



**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Zielonej Górze**

Zielona Góra, dnia 10 października 2011 r.

**Pan
Sławomir Kowal
Burmistrz Żagania**

LZG-4101-05-04/2011, P/11/163

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, zwanej dalej „ustawą o NIK”, Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Zielonej Górze skontrolowała Urząd Miasta w Żaganiu, zwany dalej „Urzędem”, w ramach tematu „*Ulgi udzielane przez gminy w odniesieniu do podatków stanowiących ich dochód w latach 2008-2010*”. Kontrolą objęto działalność Urzędu w okresie od 1 stycznia 2008 r. do 31 marca 2011 r.

W związku z kontrolą, której wyniki zostały przedstawione w protokole kontroli podpisanym 6 września 2011 r., na podstawie art. 60 ustawy o NIK, przekazuję Panu Burmistrzowi niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia działalność Urzędu w zakresie objętym kontrolą.

1. W świetle obowiązującego stanu prawnego oraz orzecznictwa sądów administracyjnych, w polskim porządku prawnym obowiązuje zasada powszechności opodatkowania wynikająca z art. 84 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. - Konstytucja RP². Ustawodawca przewidział możliwość udzielania podatnikom ulg indywidualnych na podstawie art. 67a i 67b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa³, tj. z uwagi na „*ważny interes podatnika*” lub „*interes publiczny*”. Na „*ważny interes podatnika*” wnioskodawca udzielenia ulgi może powołać się w sposób uprawniony, w sytuacji gdy z powodu nadzwyczajnych przypadków losowych nie jest on w stanie

¹ Dz. U. z 2007 r. Nr 231, poz. 1701 ze zm.

² Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³ Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.

uregulować zaległości podatkowych. Przy czym mogą być to zdarzenia o charakterze ekonomiczno-finansowym, jednak tylko takie, które znajdują się poza strefą normalnego ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku gdy trudności finansowe podatnika nie są rezultatem zaistnienia niezależnych od niego okoliczności, to w ocenie NIK nie ma podstaw do odstąpienia przez wierzyciela podatkowego od dochodzenia świadczenia podatkowego. Podatnik, który prowadzi działalność gospodarczą, powinien zważać na wysokość dochodów, obciążenia oraz zabezpieczyć środki na ten cel⁴. Również, podatnik nie może oczekiwać, że spłacając zadłużenie wobec swoich kontrahentów, banków i ZUS-u – z pominięciem spłaty zaległości podatkowych – uzyska ulgę podatkową w postaci umorzenia tych zaległości. Przyznanie takiej ulgi, zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych, byłoby nie do pogodzenia z poczuciem sprawiedliwości społecznej⁵.

Natomiast nakaz uwzględniania „*interesu publicznego*” 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 decyzji⁶.

Analizie poddano 21 spośród 39 wydanych przez Burmistrza decyzji pozytywnych i wszystkie (tj. trzy) negatywne w zakresie udzielania ulg indywidualnych przedsiębiorcom⁷. W 20 przypadkach⁸ na 21 (tj. 95,2%), w których Burmistrz zdecydował o udzieleniu ulgi, w ocenie NIK, nie wystąpiły przesłanki do jej udzielenia, nie wykazano bowiem bądź nie udokumentowano – w świetle powyżej przedstawionego orzecznictwa – że zaistniał „*ważny interes podatnika*” bądź „*interes publiczny*”. W wyniku ww. decyzji doszło do umorzenia kwoty 674.021,3 zł, odroczenia terminu płatności podatku w kwocie 332.945 zł oraz rozłożenia na raty zaległości w podatku w kwocie 307.023,88 zł. W omawianych sprawach podatnicy powoływali się w szczególności na: trudną sytuację finansową, spadek liczby zleceń, zatrudnianie kolejnych pracowników, wyposażanie zakładu, brak wolnych środków, jednak takie okoliczności nie uzasadniają udzielenia ulgi. W niektórych przypadkach podatnicy wykazywali wręcz zysk z prowadzonej działalności, a pomimo tego spotykali się z dodatkową gratyfikacją w postaci udzielenia ulgi.

⁴ Np. wyrok NSA z 16.01.2003 r., SA/Sz 945/01, wyrok NSA z 12.06.2000 r., I SA/Lu 375/99.

⁵ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 8 października 2008 r. (I SA/Lu 149/08).

⁶ Orzeczenie NSA z 12.02.2003 r., (III SA 1838/01).

⁷ 21 decyzji pozytywnych na łączną kwotę 1.388.046,18 zł i 3 decyzje odmowne na kwotę 15.616,6 zł.

⁸ Poza sprawą WFBI.I-3110/4/2010.

