

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

DEPARTAMENT ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

INFORMACJA

**o wynikach kontroli realizacji dochodów z podatku od nieruchomości
przez gminy**

Warszawa	maj	2002 r.
DST – 41008/01		Nr ewid. 29/2002/P01/112/KAP

SPIS TREŚCI

STR..

1. CZĘŚĆ OGÓLNA	3
1.1. Charakterystyka kontroli	3
1.2. Synteza ustaleń kontroli oraz ocena kontrolowanej działalności	4
1.3. Wnioski	8
2. CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA	9
2.1. Charakterystyka stanu prawnego	9
2.2. Uwarunkowania organizacyjno-ekonomiczne	24
2.3. Istotne ustalenia kontroli	26
2.3.1. Uchwały w sprawie podatku od nieruchomości	26
2.3.2. Zwolnienia podatkowe	32
2.3.3. Dochody z tytułu podatku od nieruchomości	38
2.3.4. Prawdliwość i terminowość ustalania i pobierania podatku od nieruchomości	43
2.3.5. Zaległości z tytułu podatku od nieruchomości	48
2.3.6. Ulgi w podatku od nieruchomości	54
3. PRZEBIEG POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO I DZIAŁAŃ PODJĘTYCH PO ZAKOŃCZENIU KONTROLI	61
4. Załącznik Nr 1	
5. Załącznik Nr 2	

1. CZĘŚĆ OGÓLNA

1.1.Charakterystyka kontroli

Temat kontroli: Realizacja dochodów z podatku od nieruchomości przez gminy.

Nr kontroli: P/01/112

Najwyższa Izba Kontroli z własnej inicjatywy przeprowadziła w okresie od 10 września do 11 stycznia 2002 r. kontrolę w zakresie realizacji dochodów z podatku od nieruchomości przez gminy. Kontrola została przeprowadzona pod względem legalności, gospodarności i rzetelności. Badaniami kontrolnymi objęto okres od 1 stycznia 1999 r. do 30 czerwca 2001 r.

Celem kontroli było zbadanie prawidłowości ustalania i pobierania dochodów z podatku od nieruchomości przez gminy.

Kontrolą objęto w szczególności:

- wpływ na dochody gminy uchwalonych przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości i zwolnień podatkowych,
- wpływ na dochody gminy udzielonych przez organ podatkowy ulg w zapłacie podatku od nieruchomości,
- wpływ na dochody gminy zaległości podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości,
- przestrzeganie procedury postępowania podatkowego,
- prawidłowość wydawanych decyzji,
- prawidłowość i skuteczność egzekucji zobowiązań podatkowych,
- przesłanki udzielania przez organ podatkowy ulg w zapłacie podatku.

Kontrolę przeprowadzono w 67 gminach¹ wybranych losowo, w tym w Informacji wykorzystano wyniki kontroli rozpoznawczej przeprowadzonej w Urzędzie Gminy w Radziejowicach. Kontrolę koordynował i przeprowadził Departament Administracji Publicznej (przed reorganizacją Najwyższej Izby Kontroli - Departament Samorządu

¹ wykaz jednostek kontrolowanych stanowi załącznik nr 1 do niniejszej Informacji.

Terytorialnego). W kontroli uczestniczyły Delegatury NIK w: Białymstoku, Bydgoszczy, Katowicach, Kielcach, Lublinie, Łodzi, Olsztynie, Poznaniu, Rzeszowie, Szczecinie, Warszawie, Wrocławiu, Zielonej Górze.

W okresie od 2 sierpnia do 24 listopada 2000 r. Najwyższa Izba Kontroli Delegatura NIK w Poznaniu przeprowadziła kontrolę w zakresie stosowania ulg podatkowych przez organy gmin oraz skuteczności egzekwowania zobowiązań podatkowych w latach 1999-2000 (I półrocze) - P/00/164. W wyniku przeprowadzonej kontroli Najwyższa Izba Kontroli wniosła o:

- bardziej rygorystyczny nadzór ze strony przewodniczących zarządów gmin na procesem przygotowywania przez podległych im pracowników decyzji w sprawach udzielania ulg: umarzania i rozkładania na raty podatków stanowiących dochody gmin i wpłacanych bezpośrednio na jej rachunek,
- pilne uporządkowanie całego systemu ewidencji podatków i opłat oraz zapewnienie radykalnej poprawy skuteczności działania komórek rachunkowości urzędów gmin w zakresie zarówno stałego monitorowania terminów wpłat należności przez podatników, jak i egzekwowania zobowiązań podatkowych,
- zwiększenie liczby kontroli podatkowych jako właściwego instrumentu umożliwiającego skuteczne wykonywanie funkcji organu podatkowego I instancji,

Ponadto NIK wskazała na potrzebę wcześniejszego publikowania corocznych rozporządzeń Ministra Finansów określających górne granice stawek kwotowych, m. in. podatku od nieruchomości

1.2. Synteza ustaleń kontroli i ocena kontrolowanej działalności.

Dochody gmin z podatku od nieruchomości stanowią znaczące źródło zasilania budżetów, przynoszące około 25% ogółu dochodów własnych tych budżetów (w kontrolowanych gminach za cały badany okres udział ten wyniósł 26,2%). Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych ustanowiła pewien zakres władztwa podatkowego rad gminnych, upoważniając je do obniżania stawek podatku od nieruchomości w stosunku do maksymalnych stawek określonych przepisami i do wprowadzania zwolnień z podatku od nieruchomości innych niż określone w ustawie. Jest to zatem ważne źródło dochodów, ale i instrument polityki gospodarczej i społecznej gmin.

W kontrolowanych gminach skutki obniżenia stawek podatku od nieruchomości wyniosły w badanym okresie 6,4% dochodów zrealizowanych z tego tytułu, a skutki zwolnień wprowadzanych uchwałami rad gmin 2,4% zrealizowanych dochodów. W zamian za utracone dochody podatkowe gminy mogły zmniejszyć wydatki na pomoc społeczną lub zwiększyć dochody z udziałów w podatkach dochodowych. Jednak przede wszystkim mogły w ten sposób choćby, w niewielkim stopniu, przeciwdziałać wzrostowi bezrobocia i popierać rozwój funkcji gospodarczych gminy. Zwolnienia mające na celu rozwój gospodarczy gmin oraz aktywizację zawodową mieszkańców wprowadziły rady gmin 16 z 67 skontrolowanych gmin. Obejmowały one przede wszystkim nowo powstałe podmioty gospodarcze, które w zamian za utworzenie miejsc pracy oraz ze względu na poniesione koszty inwestycji były zwalniane od 50% do 100% podatku od nieruchomości na okres nawet do 10 lat. Zwolnienia o podobnym charakterze wprowadzano również dla istniejących podmiotów gospodarczych, które utworzyły dodatkowe miejsca pracy. Mimo wprowadzonych preferencji dla podmiotów gospodarczych – zarówno nowo powstałych jak i już istniejących - tylko nieliczne (od 1 do 7) z nich skorzystały z tego zwolnienia.

Waga podatku od nieruchomości w finansowaniu zadań gmin oraz fakt, że skutki obniżenia stawek oraz dodatkowych zwolnień nie są rekompensowane w części wyrównawczej subwencji ogólnej² bardzo ważne dla sytuacji finansowej gminy jest egzekwowanie wymierzonego podatku od nieruchomości. Istotne również jest – z punktu widzenia osiąganych dochodów – aby gminy w większym stopniu korzystały z możliwości weryfikowania danych podanych przez podatników w wykazach nieruchomości i w deklaracjach podatkowych poprzez przeprowadzanie podatkowych. Kontrola NIK wykazała bowiem, że w wyniku przeprowadzonych kontroli podatkowych przez organy podatkowe gmin wymiar podatku od nieruchomości zwiększony został o 1.850,3 tys. zł.

Z kontroli wynika, że zaległości z tytułu podatku od nieruchomości znacznie wzrosły i przewyższyły ponad dwukrotnie wzrost dochodów z tego tytułu. Na koniec 1999 r. zaległości wyniosły 30,7%, na koniec 2000 r. – 34,7%, a na koniec I półrocza - 62,2%. 88,8% zaległości z tytułu podatku od nieruchomości stanowiły zaległości osób prawnych. Na taki stan niewątpliwie wpływ miały czynniki zewnętrzne takie jak postawienie przedsiębiorstw w stan upadłości lub likwidacji (w stosunku do nich nie podejmowano działań

² do wyliczenia tej części subwencji stosuje się wielkość dochodów, które gmina może uzyskać stosując stawki maksymalne - z wyjątkiem gmin liczących do 15 tys. mieszkańców, gdzie przyjmuje się dochody wynikające ze stawek określonych przez radę gminy - Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2002 (Dz. U. Nr 150, poz. 983 ze zm.)

egzekucyjnych). Wyniki kontroli wskazują jednak, iż wzrost zaległości wynikał również z opieszałości przy wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych, co w konsekwencji spowodowało zmniejszającą się skuteczność egzekucji.

