarzenie losowe o którym mowa nie ogranicza się jedynie do klęsk żywiołowych, pożaru, rabunku itp. Równie dobrze mogą być to zdarzenia o charakterze ekonomiczno finansowym, jednakże tylko takie, które znajdują się poza strefą normalnego ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej. Jednakże i w tym wypadku wymagają one co najmniej uprawdopodobnienia wpływu na sytuację finansową podatnika, która musi być udokumentowana w postępowaniu.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na utrwalone orzecznictwo w kwestii uznania organu podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, w wyroku z dnia 26 września 2002 r. (III SA 659/01) stwierdził m.in., iż kryterium ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego musi być w każdym wypadku indywidualnie ustalane przez organ w ramach postępowania podatkowego. Pojęcie interesu publicznego nie ma stałej treści, co wymaga każdorazowo dokonania oceny skutków rozstrzygnięć prawnych z punktu widzenia wartości, jakie kryć się mogą pod tym pojęciem. Za ważny interes podatnika należy uznać taką sytuację, w której świadczenie podatkowe nie może zostać spełnione bez doraźnej pomocy organów podatkowych. Pomoc taką w postaci umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę uzasadniać mogą sytuacje wyjątkowe, takie jak klęski żywiołowe lub inne zdarzenia losowe.

Z kolei w wyroku z dnia 12 lutego 2003 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie podniósł, iż o istnieniu ważnego interesu podatnika nie decyduje subiektywne przekonanie podatnika, lecz decydować powinny kryteria zobiektywizowane, zgodne z powszechnie aprobowaną hierarchią wartości, w której wysoką rangę mają zdrowie i życie a także możliwości zarobkowe w celu zdobycia środków utrzymania dla siebie i rodziny. Natomiast

przez interes publiczny rozumie się dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, korektę błędnych decyzji itp. Oceniając okoliczności faktyczne sprawy, orzekające organy, powinny analizować także przyczyny powstania zaległości podatkowej, to jednak nie powinny abstrahować od tego, że powinny brać przede wszystkim pod uwagę sytuację, w jakiej podatnik znajduje się w dacie wniosku, czy też nawet w dacie wydawania decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowej. (III SA 1838/01).

W wyroku z dnia 7 maja 2009 r. WSA w Olsztynie odniósł się do ulg udzielanych przedsiębiorcom: „Podatnik, który prowadzi działalność gospodarczą, powinien zważać na wysokość dochodów, obciążenia oraz zabezpieczyć środki na ten cel. Niemożliwe jest umarzanie przez organ podatkowy kolejnych rat podatku firmie przynoszącej zyski. Byłoby to bowiem kredytowanie działalności gospodarczej przez Skarb Państwa” (I SA/Ol 157/09).

Pozostałe istotne orzeczenia w tej kwestii:

Trudna sytuacja zdrowotna rodziny nie może skutkować ciągłym umarzaniem zaległości podatkowych, w sytuacji gdy dochód rodziny umożliwia jej uregulowanie zaległego podatku – wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 stycznia 2009 r. (I SA/Gd 825/08).

Na podatniku, który ubiega się o przyznanie ulgi w postaci umorzenia zaległości, jako tego, kto występuje o określone uprawnienie, spoczywa obowiązek wykazania, że w dotyczącej go sprawie spełnione są przesłanki, o których mowa w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej. Ustalenie istnienia przesłanki ważnego interesu podatnika jest możliwe dopiero po przeprowadzeniu postępowania dowodowego uwzględniającego całokształt okoliczności związanych z sytuacją wnioskodawcy, w tym w szczególności odnoszących się do stanu kondycji gospodarczej i ekonomicznej podatnika. Przesłanki tej nie można natomiast wywodzić z pojedynczych okoliczności mających negatywny wpływ na podatnika – wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 stycznia 2009 r. (I SA/Bk 429/08).

Pomimo braku jednoznacznych zapisów ustawowych, w sprawach ulg i zwolnień uznaniowych udzielanych na podstawie art. 67 O.p., nie można odrzucić tezy, iż ciężar udowodnienia okoliczności, na które powołuje się wnioskodawca w swoim wniosku, powinien także spoczywać na samym zainteresowanym – wyrok NSA z dnia 23 grudnia 2008 r. (II FSK 1325/07).

Kontroli nie podlega uznanie samo w sobie, ale kwestia, czy decyzja została podjęta zgodnie z podstawowymi regułami postępowania administracyjnego. Autonomicznym uprawnieniem organu podatkowego jest wybór celu i określenie faktycznych warunków zastosowania ulgi, w wypadku spełnienia przesłanek formalnych umożliwiających jej zastosowanie – wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2008 r. (III SA/Wa 1372/08).

Nie leży w interesie społecznym stosowanie ulg podatkowych w odniesieniu do podatnika, którego zaległości powstały kilka lat temu w związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą i do dnia wydania zaskarżonej decyzji nie zostały zapłacone, mimo, iż w tym czasie skarżący dokonywał spłat innych wierzytelności. Ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej obciąża wyłącznie podatnika i nie można go przerzucać na Skarb Państwa, w interesie którego leży zapewnienie dopływu do budżetu należności podatkowych w odpowiedniej wysokości. Ponadto podatnik nie może oczekiwać, że spłacając zadłużenie wobec swoich byłych kontrahentów i banków - z pominięciem spłaty zaległości podatkowych - uzyska ulgę podatkową w postaci umorzenia tych zaległości. Przyznanie takiej ulgi, byłoby nie do pogodzenia z poczuciem sprawiedliwości społecznej – wyrok WSA w Lublinie z dnia 8 października 2008 r. (I SA/Lu 149/08).

Pomoc de minimis

Pomoc *de minimis* ma nieznaczny wpływ na wymianę handlową i nie zagraża zakłóceniem konkurencji, a w związku z tym nie stanowi w rozumieniu art. 87 Traktatu Wspólnoty Europejskiej pomocy publicznej, mimo że jest udzielana ze źródeł publicznych. Ponieważ uznano ją za nie zagrażającą konkurencji nie podlega też notyfikacji.

Pomoc *de minimis* jest szczególnym przypadkiem pomocy publicznej. Pomoc publiczna to obszar, który jest ściśle regulowany przez przepisy wspólnotowe. Zgodnie z nimi obowiązuje zakaz udzielania przedsiębiorcom pomocy publicznej lub udzielenie takiej pomocy wymaga zatwierdzenia przez Komisję Europejską. Inaczej jest w przypadku pomocy *de minimis*. Umorzenie zaległości podatkowych, niektóre zwolnienia podatkowe bądź inne ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, określone w przepisach podatkowych, stanowią pomoc *de minimis*, określoną w prawie wspólnotowym dotyczącym pomocy publicznej. Od dnia 31 maja 2004 r. obowiązuje ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. *o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej* (Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 ze zm.). Ustawa określa zasady postępowania w sprawach dotyczących pomocy państwa spełniających przesłanki określone w art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (art. 1 ww. ustawy).

Zgodnie z dyspozycją art. 37 ust. 1 ustawy, podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy:

- 1) wszystkich zaświadczeń o pomocy *de minimis*, jakie otrzymał w roku, w którym ubiega się o pomoc, oraz w ciągu dwóch poprzedzających go lat, albo oświadczenia o wielkości pomocy *de minimis* otrzymanej w tym okresie;
- 2) oświadczenia o wielkości i przeznaczeniu pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc *de minimis*.

Z kolei, podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy (ust. 2 omawianego przepisu):

- 1) wszystkich zaświadczeń o pomocy *de minimis* w rolnictwie, jakie otrzymał w roku, w którym ubiega się o pomoc, oraz w ciągu dwóch poprzedzających go lat obrotowych, albo oświadczenia o wielkości pomocy *de minimis* w rolnictwie otrzymanej w tym okresie;
- 2) wszystkich zaświadczeń o pomocy *de minimis* w rybołówstwie, jakie otrzymał w roku, w którym ubiega się o pomoc, oraz w ciągu dwóch poprzedzających go lat, albo oświadczenia o wielkości pomocy *de minimis* w rybołówstwie otrzymanej w tym okresie;
- 3) oświadczenia o wielkości i przeznaczeniu pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie.

Podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o jej udzielenie, informacji o otrzymanej pomocy publicznej, zawierających w szczególności wskazanie dnia i podstawy prawnej jej udzielenia, formy i przeznaczenia, albo informacji o nieotrzymaniu pomocy (art. 37 ust. 5). Do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc zaświadczeń, oświadczeń lub informacji, o których mowa w ust. 1, 2 i 5, pomoc nie może być udzielona temu podmiotowi (art. 37 ust. 7.).

3.1.3. Administracyjne postępowanie podatkowe

W rozdziale IV ustawy *Ordynacja podatkowa* uregulowane zostało postępowanie podatkowe (art. 120–129). Zgodnie z dyspozycją art. 122 w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. W myśl art. 123 § 1 *Ordynacji podatkowej*, organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Z kolei § 2 omawianego artykułu stanowi, że organ podatkowy może odstąpić od zasady przewidzianej w § 1, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony, oraz w przypadkach w sprawach zabezpieczeń i zastawu skarbowego. Zgodnie z dyspozycją art. 126 omawianej ustawy, sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

Rozdział 4 działu IV *Ordynacji podatkowej* reguluje sposób załatwiania spraw określając terminy załatwienia sprawy (w szczególności art. 139 i 140).

W rozdziale 11 działu IV uregulowano z kolei sposób prowadzenia postępowania dowodowego (art. 180–200). Art. 181 stanowi, że dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej. Zgodnie z dyspozycją art. 187 § 1 *Ordynacji podatkowej*, organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy. Fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają dowodu. Fakty znane organowi podatkowemu z urzędu należy zakomunikować stronie (§ 3).

W dziale V i VI ustawy *Ordynacja podatkowa* zawarto postanowienia dotyczące czynności sprawdzających m.in. w zakresie zadeklarowanych podatków oraz tryb i zasady przeprowadzania kontroli podatkowej przez organy podatkowe.

Przepisy ustawy o finansach publicznych.

Kwestie dotyczące ustalenia przez wójta, burmistrza lub prezydenta pisemnych procedur kontroli wewnętrznej, sprawowania nadzoru nad realizacją dochodów i wydatków budżetu

gminy oraz funkcjonowania w jednostce audytu wewnętrznego uregulowane zostały w ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o *finansach publicznych* (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.), w art. 47 ust. 3, 187 ust. 1 oraz 48 i 49 ust. 2. W nowej ustawie o *finansach publicznych* z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.) kwestie te zostały uregulowane w art. 69 ust. 1 pkt 2 oraz art. 274 ust. 3.

Zgodnie z dyspozycją art. 14 pkt 2 lit. e i f ustawy o *finansach publicznych* z 2005 r. zarząd jednostki samorządu terytorialnego miał obowiązek podawać do publicznej wiadomości w terminie do dnia 31 maja roku następnego m.in. informację obejmującą wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym w zakresie podatków lub opłat udzielono ulg, odroczeń, umorzeń lub rozłożono spłatę na raty w kwocie przewyższającej 500 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia oraz wykaz osób prawnych i fizycznych, którym udzielono pomocy publicznej.

W nowej ustawie o *finansach publicznych* obowiązek ten określony został w art. 37 ust 1 pkt 2 lit. f i g.

Naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz przepisy karne

Zgodnie z dyspozycją art. 3 ustawy o *odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 ze zm.), ustawy tej nie stosuje się m.in. do należności podatkowych stanowiących dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

Art. 306 Ordynacji podatkowej stanowi: Kto, będąc obowiązany do zachowania tajemnicy skarbowej, ujawnia informacje objęte tą tajemnicą, podlega karze pozbawienia wolności do lat 5 (§ 1). Kto, będąc obowiązany do zachowania tajemnicy skarbowej, ujawnia informacje określone w art. 182, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 5 (§ 2). Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 lub 2 działa nieumyślnie, podlega karze pozbawienia wolności do lat 2 (§ 3). Jeżeli pokrzywdzonym nie jest Skarb Państwa, ściganie następuje na wniosek pokrzywdzonego (§ 4).

Art. 231 Kodeksu karnego stanowi, iż funkcjonariusz publiczny, który przekraczając swoje uprawnienia lub nie dopełniając obowiązków, działa na szkodę interesu publicznego lub prywatnego, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3 (§ 1) Jeżeli sprawca dopuszcza

się czynu określonego w § 1 w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej, podlega karze pozbawienia wolności od roku do lat 10 (§ 2). Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 działa nieumyślnie i wyrządza istotną szkodę, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2 (§ 3). Przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli czyn wyczerpuje znamiona czynu zabronionego określonego w art. 228 (§ 4).

3.2. Wyniki kontroli

3.2.1. Prawidłowość gminnych uchwał podatkowych

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie z nieprawidłowościami ocenia tworzenie gminnych uchwał podatkowych.

Ocena ta dotyczy przede wszystkim działań służb odpowiedzialnych za przygotowywanie projektów uchwał, obsługi prawnej urzędów miast i gmin oraz kontroli wewnętrznej w zakresie eliminowania nieprawidłowości przy tworzeniu gminnych uchwał podatkowych. Najwyższa Izba Kontroli wskazuje również na brak reakcji ze strony rad gmin na nieprawidłowości w gminnych uchwałach podatkowych.