Stwierdzono przypadki systematycznego udzielania ulg tym samym podmiotom⁹. Uzasadnieniem dla podjętych decyzji w odniesieniu do jednego z ww. podmiotów, było zwiększanie zatrudnienia oraz zakup sprzętu. Jednak takie okoliczności – w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych – nie uzasadniają udzielenia ulgi. Zwiększenie zatrudnienia jest normalnym procesem ekonomicznym niemającym charakteru nagłego oraz niewywołującym negatywnych skutków dla przedsiębiorcy. Ponadto, w sprawach tych stwierdzono liczne braki dokumentacyjne (uwaga ta dotyczy również braku udokumentowania stanu faktycznego w czterech innych sprawach¹⁰), w stopniu niepozwalającym w istocie na precyzyjne określenie sytuacji podatnika w kontekście przesłanek udzielania ulg określonych Ordynacją podatkową. Prawidłowym schematem działania gminnego organu podatkowego powinno być wszczęcie postępowania w wyniku wniosku strony, rozważenie przesłanek na które powołuje się podatnik poprzez analizę załączonych dokumentów, weryfikacja tych dokumentów, przeprowadzenie dowodów dodatkowych oraz – co w niniejszej sprawie najistotniejsze – wydanie decyzji, w której organ wykaże okoliczności uznane za udowodnione, a także dokona subsumcji 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 w odniesieniu do sytuacji danego podatnika.

Były również przypadki wydania odmiennych decyzji w podobnym stanie faktycznym. Powołując się na argument uzyskiwania dochodów z prowadzonej działalności gospodarczej, w dwóch sprawach odmówiono umorzenia zaległości wraz z odsetkami¹¹, a w siedmiu innych¹² umorzono zaległości wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki za zwłokę.

Odmienne decyzje na gruncie niemal identycznego stanu faktycznego wydano nawet w odniesieniu do tego samego podatnika, któremu 4 decyzjami umorzono podatek od nieruchomości za 2010 r., a jednym z argumentów przemawiających za podjęciem takiej decyzji były dokonywane inwestycje. Natomiast decyzją z dnia 17 czerwca 2011 r. odmówiono umorzenia zaległości z tytułu I raty podatku od nieruchomości w kwocie 3.418 zł, ponieważ *w ocenie organu podatkowego poniesione nakłady inwestycyjne nie mogą*

⁹ Wyrok WSA w Łodzi z 26.05.2010 r., (I SA/Łd 557/09); „Interes podatnika nie może pozostawać w kolizji z interesem publicznym, a umorzenie zaległości podatkowej jako wyjątek od zasady powszechności opodatkowania może być stosowane w szczególnie uzasadnionych wypadkach i nie może mieć charakteru powtarzalnego”.

¹⁰ Nr decyzji: WFB.I-3110/14/08, WFB I-3110/19/2009, WFB.3120.7.2011, WFB I-3110/16/ 2009.

¹¹ Decyzjami numer WFB I-3110/16/ 2009, WFB I-3110/16/ 2009.

¹² Numer WFB.I-4110/41/07/08, WFB.I-3110/12/2008, WFB.I-3110/8/2009, WFB I-3110/19/2009, WFB.I.3110/15/2009, WFB.I-3110/13/2010, WFB.I-3110/30/2010/2011.

być rekompensowane umorzeniem zaległości podatkowych, dlatego zdaniem organu fakt nabycia maszyny nie daje podstaw do udzielenia żądanej ulgi.

2. Ujawniono także uchybienia w zakresie przestrzegania przepisów proceduralnych Ordynacji podatkowej, i tak:

- decyzję w sprawie umorzenia zaległości podatkowych jednego z podatników, w łącznej kwocie 74.056 zł, wydano w sytuacji, w której podatnik formalnie od trzech miesięcy już nie istniał, a zobowiązania i należności tego podatnika przejął organ założycielski, tj. powiat żagański. W wyniku kontroli NIK wznowiono postępowanie podatkowe;
- w siedmiu przypadkach, niezgodnie z art. 139 § 1 Op, rozpatrywanie sprawy trwało dłużej niż 2 miesiące (od 71 do 260 dni);
- w jednym przypadku podatnik nie został zawiadomiony o niezakończonym w terminie, co stanowiło naruszenie art. 126 Op;
- w dwóch przypadkach w podstawie prawnej decyzji nie powołano art. 67 § 2 Op, który miał zastosowanie w tych przypadkach;
- uzasadnienia faktyczne trzech decyzji nie były rzetelne, tj. zawierały dane niezgodne z informacjami wynikającymi ze zgromadzonego w sprawach materiału dowodowego;
- w jednym przypadku, niezgodnie z art. 67 a § 1 pkt 2 Op, podjęto decyzję o rozłożeniu na raty zaległości i odroczeniu terminu płatności odsetek za zwłokę.

3. Rada Miejska przyjęła sześć uchwał określających wysokość stawek podatku od środków transportowych oraz od nieruchomości oraz jedną uchwałę w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości.