- 1.2.1. W 67 gminach objętych kontrolą dochody z tytułu podatku od nieruchomości, w okresie objętym kontrolą, nominalnie wzrosły z łącznej kwoty 333.892,4 tys. zł na koniec 1999 r. do kwoty 363.045,5 tys. zł na koniec 2000 r. (tj. o 8,73%). W I półroczu 2001 r. dochody z tytułu podatku od nieruchomości zostały zrealizowane w kwocie 420.134,4 tys. zł. Na wysokość osiągniętych dochodów z podatku od nieruchomości wpływ miały obniżki górnych stawek podatkowych, udzielone zwolnienia i ulgi w podatku od nieruchomości. W całym badanym okresie skutki finansowe obniżenia górnych stawek podatkowych, udzielonych zwolnień i ulg w podatku, wykazane w sprawozdaniach budżetowych, wyniosły 122.050,36 tys. zł, co stanowiło 13,3% uzyskanych dochodów z tego tytułu (str. 33; 38-41; 58).**
- 1.2.2. W skontrolowanych gminach łączna kwota zaległości na koniec 1999 r. wynosiła 102.646,2 tys. zł, tj. 30,74% zrealizowanych dochodów z tytułu podatku od nieruchomości. Na koniec 2000 r. zaległości wynosiły 126.048,5 tys. zł (tj. nominalnie wzrosły o 22,80%) i stanowiły 34,71% zrealizowanych dochodów z podatku od nieruchomości. Na dzień 30 czerwca 2001 r. zaległości wynosiły 141.270,3 tys. zł i stanowiły 62,22% zrealizowanych, w tym okresie, dochodów z tytułu podatku od nieruchomości. Udział zaległości z tytułu podatku od nieruchomości w zaległościach podatkowych ogółem utrzymywał się na zbliżonym poziomie i wynosił około 63% (str. 48-50).**
- 1.2.3. Rady 58 gmin podjęły – w ramach posiadanych kompetencji - uchwały w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości. Spośród tych gmin, w 16 wprowadzono zwolnienia których celem był rozwój gospodarczy gmin i aktywizacja zawodowa mieszkańców (str. 32- 37).**
- 1.1.4. W gminach objętych kontrolą, łączna kwota udzielonych ulg w 2000 r. (45.939,48 tys. zł), w stosunku do 1999 r. (34.067,46 tys. zł), wzrosła nominalnie o 11.872,02 tys. zł (tj. o 25,84%). W I półroczu 2001 r. łączna kwota udzielonych ulg wyniosła 25.639,5 tys. zł. Ulgi podatkowe są wyrazem prowadzonej polityki**

podatkowej gminy. Kontrola wykazała, że kwota ulg udzielonych osobom prawnym stanowiła 94,24% łącznej kwoty udzielonych ulg (str. 54-58).

1.2.5. Rady 45 gmin nie podjęły uchwał w sprawie wprowadzenia opłaty prolongacyjnej z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności. Tym samym jednostki te nie skorzystały z możliwości uzyskania dodatkowych dochodów wynikających z tych opłat w przypadku udzielenia ulg w podatku polegających na odroczeniu terminu płatności podatku i rozłożeniu na raty zaległości podatkowych (str. 32).

1.2.6. Spośród 67 gmin objętych kontrolą w 1 gminie (Stare Czarnowo) rada gminy podjęła uchwałę w sprawie podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego. Zgodnie z orzecznictwem NSA, uchwały w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości powinny być podejmowane przed rozpoczęciem roku podatkowego.

We wszystkich gminach objętych kontrolą, uchwały w sprawie podatku od nieruchomości były ogłaszane zgodnie z obowiązującym prawem. Uchwały były przekazywane do organów sprawujących nadzór nad gminami. Jednakże w 14 gminach przekroczono ustawowy termin (7 dni) przekazania tych uchwał (str. 26-27; 30).

1.2.7. W uchwałach podatkowych, na rok 1999 – w 11 gminach, na rok 2000 – w 8 gminach, na rok 2001 - w 6 gminach, rady gmin nie określiły stawek podatku od nieruchomości dla wszystkich kategorii opodatkowania czym naruszyły art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W 8 gminach (w 7 poniżej 50% stawek maksymalnych, w 1 powyżej 100% stawek maksymalnych stawki podatku od nieruchomości zostały określone niezgodnie z art. 5 ust. 1 i 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (str. 27-28).

1.2.8. W okresie objętym kontrolą stwierdzono malejącą skuteczność egzekucji zaległości. I tak w 1999 r. wyegzekwowano 21,27%, w 2000 r. – 14,70% ogólnej kwoty zaległości z tytułu podatku od nieruchomości. Przyczyną zmniejszającej się skuteczności egzekucji była opieszałość w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych oraz postawienie osób prawnych w stan upadłości lub likwidacji (str. 50-54).

1.2.9. Wszystkie gminy objęte kontrolą dysponowały bazą danych dotyczącą gruntów niezbędną do ustalenia wysokości podatku od nieruchomości. Podstawę ustalenia

wysokości zobowiązań podatkowych w odniesieniu do budynków i budowli stanowiły w szczególności dane pochodzące od podatników (str. 43).

1.2.10. Organy podatkowe gmin nie wywiązywały się z ustawowego obowiązku przeprowadzania kontroli u podatników. W 16 gminach nie przeprowadzono żadnej kontroli. W pozostałych 51 gminach kontrole objęły tylko od 0,2% do 2% ogólnej liczby podatników danej gminy (str. 47-48).

1.2.11. We wszystkich skontrolowanych gminach przeprowadzano czynności sprawdzające, o których mowa w art. 272 ustawy – Ordynacja podatkowa. Jednak, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli, czynności te przeprowadzane były w sposób nierzetelny gdyż ograniczano je do pobieżnej analizy dokumentów i przyjmowania informacji od podatników bez ich weryfikacji (str. 46-47).

1.2.12. W 57 gminach rady gmin nie określiły wzorów wykazów nieruchomości i deklaracji podatkowych w formie uchwały do czego były zobligowane na podstawie art. 6 ust. 6 i 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 41 ustawy o samorządzie gminnym. Tłumaczono to tym, iż obowiązujące przepisy nie wskazują jednoznacznie rady gminy jako organu właściwego do uchwalania wykazów nieruchomości i deklaracji podatkowych (str. 27).

1.2.13. W toku postępowania o udzielenie ulg, organy podatkowe gmin naruszały przepisy Ordynacji podatkowej. W szczególności dotyczyło to nieprzeprowadzania postępowania dowodowego przed udzieleniem ulg, załatwiania spraw po terminie określonym w ustawie oraz wydawania decyzji bez uzasadnienia faktycznego i prawnego (str. 58-60).

1.2.14. Pobór podatku od nieruchomości w formie inkasa rady gmin wprowadziły w 41 gminach. Wysokość wynagrodzenia w 37 gminach określono procentowo w stosunku do pobranej kwoty podatku przez inkasentów, zaś w pozostałych 4 – kwotowo (str. 30-32).

1.2.15. Ewidencja księgowa podatku od nieruchomości, w 21 gminach prowadzona była niezgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 25 maja 1999 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (str. 41-43).

1.3. Wnioski

Dla usunięcia nieprawidłowości w ustalaniu i pobieraniu dochodów z tytułu podatku od nieruchomości Najwyższa Izba Kontroli uważa za niezbędne:

1. Dostosowanie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie prowadzenia ewidencji podatków do przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.
2. Bieżące kontrolowanie wpłat z tytułu podatku od nieruchomości, a w przypadku nie uiszczenia należności w terminach określonych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych o niezwłoczne wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych.
3. Zwiększenie liczby przeprowadzanych kontroli podatkowych w celu sprawdzenia rzetelności i poprawności danych zawartych w deklaracjach i wykazach nieruchomości.
4. Przeprowadzania udokumentowanego postępowania wyjaśniającego w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego przed wydaniem decyzji w sprawie ulg podatkowych oraz o sporządzanie decyzji w tych sprawach, ze szczególnym uwzględnieniem powoływania podstaw prawnych i formułowania uzasadnień faktycznych zgodnie z art. 210 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa.
5. Rozpatrywanie wniosków podatników o przyznanie ulg podatkowych w ustawowym terminie oraz powiadamiania stron o przyczynach niedotrzymania terminu oraz wskazywania nowego terminu załatwienia sprawy.