Zasadniczy wpływ na powyższą ocenę mają nieprawidłowości polegające na przyjmowaniu zapisów wprowadzających niedozwolone zwolnienia podmiotowe. Nieprawidłowości związane z tworzeniem niedozwolonych zwolnień podmiotowych wystąpiły w 33 jednostkach (na 60 poddanych kontroli tj. 55%).

Rady gmin uprawnione są do wprowadzania jedynie zwolnień o charakterze przedmiotowym (np. art. 7 ust. 3, art. 12 ust. 4 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*). Tworzenie zwolnień podmiotowych (tj. takich, które zwalniają z wymiaru podatków określone grupy podatników, nie zaś kategorie przedmiotów opodatkowania) powoduje naruszenie zasady równości wobec prawa oraz równego traktowania podatników. Ponad 80% nieprawidłowości stwierdzonych w tym zakresie dotyczyło wprowadzenia zwolnień na rzecz jednostek gminy, zakładów budżetowych, spółek komunalnych itp. Tym samym skutki finansowe nieprawidłowości nie miały bezpośredniego, negatywnego przełożenia na budżety j.s.t., gdyż beneficjentem zwolnień był podmiot (bezpośrednio lub pośrednio) będący jednocześnie beneficjentem wpływu z podatku. Należy jednak zwrócić uwagę na negatywny odbiór społeczny sytuacji, w której preferowane są jedynie gminne nieruchomości czy środki transportu.

Dobłą praktyką w tym zakresie winno być bądź to rozszerzające stosowanie art. 2 ust. 3 pkt 3 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*¹⁰, bądź też takie postanowienia uchwał, które w efekcie doprowadzą do zwolnienia z podatku komunalnych nieruchomości czy środków transportowych ale będą sformułowane poprzez odniesienie się do kryterium przedmiotowego.

W kontroli stwierdzono również przypadki zwolnień podmiotowych w odniesieniu do nieruchomości, których właścicielami (posiadaczami) byli emeryci i renciści¹¹. Podobnie jak w poprzednim przykładzie zwolnienia takie nie były przyczyną znaczących skutków finansowych, lecz dobrą praktyką powinno być zastosowanie innych instrumentów polityki socjalnej lub finansowej gminy niż wprowadzanie dla tej grupy osób niedozwolonych przepisami zwolnień podmiotowych.

Przyczyną stwierdzonych nieprawidłowości w przeważającej mierze był brak świadomości po stronie osób przygotowujących projekty uchwał, że zapisy takie są niedozwolone i że stanowią zwolnienia o charakterze podmiotowym. Wprowadzanie podobnych zwolnień niejednokrotnie wyjaśniane było „powszechną praktyką w innych gminach” oraz nie podważaniem takich zapisów przez właściwą regionalną izbę obrachunkową.

W przypadku stwierdzenia przez kontrolerów wystąpienia nieprawidłowości w zakresie niedozwolonych zwolnień podmiotowych ani razu nie odnotowano, by nieprawidłowości te były podnoszone przez kontrolę wewnętrzną lub członków rad gmin.

UMiG Mroczka: *Rada Miejska podjęła trzy uchwały w sprawie podatku od środków transportowych (na lata 2008, 2009 i 2010), w których przyjęto niedozwolone zwolnienia podmiotowe: zwolnienia dotyczyły pojazdów stanowiących własność Gminy i wykorzystywanych dla potrzeb jednostek organizacyjnych Gminy.*

UM Tuchola: *W trzech uchwałach dotyczących podatku od nieruchomości na lata 2008-2010 przewidziano zwolnienie w podatku dla budynków gospodarczych rencistów i emerytów, którzy przekazali gospodarstwo rolne na rzecz Skarbu Państwa lub wydzierżawili na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów dotyczących uzyskiwania rent strukturalnych. Ponadto w 2008 r. uchwalono zwolnienia dla: budynków lub ich części i zajętych pod nie gruntów związanych*

¹⁰ „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin (...)”. Piśmiennictwo zwraca uwagę, iż przepis ten można a nawet należy traktować rozszerzająco, por. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz. Red. Wojciech Morawski, Gdańsk 2009, str. 306.

¹¹ Zob. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 grudnia 2009 r. (I SA/Go 574/09), wyrok tego samego Sądu z dnia 16 czerwca 2009 r. (I SA/Go 268/09).

z prowadzeniem przez gminne jednostki organizacyjne oraz spółki prawa handlowego, dla których organem założycielskim jest Rada Miejska działalności: sportowo-rekreacyjnej, opiekuńczej, wydawania i przygotowywania posiłków dla podopiecznych Ośrodka Pomocy Społecznej, budynków lub ich części i zajętych pod nie gruntów związanych z prowadzeniem działalności kulturalnej przez instytucje kultury, których założycielem jest Rada Miejska, budynków i zajętych pod nie gruntów związanych z działalnością ochotniczych straży pożarnych, nie zagospodarowanych gruntów będących własnością Gminy, budynków lub ich części, w których prowadzona jest przez rolników działalność agroturystyczna. Skutki finansowe ww. zwolnień w badanym okresie wyniosły 109.722,74 zł.

UM Mogilno: *Uchwała Rady Miejskiej z dnia 25 listopada 2004 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości przewidywała zwolnienia od podatku budynków lub ich części i gruntów stanowiących własność (współwłasność) Gminy.*

UM Lubień Kujawski: *W czterech uchwałach dotyczących podatku od nieruchomości na lata 2008-2011, przewidziano zwolnienie od podatku dla „budynków pozostałych z części powyżej 10 m² powierzchni użytkowej, użytkowanych przez emerytów i rencistów oraz gruntów pozostałych z części powyżej 500 m² powierzchni będących własnością lub w samoistnym posiadaniu, użytkowane przez emerytów i rencistów”*

W czterech uchwałach dotyczących podatku od środków transportowych na lata 2008-2011 wprowadzono zwolnienie z podatku od środków transportowych dla pojazdów stanowiących własność komunalną.

W listopadzie 2010 r. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy stwierdziło nieważność uchwał dotyczących podatków lokalnych na rok 2011 w części odnoszącej się do zwolnień podmiotowo-przedmiotowych. Skutki finansowe wskazanych zwolnień w badanym okresie wyniosły 118.580,78 zł.

UM Poreba: *W dwóch uchwałach zastosowano zwolnienia z podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego o charakterze mieszanym (podmiotowo-przedmiotowym) w stosunku do: gruntów, budynków oraz budowli zajętych przez miejskie jednostki organizacyjne, działających w formie jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i samorządowych instytucji kultury; budynków i gruntów oraz budowli wykorzystywanych na działalność gospodarczą w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych przez publiczne zakłady opieki zdrowotnej; gruntów stanowiących własność (współwłasność) gminy.*

UM Łędziny: Uchwalenie zwolnień o charakterze podmiotowym tłumaczono działaniem „w przeświadczeniu o prawidłowości podejmowanych działań na podstawie przedmiotowych uchwał, z uwagi na to, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Katowicach nie wniosła zastrzeżeń do prawidłowości i sposobu wykonania tych uchwał”.

UM Piaski: Uchwałą z 2.12.2005 r. zwolniono od podatku od środków transportowych m.in. autobusy służące do przewozu dzieci i młodzieży szkolnej będące w posiadaniu **gminnych** jednostek organizacyjnych, uchwałą z 28.11.2003 r. zwolniono od podatku od nieruchomości m.in. budynki i budowle zajęte na prowadzenie działalności przez ochotnicze straże pożarne, budynki lub ich części oraz grunty zajęte na prowadzenie działalności przez **gminne** jednostki organizacyjne, budynki lub ich części oraz grunty zajęte na prowadzenie statutowej działalności przez **publiczne** placówki opieki zdrowotnej, budynki lub ich części oraz grunty zajęte na prowadzenie statutowej działalności policji. Skutki tych zwolnień wyniosły w kontrolowanym okresie 109,2 tys. zł.

UM Parczew: Uchwałą z dnia 22.11.2007 r. zwolniono od podatku od nieruchomości m.in. budynki i budowle stanowiące własność Gminy Parczew, budynki zajęte na potrzeby ochotniczych straży pożarnych oraz budynki inne niż mieszkalne stanowiące własność emerytów lub rencistów, którzy przekazali gospodarstwa rolne na rzecz Skarbu Państwa. Skutki tych zwolnień wyniosły w kontrolowanym okresie 75.596. zł.

UM Opole Lubelskie: W uchwale z dnia 26 maja 2009 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień z podatku od nieruchomości Rada Miejska wskazała przedmiot zwolnienia oraz podmioty do niego uprawnione, tj. ochotnicze straże pożarne, jednostki organizacyjne gminy i wspólnoty gruntowe. W kontrolowanym okresie obowiązywały też trzy inne uchwały Rady w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego, podjęte w roku 2001 i 2004, które wskazywały podmioty uprawnione do tych zwolnień. Skutki tych zwolnień wyniosły w kontrolowanym okresie 882.047 zł.

UM Kalisz Pomorski: Zwolnienia z podatku od nieruchomości odniesiono do określonego kręgu podmiotów poprzez określenie ich wyjątkowych cech, tj. do podatników przekazujących gospodarstwo rolne w związku z przejściem na emeryturę lub rentę rolniczą, osób fizycznych dzierżawiących gminne grunty o określonej klasyfikacji na cele upraw ogrodnich oraz do ochotniczych straży pożarnych, gminnych jednostek organizacyjnych (budżetowych) i Gminy Kalisz Pomorski jako właścicieli nieruchomości.

W podatku od środków transportowych zwolnienia odniesiono do jednej gminnej jednostki organizacyjnej i Gminy Kalisz Pomorski jako właścicieli określonych pojazdów.

UM Przemków: *Uchwałą z dnia 24 listopada 2009 r. w sprawie udzielania przez Gminę Przemków zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na terenie Gminy Przemków zwolniono nieruchomości zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej przez podmioty podejmujące inwestycję lub tworzące miejsca pracy, a związane z nową inwestycją na terenie Przemków - obszar Fabryczna-Zielona, w granicach wskazanych w tym przepisie 8 działek geodezyjnych.*

Ponadto obniżono stawki podatku od nieruchomości dla podmiotów prowadzących działalność w zakresie odlewnictwa żeliwa, zaś na terenie Gminy Przemków był tylko jeden podmiot prowadzący taką działalność. Finansowym skutkiem takiego zróżnicowania było zmniejszenie w 2010 r. należności z tytułu podatku od nieruchomości o kwotę 365.469,57 zł.

Kolejnym rodzajem nieprawidłowości jakie zostały ujawnione w toku kontroli NIK są niedozwolone zwolnienia częściowe. Problem ten był niegdyś sporny a niektóre orzeczenia dopuszczały możliwość stosowania zwolnień częściowych stosując wykładnię *a maiori ad minus* – skoro można zwolnić z podatku całkowicie, można też częściowo¹². Jednakże w ostatnich latach ugruntowało się orzecznictwo, iż zwolnienie oznacza „definitywne wyłączenie określonych przepisami podmiotów lub przedmiotów spod opodatkowania”¹³ a tym samym nie jest możliwe ujmowanie w uchwałach rad gmin zwolnień częściowych.

Niedozwolone częściowe zwolnienia podatkowe w uchwałach rad gmin zostały ujawnione w 5 jednostkach (na 60 poddanych kontroli tj. 8,3%).

UM Bychawa: *W uchwale z dnia 27 maja 2005 r. Rada Miejska w Bychawie wprowadziła częściowe zwolnienia od podatku od nieruchomości. Zwolnienie przyznawane było na okres od roku do 5 lat, a jego wysokość (od 15% do 100% należnego podatku) była uzależniona m.in. od liczby nowo utworzonych miejsc pracy, utrzymania zatrudnienia, wartości inwestycji na zakup gruntów lub budowę budynków wykorzystywanych na potrzeby*

¹² Zob. wyrok NSA w Białymstoku z dnia 7 czerwca 2001 r. (SA/Bk 353/01)

¹³ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 czerwca 2009 r. (I SA/Go 265/09), Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 czerwca 2009 r. (I SA/Go 256/09), Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 października 2008 r. (I SA/Kr 177/08), Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2007 r. (II FSK 1238/06), Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 grudnia 2008 r. (I SA/Po 965/08).

prowadzonej działalności gospodarczej. W latach 2008-2011 (I kwartał) skorzystało z nich sześciu przedsiębiorców, którzy ponieśli nakłady inwestycyjne na zakup (budowę) nieruchomości na potrzeby działalności gospodarczej oraz jeden – rozpoczynający działalność na terenie Gminy. Kwota zwolnień wyniosła ogółem 23,7 tys. zł.