Uchwały tworzone były z zachowaniem zasad techniki legislacyjnej oraz zastosowaniem prawidłowej podstawy prawnej. Nie przekraczały zakresu szczegółowego upoważnienia zawartego w odpowiedniej ustawie. Stawki podatków określone w gminnych uchwałach podatkowych mieściły się w granicach ustalonych przez Ministra Finansów, w obwieszczeniach w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych. Uchwalane były w terminach umożliwiających wejście ich w życie wraz z nowym rokiem podatkowym oraz publikowane w Dzienniku Urzędowym Województwa Lubuskiego.

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia natomiast opracowanie przez Urząd projektu uchwały w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości, uchwaloną następnie przez Radę Miejską w dniu 22 stycznia 2009 r., zawierającej niedozwolone zwolnienia podmiotowe. Uchwałą tą wskazano jako korzystające ze zwolnienia m.in. nieruchomości

jednostek budżetowych i zakładów budżetowych powiązanych z budżetem miasta oraz miejskich instytucji kultury. Tymczasem art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹³ określa, że rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe, a nie podmiotowe. Z niedozwolonych zwolnień skorzystały dwa podmioty na łączną kwotę 11.292 zł. Uchwała ta została zmieniona w dniu 12 listopada 2009 r.

Uwagi NIK dotyczą również wskazania w przygotowanym przez Urząd projekcie *Programu pomocy regionalnej dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie miasta Żagania*, stanowiącym załącznik do uchwały numer VII/61/2003 z dnia 27 marca 2003 r. w sprawie programu pomocy regionalnej dla przedsiębiorców, osoby Burmistrza jako organu udzielającego pomocy publicznej na zasadach określonych w programie, polegającej na zwalnianiu z podatku od nieruchomości lub udzielaniu ulg w podatku od nieruchomości. Tym samym, w ocenie NIK, zawarto w uchwale niedozwolone upoważnienie (tzw. przepis subdelegujący) do wydawania aktów prawnych (decyzji), organowi niewymienionemu w upoważnieniu, tj. art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (zgodnie z którym tylko rada gminy ma takie uprawnienia). Burmistrz bowiem swoje kompetencje do stosowania ulg czerpie z przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa. Realizując postanowienia uchwały Burmistrz w okresie objętym kontrolą stwierdził warunkowe nabycie przez trzy podmioty prawa do zwolnień z podatku od nieruchomości na łączną kwotę 122.598 zł¹⁴.

4. W styczniu 2006 r. Burmistrz wprowadził procedury kontroli pobierania i gromadzenia środków oraz realizacji wydatków, ponadto obowiązek prowadzenia kontroli wewnętrznej. W kwietniu 2010 r. poinformował Pan naczelników wydziałów o obowiązku prowadzenia kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych na podstawie art. 68 i nast. ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁵, oraz wskazał jakie zarządzenia stanowią składową obowiązującego w Urzędzie systemu kontroli zarządczej.

Z uwagi na brak kandydatów spełniających wymogi formalne określone w ogłoszeniu o naborze lub spełniających w stopniu wystarczającym określone wymagania, w okresie od 1 stycznia do 31 sierpnia 2008 r. oraz od 1 lutego 2010 r. do 31 grudnia 2010 r. Urząd nie zatrudniał audytora wewnętrznego, mimo obowiązku określonego w 274 ust. 3

¹³ Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.

¹⁴ Uchwała zmieniona w dniu 28 maja 2009 r. – Rada Miasta podjęła uchwałę numer XLII/112/20009 w sprawie udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną.

¹⁵ Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 ze zm.

ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁶. Od stycznia 2011 r. zatrudniano w Urzędzie audytora wewnętrznego.

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi, oraz uwzględniając już zrealizowane przez Urząd działania, Najwyższa Izba Kontroli wnosi o stosowanie ulg indywidualnych tylko w uzasadnionych przypadkach, po uprzednim rzetelnym udokumentowaniu zaistnienia wymienionej w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej przesłanki.

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Zielonej Górze, na podstawie art. 62 ust. 1 ustawy o NIK, oczekuje przedstawienia przez Pana Burmistrza, w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, informacji o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosku, bądź o działaniach podjętych w celu realizacji wniosku lub przyczynach niepodjęcia takich działań.

Zgodnie z treścią art. 61 ustawy o NIK, w terminie 7 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego przysługuje Panu prawo zgłoszenia na piśmie do dyrektora Delegatury NIK w Zielonej Górze umotywowanych zastrzeżeń w sprawie ocen, uwag i wniosku zawartych w tym wystąpieniu.

W razie zgłoszenia zastrzeżeń, zgodnie z art. 62 ust. 2 ustawy o NIK, termin nadesłania informacji, o którym mowa wyżej, liczy się od dnia otrzymania ostatecznej uchwały właściwej komisji NIK w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń.

Otrzymują:

1. adresat
2. aa

¹⁶ Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 ze zm.; wcześniej – art. 49 ust. 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 249, poz. 2104).