Ponadto w związku z wątpliwościami dotyczącymi organu właściwego do uchwalania wzorów wykazów nieruchomości i deklaracji podatkowych Najwyższa Izba Kontroli wnosi o:

- podjęcie przez Radę Ministrów, w ramach posiadanych kompetencji, działań legislacyjnych zmierzających do znowelizowania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w celu jednoznacznego wskazania rady gminy jako organu właściwego do określania wzorów wykazów nieruchomości i deklaracji podatkowych.

2. CZĘŚĆ SZCZEGÓŁOWA

2.1. Charakterystyka stanu prawnego

I. W myśl art. 2 pkt 9 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2002 r.³, do podstawowych dochodów podatkowych gminy zalicza się m. innymi wpływy z ustalonego i pobieranego na podstawie odrębnej ustawy podatku od nieruchomości (art. 3 pkt 1 lit. a). Podatek ten zaliczany jest do grupy tzw. podatków lokalnych, które stanowią w całości dochód budżetów gmin i są kształtowane w określonym zakresie przez organy gminy.

II. Do podatku od nieruchomości zaliczonego do dochodów gminy odnoszą się przepisy ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych.⁴ W myśl jej art. 109 ust. 2 pkt 1, budżet j.s.t. jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki. W toku wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego obowiązują odpowiednio zasady gospodarki finansowej określone w art. 92, z którego istotny jest pkt 2, w myśl którego ustalenie, pobieranie i odprowadzanie dochodów j.s.t. następuje na zasadach i terminach wynikających z obowiązujących przepisów (art. 129 ust. 1). Na podstawie art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych Minister Finansów wydał, obowiązujące od dnia 1 stycznia 1999 r., rozporządzenie z dnia 25 maja 1999 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego⁵, które ustala zasady rachunkowości i plan kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat realizowanych przez przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego jako organu podatkowego.

III. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości określa ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁶.

1. Ustawodawca w art. 2 w sposób bardzo szeroki określił krąg **podmiotów** na których ciąży ten obowiązek. Są to m.in.: osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, które są:

- 1) właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem,
- 2) są użytkownikami wieczystymi nieruchomości lub ich części,
- 3) są posiadaczami nieruchomości albo obiektów nie złączonych trwale z gruntem, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub innego tytułu prawnego, a także umowy zawartej z Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa albo z ustanowionego zarządu,
- 4) posiadają bez tytułu prawnego nieruchomości lub ich części albo obiekty budowlane złączone trwale z gruntem, stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Lasów Państwowych.

Zgodnie z art. 2 ust. 2, obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem pozostających w zarządzie Lasów Państwowych oraz wchodzących w skład Zasobu Własności

³ Dz. U. Nr 150, poz. 983 ze zm.

⁴ Dz. U. Nr 155, poz. 1014 ze zm.

⁵ Dz. U. Nr 50, poz. 511 ze zm., tj. Dz. U. z 2002 r., Nr 9, poz. 84

⁶ Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.

Rolnej Skarbu Państwa, nie objętych obowiązkiem podatkowym ciąży odpowiednio na nadleśnictwach i na jednostkach organizacyjnych AWRSP, faktycznie władających nieruchomościami i obiektami budowlanymi nie złączonymi trwale z gruntem.

Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność małżonków lub odrębną własność każdego z nich, obowiązek podatkowy ciąży łącznie na obojgu małżonkach (art. 2 ust. 3). W przypadku współwłasności lub współposiadania nieruchomości innych osób niż małżonkowie, obowiązek podatkowy od tej nieruchomości ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (art. 2 ust. 4). W przypadku ustanowienia w nieruchomości odrębnej własności lokali, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokali do powierzchni użytkowej całego budynku (art. 2 ust. 5).

2. Przedmiot opodatkowania.

Na podstawie art. 3 ustawy, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają:

- 1) budynki lub ich części,
- 2) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna,
- 3) grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym,
- 4) grunty objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna oraz nie sklasyfikowane grunty – jako użytki rolne położone na terenie miast, a także grunty wyłączone ostatecznymi decyzjami administracyjnymi na cele inne niż rolnicze lub leśne, z wyjątkiem gruntów, na których przez okres do 2 lat od dnia wydania ostatecznej decyzji administracyjnej wyłączającej te grunty na cele nierolnicze prowadzona jest działalność rolnicza,
- 5) grunty pod jeziorami, grunty zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych.

Zgodnie z art. 3 ust. 4, za budynek w rozumieniu ustawy uważa się obiekt budowlany umocowany w ziemi lub na ziemi, posiadający ściany lub słupy albo filary oraz pokrycie dachowe.

Pojęcie „działalność gospodarcza” użyte w art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy należy rozumieć (do dnia 1 stycznia 2001 r. tj. do dnia wejścia w życie ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. Prawo o działalności gospodarczej⁷) w takim znaczeniu, jakie nadaje mu przepis art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej⁸, a od dnia 1 stycznia 2001 r. w znaczeniu nadanym art. 2 ust. 1 ustawy Prawo o działalności gospodarczej.

W art. 3 ust. 1a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z działalności gospodarczej (w rozumieniu ustawy) wyłączono wynajem pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych położonych na terenach wiejskich osobom przebywającym na wypoczynku, jeżeli liczba wynajmowanych pokoi nie przekracza 5. Ustawa w art. 3 definiuje również pojęcie działalności rolniczej (ust. 2) oraz działalności leśnej (ust. 3).

⁷ Dz. U. Nr 101, poz. 1178 ze zm.

Ustawodawca w art. 7 ust. 1 zwolnił od podatku:

- a) nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów i administracji samorządu terytorialnego,
- b) pod warunkiem wzajemności – nieruchomości będące własnością państw obcych lub organizacji międzynarodowych albo przekazane im w użytkowanie wieczyste, przeznaczone na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji korzystających z przywilejów i immunitetów na mocy ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych,
- c) budowie dróg publicznych oraz grunty zajęte pod te drogi, wraz z pasami drogowymi,
- d) do dnia 31.12.2000 r. budowie wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego i zajęte pod nie grunty oraz budowie wykorzystywane wyłącznie na potrzeby lotnisk, portów morskich i rzecznych. Od dnia 1.1.2001 r. ze zwolnienia korzystają jedynie budowie wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego i zajęte pod nie grunty. Artykuł ten został znowelizowany art. 4 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 13 października 2000 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 – 2000 oraz niektórych innych ustaw⁹
- e) budowie wykorzystywane bezpośrednio do wytwarzania energii elektrycznej lub ciepła, linie elektroenergetyczne przesyłowe i rozdzielcze, rurociągi i przewody sieci rozdzielczej gazów, ciepła, paliw i wody, budowie służące do odprowadzania i oczyszczania ścieków, budynki lub ich części bezpośrednio związane z procesem poboru i uzdatniania wody. Od dnia 1 stycznia 2001 r., na podstawie ustawy wymienionej w pkt. d, budowie te objęte są obowiązkiem podatkowym,
- f) grunty pod wodami płynącymi i kanałami żeglownymi, z wyjątkiem jezior oraz gruntów zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych,
- g) budynki gospodarcze lub ich części związane z działalnością leśną, zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, oraz w gospodarstwach rolnych, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, budynki gospodarcze lub ich części związane z działalnością rolniczą,
- h) nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu, z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, oraz grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży,
- i) budynki i grunty wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej,
- j) budynki i grunty we władaniu muzeów rejestrowanych,

⁸ Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.

⁹ Dz. U. Nr 95, poz. 1041

- k) nieruchomości lub ich części zwolnione od podatku na podstawie odrębnych ustaw,
- l) do dnia 31 grudnia 2000 r. zwolnione były grunty, budowle i budynki położone na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, których właścicielem lub użytkownikiem wieczystym jest zarządzający strefą lub które służą do prowadzenia działalności, na podstawie zezwolenia, działalności gospodarczej na terenie strefy. Z dniem 1 stycznia 2001 r. artykuł ten został skreślony ustawą wymienioną w pkt d,
- m) budynki i budowle nowo wybudowane bądź zmodernizowane, oddane do użytkowania, wykorzystywane przez grupę na działalność statutową, po uzyskaniu wpisu grupy do rejestru grup – w okresie 5 lat od dnia uzyskania wpisu do rejestru. Zwolnienie to zostało wprowadzone z dniem 21 listopada 2000 r. art. 27 ustawy z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz zmianie innych ustaw (Dz. U. Nr 88, poz. 983).