UM Piaski: *Uchwałą z dnia 28.11.2003 r. Rada Miejska wprowadziła zwolnienia podatkowe częściowe w podatku od nieruchomości. Zwolnienie przyznawane było na 10 lat, a jego wysokość (od 100% do 50% należnego podatku) była uzależniona od liczby nowo utworzonych miejsc pracy oraz zmniejszała się w miarę upływu czasu. Uchwałą Nr z 3.12.2004 r. zmniejszono wysokość zwolnienia (od 90% do 20%) i okres jego przyznania (w niektórych rodzajach działalności – do 5 lat). Z częściowego zwolnienia od podatku od nieruchomości skorzystali dwaj przedsiębiorcy, którzy w latach 2004-2006 utworzyli nowe miejsca pracy. Uchwała została w dniu 26.04.2007 r. uchylona przez Radę Miejską w Piaskach, a przedsiębiorcy w latach 2008-2011 (I kwartał) skorzystali ze zwolnień na zasadzie praw nabytych w łącznej kwocie 235,6 tys. zł.*

UM Gogolin: *W uchwale z dnia 20 listopada 2007 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, w § 3 ust. 1 zapisano, że wysokość zwolnienia ustala się jako iloczyn kwoty podatku od nieruchomości i wskaźnika procentowego (od 80 % w pierwszym do 10 % w piątym roku zwolnienia).*

UGiM Ozimek: *W uchwale z dnia 28 kwietnia 2008 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców inwestujących na terenie Gminy Ozimek Rada wprowadziła zapisy o zwolnieniach częściowych (określonych procentowo – od 80% w pierwszym roku do 50% w drugim roku zwolnienia).*

W dwóch urzędach (na 60 jednostek poddanych kontroli tj. 3,3%) w Radomyślu Wielkim oraz w Opolu Lubelskim stwierdzono, iż w uchwałach rady gminy zawarto postanowienia uprawniające do wydania decyzji o udzieleniu zwolnienia podatkowego przez burmistrza. Zapisy te stanowiły rażące naruszenie art. 217 Konstytucji RP, który stanowi iż *określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy* a także przepisów art. 7 ust 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 67a i b Ordynacji podatkowej. Zwolnienia podatkowe uchwalone na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stosowane są bowiem z mocy prawa miejscowego i nie wymagają decyzji administracyjnej. Jednocześnie ulgi

w udzielane są przez gminny organ podatkowy wyłącznie na podstawie art. 67a i art. 67b Ordynacji podatkowej, nie zaś na podstawie aktów prawa miejscowego.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdza, iż przyczyną tych nieprawidłowości był niewystarczający nadzór nad przygotowywaniem projektów gminnych uchwał podatkowych, w tym brak właściwego opiniowania pod względem prawnym. W wyniku ww. nieprawidłowości udzielono w formie decyzji zwolnień podatkowych na łączną kwotę 235.725 zł.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia fakt, iż niemal we wszystkich objętych kontrolą gminach stawki podatków określone w gminnych uchwałach podatkowych mieściły się w granicach ustalonych przez obowiązujące w danym roku przepisy (obwieszczeniach Ministra Finansów w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych). Nieprawidłowości w tym zakresie wystąpiły jedynie w dwóch jednostkach.

UM Przeworsk: *Określone uchwałą Nr III/17/2002 Rady Miasta Przeworska z dnia 5 grudnia 2002 r., w sprawie ustalenia wysokości podatku od środków transportowych, stawki podatków (dla wybranych typów pojazdów) obowiązujące w roku podatkowym 2008, były niższe od stawek minimalnych określonych w obwieszczeniu Ministra Finansów z dnia 10 października 2007 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych obowiązujących w 2008 r. (M.P. z 2007 r., Nr 76, poz. 813). W roku podatkowym 2008 w gminie nie występowały pojazdy, do których zastosowanie miałyby zaniżone stawki określone w ww. uchwale, w związku z czym nie wystąpiły negatywne skutki tej nieprawidłowości.*

UM Pniewy: *W uchwale Rady Miejskiej z dnia 30 października 2007 r. nieprawidłowo ujęto zapisy dotyczące „zwiększenia” i „zmniejszenia” stawek podatku od niektórych rodzajów środków transportowych (wyprodukowanych przed 1990 r.). Stosownie do dyspozycji art. 10 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Rada miała wyłącznie prawo do określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych, nie zaś ich „zmniejszenia” lub „zwiększenia”. Nieważność postanowień w tym zakresie przedmiotowej uchwały została stwierdzona orzeczeniem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu.*

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości, sposób publikowania gminnych uchwał podatkowych. Nieprawidłowości stwierdzono jedynie w 6 jednostkach (na 60 objętych kontrolą, tj. 10%). Nieprawidłowości te, poza dwoma przypadkami, nie miały negatywnych skutków w postaci wydania decyzji wymiarowych

na podstawie nie obowiązującej jeszcze uchwały. W pozostałych przypadkach przyjęcie uchwał umożliwiało ich prawidłowe wejście w życie tak, by obowiązywały od początku roku podatkowego lub wchodziły w życie co prawda w nowym roku podatkowym (z datą obowiązywania od 1 stycznia), ale przed datą wystawienia pierwszej decyzji wymiarowej.

UM Kargowa: *Uchwały ustalające wysokość podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych z 28 października 2009 r. przekazane zostały do publikacji do Dziennika Urzędowego Województwa Lubuskiego po ponad trzech miesiącach od daty uchwalenia, co spowodowało ich publikację i wejście w życie w ciągu następnego roku podatkowego, tj. 6 marca 2010 r. Na skutek tego zaniedbania wydano 1837 decyzji wymiarowych w podatku od nieruchomości na łączną kwotę 728.073 zł uwzględniających stawkę, która nie była obowiązującą. Na skutek poinformowania przez Urząd podatkników o stawkach, które jeszcze nie obowiązywały, 71 podatników będących podatnikami podatku od środków transportowych oraz podatku od nieruchomości, zadeklarowało i zapłaciło podatki w łącznej kwocie 1.271.160 zł.*

UM Piaski: *W I kwartale 2011 r. nakazy płatnicze dotyczące łącznego zobowiązania podatkowego (obejmującego podatek rolny, leśny, oraz podatek od nieruchomości) były wydawane przed wejściem w życie uchwał Rady Miejskiej w Piaskach, określających stawki podatkowe. Ze względu na określony w art. 6a ust. 6 w związku z art. 6c ustawy o podatku rolnym termin płatności pierwszej raty podatku (do 15 marca), nakazy zostały wydane w dniach 18-22.02.2011 r., pomimo że uchwała Rady Miejskiej z dnia 10.12.2010 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie gminy Piaski na rok 2011 weszła w życie dopiero 5.03.2011 r.*

UMiG Trzemeszno: *Uchwały podjęte przez Radę Miejską w dniu 29 października 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości; obniżenia średniej ceny skupu żyta na terenie Miasta i Gminy Trzemeszno; określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych, przedłożone zostały Wojewodzie Wielkopolskiemu po upływie 9 dni od ich podjęcia, co było niezgodne art. 90 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym.*

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości, ocenia wdrażanie zasad techniki legislacyjnej, w tym stosowanie właściwych podstaw prawnych w gminnych uchwałach podatkowych. Nieprawidłowości w tym zakresie stwierdzono w 14 jednostkach (23,3% objętych kontrolą). Nieprawidłowości te dotyczyły omyłkowego podawania innego numeru ustępu artykułu stanowiącego podstawę prawną uchwały, błędnych

lub nieaktualnych publikatorów bądź braku powołania niektórych przepisów. Nieprawidłowości te nie miały wpływu na ważność objętych kontrolą aktów prawa miejscowego, jednakże celem zapewnienia poprawności legislacyjnej winny zostać wyeliminowane poprzez zwiększenie nadzoru nad ich tworzeniem oraz właściwe opiniowanie pod względem prawnym.

3.2.2. Prawidłowość stosowania ulg indywidualnych przez gminne organy podatkowe

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia stosowanie ulg indywidualnych przez gminne organy podatkowe. W ocenie NIK organy te (burmistrzowie, prezydenci miast) udzielali ulg podatkowych kierując się przesłankami spoza zakresu ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego¹⁴. Pomimo tego, iż wskazane klauzule generalne są zwrotami niedookreślonymi, zaś orzecznictwo sądów nie stanowi w Polsce źródła prawa należy stwierdzić, iż objęte kontrolą decyzje dotyczące ulg podatkowych całkowicie rozmijały się z przyjętą linią orzecniczą w zakresie dopuszczalnych podstaw ich udzielania. Podstawą wydawania tych decyzji były okoliczności takie jak: powszechny kryzys światowy, trudna, ogólna sytuacja finansowa, konieczność ponoszenia bieżących wydatków, inwestycje we własnym przedsiębiorstwie czy nawet chęć rozwijania hobby podatników.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdza, iż niemal we wszystkich przypadkach, kiedy decyzje wydawane były na podstawie okoliczności, które nie mogły stanowić przesłanki przyznania ulgi, organy podatkowe nie przeprowadzały wymaganego postępowania dowodowego. Decyzje te wydawane były bądź to jedynie w oparciu o wniosek podatnika, „znana” organowi sytuację finansową, bądź też w oparciu o dokumenty całkowicie nie związane z przesłanką udzielenia ulgi.

W kontroli ustalono, iż powszechnie występowały przypadki nierównego traktowania podmiotów – w tej samej gminie jednym podatnikom udzielano ulgi powołując się na trudną sytuację finansową wnioskodawcy, innym zaś odmawiano ulgi, uzasadniając to stwierdzeniem, iż *sytuacja finansowa podmiotu nie może być przesłanką dla udzielenia ulgi podatkowej*. Stwierdzono przypadki, kiedy ulgi odmawiano podatnikowi, który z powodu sytuacji losowej (wypadek, awaria) nie mógł zapłacić podatku, zaś decyzję pozytywną (przyznającą ulgę) wydawano na rzecz podmiotu świetnie prosperującego – tylko ze względu na fakt zatrudniania pracowników.

¹⁴ Klauzule generalne wymienione w art. 67a Ordynacji podatkowej.

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia fakt, iż niejednokrotnie decyzje o udzieleniu ulgi podatkowej wydawane były bez uzasadnienia, zarówno prawnego jak i faktycznego¹⁵. Decyzje te nie zawierały wskazania faktów, jakie organ uznał za udowodnione i na których oparł decyzję, nie raz nie wskazywano nawet czy przesłanką był ważny interes podatnika czy też interes publiczny. W ocenie NIK na niską jakość prowadzonych postępowań podatkowych wskazuje fakt, iż powszechnie mylono nawet nazwy klauzul generalnych, którymi się kierowano (używano zwrotu „ważny interes publiczny” choć przesłanki z art. 67a Ordynacji podatkowej to „ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny”).

Najwyższa Izba Kontroli stwierdza, iż udzielanie ulg indywidualnych przez gminne organy podatkowe stanowi obszar wysokiego ryzyka występowania zjawiska korupcji.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdza, iż przyczyną stwierdzonych nieprawidłowości jest:

- wydawanie decyzji w zakresie ulg podatkowych na podstawie niedookreślonych klauzul generalnych,
- przekonanie gminnych organów podatkowych, iż działają w ramach uznania administracyjnego które nie jest niczym ograniczone,
- wydawane decyzje nie są objęte żadną formą nadzoru czy kontroli¹⁶ ani pod względem merytorycznym ani proceduralnym.

W zakresie skutków i zagrożeń Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, iż prócz wymiernych nieprawidłowości w postaci uszczuplenia dochodów gminy poprzez wydanie nielegalnych decyzji, dowolność w udzielaniu ulg podatkowych działa negatywnie na społeczny odbiór tych decyzji, poczucie sprawiedliwości i równego traktowania obywateli przez organy administracji publicznej.

Nieprawidłowości w zakresie stosowania indywidualnych ulg podatkowych stwierdzono w 44 jednostkach (z 60 objętych kontrolą, tj. 73,3%), w tym przyznawanie ulg na podstawie okoliczności spoza zakresu ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego w 39 jednostkach (65% objętych kontrolą), zaś wydawanie decyzji na podstawie okoliczności, które nie zostały udowodnione w przeprowadzonym postępowaniu podatkowym – w 34 jednostkach (56,6% objętych kontrolą).

¹⁵ Szerzej o nieprawidłowościach dotyczących uzasadnień decyzji w części dotyczącej przestrzegania przepisów procedury podatkowej.

¹⁶ Szerzej o kwestii kontroli wewnętrznej w dalszej części Informacji.

UMiG Lubraniec: *We wszystkich 15 objętych badaniem sprawach wydanie decyzji nie było poprzedzone zebraniem przez organ podatkowy kompletnego materiału dowodowego pozwalającego na ustalenie i ocenę wszystkich okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia, w tym w 9 przypadkach na łączną kwotę 37.443,20 zł, decyzje podjęto przy braku jakichkolwiek dowodów.*

W latach 2008-2010 jednemu podatnikowi udzielono ośmiokrotnie ulgi w zapłacie podatku w postaci umorzenia zaległości podatkowych na łączną kwotę 34.073,20 zł, mimo że wszystkie złożone przez tego podatnika wnioski umotywowane były tymi samymi okolicznościami, tj. trudną sytuacją finansową, dużym obciążeniem dla podatnika z tytułu podatku zapłaconego za okresy poprzedzające, ponoszeniem na bieżąco dużych nakładów związanych z koniecznością modernizacji budynków.