3. Podstawa opodatkowania została określona w art. 4 ust. 1 i jest ona zróżnicowana w zależności od przedmiotu opodatkowania.

Podstawę opodatkowania w stosunku do:

- a) budynków lub ich części stanowi powierzchnia użytkowa (której definicję zawarto w art. 4 ust. 2)
- b) budowli – ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiącego podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego,
- c) dla gruntów – powierzchnia tych gruntów.

Podstawą wymiaru podatku dla organu podatkowego powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków (art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne)¹⁰, która obejmuje informacje dotyczące:

- 1) gruntów – ich położenia, granic, powierzchni, rodzajów użytków gruntowych oraz ich klas gleboznawczych, oznaczenia ksiąg wieczystych lub zbiorów dokumentów, jeżeli zostały założone dla nieruchomości, w skład której wchodzi grunty,
- 2) budynków – ich położenia, przeznaczenia, funkcji użytkowych i ogólnych danych technicznych,
- 3) lokali – ich położenia, funkcji użytkowych oraz powierzchni użytkowej.

W ewidencji gruntów i budynków wykazuje się także:

- 1) właściciela, a w odniesieniu do gruntów państwowych i samorządowych – inne osoby fizyczne lub prawne, w których władaniu znajdują się grunty i budynki lub ich części,
- 2) miejsce zamieszkania lub siedzibę osób wymienionych w pkt 1,
- 3) informacje o wpisaniu do rejestru zabytków,
- 4) wartość nieruchomości.

W myśl art. 22 tej ustawy, ewidencję gruntów i budynków oraz gleboznawczą klasyfikację prowadzą starostowie. Przepis art.6 a ust. 4 (obowiązujący od 1 stycznia 1999 r.) przewiduje możliwość powierzenia przez starostę (na wniosek gminy) wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta) w drodze porozumienia prowadzenie spraw należących do zakresu zadań i kompetencji.

Starosta ma obowiązek zapewnienia gminom bezpośredniego dostępu do bazy danych ewidencji gruntów i budynków bez prawa ich udostępniania osobom trzecim (art. 24 ust. 4).

Ustawodawca określił, że **podstawą opodatkowania budowli** jest ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, a w przypadku budowli zamortyzowanej – ich wartość z dnia 1 stycznia roku w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

W przypadku powstania obowiązku podatkowego od budowli w ciągu roku podatkowego, podstawę stanowi wartość ustalona do obliczania amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 4 ust.1 pkt 4).

Jeżeli obowiązek podatkowy powstał w ciągu roku podatkowego (nie można więc ustalić wartości budowli stanowiącej podstawę obliczenia amortyzacji na dzień 1 stycznia danego roku podatkowego), to podstawę opodatkowania tej budowli stanowi wartość ustalona do obliczenia amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 4 ust.4 ustawy).

W roku podatkowym 2001, wysokość stawek od podatku, podstawy opodatkowania oraz ustalenia wartości budowli wykorzystywanych bezpośrednio do wytwarzania energii elektrycznej lub ciepła, lini przesyłowych i rozdzielczych rurociągów oraz budowli służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków zostały określone w art. 7a ustawy.

W przypadku budowli od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa określona przez podatnika (art. 4 ust.5).

Jeżeli podatnik nie określił wartości budowli lub podał wartość nie odpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powołuje biegłego, który ustali tę wartość budowli.

4. Kompetencje rady gminy.

Zgodnie z art. 18 ust.2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym¹¹ do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Tą odrębną ustawą jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z jej art. 5 ust.1, rada gminy zobowiązana jest do określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości z tym, że podatek ten nie może przekroczyć rocznie górnych granic stawek kwotowych określonych w tym przepisie. Ustawowe górne granice stawek kwotowych ulegają corocznie podwyższeniu na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku w którym stawki ulegają podwyższeniu, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego (art. 20 ust.1). W myśl art. 5 ust. 2 stawki podatku nie mogą być niższe niż 50% górnych granic stawek.

¹⁰ tj. Dz. U. z 2000 r. Nr 100, poz. 1086 ze zm.

¹¹ Dz. U. tj. Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591

Na podstawie art. 20 ust.2 Minister Finansów określa w drodze rozporządzenia granice stawek kwotowych na każdy rok podatkowy. I tak: na rok podatkowy 1999 obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹², na rok 2000 – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 listopada 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹³, a na rok podatkowy 2001 - rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2000 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁴.

Do kompetencji rady gminy należy podejmowanie uchwał dotyczących podatku od nieruchomości, gdzie rada gminy:

- a) określa wysokość stawek podatku w granicach określonych w ustawie (art. 5 ust. 1),
- b) zarządza pobór podatku od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określa inkasentów i wysokość wynagrodzenia (art.6 ust.9),
- c) wprowadza inne zwolnienia niż określone w art. 7 ust.1 (art. 7 ust. 2).

Do dnia 1 stycznia 1999 r. uchwały podatkowe rady gminy podlegały nadzorowi wojewody. Art. 90 ust.1 ustawy o samorządzie gminnym zobowiązuje wójta lub burmistrza do przedłożenia wojewodzie uchwał rady gminy w ciągu 7 dni od daty ich podjęcia. W myśl art. 90 ust. 2 tej ustawy wójt lub burmistrz przedkłada regionalnej izbie obrachunkowej uchwały objęte zakresem nadzoru izby. Od dnia 1 stycznia 1999 r. na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych¹⁵ (art. ten został zmieniony art. 1 pkt 11 ustawy z dnia 18 grudnia 1998 r. – Dz.U. Nr 160, poz.1062), regionalne izby obrachunkowe badają uchwały określające w sposób bezpośredni lub pośredni poziom planowanych przychodów i dochodów. Od dnia 23 lutego 2000 r. obowiązuje nowe brzmienie art. 11 ust.1 (został on zmieniony przez art. 31 pkt 3 ustawy z dnia 21 stycznia 2000 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z funkcjonowaniem administracji publicznej – Dz. U. Nr 12 poz. 136), w myśl którego regionalne izby obrachunkowe badają uchwały w sprawach podatków i opłat lokalnych.

Ad. a) Zgodnie z przepisem art. 5 ust.1 ustawy, rada gminy określa **wysokość** stawek podatku od nieruchomości. Stawki podatku od nieruchomości określa się na okres jednego roku, a jego wysokość obliczana jest na dany rok podatkowy.

¹² Dz. U. Nr 146, poz. 954

¹³ Dz. U. Nr 96, poz. 1129

¹⁴ Dz. U. Nr 105, poz. 1115

¹⁵ t.j. Dz.U. z 2001 r., Nr 55, poz. 577

Rada gminy obowiązana jest określić stawki podatku od nieruchomości:

- 1) od budynków mieszkalnych lub ich części,
- 2) od budynków lub ich części związanych z działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna, z wyjątkiem budynków lub ich części przydzielonych na potrzeby bytowe osób zajmujących lokale mieszkalne, oraz od części budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej,
- 3) od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym,
- 4) od pozostałych budynków lub ich części,
- 5) od budowli,
- 6) od gruntów związanych z działalnością gospodarczą inną niż działalność rolnicza lub leśna, z wyjątkiem związanych z budynkami mieszkalnymi,
- 7) od gruntów:
 - a) będących użytkami rolnymi nie wchodzącymi w skład gospodarstw rolnych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym,
 - b) pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych,
 - c) pozostałych.

Prawidłowa uchwała rady gminy w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości, musi obejmować wszystkie wymienione kategorie przedmiotu opodatkowania, bez pominięcia którejkolwiek z nich. Nie ma przy tym znaczenia, że pominięta kategoria nie występuje na terenie danej gminy¹⁶.

Ad. b) Zgodnie z art. 6 ust.9, do kompetencji rady gminy należy **zarządzanie** poboru podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso. Następuje to w drodze uchwały (art. 18 ust.2 pkt 15 ustawy o samorządzie gminnym). Również w drodze uchwały powinno nastąpić powołanie inkasentów oraz określenie wysokości wynagrodzenia za inkaso.