UMiG Mroczka: *6 spośród 9 decyzji (66,7 %), w których udzielono ulgi na łączną kwotę 50.389,50 zł, zostało wydanych na podstawie okoliczności, które nie stanowiły ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W uzasadnieniu faktycznym nie wskazywano dowodów, którym dano wiarę, do czego zobowiązuje art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej.*

W decyzji z dnia 13 sierpnia 2009 r. Burmistrz odmówił umorzenia podatku od nieruchomości na sumę 31.289.- zł podatnikowi, któremu w tym samym roku, na podstawie tych samych przesłanek, umorzył 50 % zaległości w podatku od nieruchomości, na łączną kwotę należności głównej wraz z odsetkami – 29.784 zł.

UM Tuchola: *W 12 przypadkach udzielono ulg (umorzenia zaległości z odsetkami na kwotę 60.682,84 zł, rozłożenia na raty na kwotę 18.955 zł, odroczenia terminu płatności na kwotę 40.082 zł) bez zebrania kompletnego materiału dowodowego pozwalającego na ustalenie i ocenę wszystkich okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia. W 5 przypadkach na łączną kwotę 37.527 zł (w tym umorzenia na kwotę 1.008 zł) decyzje podjęto przy braku jakichkolwiek dowodów. W uzasadnieniach 10 z tych decyzji nie zawarto stwierdzenia o wystąpieniu ważnego interesu podatnika ani interesu publicznego uprawniających do udzielenia ulgi.*

W 10 decyzjach udzielono ulg (na łączną kwotę 75.065,80 zł) przedsiębiorcom powołującym się we wnioskach na takie okoliczności jak: podjęcie na terenie gminy inwestycji, konieczność spłaty kredytów i zobowiązań, wysokie koszty zatrudniania osób, opóźnienia w płatnościach od kontrahentów, absencje pracowników, wysokie koszty zakupu surowca, przestoje w prowadzonej działalności, konieczność przeprowadzenia remontu/naprawy

lub wysokie koszty utrzymania budynku. W opisanych przypadkach dalszy planowany wzrost zatrudnienia, jego skala, jak również jego wpływ na interes Gminy, nie zostały w żaden sposób udokumentowane i uprawdopodobnione w toku prowadzonego postępowania, w szczególności w stopniu pozwalającym na uznanie, że wystąpił interes publiczny przewyższający ten, jakim jest realizacja dochodów budżetowych.

UM Mogilno: W pięciu przypadkach udzielono ulg przedsiębiorcom powołującym się we wnioskach na okoliczności takie jak: budowa ogólnodostępnego parkingu na prywatnej posesji, wydatkami związanymi z modernizacją i remontem zakładu, wydatkami inwestycyjnymi czy zakupem materiału siewnego oraz wysokimi kosztami paliwa i energii, spadkiem kursu euro który wpływa niekorzystnie na sytuację finansową firmy.

UM Lubień Kujawski: Wydanie decyzji o udzieleniu ulgi we wszystkich 15 objętych badaniem sprawach nie było poprzedzone zebraniem przez organ podatkowy kompletnego materiału dowodowego pozwalającego na ustalenie i ocenę wszystkich okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia. W 10 przypadkach decyzje o umorzeniu na kwotę 236.491,30 zł i odroczeniu na kwotę 52.813,00 zł podjęto przy braku jakichkolwiek dowodów. Uzasadnienia faktyczne decyzji ograniczały się w 13 z 15 przypadków do powtórzenia okoliczności przedstawionych we wnioskach podatników. W uzasadnieniach 9 decyzji, którymi umorzono zaległości podatkowe na kwotę ogółem 38.474,90 zł, nie zawarto stwierdzenia o wystąpieniu ważnego interesu podatnika ani interesu publicznego uprawniających do udzielenia ulgi.

W 15 przypadkach udzielono ulg (na łączną kwotę 319.696,90 zł) uwzględniając okoliczności takie jak: trudności na rynku, rosnące koszty utrzymania lokali, podwyżka cen energii elektrycznej i opału, trudności finansowe spowodowane nakładami na remonty i modernizacje, nieeksploatowanie środków transportowych ze względu na ich zły stan techniczny, wysokie koszty utrzymania majątku.

W latach 2008-2011 (I kwartał) jednemu podatnikowi udzielono dziewięciokrotnie ulg w zapłacie podatku na łączną kwotę 287.150,00 zł (w tym umorzono zaległości na kwotę 234.337,00 zł) mimo, że wszystkie złożone przez tego podatnika wnioski umotywowane były tymi samymi okolicznościami, tj. trudnościami na rynku, rosnącymi kosztami utrzymania lokali, podwyżką cen energii elektrycznej i opału, trudnościami finansowymi spowodowanymi nakładami na remonty i modernizacje, nieeksploatowaniem środków transportowych ze względu na ich zły stan techniczny.

UM Orzesze: *W postępowaniu zakończonym wydaniem decyzji o odroczeniu terminu płatności zaległości podatkowej i odsetek w łącznej kwocie 7.817 zł nie zgromadzono (oprócz wniosku o udzielenie ulgi oraz formularza wypełnionego przez podatnika) dowodów potwierdzających wystąpienie okoliczności wskazanych w uzasadnieniu tej decyzji, a w 22 postępowaniach zakończonych wydaniem decyzji o umorzeniu zaległości podatkowych lub odsetek w łącznej kwocie 40.238,68 zł nie zgromadzono dowodów potwierdzających niektóre okoliczności wskazane w uzasadnieniach tych decyzji. Inspektor w Referacie FNW, odpowiedzialna za prowadzenie postępowań w sprawach o udzielenie ulgi, wskazała na brak możliwości udokumentowania niektórych okoliczności (np. mających nastąpić w przyszłości) oraz wyjaśniła, że wnioski i oświadczenia składane przez podmioty ubiegające się o udzielenie ulgi miały dla sprawy rangę dowodu.*

UM Parczew: *W czterech przypadkach umorzono podatnikom zaległości podatkowe na łączną kwotę 145.595 zł na podstawie okoliczności niekwalifikujących się do uznania za ważny interes podatnika lub interes publiczny. W uzasadnieniu decyzji, wskazano na trudną sytuację finansową podatników, konieczność spłaty zobowiązań wymagalnych bądź poniesione przez nich nakłady inwestycyjne. Jednocześnie w analogicznej sytuacji Burmistrz odmówił umorzenia zaległości z tytułu podatku od nieruchomości w kwocie 4.850 zł, argumentując, że trudna sytuacja finansowa podatnika nie jest podstawą do umorzenia zaległości w podatku od nieruchomości, gdyż to podatnik ponosi ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej i ciężaru tego ryzyka nie można przerzucać na budżet gminy, a w konsekwencji na pozostałych podatników. Trudna sytuacja finansowa podatników stanowiła również podstawę do odroczenia lub rozłożenia na raty spłaty zobowiązań podatkowych w pięciu innych sprawach na łączną kwotę 171.207 zł.*

UM Opole Lubelskie: *Decyzją z dnia 13.03.2009 r. Burmistrz umorzył przedsiębiorcy zaległość podatkową w kwocie 1.260 zł, uznając jego trudną sytuację finansową za okoliczność, o której mowa w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej tj. za ważny interes podatnika lub interes publiczny. W uzasadnieniu decyzji wskazano na trudną sytuację finansową podatnika spowodowaną spadkiem zapotrzebowania na produkowane opakowania oraz znacznymi zobowiązaniami. W podobnej sytuacji Burmistrz odmówił umorzenia zaległości z tytułu podatku od nieruchomości w kwocie 4.965 zł, argumentując, że trudna sytuacja finansowa podatnika nie stanowi dostatecznych przesłanek do zastosowania preferencji. Okoliczności niekwalifikujące się do uznania za ważny interes podatnika lub ważny interes publiczny były również podstawą do odroczenia*

zapłaty zaległości podatkowej w kwocie 53.597 zł. Trudną sytuację finansową podatnika uznano za okoliczność, o której mowa w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej umarzając zaległości podatkowe Zakładu Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej w Opolu (zakładu budżetowego Gminy) na łączną kwotę 470.529 zł.

UM Dęblin: W siedmiu sprawach Burmistrz umorzył przedsiębiorcom zaległości podatkowe na łączną kwotę 80.022,06 zł uznając ich trudną sytuację finansową za okoliczność, o której mowa w art. 67a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, tj. za ważny interes podatnika. W uzasadnieniu decyzji wskazano na trudną sytuację finansową podatników spowodowaną koniecznością spłaty zobowiązań (w tym zaciągniętych kredytów), zaleganiem przez kontrahentów z zapłatą należności, a w przypadku podatnika prowadzącego działalność m.in. w zakresie przewozu towarów - poniesionymi znacznymi wydatkami na naprawę samochodu oraz karę pieniężną nałożoną przez inspekcję transportu drogowego. W podobnych sprawach (3 decyzje) Burmistrz odmówił umorzenia zaległości z tytułu podatku od nieruchomości w łącznej kwocie 9.539 zł, argumentując, że ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej obciąża przedsiębiorcę i nie może być rekompensowane kosztem gminy. Ponadto w jednej z decyzji uzasadniając odmowę podano, że ważny interes podatnika wchodzi w grę, gdy mają miejsce zdarzenia losowe takie jak pożar, długotrwała choroba członka rodziny lub kradzież. Okoliczności niekwalifikujące się do uznania za ważny interes publiczny były również podstawą odroczenia terminu płatności podatku od nieruchomości na kwotę 11.191,66 zł. Przyznanie ulgi uzasadniono trudną sytuacją finansową spowodowaną spadkiem obrotów, podano też, że rodzaj prowadzonej działalności (handel, produkcja, usługi) służy zaspokojeniu potrzeb zbiorowości lokalnej.

UM Olesno: W siedmiu z 15 zbadanych przypadków (46,7%) Burmistrz udzielił ulgi, pomimo iż nie zaistniały przesłanki wystąpienia ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, z tego w trzech przypadkach (20%) zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie potwierdzał okoliczności wskazanych w uzasadnieniach decyzji. Np. w jednej decyzji umorzono zaległość podatkową w podatku od nieruchomości za maj 2009 r. w kwocie 5.206,00 zł. Spółka w złożonym wniosku powoływała się na trudną sytuację finansową związaną z kryzysem gospodarczym i ochronę miejsc pracy poprzez zmniejszanie pracownikom wymiaru czasu pracy. W uzasadnieniu ww. decyzji jako przesłankę ważnego interesu podatnika wskazano m.in. kryzys gospodarczy, który spowodował zmniejszenie zamówień i ograniczenie produkcji oraz problemy z regulowaniem zobowiązań

finansowych, a za przesłankę uzasadniającą udzielenie ulgi z uwagi na interes publiczny wskazano utrzymanie zatrudnienia. W zebranej w trakcie przeprowadzonego postępowania podatkowego dokumentacji nie stwierdzono dowodów potwierdzających ww. okoliczności.

UMiG Trzemeszno: *W okresie objętym kontrolą udzielono ulgi w postaci umorzenia zaległości podatkowych w podatku od środków transportowych w kwocie 4.408,00 zł dwóm podatnikom. W przypadku jednego z nich organ podatkowy nie uwzględnił argumentu trudnej sytuacji finansowej m.in. spowodowanej szkodą transportową, w drugim przypadku również nie uwzględnił argumentu trudnej sytuacji finansowej spowodowanej wypadkiem samochodu w wyniku, którego samochód uległ uszkodzeniu i został zabezpieczony, jako dowód rzeczowy w prowadzonym przez Policję postępowaniu karnym. Organ podatkowy w obydwu ww. przypadkach nie dopatrzył się ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego i podał w uzasadnieniu decyzji, iż argumenty podniesione we wnioskach nie przemawiają za ważnym interesem podatnika ani za interesem publicznym, ponieważ podatek od środków transportowych ma charakter majątkowy, a obowiązek jego zapłaty związany jest wyłącznie z faktem posiadania i uznał, iż bez znaczenia pozostaje fakt ewentualnego wykorzystania pojazdu do prowadzenia działalności zarobkowej. Z kolei w przypadku innego podatnika organ podatkowy umorzył zaległość podatkową w podatku od środków transportowych w kwocie 4.575,00 zł z uwagi na trudną sytuację finansową spowodowaną kradzieżą środka transportowego. Należy podkreślić, iż w tym przypadku podatnikowi ukradziono samochód osobowy, a nie środek transportu, za który należało zapłacić należny gminie podatek.*

UMiG Murowana Goślina: *Ustalono, iż jedną decyzją umorzono zaległość podatkową w wysokości 207.245,5 zł, pomimo, iż w aktach postępowania nie zgromadzono żadnych dowodów na potwierdzenie faktu ponoszenia wysokich kosztów związanych z uruchomieniem nowej inwestycji i z pracami geodezyjnymi, które stanowiły uzasadnienie wniosku o udzielenie ulgi. Ustalono, że podatnikowi temu przedmiotową zaległość wcześniej rozłożono na raty, zaś ulgę przyznano mimo, iż nie wywiązał się on z warunków ratalnej spłaty. Z kolei, innemu podatnikowi organ podatkowy odmówił umorzenia zaległości podatkowej w wysokości 18.332,4 zł, ponieważ m.in. nie wywiązał się on z warunków poprzedniej decyzji w sprawie ulgi.*

UM Wołczyn: *- Decyzją z dnia 31 grudnia 2008 r. podatnikowi umorzono zaległość podatkową w kwocie 30 948,00 zł z tytułu I raty podatku od nieruchomości i rolnego za 2008 r., zaś decyzją z tego samego dnia, temu samemu podatnikowi rozłożono na raty*

zapłatę zaległości w kwocie 83 815,00 zł z tytułu II-IV raty ww. podatku za 2008 r. Przyznanie ww. ulg uzasadniono ważnym interesem podatnika wynikającym z jego trudnej sytuacji finansowej. W uzasadnieniu wniosku o przyznanie ulgi wnioskodawca wskazał trudną sytuację finansową jego firmy, uniemożliwiającą zapłatę zaległości a wynikającą ze wzrostu kosztów zakupu oleju napędowego i spadku sprzedaży, w związku ze spadkiem kursu euro oraz podał informację o osiągnięciu zysku netto w wysokości 292,4 tys. zł, „który nie pokrywa wydatków spłat rat kredytów bankowych o 187,6 tys. zł”, a także o poniesieniu nakładów inwestycyjnych. W zgromadzonej w postępowaniu dokumentacji znajdowało się oświadczenie przedsiębiorcy dotyczące przyznania pomocy publicznej *de minimis* oraz oświadczenie o stanie majątkowym, wg którego miesięczne dochody i wydatki trzyosobowej rodziny podatnika wynosiły odpowiednio 31,7 tys. zł i 3,7 tys. zł, a jego majątek stanowiły m.in. cztery domy jednorodzinne, gospodarstwo rolne (5 ha) i pięć samochodów osobowych. Do ww. oświadczeń nie załączono wymaganych dokumentów o wysokości osiągniętych dochodów, poniesionych wydatkach oraz innych mających wpływ na aktualną sytuację podatnika.