Podatek od nieruchomości może być pobierany w formie łącznego zobowiązania pieniężnego. Do dnia 31.12.1999 r. obowiązywały postanowienia rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 1996 r. w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego¹⁷. § 1 tego rozporządzenia stanowił, że: „Podatek rolny, podatek leśny oraz podatek od

¹⁶ W. Witalec: Lokalne prawo podatkowe (wybrane zagadnienia) „Finanse Komunalne” 2000 nr 2 s.47-48

¹⁷ Dz. U. Nr 112, poz.539. Rozporządzenie to wydane zostało na podstawie art. 2 ust. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz.486 ze zm.) obowiązywało na podstawie art. 343 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa do dnia 31 grudnia 1999 r.

nieruchomości, nawet wtedy, gdy występuje jeden z tych podatków należne za dany rok podatkowy na terenie tej samej gminy od osoby fizycznej, pobiera się w formie łącznego zobowiązania pieniężnego na podstawie jednego nakazu płatniczego”. Od dnia 1 stycznia 2000 r. podatek od nieruchomości w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, pobierany jest na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1999 r. w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego¹⁸, wyłącznie od podatników podatku rolnego, będących jednocześnie podatnikami podatku od nieruchomości lub podatku leśnego. Łączne zobowiązanie pieniężne płatne jest na podstawie jednej decyzji - nakazu płatniczego - który jest decyzją podatkową zawierającą wszystkie elementy takiej decyzji.

Ad. c) Do kompetencji rady gminy, zgodnie z art. 7 ust 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należy wprowadzenie innych zwolnień od podatku od nieruchomości, nie przewidzianych ustawą o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten dopuszcza wyłącznie możliwość wprowadzania innych zwolnień niż określone w ust. 1 tego przepisu. Zakres zwolnień stanowiących przez rady gmin nie może pokrywać się, choćby tylko częściowo z zakresem zwolnień ustawowych, przy czym nie chodzi tylko o zwolnienia wskazane wprost w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych lecz również o zwolnienia, które przewidują odrębne przepisy (art. 7 ust. 1 pkt 11 ustawy). W podejmowanych uchwałach rady gmin nie mogą wprowadzać generalnego uchyleń obowiązków podatkowych oraz nie mogą wprowadzać różnic między podmiotami znajdującymi się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej powodującej uprzywilejowanie jednych a dyskryminację innych. Rady gmin nie została wyposażona w kompetencje do ustalenia dodatkowych warunków, od których uzależnia się możliwość skorzystania ze zwolnień ustawowych. Ich katalog można wyłącznie rozszerzać, nigdy zaś zawężać, np. przez żądanie spełnienia dodatkowych przesłanek, nie przewidzianych w ustawie.¹⁹

5. Obowiązek podatkowy.

W art. 6 ust.1 za datę powstania obowiązku podatkowego przyjęto pierwszy dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Wygaśnięcie obowiązku następuje z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek podatkowy (art. 6 ust.4). W przypadku powstania lub wygaśnięcia obowiązku podatkowego w ciągu roku, ustalenie podatku następuje proporcjonalnie do liczby miesięcy objętych obowiązkiem podatkowym (art.6 ust.5). W przypadku uzależnienia obowiązku podatkowego od istnienia budowli, budynku lub jego części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku w którym budowa została zakończona albo rozpoczęto użytkowanie budynku lub jego części

¹⁸ Dz. U. Nr 105, poz. 1200

¹⁹ Artykuł Mirosława Paczochy pt. Granice władztwa podatkowego gmin (wybrane zagadnienia). *Finanse Komunalne* Nr 6/2000 str. 5-25.

przed ich ostatecznym wykończeniem (art. 6 ust.2)²⁰. W przypadku zmiany sposobu wykorzystania budynku albo gruntu lub ich części mającej wpływ na wysokość opodatkowania w ciągu roku podatkowego, podatek ulega podwyższeniu lub obniżeniu poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu w którym nastąpiła zmiana (art. 6 ust.3)²¹.

Art. 6 ust.6 i ust.8 nakłada na osoby fizyczne obowiązek złożenia wykazu nieruchomości na formularzu według ustalonego wzoru w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego, a na osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz jednostki organizacyjne Lasów Państwowych obowiązek składania deklaracji na formularzu według ustalonego wzoru (również w terminie 14 dni).

Organem kompetentnym do ustanowienia powszechnie obowiązującego prawa, w tym do określenia obowiązujących na terenie gminy ww. wzorów jest zgodnie z art. 41 ust.1 ustawy o samorządzie gminnym – rada gminy. W artykule tym postanawia się, że akty prawa miejscowego (przepisy gminne) ustanawia rada gminy w formie uchwały. W przypadku niezłożenia przez podatnika deklaracji lub wykazu nieruchomości, organ podatkowy może w trybie art. 186 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²² zażądać dopełnienia złożenia deklaracji lub wykazu (po doręczeniu podatnikowi postanowienia o wszczęciu postępowania – art. 165 § 4 Ordynacji).

Podatek od nieruchomości od osób fizycznych ustala w drodze decyzji wójt (burmistrz, prezydent) właściwy ze względu na miejsce położenia nieruchomości. Płatny on jest w ratach w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego (art. 6 ust.6).

W przypadku wygaśnięcia obowiązku podatkowego lub wystąpienia zmian sposobu wykorzystania budynku albo gruntu lub ich części mających wpływ na wysokość

²⁰ Art. 6 ust.2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczy takich sytuacji, w których powstanie budynku jest okolicznością od której uzależniony jest obowiązek podatkowy. Nie obejmuje natomiast sytuacji, gdy budynek istniał zarówno w chwili zawarcia umowy notarialnej, jak i wcześniej. (Wyrok z dnia 19.01.1998 r. NSA I S.A./Wr 2124/96 „Wspólnota” 1998/29/26)

²¹ Przepis art. 6 ust.3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowiący o obniżeniu lub podwyższeniu podatku od nieruchomości wskutek zmiany w ciągu roku sposobu wykorzystywania budynku lub gruntu mającej wpływ na wysokość opodatkowania, nie ma zastosowania w przypadku okresowego nieprowadzenia działalności gospodarczej w następstwie np. zawieszenia tej działalności, urlopu czy innych zdarzeń. Reguluje on sytuację zmiany dotychczasowego sposobu wykorzystywania budynku czy gruntu wiążącej się z podjęciem działalności gospodarczej (w zasadzie zarejestrowanej) dotychczas tam nie prowadzonej względnie zaprzestanie takiej działalności z wykreśleniem jej z ewidencji i wykorzystywanie tych obiektów do innych celów z innym przeznaczeniem. (decyzja SKO z 4.12.1992 r. SKO 3252/132/92 OSS 1994/1/13)

²² Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.

opodatkowania, organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono podatek (art. 6 ust.7a).

Osoby prawne i jednostki organizacyjne wymienione w art. 6 ust.8, zobowiązane są do wpłacania obliczonego przez siebie w deklaracji podatku – bez wezwania – na rachunek budżetu gminy za poszczególne miesiące, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca. W przypadku zmiany sposobu wykorzystania opodatkowanych nieruchomości są one zobowiązane do korekty deklaracji w terminie 14 dni od dnia zaistnienia zmian (art. 6 ust.8).

6. Postępowanie podatkowe, organy podatkowe i ich uprawnienia.

Zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa przepisy tej ustawy stosuje się do podatków budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe. Zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 i 3 Ordynacji podatkowej, organem podatkowym pierwszej instancji w jednostkach samorządu terytorialnego jest przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego zaś organami odwoławczymi są samorządowe kolegia odwoławcze.

Postępowanie podatkowe zostało uregulowane w dziale IV ustawy – Ordynacja podatkowa (art. 120 – 271). Z zasad ogólnych postępowania podatkowego wynika m.in., że w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy (art. 122), a sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej (art. 126). Ponadto 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 (art. 123 §1). Postępowanie podatkowe – na podstawie art. 129 – jest jawne wyłącznie dla stron. Stosownie do art. 133 ustawy – Ordynacja podatkowa, stroną w postępowaniu podatkowym jest każdy, kto żąda czynności organu podatkowego, do kogo czynność organu podatkowego się odnosi lub czyjego interesu działanie organu podatkowego chociażby pośrednio dotyczy.

Artykuł 207 Ordynacji stanowi, że organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji. Decyzje w sprawach podatkowych muszą odpowiadać wymogom określonym ustawie – Ordynacja podatkowa, a zwłaszcza zawierać wszystkie elementy decyzji wymienione w art. 210.