UM Świdwin: Przy wydawaniu decyzji w sprawie umorzenia podatku od nieruchomości (odpowiednio 4.895 zł, 8.094 zł i 1.208 zł), okolicznościami uzasadniającymi ważny interes podatnika było m.in. poniesienie nakładów finansowych lub zaciągnięcie kredytu na zakup urządzeń, aby sprostać wymogom konkurencji, spadek sprzedaży towarów lub usług, przeprowadzanie remontu obiektów w których prowadzona była działalność. Podczas gdy w przypadku 3 innych decyzji negatywnych (odmawiających udzielenia ulgi na kwoty 2.408 zł, 12.070 zł i 2.416 zł) wskazane przez przedsiębiorców podobne okoliczności, tj.: spadek popytu na produkty przedsiębiorcy, zaciągnięcie kredytu na modernizację zakładu, zakup nieruchomości na potrzeby prowadzenia działalności lub sprzętu i materiałów w celu sprostania konkurencji, odmówiono udzielenia ulgi. Burmistrz odmówił także udzielenia ulgi podatnikowi, który uzasadniał wniosek swoją chorobą, tj. zdarzeniem losowym.

W 6 badanych decyzjach w sprawie udzielenia ulg w podatku od środków transportowych Polskiemu Związkowi Hodowli Gołębi Pocztowych na łączną kwotę 2.599 zł, przesłanką wskazującą na ważny interes publiczny, na który powołano się przy udzieleniu ulg, była podstawowa działalność podatnika, tj. rozwijanie pasji hodowców gołębi.

UM Przemków: W uzasadnieniu decyzji z 16 grudnia 2010 r. o umorzeniu zaległości podatkowej jednego z przedsiębiorców z tytułu podatku od nieruchomości w kwocie 21.022,0 zł wskazano na trudną sytuację finansową jej beneficjenta, spowodowaną

otwarcie w Przemkowie sieciowego sklepu dyskontowego. W trzech decyzjach *prolongujących terminy zapłaty podatku od nieruchomości przez podmiot prowadzący gospodarstwo rybne* w uzasadnieniach podano, że trudna sytuacja finansowa podatnika wynikała z faktu uzyskiwania przychodów z hodowli karpia w grudniu i styczniu.

UMiG Radomyśl Wielki: Paragraf 5 ust. 1 uchwały z dnia 17 lutego 2004 r. w sprawie określenia zasad zwolnień i ulg w podatku od nieruchomości i ich stosowania stanowił, iż „Zwolnienia i ulgi stanowiące przedmiot niniejszej uchwały stosuje Burmistrz Radomyśla Wielkiego w formie decyzji administracyjnej, na wniosek właściciela zakładu”. Zapis ten był niezgodny z art. 7 ust 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 67a i art. 67b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.). Zwolnienia podatkowe uchwalone na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stosowane są z mocy prawa miejscowego i nie wymagają decyzji administracyjnej. Jednocześnie ulgi udzielane są przez gminny organ podatkowy wyłącznie na podstawie art. art. 67a i art. 67b Ordynacji podatkowej, nie zaś na podstawie aktów prawa miejscowego. W kontroli ustalono, iż na podstawie uchwały z dnia 17 lutego 2004 r. Burmistrz Radomyśla Wielkiego wydał 9 decyzji (w tym 4 decyzje wymiarowe), w których orzekł o zastosowaniu wobec dwóch podmiotów zwolnienia w podatku od nieruchomości na łączną kwotę 81.720 zł. Wydając powyższe decyzje Burmistrz Radomyśla Wielkiego rażąco naruszyło przepisy art. 67a i art. 67b Ordynacji podatkowej oraz art. 7 ust 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ nie był uprawniony do orzekania o zwolnieniu podatkowym w formie decyzji administracyjnych.

UM Opole Lubelskie: Uchwałą z dnia 27 czerwca 1997 r. Rada Miejska, w celu promowania działalności gospodarczej, zwolniła podatników rozpoczynających działalność gospodarczą po dniu 1 lipca 1997 r., na okres jednego roku licząc od daty rozpoczęcia działalności, z podatku od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna. W badanym okresie ze zwolnienia tego (w łącznej kwocie 148.005 zł) skorzystało czterech przedsiębiorców. Mimo, że było to zwolnienia od podatku wprowadzone uchwałą Rady, Burmistrz w każdym przypadku wydał indywidualne decyzje, powołując się m.in. art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła również nieprawidłowości w zakresie udzielania indywidualnych ulg podatkowych, które stanowiły pomoc *de minimis* dla przedsiębiorców.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli nieprawidłowości te miały przeważnie charakter formalny i nie wpłynęły na zakłócenie konkurencji. NIK zwraca jednak uwagę, iż negatywną

przesłanką udzielenia pomocy *de minimis* jest trudna sytuacja ekonomiczna¹⁷ podmiotu. Tym samym udzielanie ulg, które stanowią pomoc *de minimis*, w sytuacji kiedy uzasadnieniem wystąpienia przesłanki ważnego interesu podatnika jest jego zła sytuacja finansowa, należy uznać za naruszenie reguł przyznania takiej pomocy. W niniejszej kontroli stwierdzono, iż w przypadku 116 decyzji przyznano ulgę podatkową, którą uznano za pomoc *de minimis*, pomimo powołania się podatnika na złą sytuację finansową przedsiębiorstwa.

Nieprawidłowości związane z udzielaniem pomocy *de minimis* w ramach ulg podatkowych stwierdzono w 19 jednostkach (z 60 objętych kontrolą tj. 31,6%).

UGiM Lubraniec: *Do żadnego z 15 wniosków o udzielenie ulgi podatkowej nie załączono zaświadczeń, oświadczeń i informacji, o których mowa w art. 37 ust.1, 2 i 5 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Organ podatkowy nie wezwał strony, w trybie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej, do uzupełnienia wskazania rodzaju wnioskowanej pomocy oraz przesłania stosownych informacji, zaświadczeń i oświadczeń.*

UM Tuchola: *Udzielenie ulgi przedsiębiorcom w 8 z 15 badanych przypadków dotyczących rozstrzygnięć pozytywnych nastąpiło z naruszeniem przepisów ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. W okresie objętym kontrolą organ podatkowy udzielił ulg na łączną kwotę 68.632 zł (w tym umorzenia z odsetkami na kwotę ogółem 48.331 zł) stanowiących pomoc *de minimis*, mimo nieprzedłożenia przez wnioskodawców zaświadczeń, oświadczeń i informacji, o których mowa w art. 37 ust. 1 ww. ustawy. W jednym z ww. przypadków, dotyczącym umorzenia kwoty 277 zł, do podania nie zostały załączone żadne dokumenty, w 7 przypadkach w przedłożonych informacjach dotyczących udzielonej pomocy w okresie poprzedzającym dzień złożenia wniosku wnioskodawca wykazał otrzymaną pomoc w okresie innym niż wymagany. Nieprawidłowości stwierdzono również w wydawanych zaświadczeniach o pomocy *de minimis*. W 4 z 9 objętych badaniem zaświadczeniach o udzielonej pomocy *de minimis* w formie umorzenia, zaniżono wartość udzielonej pomocy poprzez pominięcie kwoty odsetek w łącznej wysokości 5.813 zł. W 2 z 3 objętych badaniem zaświadczeniach korygujących wartość pomocy udzielonej*

¹⁷ „Wytyczne wspólnotowe dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw” (Dz. Urz. UE C 244, z 1 października 2004). Z wytycznych wynika, że przedsiębiorca znajdujący się w trudnej sytuacji ekonomicznej to taki, który nie jest w stanie ze środków własnych lub pozyskanych z zewnątrz pokryć strat. Przy braku wsparcia ze środków publicznych mogłoby to doprowadzić w krótkim czasie do likwidacji firmy. Zgodnie z pkt 11 wytycznych, typowe symptomy trudnej sytuacji, to: rosnące straty, zwiększanie się zapasów, malejące obroty, zmniejszający się przepływ środków finansowych czy rosnące zaległości.

podmiotowi nie zawarto stwierdzenia o utracie ważności poprzedniego zaświadczenia, co było niezgodne z art. 5 ust. 3a ustawy o pomocy publicznej.

UM Lubień Kujawski: *W okresie objętym kontrolą organ podatkowy udzielił 9 ulg przedsiębiorcom na łączną kwotę 287.150,00 zł (w tym umorzenia na kwotę ogółem 234.337,00 zł) bez przeprowadzania postępowania wyjaśniającego w kwestii dopuszczalności udzielanej pomocy, w tym w 3 przypadkach bez rozważenia rodzaju udzielanej pomocy lub jej braku określonych w art. 67b Ordynacji podatkowej. Ulg udzielono mimo nieprzedłożenia przez wnioskodawcę zaświadczeń, oświadczeń i informacji, o których mowa w art. 37 ust. 1, 2 i 5 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Organ podatkowy w żadnym z 9 prowadzonych postępowań wobec przedsiębiorcy, nie wezwał strony, w trybie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej, do uzupełnienia wskazania rodzaju wnioskowanej pomocy oraz przesłania stosownych informacji, zaświadczeń i oświadczeń.*

UMiG Jabłonowo Pomorskie: *W 14 przypadkach udzielono ulg na łączną kwotę 454.452,96 zł (w tym umorzenia z odsetkami na kwotę ogółem 97.221,36 zł) stanowiących pomoc de minimis, mimo nieprzedłożenia przez wnioskodawców zaświadczeń, oświadczeń i informacji, o których mowa w art. 37 ust. 1 i 2 ustawy o pomocy publicznej (w 2 z ww. przypadków załączone do podania dokumenty były niekompletne, w 2 przypadkach zamiast zaświadczeń przedłożone zostały ich zestawienia, natomiast w 10 z ww. przypadków do podania nie załączono żadnych dokumentów).*

UM Bychawa: *W czterech przypadkach - w wyniku wyliczenia wartości udzielonej pomocy publicznej niezgodnie z przepisami § 4 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach – wartość tej pomocy zawyżono ogółem o 537,52 zł.*

UM Dęblin: *W latach 2008 - 2009, przy udzieleniu przedsiębiorcom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych nie stosowano przepisów ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, tj. nie badano czy spełnione są przesłanki udzielenia ulgi stanowiącej pomoc publiczną (art. 3 ustawy), nie żądano zaświadczeń (oświadczeń) o otrzymanej pomocy publicznej i informacji niezbędnych do udzielenia pomocy de minimis (art. 37 ust. 1) oraz nie wystawiano zaświadczeń o udzielonej pomocy de minimis (art. 5 ust. 3).*

UM Prudnik: *W przypadku czterech z 15 zbadanych decyzji o przyznaniu pomocy de minimis (rozłożenie na raty i odroczenie terminu płatności podatku od nieruchomości)*

zgromadzone w trakcie postępowań podatkowych dowody wskazywały, iż wnioskodawca był przedsiębiorcą zagrożonym w rozumieniu Wytycznych Wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw - pomimo tego, że Zarząd Spółki składał odmienne oświadczenia w tym zakresie - gdyż m.in.: w 2008 roku Spółka wykazała stratę netto w wysokości 11,4 mln zł, która przewyższała 50% kapitału zakładowego, sukcesywnie spadały posiadane przez Spółkę zapasy (o 40 % w 2008 roku i o 53% w 2009 roku), w 2009 r. Spółka sprzedała majątek trwały o wartości ponad 10 mln zł, a pomimo tego zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały aktywa obrotowe o 60%, sukcesywnie spadały przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów (odpowiednio o 22 i 44 % w latach 2008-2009 w stosunku do roku poprzedniego), zwiększała się strata ze sprzedaży (1,6 mln w 2007 r., 5,3 mln w 2008 r., 11 mln w 2009 r.). Potwierdzeniem, iż Spółka była przedsiębiorstwem zagrożonym w rozumieniu Wytycznych Wspólnotowych był fakt fakt, iż trzy dni po wydaniu decyzji z dnia 16 marca 2010 r. i dzień po wydaniu decyzji z dnia 18 marca 2010 r., Sąd Rejonowy w Opolu po rozpoznaniu sprawy z wniosku Spółki ogłosił jej upadłość.

UM Kalisz Pomorski - Stwierdzono, że w wydanych zaświadczeniach kwotę pomocy de minimis obliczano wyłącznie od należności głównej zaległości podatkowej bez uwzględniania kwoty odsetek. Ustalono, że pomoc de minimis wykazana w 15 zbadanych zaświadczeniach została zaniżona ogółem o 2.398,80 zł. Przedmiotowe zaświadczenia zostały skorygowane w dniu 2.09.2011 r., tj. w trakcie trwania kontroli NIK.

3.2.3. Prawidłowość stosowania przepisów proceduralnych Ordynacji podatkowej.

Najwyższa Izba Kontroli - mając na uwadze kryterium legalności i rzetelności - negatywnie ocenia stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej przez gminne organy podatkowe. Nieprawidłowości w tym zakresie stwierdzono w 38 jednostkach (z 60 objętych kontrolą tj. 63,3%).

Do nieprawidłowości o największym znaczeniu zaliczyć należy brak umieszczania w decyzjach dotyczących przyznania ulgi podatkowej (ale również w decyzjach negatywnych – odmawiających udzielenia ulgi) wymaganych uzasadnień faktycznych i prawnych. Uzasadnienia te – zgodnie z art. 210 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej – stanowią niezbędny element takiej decyzji. Zgodnie z § 4 powołanego artykułu „uzasadnienie faktyczne zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie

prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa.” Nieprawidłowości dotyczące braku uzasadnienia w decyzjach stwierdzono w 33 jednostkach (55% objętych kontrolą). W większości przypadków braki te wyjaśnianie były niedopatrzeniem lub błędną interpretację przepisów, które pozwalają odstąpić od uzasadnienia decyzji pozytywnej dla strony. Gminne organy podatkowe pomijały jednak dyspozycję wynikającą z przepisu art. 210 § 5 Ordynacji podatkowej, który stanowi, iż „można odstąpić od uzasadnienia decyzji, gdy uwzględnia ona w całości żądanie strony. **Nie dotyczy to decyzji wydanej na skutek odwołania bądź na podstawie której przyznano ulgę w zapłacie podatku**”. W decyzjach które posiadały uzasadnienie faktyczne ogólnie odnoszono się do okoliczności jakie były przesłanką udzielenia ulgi (np. trudna sytuacja finansowa) bez odniesienia się do dowodów, na podstawie których uznano te okoliczności za udowodnione. Brak uzasadnień decyzji przy jednoczesnym braku odpowiedniej dokumentacji uzasadniającej zastosowanie wybranej klauzuli generalnej rażąco narusza podstawowe zasady prowadzenia postępowania administracyjnego w ogóle, zaś w szczególności postępowania podatkowego. W efekcie decyzje takie podważają zaufanie do organów administracji publicznej, tworzą wrażenie, że kryteria jakimi kierował się organ są niejasne i że istnieje duże ryzyko wystąpienia zjawisk korupcyjnych. W kontroli stwierdzono przypadki, iż ulgi udzielano bez wydania jakiegokolwiek formalnej decyzji administracyjnej, a jedynie z adnotacją na wniosku strony: „zgoda”.

W zakresie uzasadnienia prawnego decyzji niejednokrotnie mylone były przepisy stanowiące podstawę wydania decyzji, jako podstawę wskazywano niewłaściwe lub nieaktualne przepisy, wydawano decyzje na podstawie uchwał dotyczących zwolnień podatkowych, w sposób niedopuszczalny ujmowano jako podstawę wydania decyzji alternatywę dwóch klauzul generalnych: „ulgę udzielono ze względu na ważny interes podatnika **lub** interes publiczny”.

W kontroli stwierdzono również szereg innych nieprawidłowości w postępowaniach podatkowych, m.in.: nie umożliwiano stronom wypowiedzenia się, co do zebranego w sprawie materiału dowodowego (art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej) oraz nie informowano stron o przyczynie niedotrzymania terminu do wydania decyzji oraz o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia terminowość wydawanych decyzji w sprawach udzielenia ulg podatkowych. W terminie do 1 miesiąca od dnia wszczęcia postępowania wydanych zostało 64,3% decyzji objętych kontrolą. Wydanie decyzji w terminie ponad

2 miesiące od wszczęcia postępowania odnotowano jedynie w odniesieniu do 9,2% wszystkich decyzji objętych kontrolą.

Tabela 1. Terminowość decyzji wydawanych w zakresie udzielenia ulgi podatkowej.

Liczba decyzji wydanych w terminie do 1 miesiąca od dnia wszczęcia postępowania	872
Liczba decyzji wydanych od 1 miesiąca do 2 miesięcy od wszczęcia postępowania	359
Liczba decyzji wydanych w terminie ponad 2 miesiące od wszczęcia postępowania	125

UGiM Lubraniec: We wszystkich zbadanych 15 decyzjach brakowało uzasadnienia faktycznego, wymaganego art. 210 § 1 pkt. 6 Ordynacji podatkowej. Uzasadnienie wszystkich tych decyzji składało się z jednego zdania, w którym wskazywano, że podatnik wystąpił z wnioskiem do Burmistrza o zastosowanie ulgi, który został umotywowany trudną sytuacją finansową. Ponadto w 12 z 15 badanych przypadków okoliczności przedstawione we wnioskach podatników różniły się od podanej w decyzji przyczyny wystąpienia trudnej sytuacji finansowej podatnika. W sentencjach wszystkich 15 decyzji umorzeniowych nie wyszczególniono faktu umorzenia odsetek na kwotę ogółem 2.252,60 zł.

W przypadku 10 z 17 badanych postępowań podatkowych decyzję wydano bez zachowania miesięcznego terminu przewidzianego dla zakończenia sprawy określonego w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej, przy jednoczesnym niepoinformowaniu strony, stosownie do treści art. 140 § 1 i § 2 ww. ustawy, o przyczynie niedotrzymania terminu oraz o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy. Rozstrzygnięcia w tych sprawach zapadały w terminie od 44 do 131 dni od wszczęcia postępowania podatkowego, mimo iż zgodnie z art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko. W 4 spośród tych postępowań, zakończonych wydaniem decyzji nieuwzględniającej w całości żądania strony, przed wydaniem decyzji nie umożliwiono wypowiedzenia się co do zebranego w sprawie materiału dowodowego, czym naruszono art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej.

UMiG Mroczka: w 5 postępowaniach (45,5 % zbadanych) przed wydaniem decyzji, nie umożliwiono wypowiedzenia się stronom co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Spośród 11 decyzji 5 zostało wydanych po upływie od 32 do 51 dni, od wszczęcia postępowania podatkowego, a kolejne 6 decyzji – po upływie od 81 do 479 dni od wszczęcia tego postępowania. Organ podatkowy

nie zawiadamiał stron postępowania o przyczynach zwłoki i nie wskazywał nowych terminów załatwienia sprawy.

UM Tuchola: *W 15 objętych kontrolą decyzjach w sprawie udzielenia lub odmowy ulgi w zapłacie podatku nie zawarto uzasadnienia faktycznego, spełniającego wymagania określone w art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. W decyzjach tych w jednym przypadku w ogóle nie zawarto uzasadnienia faktycznego, w pozostałych w ramach uzasadnienia faktycznego przytoczono argumenty powoływane we wnioskach podatników, nie wskazując dowodów, którym organ dał wiarę udzielając ulgi. W uzasadnieniach prawnych 18 decyzji nie przytoczono treści powoływanego w ich podstawach prawnych art. 67b § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.*

UM Lubień Kujawski: *W żadnej z 15 badanych decyzji pozytywnych w sprawie udzielenia ulg w zapłacie podatku nie zawarto uzasadnienia faktycznego, spełniającego wymagania określone w art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. W 3 spośród 15 badanych decyzji odstąpiono od uzasadnienia faktycznego decyzji, w pozostałych 12 decyzjach w ramach uzasadnienia faktycznego przytoczono argumenty powoływane we wnioskach podatników, nie wskazując dowodów, którym organ dał wiarę udzielając ulgi. W uzasadnieniach prawnych decyzji nie przytaczano treści powoływanego w ich podstawach prawnych art. 67b § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. W 3 uzasadnieniach przytoczono treść przepisów, które uchylone zostały w 2005 r.*

UMiG Jabłonowo Pomorskie: *11 decyzji w sprawie udzielenia lub odmowy ulgi w zapłacie podatku wydano z pominięciem w podstawie prawnej art. 67b Ordynacji podatkowej, zaś w jednej decyzji - z pominięciem art. 67a Ordynacji podatkowej. W 16 decyzjach w sprawie udzielenia ulgi w zapłacie podatku nie zawarto uzasadnienia faktycznego, spełniającego wymagania określone w art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. W decyzjach tych w ramach uzasadnienia faktycznego przytoczono argumenty powoływane we wnioskach podatników, nie wskazując dowodów, którym organ dał wiarę udzielając ulgi. Ponadto w pięciu przypadkach, w ramach uzasadnienia prawnego nierzetelnie przytoczono treść powołanych przepisów Ordynacji podatkowej. W 7 badanych przypadkach, w których podatnicy nie dochowali nowego terminu płatności określonego decyzjami udzielającymi ulgi w zapłacie podatku, nie naliczono odsetek za zwłokę oraz nie dokonano proporcjonalnego zaliczenia dokonywanych przez podatników wpłat na poczet zaległości i odsetek. Tym samym naruszono art. 53 § 1 i 4 w zw. z art. 49 § 2 oraz art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej. W trakcie kontroli wszelkie*

należności z tym związane, w łącznej kwocie 722 zł, zostały przez podatników uregulowane.

UM Tuszyn: W 3 z 21 objętych kontrolą decyzji w sprawie ulg podatkowych organ podatkowy nie wyznaczył stronom siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, a w 4 decyzjach powołano niewłaściwą lub niepełną podstawę prawną. Stanowiło to naruszenie odpowiednio art. 200 § 1 i art. 210 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej. Jedna decyzja została podpisana przez pracownika nieupoważnionego do wydawania decyzji podatkowych.

UMiG Stryków: W 5 z 21 postępowań przed wydaniem decyzji organ podatkowy nie zapewnił czynnego udziału strony w postępowaniu oraz nie wyznaczył stronom siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. W 13 decyzjach powołano niewłaściwą lub niepełną podstawę prawną, a w 4 decyzjach nieaktualne dane promulgacyjne O.p. Stanowiło to naruszenie uregulowań zawartych w art. 210 § 1 pkt 4 tej ustawy. W czterech sprawach, w których wnioski o udzielenie ulgi nie zostały załatwione w terminie określonym w art. 139 O.p., poinformowano podatników – zgodnie z art. 140 O.p. – o przyczynach niedotrzymania terminu, wskazując jednocześnie nowy termin załatwienia sprawy.

UM Przeworsk: Spośród 21 zbadanych decyzji w 10 przypadkach stwierdzono przywołanie błędnych lub niepełnych podstaw prawnych. Żadna z 12 wydanych decyzji przyznającej ulgi w postaci umorzenia zaległości podatkowych nie zawierała uzasadnienia faktycznego ze wskazaniem faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności.

UM Lubaczów: Na 15 decyzji pozytywnych, wydanych w sprawach dotyczących udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, w przypadku 11 decyzji organ odstąpił od uzasadnienia faktycznego decyzji, co – jak wyjaśniono – znajdowało oparcie w treści art. 210 § 5 ustawy, który stanowi: Można odstąpić od uzasadnienia decyzji, gdy uwzględnia ona w całości żądanie strony, pomimo, iż dalsza część tego przepisu stanowiła, iż: nie dotyczy to decyzji wydanej na skutek odwołania bądź na podstawie której przyznano ulgę w zapłacie podatku ”.

UMiG Świerzawa: W 9 wydanych decyzjach (42, 9 % wszystkich wydanych w sprawie ulg podatkowych) nie zawarto uzasadnienia faktycznego, w decyzjach tych zawarto

jedynie klauzulę generalną, tj. wskazano, że wydano ją ze względu na ważny interes podatnika lub interes publiczny.

3.2.4. Sprawozdawczość podatkowa

Na podstawie sprawozdań Rb-PDP oraz sprawozdań Rb-27S w kontroli ustalono, iż dochody z podatków rolnego, leśnego, od nieruchomości, od środków transportowych w okresie objętym kontrolą wyniosły w skontrolowanych gminach 1.545.153,7 tys. zł, tj. 25.752,5 tys. zł średnio w każdej gminie. Skutki obniżenia górnych stawek podatków wyniosły we wszystkich objętych kontrolą jednostkach 291.435,5 tys. zł tj. 18,9% dochodów z tych podatków. Skutki udzielonych ulg i zwolnień (bez ulg i zwolnień ustawowych) wyniosły 81.241,9 tys. zł zaś skutki decyzji przyznających ulgi indywidualne wyniosły 34.663,5 tys. zł tj. odpowiednio 5,25% i 2,24%.