W przypadku podatku od nieruchomości organ podatkowy (wójt, burmistrz, prezydent miasta) wydaje decyzje m.in. w sprawach:

1. ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,

2. odroczenia terminu płatności podatku, rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę,
3. umorzenia w całości lub części zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę,
4. do dnia 1 stycznia 2001 r. - zaniechania poboru podatku.

ad. 1. Zgodnie z art. 21 § 1 zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania lub z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającego wysokość tego zobowiązania. W zakresie podatku od nieruchomości wyróżnia się dwa sposoby powstania zobowiązania podatkowego. Osobom fizycznym podatek od nieruchomości ustala, na podstawie decyzji wójt (burmistrz, prezydent) właściwy ze względu na miejsce położenia nieruchomości. Zobowiązanie podatkowe w tym przypadku powstaje w chwili doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość podatku. Osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej są obowiązane samodzielnie obliczać i wpłacać należny podatek na rachunek właściwej gminy bez wezwania, tj. bez konieczności otrzymania decyzji ustalającej wysokość podatku (art. 6 ust. 8 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

ad.2. W myśl art. 48 § 1 pkt 1 i 2 Ordynacji, organ podatkowy może odroczyć termin płatności podatku, rozłożyć na raty zapłatę podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę ze względu na ważny interes podatnika na jego wniosek.

ad. 3. Przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa wyróżniają dwa sposoby umorzenia zaległości podatkowej – na wniosek podatnika lub z urzędu. Decyzję o umorzeniu na wniosek podatnika można wydać w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Natomiast decyzję o umorzeniu postępowania z urzędu można wydać tylko w sytuacji gdy wystąpią okoliczności o których mowa w art. 67 § 4 pkt 1-4.

Instytucje przewidziane w art. 48 § 1 pkt 1 i 2 (odroczenie terminu płatności podatku i rozłożenie na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę) oraz w art. 67 § 1 (umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę na wniosek podatnika) uzależnione są od wystąpienia ważnego interesu podatnika bądź – w przypadku umorzenia zaległości podatkowych – od ważnego interesu publicznego. Zaistnienie ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego jest tylko konieczną przesłanką do wydania decyzji na podstawie art. 48 § 1 i 2 oraz art. 67 § 1, co oznacza, że rozstrzygnięcie zależy zawsze do organu podatkowego.

Konstrukcja prawna decyzji wydawanych w sprawie odroczenia terminu płatności podatku, rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę,

oraz umorzenia na wniosek podatnika, w całości lub części zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę oparta jest na uznaniu administracyjnym. Nie oznacza to jednak, że organ podatkowy może w sposób dowolny wydawać decyzje na podstawie art. 48 §1 i 2 oraz art. 67 § 1. Decyzje takie powinny zawierać nie budzące wątpliwości uzasadnienie faktyczne i prawne, w których organ powinien przedstawić cały ciąg logicznego rozumowania, który doprowadził do wydania decyzji. Uzasadnienie to powinno także umożliwić, przy ewentualnym odwołaniu, organowi II instancji ocenę, czy przy podjęciu decyzji nie nastąpiło przekroczenie granic uznania administracyjnego.

W myśl art. 51 § 1 i 2 Ordynacji, **zaległością podatkową** jest podatek nie zapłacony w terminie płatności a także nie zapłacony w terminie płatności zaliczki na podatek lub rata podatku. Zgodnie z art. 53 § 1 od zaległości podatkowych naliczane są odsetki za zwłokę. W myśl art. 53 § 3 odsetki za zwłokę naliczane są przez podatnika. Natomiast organ podatkowy nalicza odsetki za zwłokę w przypadku gdy w wyniku wszczęcia postępowania podatkowego stwierdzono, że podatnik, mimo ciążącego obowiązku nie zapłacił w całości lub w części podatku. (art. 53 §4 w zw. z art. 21 § 3). W tej sytuacji organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość zaległości podatkowej oraz wysokość odsetek za zwłokę. Wysokość odsetek za zwłokę określana jest na dzień wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. (art. 53 § 4).

Zobowiązania podatkowe ulegają **przedawnieniu** z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. (art. 70 § 1 Ordynacji). Bieg terminu przedawnienia może ulec zawieszeniu w przypadkach określonych w art. 70 § 2-4 Ordynacji.

Zgodnie z art. 272 Ordynacji, organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających mających na celu sprawdzenie terminowości składania deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków, sprawdzenie formalnej poprawności deklaracji i wykazów składanych przez podatników, ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Organy podatkowe pierwszej instancji zobowiązane są także do przeprowadzania kontroli podatkowej u podatników (art. 281 § 1 Ordynacji).

7. Egzekucja.

W myśl art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1996 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²³ podatki, opłaty i inne należności pieniężne budżetów jednostek samorządu terytorialnego podlegają egzekucji administracyjnej. Zgodnie z art. 6 § 1 powołanej ustawy wierzyciel, w przypadku podatku od nieruchomości – wójt, burmistrz, prezydent, w razie uchylania się zobowiązanego od wykonania obowiązku powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych. Sposób postępowania wierzycieli należności pieniężnych określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 maja 1999 r. w sprawie sposobu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych²⁴.

Artykuł 19 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji stanowi, że organem egzekucyjnym należności pieniężnych jest naczelnik urzędu skarbowego lub właściwy organ jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli odrębne przepisy tak stanowią.

Egzekucja administracyjna może być wszczęta na wniosek wierzyciela jeżeli wierzyciel i organ egzekucyjny są dwoma różnymi podmiotami. Jeżeli wierzyciel jest jednocześnie organem egzekucyjnym, postępowanie egzekucyjne wszczyna się z urzędu. W takiej sytuacji wierzyciel przystępuje do czynności na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego przez siebie. Jeżeli przedmiotem egzekucji jest obowiązek wynikający z orzeczenia sądowego, tytułem wykonawczym jest orzeczenie sądowe zaopatrzone w klauzulę wykonalności (art. 26 ustawy).²⁵

Na podstawie art. 6 § 1 ustawy wierzyciel ma obowiązek podjęcia wszelkich czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych. Wszczęcie postępowania egzekucyjnego muszą być poprzedzone określonymi czynnościami, których dopełnienie stanowi o dopuszczalności egzekucji. Obejmują one:

- wysłanie zobowiązanemu upomnienia przez wierzyciela (art. 15 § 1 ustawy i § 2 ust. 1 rozporządzenia)
- sporządzenie tytułu wykonawczego (art. art. 26 ustawy, § 4 rozporządzenia)
- sporządzenie wniosku o wszczęcie postępowania egzekucyjnego (art. 28 ustawy, § 5 ust. 2 rozporządzenia).

W myśl § 2 ust 2 rozporządzenia, jeżeli należność nie zostanie zapłacona w terminie określonym w decyzji albo wynikającym z przepisów prawa, wierzyciel wysyła

²³ t. j. Dz. U. z 1991 r., Nr 36, poz. 161 ze zm.

²⁴ Dz. U. Nr 50, poz. 510

²⁵ Marek Szubiakowski, Marek Wierzbowski, Aleksandra Wiktorowska, Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne, wydanie 3, str. 384-385

do zobowiązanego upomnienie z zagrożeniem wszczęcia egzekucji po upływie 7 dni od dnia jego doręczenia. Upomnienia powinny być rejestrowane w ewidencji wysłanych upomnień. Wzór ewidencji wysłanych upomnień określa załącznik nr 2 do rozporządzenia. Po bezskutecznym upływie terminu określonego w upomnieniu wierzyciel zobowiązany jest do wystawienia tytułu wykonawczego w celu przeprowadzenia egzekucji (§ 4 rozporządzenia).

Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia w przypadkach określonych w § 2 rozporządzenia Rady Ministrów z 27 sierpnia 1991 r. w sprawie kosztów upomnienia oraz wypadków, w których egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia²⁶.

Oplaty za czynności egzekucyjne oraz wydatki związane z postępowaniem egzekucyjnym obciążają podatnika i podlegają przymusowemu ściągnięciu w trybie egzekucji administracyjnej (art. 64 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji). Natomiast w przypadku gdy koszty postępowania egzekucyjnego nie mogą być ściągnięte od podatnika, koszty te pokrywa wierzyciel (art. 64 § 4 ww. ustawy).

Postępowanie egzekucyjne może być zawieszone i umorzone. Umorzenie postępowania następuje w sytuacji gdy przeszkoda ma charakter trwały. Oznacza to niemożliwość osiągnięcia celu egzekucji. Umorzenie postępowania ma miejsce w wypadku gdy zaistnieją przesłanki określone w art. 59 § 1 ustawy. Zawieszenie postępowania egzekucyjnego jest czasowym przerwaniem czynności egzekucyjnych. Czynności te powinny być ponownie podjęte gdy ustanie przeszkoda dla prowadzenia egzekucji. Przesłanki zawieszenia postępowania zostały taksatywnie wymienione w art. 56 § 1 ustawy.

2.2. UWARUNKOWANIA ORGANIZACYJNO - EKONOMICZNE

Dochody z podatku od nieruchomości stanowią jedną z najważniejszych pozycji (po wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych) w strukturze dochodów własnych gminy.

Organem podatkowym w gminie jest przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Do jego kompetencji należy prowadzenie postępowań podatkowych, w tym ustalanie wysokości zobowiązań podatkowych oraz udzielanie ulg w podatku od nieruchomości. Natomiast rady gmin:

- ustalają wysokości stawek podatku dla każdej kategorii nieruchomości,
- zarządzają pobór podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa, ustalają inkasentów oraz wysokość wynagrodzenia za inkaso,
- wprowadzają zwolnienia z podatku od nieruchomości obowiązujące na terenie danej gminy,
- wprowadzają opłatę prolongacyjną z tytułu odroczenia terminu płatności podatku i rozłożenia na raty zaległości podatkowej – w wysokości nie wyższej niż 50% odsetek za zwłokę (art. 57 § 7 Ordynacji podatkowej).

Obniżenie górnych granic stawek podatkowych, zwolnienia i udzielone ulgi skutkują zmniejszeniem wpływów do budżetu gminy z tytułu podatku od nieruchomości ale jednocześnie mogą stanowić instrument polityki podatkowej gminy.

Zwolnienia wprowadzone przez rady gmin mogą zachęcać przedsiębiorców do podjęcia działalności gospodarczej oraz tworzenia nowych miejsc pracy.

Mając możliwość modyfikowania stawek podatku dla poszczególnych kategorii opodatkowania rady gmin mogą „dostosować” je do poziomu zamożności społeczności lokalnej.

Dochody ogółem w gminach w Polsce w okresie od 1999 r. do 30.06.2001 r. zostały zrealizowane w kwocie 85.629.144 tys. zł. Najistotniejszą pozycję w strukturze dochodów ogółem gmin stanowiły dochody własne, które w latach 1999 – I półrocze 2001 r. wyniosły 44.899.718 tys. zł. co stanowiło 52,4% dochodów ogółem. W porównaniu do roku 1999 dochody ogółem i dochody własne wzrosły w ujęciu nominalnym w 2000r. odpowiednio o 6,9% oraz o 2,4%.

Dochody z podatku od nieruchomości w latach 1999 – I półrocze 2001 r. zostały zrealizowane w kwocie ogółem 10.818.217 tys. zł, co stanowiło 24,1 % dochodów własnych gmin w tym okresie. W 1999 r. dochody z podatku od nieruchomości zostały zrealizowane w kwocie 3.779.949 tys. zł tj. 98,5% planu i stanowiły 21,4% dochodów własnych gminy zrealizowanych w kwocie 17.679.703 tys. zł. Zrealizowane dochody z podatku od nieruchomości w 2000 r. wynosiły 4.247.770 tys. zł, co stanowiło 98,8% planu i 23,4 % dochodów własnych gminy. W 2001 r. dochody z podatku od nieruchomości zostały zaplanowane w kwocie 5.304.703 tys. zł do 30.06.2001r. zrealizowano 52,7% planu.

²⁶ Dz. U. Nr 81, poz. 354

W porównaniu do 1999 r. dochody z podatku od nieruchomości w 2000 r. wzrosły w ujęciu nominalnym o 12,5%. W 2001 r. zaplanowano wzrost dochodów z podatku od nieruchomości w ujęciu nominalnym w porównaniu do planu z roku 2000 o 23,4.

Z łącznej kwoty 2.900.988 tys. zł udzielonych w Polsce przez gminy ulg, odroczeń, umorzeń, zwolnień, zaniechań poboru podatków oraz skutków obniżenia górnych stawek na podatek od nieruchomości przypada 76% tej kwoty tj. 2.307.585 tys. zł. W 1999 r. skutki finansowe obniżenia górnych stawek podatkowych wyniosły 624.824 tys. zł, co stanowiło 16,5% zrealizowanego dochodu z podatku od nieruchomości, natomiast udzielone ulgi, umorzenia, zwolnienia, zaniechania poboru podatku od nieruchomości stanowiły kwotę 209.476 tys. zł, tj. 5,5% uzyskanego dochodu z podatku od nieruchomości. Skutki obniżenia górnych stawek podatkowych w 2000 r. wzrosły w porównaniu do roku 1999 o 5,1%, tj. stanowiły kwotę 656.910 tys. zł, co stanowiło 15,5% zrealizowanego dochodu z podatku od nieruchomości. Udzielone ulgi, umorzenia, zwolnienia, zaniechania poboru podatku od nieruchomości w 2000 r. wyniosły 240.396 tys. zł, tj. wzrosły w porównaniu do 1999 r. o 14,8% i stanowiły 6,5% dochodów uzyskanych z podatku od nieruchomości. Skutki finansowe obniżenia górnych stawek podatkowych w dwóch pierwszych kwartałach 2001 r. wyniosły 393.242 tys. zł, a udzielone ulgi – 182.737 tys. zł, co stanowiło odpowiednio 14,1% oraz 6,5% zrealizowanych dochodów z podatku od nieruchomości w tym okresie.²⁷

2.3. ISTOTNE USTALENIA KONTROLI

2.3.1. Uchwały w sprawie podatku od nieruchomości.

2.3.1.1. Rady 66 gmin z 67 skontrolowanych uchwały w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości podjęły przed rozpoczęciem roku podatkowego, którego uchwały te dotyczyły. W 1 gminie uchwała w sprawie podatku od nieruchomości została podjęta w trakcie roku podatkowego.

- *Rada Gminy w Starym Czarnowie uchwałę w sprawie stawek podatku od nieruchomości na 1999 r. podjęła w dniu 22 stycznia 1999 r. Skarbnik Gminy wyjaśniła, że „opóźnienie w uchwaleniu przedmiotowej uchwały wynikało z faktu późnego ukonstytuowania się władz gminy po wyborach 1998 r. Wójt i Zarząd zostali wybrani dopiero w listopadzie*

a ustalenie składu Komisji Rady Gminy trwało do grudnia 1998 r.. Na uchwalenie uchwał podatkowych w 1998 r. zabrakło czasu”.

W sprawie uchwalenia uchwały ustalającej stawki podatku od nieruchomości na rok 1999 w trakcie trwania roku podatkowego, wicewojewoda zachodniopomorski w dniu 26 lutego 1999 r., wydał rozstrzygnięcie nadzorcze stwierdzając, że uchwała w sprawie stawek podatku od nieruchomości na 1999 r. została podjęta z naruszeniem prawa. Jednocześnie wicewojewoda odstąpił od zastosowania środka nadzorczego – stwierdzenia nieważności uchwały- mając na uwadze szczególnie ważny interes ekonomiczny gminy.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli stawki podatku od nieruchomości, określone uchwałą rady gminy (art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych), która weszła w życie w czasie roku podatkowego (art. 42 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym), nie mogą mieć zastosowania do obliczenia podatku za ten rok podatkowy²⁸.

2.3.1.2. W myśl postanowień art. 6 ust. 6 i ust. 8 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych osoby fizyczne z chwilą powstania obowiązku podatkowego zobowiązane są do złożenia wykazu nieruchomości według ustalonego wzoru, zaś osoby prawne do złożenia deklaracji sporządzonej na formularzu według określonego wzoru. Jedynym upoważnionym organem do określenia tych wzorów – zgodnie z art. 41 ustawy o samorządzie gminnym – jest rada gminy, jako organ stanowiący jednostki²⁹.

W 57 gminach z 67 objętych kontrolą, wzory wykazów nieruchomości i deklaracji podatkowych na rok podatkowy 1999 nie zostały ustalone w formie uchwały. W kolejnych latach objętych kontrolą liczba gmin, które nie posiadały wzorów wykazów nieruchomości i deklaracji podatkowych określonych uchwałą rady, zmniejszyła się o 2 gminy w roku 2000, i o 4 gminy w roku 2001.