Tabela 2. Sprawozdawczość podatkowa (na podstawie sprawozdań Rb-PDP oraz Rb-27S) z 60 gmin objętych kontrolą.

Rok	Dochody z podatków: rolnego, leśnego, od nieruchomości, od środków transportowych	Skutki obniżenia górnych stawek podatków	Skutki udzielonych ulg i zwolnień (bez ulg i zwolnień ustawowych)	Skutki decyzji przyznających ulgi indywidualne
2008	445 416 309,22	83 632 805,96	20 302 477,74	9 272 600,58
2009	472 916 420,18	93 524 730,92	24 768 897,50	10 147 200,50
2010	484 022 729,43	90 004 080,30	25 974 929,96	10 236 287,40
I kw. 2011	142 798 243,78	24 273 883,97	10 195 658,54	5 007 446,40
razem	1 545 153 702,61	291 435 501,15	81 241 963,74	34 663 534,88

Tabela 3. Sprawozdawczość podatkowa (na podstawie sprawozdań Rb-PDP oraz Rb-27S) średnia z 60 gmin objętych kontrolą.

Rok	Dochody z podatków: rolnego, leśnego, od nieruchomości, od środków transportowych	Skutki obniżenia górných stawek podatków	Skutki udzielonych ulg i zwolnień (bez ulg i zwolnień ustawowych)	Skutki decyzji przyznających ulgi indywidualne
2008	7 423 605,15	1 393 880,10	338 374,63	154 543,34
2009	7 881 940,34	1 558 745,52	412 814,96	169 120,01
2010	8 067 045,49	1 500 068,01	432 915,50	170 604,79
I kw. 2011	2 379 970,73	404 564,73	169 927,64	83 457,44
razem	25 752 561,71	4 857 258,35	1 354 032,73	577 725,58

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia rzetelność sporządzania sprawozdań finansowych, pomimo nieprawidłowości, jakie wystąpiły w dziewięciu gminach (15% objętych kontrolą). Finansowe efekty nieprawidłowości sprawozdawczych wyniosły 2.596.913,31 zł.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdza, iż nieprawidłowości dotyczące sprawozdań podatkowych mają negatywny skutek przede wszystkim w świetle obliczania na ich podstawie wysokości subwencji należnych gminom.

UM Tuchola: W rocznym sprawozdaniu z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego Rb-27S za 2008 r. nie wykazano wszystkich skutków decyzji umorzeniowych wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa, tj. w paragrafie 0910 rozdziałów 75615 i 75616 nie wykazano odsetek w łącznej kwocie 11.744,00 zł umorzonych razem z należnością główną.

UMiG Jabłonowo Pomorskie: W rocznych sprawozdaniach z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego Rb-27S za lata 2008-2010 oraz w rocznych sprawozdaniach z wykonania dochodów podatkowych Rb-PDP za lata 2008-2009 nierzetelnie wykazano skutki udzielonych ulg i zwolnień, zaniżając je łącznie o kwotę 12.546 zł

UMiG Stryków: W sprawozdaniach Rb - PDP z wykonania dochodów podatkowych oraz Rb - 27S z wykonania planu dochodów nie wykazano wymaganych przepisami rozporządzeń Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej skutków udzielonych zwolnień w podatku od nieruchomości dla Komendy Powiatowej Straży

Pożarnej w Zgierzu i w podatku od środków transportowych dla Zakładu Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej w Strykowie. Kwota niewykazanych w sprawozdaniach zwolnień dla KPSP łącznie - 9.060 zł a dla ZGKiM - 20.532 zł. Wyjaśniono, iż nieprzestrzeganie obowiązujących zasad przy sporządzaniu tych sprawozdań było skutkiem niedopatrzenia.

UM Piaski: W sprawozdaniach z wykonania dochodów podatkowych Rb-PDP oraz z wykonania planu dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego Rb-27S za lata 2008-2011 (I kwartał) wbrew wymogom nie wykazano skutków obniżenia górnych stawek podatku od środków transportowych, które wyniosły ogółem 426,6 tys. zł. Wykazane w sprawozdaniu Rb-PDP za 2008 r. i 2009 r. dane stanowiły podstawę do wyliczenia subwencji wyrównawczej dla Gminy Piaski na lata 2010-2011. Wpływ na wysokość subwencji miało również zawyżenie w sprawozdaniach budżetowych dochodów podatkowych, w wyniku nieprawidłowego wykazania kwot udzielonych ulg. Skutki odroczenia i rozłożenia na raty zapłaty odsetek od zaległości podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości (odpowiednio: 340 zł i 10.263 zł) w sprawozdaniach Rb-27S za rok 2008 i 2009 wykazano niezgodnie z ewidencją księgową, czym naruszono przepisy § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Ustalona na podstawie sporządzonych przez Urząd sprawozdań budżetowych kwota subwencji wyrównawczej dla Gminy Piaski na lata 2010-2011 została zawyżona o 195 tys. zł. W toku kontroli NIK sprawozdania zostały skorygowane i przesłane do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie.

UM Kostrzyn: W latach 2008-2011 Urząd nie ewidencjonował w księgowości podatkowej informacji i deklaracji podatkowych dotyczących zwolnień w podatku od nieruchomości. Dopiero w trakcie kontroli NIK, skutki finansowe wynikające ze zwolnień w podatku od nieruchomości w roku 2011 (gruntów o łącznej powierzchni 74.443 m², budynków o łącznej powierzchni 2.774,06 m² i budowli o wartości 33.607.449,99 zł, co daje kwotę 709.831,58 zł) wprowadzono do ewidencji podatkowej. Nierzetelnie i niezgodnie z prowadzoną w Urzędzie ewidencją księgową oraz postanowieniami rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w Urzędzie sporządzono 7 sprawozdań budżetowych (100% poddanych kontroli), w tym cztery sprawozdania Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych i trzy sprawozdania Rb-PDP z wykonania dochodów podatkowych. Dane w zakresie skutków finansowych wynikających ze zwolnień w podatku od nieruchomości wykazane w tych sprawozdaniach były zgodne z ustalonym w toku

kontroli NIK stanem faktycznym, lecz nie wynikały z ewidencji księgowej podatkowej (łącznie rozbieżności w sprawozdaniach wyniosły 2.174.304,71 zł). Z kolei skutki finansowe wynikające z udzielonych ulg w podatku rolnym na 2008 rok na kwotę 82.570,50 zł, wprowadzone do ewidencji księgowej podatkowej, nie zostały wykazane w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP sporządzonych na koniec 2008 r.

UM Pelczyce: W rocznych sprawozdaniach Rb-27S (z wykonania dochodów budżetowych) i Rb-PDP (z wykonania dochodów podatkowych) za lata 2008-2010 nie zostały wykazane skutki udzielonych zwolnień z podatku od środków transportowych, odpowiednio na kwoty: 1.540 zł, 1.602 zł i 1.703 zł (łącznie na kwotę 4.845 zł). Tych kwot również nie ujęto w ewidencji podatkowej Urzędu. W trakcie kontroli NIK roczne sprawozdania Rb-27S i Rb-PDP za lata: 2008, 2009 i 2010 zostały skorygowane i przekazane Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Szczecinie.

UMiG Kąty Wrocławskie: Nierzetelnie sporządzono dwa sprawozdania tj. roczne Rb-PDP z wykonania dochodów podatkowych gminy za 2010 r. i miesięczne Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za I kwartał 2011 r. Wykazano w nich dane niezgodne z ewidencją księgową Urzędu, zaniżając skutki ulg i zwolnień udzielonych w podatku od nieruchomości. I tak, w pierwszym z tych sprawozdań zamiast kwoty 202.015 zł zapisano 59.958 zł (zaniżenie o 142.057 zł), natomiast w drugim zamiast 52.150 zł podano 15.336 zł (zaniżenie o 36.814 zł). W toku kontroli NIK dokonano korekty przedmiotowych sprawozdań.

UM Kargowa: W sprawozdaniu Rb-27S, sporządzonym za okres I kwartału 2011 r. i przekazanym do Regionalnej Izby Obrachunkowej, nie wykazano finansowych skutków obniżenia górnych stawek podatkowych oraz udzielonych ulg i zwolnień dla poszczególnych podatków, choć z ewidencji księgowej wynikało, że dochody Gminy zmalały na skutek obniżenia górnych stawek podatków o 210.587 zł, na skutek udzielonych ulg i zwolnień o 211.220 zł oraz decyzji przyznających ulgi indywidualne o 11.671 zł. W wyniku kontroli NIK złożono stosowną korektę.

3.2.5. Kontrola podatkowa, zarządcza oraz audyt

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia wprowadzanie w kontrolowanych gminach wymaganych instytucji nadzoru i kontroli finansowej. Nieprawidłowości w tym zakresie stwierdzono w 21 jednostkach (z 60 objętych kontrolą, tj. 35%). Nieprawidłowości polegały

na niedochowaniu obowiązku wprowadzenia procedur kontroli finansowej, kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdza, że gminne organy podatkowe w znikomym stopniu korzystały z instytucji kontroli podatkowej określonej w art. 281 i nast. Ordynacji podatkowej. Kontrolę taką przeprowadzono jedynie w dwóch jednostkach (3,3%). Wobec ustalonych przez NIK znaczących nieprawidłowości przy udzielaniu indywidualnych ulg podatkowych kontrola taka wydaje się niezbędna, również dla zapewnienia rzetelności i gospodarności podejmowanych decyzji.

UMiG Lubraniec: *W latach 2008 - 2009 brak było pisemnych procedur kontroli finansowej sprawowania nadzoru nad realizacją dochodów i wydatków budżetu Gminy - stosownie do art. 47 ust. 3 ustawy o finansach publicznych z 2005 r. Od dnia 1 stycznia 2010 r. nie wprowadzono procedur funkcjonowania kontroli zarządczej, stosownie do art. 69 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych z 2009 r. Dopiero w trakcie kontroli w dniu 24 maja 2011 r. Burmistrz wydał zarządzenie dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej.*

UM Lubień Kujawski: *W latach 2008-2009 brak było pisemnych procedur kontroli finansowej sprawowania nadzoru nad realizacją dochodów i wydatków budżetu Gminy.*

UMiG Trzemeszno: *W czerwcu 2010 r. łączna kwota środków publicznych gromadzonych w ciągu roku kalendarzowego oraz kwota wydatków i rozchodów przekroczyła 40.000 tys. zł, co skutkowało obowiązkiem wprowadzenia, w kontrolowanej jednostce audytu wewnętrznego. Umowę w sprawie prowadzenia audytu podpisano dopiero 3 stycznia 2011 r. Brak realizacji tego wymogu w 2010 r. stanowił naruszenie art. 274 ust. 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.*

UMiG Murowana Goślina: *W okresie od 1 września 2009 r. do 31 sierpnia 2010 r. nie wprowadzono w Gminie audytu wewnętrznego pomimo, że w 2008 r. zostały przekroczone kwoty powodujące obowiązek prowadzenia takiego audytu. Umowa na prowadzenie audytu została zawarta dopiero w dniu 1 września 2010 r. Do dnia zakończenia kontroli NIK żadne z zadań audytowych nie zostało zrealizowane, a okres realizacji pierwszego, dotyczącego podatków lokalnych, został wydłużony z czterech miesięcy do siedmiu (do 30 czerwca 2011 r.).*

UGiM Kleczew: *W latach 2008 i 2009 nie prowadzono audytu wewnętrznego, pomimo iż łączna kwota środków publicznych gromadzonych w ciągu roku kalendarzowego oraz kwota wydatków i rozchodów przekroczyła 40.000 tys. zł.*

UM Przeworsk: *Pomimo obowiązku wynikającego z art. 47 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, w 2008 r. w Urzędzie brak było opracowanych procedur kontroli finansowej, które to zostały sporządzone dopiero w lutym 2009 r. Również z opóźnieniem tj. w sierpniu 2010 r. w Urzędzie ustalono organizację kontroli zarządczej, pomimo iż zgodnie z art. 69 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, należało ją wprowadzić z dniem 1 stycznia 2010 r. Pomimo zapisów zawartych w uchwale Nr XLIV/311/10 Rady Miasta Przeworska z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie budżetu na 2010 r., obejmujących kwoty dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów, które powodowały obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego, w Urzędzie w 2010 r. nie prowadzono tej formy kontroli.*

4. Informacje dodatkowe

4.1. Organizacja i metodyka kontroli

Organizacja kontroli

Kontrola przeprowadzona została w dniach 11 kwietnia – 5 października 2011 r. W kontroli wzięły udział delegatury NIK w Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Lublinie, Opolu, Poznaniu, Rzeszowie, Szczecinie, Wrocławiu oraz Zielonej Górze.

Metodyka prowadzenia kontroli

Każda delegatura NIK dokonała wyboru sześciu gmin spośród gmin miejskich lub miejsko-wiejskich, które w ostatnich latach nie były kontrolowane w ramach podobnej tematyki, kierując się ewentualnymi skargami lub innymi sygnałami o potencjalnych nieprawidłowościach.

Kontrolą objęte były następujące uchwały rady gminy, jeśli zostały wydane w okresie objętym kontrolą:

1. Uchwała w sprawie obniżenia ceny skupu żyta do celów wymiaru podatku rolnego;
2. Uchwała w sprawie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku rolnego użytkowników rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej;
3. Uchwała w sprawie obniżenia średniej ceny sprzedaży drewna przyjmowanej do obliczenia podatku leśnego;
4. Uchwała w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości;
5. Uchwała w sprawie określenia wysokości stawek od środków transportowych;
6. Uchwały dotyczące zwolnień podatkowych;
7. Uchwały w sprawie pomocy publicznej.

W zakresie ulg indywidualnych kontrolą objęto:

- 5 najwyższych kwotowo decyzji w sprawie ulg podatkowych przyznanych przedsiębiorcom w każdym okresie (łącznie 15 decyzji),
- 5 najwyższych kwotowo decyzji negatywnych odmawiających udzielenia ulgi przedsiębiorcom w każdym okresie (łącznie 15 decyzji),

W ramach decyzji dotyczących ulg indywidualnych źródłami dowodowymi w postępowaniu kontrolnym były wnioski stron, decyzje, dokumentacja dołączona do wniosków przez strony (dokumenty określające sytuację finansową podatnika, zeznania podatkowe, dokumenty księgowe, dokumenty ubezpieczeniowe potwierdzające np. szkodę z tytułu klęski żywiołowej itp.), dokumenty z postępowania przeprowadzonego przez organ, dokumentacja dotycząca otrzymanej pomocy *de minimis* itp., dokumentacja dotycząca kontroli wewnętrznej oraz kontroli podatkowej.

4.2. Przebieg kontroli

W wyniku kontroli skierowano w wystąpieniach pokontrolnych 183 wniosków pokontrolnych do kierowników jednostek kontrolowanych. Kierownicy jednostek kontrolowanych poinformowali, iż 121 wniosków zostało zrealizowanych, zaś 62 wnioski pozostają w realizacji.

Kierownik jednej jednostki kontrolowanej złożył dwa zastrzeżenia co do ustaleń zawartych w protokole kontroli. W wyniku podjętej uchwały Komisji Odwoławczej jedno zastrzeżenie zostało oddalone w całości jedno zaś uwzględnione w całości.

Kierownicy czterech jednostek kontrolowanych złożyli łącznie 16 zastrzeżeń do ocen, uwag i wniosków zawartych w wystąpieniach pokontrolnych. W wyniku podjętych uchwał Komisji Odwoławczych 14 zastrzeżeń zostało oddalonych w całości zaś dwa zastrzeżenia zostały uwzględnione w całości.

Wnioski pokontrolne zawarte w wystąpieniach pokontrolnych dotyczyły:

- wyeliminowania z obrotu prawnego uchwał podatkowych zawierających niedozwolone zwolnienia podatkowe,
- podjęcia działań mających na celu wyeliminowanie przypadków udzielania ulg podatkowych na podstawie okoliczności spoza zakresu ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego,
- podjęcia działań mających na celu wyeliminowanie przypadków udzielania ulg podatkowych na podstawie okoliczności nieudowodnionych w postępowaniu podatkowym,
- wzmocnienia nadzoru i kontroli w urzędach nad prawidłowością prowadzonego postępowania w sprawie udzielenia ulg podatkowych.
- wyeliminowania przypadków nieprawidłowości przy prowadzeniu sprawozdawczości podatkowej.

W wyniku kontroli skierowano pięć zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa¹⁸ oraz dwa zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych¹⁹.

4.3. Finansowe rezultaty kontroli

A.1. Uszczuplenie środków lub aktywów - 13 432 390,42 zł

(w wyniku nienależnie udzielonych ulg podatkowych oraz w wyniku zastosowania niedozwolonych zwolnień podatkowych)

A.2. Kwoty nienależnie uzyskane - 2 194 233,00 zł

(w wyniku naliczenia i wpłacenia należności podatkowych na podstawie nieobowiązujących uchwał podatkowych)

A.6. Sprawozdawcze skutki nieprawidłowości - 2 596 913,31 zł

(w wyniku nieprawidłowego sporządzenia sprawozdań Rb-PDP oraz Rb-27S)

A.7. Potencjalne finansowe lub sprawozdawcze

skutki nieprawidłowości - 788 782,69 zł

RAZEM - 19 012 319,42 zł

¹⁸ Zawiadomienia zostały skierowane w zakresie przekroczenia uprawnień przez gminne organy podatkowe poprzez nieuprawnione udzielenie ulg podatkowych.

¹⁹ Zawiadomienia zostały skierowane na podstawie art. 5 ust. 1 oraz art. 18 pkt 2 ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*. W pierwszym przypadku Rzecznik odmówił wszczęcia postępowania z uwagi na znikomą szkodliwość czynu, a w drugim skierował sprawę do Przewodniczącego Komisji Dyscypliny Finansów Publicznych.

5. Załączniki

5.1. Wykaz skontrolowanych podmiotów

Delegatura	Jednostka	Ocena
Bydgoszcz	UGiM Lubraniec	Negatywna
	UMiG Mroczka	Negatywna
	UM Tuchola	Negatywna
	UM Mogilno	Negatywna
	UM Lubień Kujawski	Negatywna
	UMiG Jabłonowo Pomorskie	Negatywna
Katowice	UM Szczyrk	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Miasteczko Śląskie	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Orzesze	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Poręba	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Łędziny	Negatywna
	UM Rydułtowy	Pozytywna z nieprawidłowościami
Łódź	UM Łask	Pozytywna
	UM Radomsko	Pozytywna
	UM Tuszyn	Pozytywna z uchybieniami
	UMiG Stryków	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Koluszki	Pozytywna z uchybieniami
	UM Zduńska Wola	Pozytywna z uchybieniami
Lublin	UM Bychawa	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Piaski	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Parczew	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Radzyń Podlaski	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Opole Lubelskie	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Dęblin	Zwolnienia – pozytywna Ulgi - negatywna
Opole	UM Gogolin	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UMiG Krapkowice	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Olesno	Negatywna
	Gim Ozimek	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Prudnik	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Wołczyn	Zwolnienia – pozytywna Ulgi - negatywna
Poznań	UMiG Trzemeszno	Negatywna
	UM Kostrzyn	Negatywna

	UM Pniewy	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UMiG Murowana Goślina	Negatywna
	UMiG Pobiedziska	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UGiM Kleczew	Negatywna
Rzeszów	UGiM Sokołów Młp.	Pozytywna
	UM Przeworsk	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Dynów	Pozytywna z uchybieniami
	UM Lubaczów	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Dukla	Pozytywna
	UMiG Radomyśl Wielki	Negatywna
Szczecin	UMiG Gryfino	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Świdwin	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Kalisz Pomorski	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Pyrzyce	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Szczecinek	Pozytywna z uchybieniami
	UM Pelczyce	Pozytywna z nieprawidłowościami
Wrocław	UMiG Kąty Wrocławskie	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UMiG Niemcza	Negatywna
	UM Siechnice	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Przemków	Negatywna
	UMiG Świerzawa	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM Złoty Stok	Pozytywna z nieprawidłowościami
Zielona Góra	UM Zbąszynek	Pozytywna z nieprawidłowościami
	UM w Kargowej	Negatywna
	UM Nowa Sól	Pozytywna
	UM Żagań	Negatywna
	UM Ośno Lubuskie	Negatywna
	UM Łeknica	Negatywna

5.2. Lista osób będących kierownikami jednostek kontrolowanych

Jednostka	Kierownik
UGiM Lubraniec	Krzysztof Wrzesiński
UMiG Mroczka	Jan Gozdek
UM Tuchola	Tadeusz Kowalski
UM Mogilno	Leszek Duszyński
UM Lubień Kujawski	Paweł Wiktorski
UMiG Jabłonowo Pomorskie	Tadeusz Fuks
UM Szczyrk	Wojciech Bydliński
UM Miasteczko Śląskie	Krzysztof Nowak
UM Orzesze	Andrzej Szafraniec
UM Poręba	Marek Śliwa
UM Łęczyny	Wiesław Stamborski
UM Rydułtowy	Kornelia Newy
UM Łask	Gabriel Szkudlarek
UM Radomsko	Anna Milczanowska
UM Tuszyn	Witold Małecki
UMiG Stryków	Andrzej Jankowski
UM Koluszki	Waldemar Chałat
UM Zduńska Wola	Piotr Niedźwiecki
UM Bychawa	Janusz Urban
UM Piaski	Ryszard Siczek
UM Parczew	Paweł Kędracki
UM Radzyń Podlaski	Witold Kowalczyk
UM Opole Lubelskie	Dariusz Zygmunt Wróbel
UM Dęblin	Stanisław Włodarczyk
UM Gogolin	Joachim Wojtala
UMiG Krapkowice	Andrzej Kasiura
UM Olesno	Sylwester Lewicki
Gim Ozimek	Marek Korniak
UM Prudnik	Franciszek Frejdych
UM Wołczyn	Jan Wiącek
UMiG Trzemeszno	Krzysztof Dereziński

UM Kostrzyn	Paweł Iwański
UM Pniewy	Jarosław Przewoźny
UMiG Murowana Goślina	Tomasz Łęcki
UMiG Pobiedziska	Michał Podsada
UGiM Kleczew	Marek Wesołowski
UGiM Sokołów Młp.	Andrzej Ożóg
UM Przeworsk	Maria Lubawska-Lichtarska
UM Dynów	Zygmunt Frańczak
UM Lubaczów	Maria Magoń
UM Dukla	Marek Wacław Górak
UMiG Radomyśl Wielki	Józef Rybiński
UMiG Gryfino	Henryk Piłat
UM Świdwin	Jan Owsiak
UM Kalisz Pomorski	Michał Hypki
UM Pyrzyce	Jerzy Marek Olech
UM Szczecinek	Jerzy Hardie-Douglas
UM Pełczyce	Mirosław Kluk
UMiG Kąty Wrocławskie	Antoni Kopeć
UMiG Niemcza	Grzegorz Kosowski
UM Siechnice	Milan Usak
UM Przemków	Stanisław Pępkowski
UMiG Świerzawa	Józef Kołcz
UM Złoty Stok	Stanisław Gołębiowski
UM Zbąszynek	Wiesław Czyczerski
UM w Kargowej	Sebastian Ciemnoczołowski
UM Nowa Sól	Wadim Tyszkiewicz
UM Żagań	Sławomir Kowal
UM Ośno Lubuskie	Stanisław Kozłowski
UM Łęknica	Jan Bieniasz

5.3. Wykaz aktów normatywnych

1. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. *o podatkach i opłatach lokalnych* (Dz.U. z 2010 r. nr 95, poz. 613 ze zm.),
3. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. *o podatku rolnym* (Dz.U. z 2006 r. nr 136, poz. 969 ze zm.),
4. Ustawa z dnia 30 października 2002 r. *o podatku leśnym* (Dz.U. nr 200, poz. 1682 ze zm.),
5. Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. *o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych aktów prawnych* (t.j. Dz.U. z 2011 r. nr 197, poz. 1172),
6. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. *o samorządzie gminnym* (Dz.U. z 2001 r. nr 142, poz. 1591 ze zm.),
7. Ustawa z dnia 7 grudnia 2006 r. *o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej i niektórych innych ustaw* (Dz.U. z 2006 r. nr 245, poz. 1775)²⁰,
8. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych* (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.),
9. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. *o finansach publicznych* (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.)
10. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz. Urz. UE L Nr 379 z 2006 s. 5).
11. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 53, poz. 354),
12. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 sierpnia 2008 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej, informacji o nieudzieleniu takiej pomocy oraz sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych (Dz.U. nr 153, poz. 952).
13. Wytyczne wspólnotowe dotyczące pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw (Dz. Urz. WE C Nr 244 z 2004 s. 2).

²⁰ Akt wygasł z dniem 13 stycznia 2010 r.

5.4. Literatura

1. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007.
2. Z. Wojdylak-Sputowska, A.J. Sputowski, *Stanowienie gminnego prawa podatkowego. Wzory uchwał z komentarzem i orzecznictwem*, Wrocław 2010 r.
3. *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*. Red. W. Morawski, Gdańsk 2009 r.
4. T. Wołowiec, *Finansowe instrumenty wspierania przedsiębiorczości przez gminy*, Studia Regionalne i Lokalne, Nr 1(19)/2005.
5. L. Etel, Zwolnienia generalne i przedmiotowe w uchwałach rad gmin, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, nr 9/2003 (31).

5.5. Wykaz podmiotów, którym przekazano informacje o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej;
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej;
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej;
4. Prezes Rady Ministrów;
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego;
6. Rzecznik Praw Obywatelskich;
9. Minister Finansów;
10. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej;
11. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych;
12. Sejmowa Komisja Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej;
13. Senacka Komisja Budżetu i Finansów Publicznych;
14. Senacka Komisja Samorządu Terytorialnego i Administracji Państwowej;
15. Przewodniczący Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych;
16. Szef Centralnego Biura Antykorupcyjnego.