W gminach, w których nie wprowadzono wzorów formularzy wykazów nieruchomości i deklaracji podatkowych w formie uchwały, stosowano druki ustalone przez Ministerstwo Finansów, druki zakupione w wydawnictwie akcydensowym bądź stosowano druki opracowane przez komórki organizacyjne urzędów gmin zajmujące się wymiarem i poborem

²⁷ Na podstawie danych Ministerstwa Finansów: sprawozdań kwartalnych o zbiorczym wykonaniu budżetów gmin za 1999 r., sprawozdań rocznych z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego za lata 1999 i 2000, sprawozdań z wykonania budżetów gmin za dwa kwartały 2001 r..

²⁸ Patrz wyrok NSA z 24 lipca 1996 r. (S.A./Łd 77/95; ONSA 1997/3/123). W wyroku tym NSA uchylił zaskarżoną decyzję.

²⁹ Patrz: „Podatki i opłaty samorządowe w pytaniach i odpowiedziach” Leonard Etel, Mariusz Popławski, Sławomir Presnarowicz, MUNICIPIUM, Warszawa 2000, str.214-215.

podatków zatwierdzone przez organ podatkowy. Najczęstszą przyczyną nieustalenia wzorów formularzy wykazów nieruchomości i deklaracji podatkowych była błędna interpretacja przepisu art. 41 ustawy o samorządzie gminnym i art. 6 ust. 6 i ust. 8 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

2.3.1.3. W okresie objętym kontrolą z 67 skontrolowanych gmin w 1999 r. – w 11, w 2000 r.- w 8, w 2001 r. - w 6 gminach wystąpiły nieprawidłowości polegające na nie określeniu stawki podatku od nieruchomości dla wszystkich kategorii opodatkowania, o których mowa w art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nieokreślenie stawki podatku od nieruchomości dotyczyło trzech kategorii: 1) budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej kwalifikowanym materiałem siewnym 2) gruntów pod jeziorami, zbiornikami wodnymi, elektrowniami wodnymi 3) gruntów będących użytkami nie wchodzącymi w skład gospodarstw rolnych. Przyczyną nieokreślenia stawki podatku był fakt niewystępowania wymienionych kategorii opodatkowania na terenie gminy.

Na przykład:

- *Rada Gminy w Starym Czarnowie w uchwałach podatkowych na 1999 r. i 2000 r. nie określiła stawki podatku od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej kwalifikowanym materiałem siewnym,*
 - *Rada Gminy w Siedlisku w uchwałach podatkowych na lata 1999-2001 nie określiła:*
 - *stawki podatku od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej kwalifikowanym materiałem siewnym,*
 - *stawki podatku od gruntów pod jeziorami, zbiornikami wodnymi, elektrowniami wodnymi,*
- na lata 1999- 2000:*
- *stawki podatku od gruntów będących użytkami nie wchodzącymi w skład gospodarstw rolnych.*

Nieokreślenie stawki podatku od nieruchomości dla określonej kategorii opodatkowania stanowiło naruszenie art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach samorządowych³⁰.

2.3.1.4. W uchwałach podatkowych na rok 1999 w 7 gminach, a na lata 2000 - 2001 w 6 gminach z 67 skontrolowanych, rady gmin określiły stawki podatkowe w maksymalnej wysokości. W pozostałych przypadkach rady gmin skorzystały z możliwości obniżenia górnych granic stawek podatku. Stawki te, w 59 gminach, zostały określone prawidłowo, tj. nie przekraczały 100% i nie były niższe niż 50% stawek maksymalnych, ustalonych w

³⁰ Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 16 listopada 1994 r. (S.A./Łd 1352/94; Pr. gosp. 1995/5/10) pominięcie w uchwale rady gminy stawki podatku od nieruchomości, dla określonej grupy podmiotów lub przedmiotów opodatkowania, stanowi o niewypełnieniu w drodze przepisów gminnych obowiązku określonego w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. W wyroku tym NSA uchylił zaskarżoną decyzję. Oznacza to, iż brak uchwały rady określającej stawki podatku od nieruchomości uniemożliwia wymiar i pobór tego podatku.

stosownych rozporządzeniach Ministra Finansów na każdy rok podatkowy. Nieprawidłowości polegające na określeniu stawek podatku od nieruchomości poniżej 50% górnych granic stawek w poszczególnych kategoriach opodatkowania wystąpiły w 7 gminach (10% skontrolowanych gmin).

Na przykład:

- *Rada Miejska w Barlinku na 1999 r. stawkę podatku od gruntów będących użytkami rolnymi nie wchodzącymi w skład gospodarstw rolnych określiła w wysokości 0,01 zł od 1 m², co stanowiło 33,33% górnej granicy stawki podatkowej określonej przez Ministra Finansów na 1999 r.,*
- *Rada Gminy w Siedlisku na 1999 r.*
 - *stawkę podatku od pozostałych budynków lub ich części określiła w wysokości 1 zł od 1 m² powierzchni użytkowej, co stanowiło 22,7% górnej granicy stawki podatkowej określonej przez Ministra Finansów na 1999 r.,*
 - *stawkę podatku od gruntów pozostałych określiła w wysokości 0,02 zł za 1 m² powierzchni użytkowej, co stanowiło 33,33% górnej granicy stawki podatkowej określonej przez Ministra Finansów na 1999 r.*

W 1 gminie - Leszno - stawki podatku od nieruchomości uchwalone przez Radę Miasta w 3 kategoriach opodatkowania były wyższe niż górne granice stawek określone przez Ministra Finansów. Stawki podatku od nieruchomości na 2000 r. określone przez Radę Miasta wynosiły:

- od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej kwalifikowanym materiałem siewnym - 6,73 zł od m² powierzchni, tj. 100,7% stawki maksymalnej,
- od pozostałych budynków - 4,83 zł za m² powierzchni, tj. 100,8% stawki maksymalnej,
- od gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrownie wodne – 3 zł za 1 ha powierzchni, tj. 107,5% stawki maksymalnej.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej stwierdziło nieważność uchwały w części dotyczącej ustalenia stawek podatku od nieruchomości w wysokości przekraczającej granice stawek określonych przez Ministra Finansów. W dniu 30 grudnia 1999 r. Rada Miasta zmieniła przedmiotową uchwałę w części uznanej przez Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej za nieważną.

2.3.1.5. We wszystkich przypadkach uchwały rad gmin w sprawie podatku od nieruchomości były przekazywane wojewodzie lub regionalnej izbie obrachunkowej. Uchwały podatkowe na 1999 r. były przekazywane Wojewodom. Uchwały podatkowe na lata 2000 – 2001 były przekazywane zarówno Wojewodom jak i regionalnym izbom obrachunkowym.

Pomimo wywiązywania się z tego obowiązku w 14 gminach na 67 skontrolowanych przekazywanie uchwał następowało z opóźnieniem od 1 do 87 dni w stosunku do terminu określonego w art. 90 ustawy o samorządzie gminnym.

Na przykład:

- *Rada Gminy w Mieleszynie uchwałę w sprawie stawek podatku od nieruchomości podjęła w dniu 5 grudnia 2000 r., uchwała została przesłana do regionalnej izby obrachunkowej w dniu 3 marca 2001 r.*

2.3.1.6. Zgodnie z art. 42 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, który obowiązywał do dnia 31 grudnia 2001 r., przepisy gminne ogłaszało się przez rozplakatowanie obwieszczeń w miejscach publicznych lub w inny sposób miejscowo przyjęty, a także przez ogłaszanie w lokalnej prasie.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie oceniła wywiązywanie się gmin z obowiązku ogłaszania uchwał w sprawie podatku od nieruchomości. We wszystkich gminach uchwały te były rozplakatowywane na tablicach informacyjnych urzędów gminy. Ponadto uchwały były przekazywane sołtysom do rozwieszenia w sołectwach, w 15 gminach uchwały zostały opublikowane w lokalnej prasie, w 1 gminie ogłoszone w telewizji kablowej. Stwierdzono również, że w przypadku podatników, którzy samodzielnie obliczają i wpłacają podatek od nieruchomości (osoby prawne) w 14 gminach uchwały w sprawie podatku od nieruchomości zostały przesłane do tych podatników. Uchwały w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości na 2001 r., w dwóch gminach, zostały opublikowane w Wojewódzkim Dzienniku Urzędowym.

2.3.1.7. W 41 gminach na 67 skontrolowanych (61%) rady gmin wprowadziły pobór podatku od nieruchomości w formie inkasa, wyznaczyły inkasentów i określiły wysokość wynagrodzenia za inkaso. W pozostałych gminach podatnicy uiszczali podatek w kasie urzędów gmin. Inkasenci wskazywani byli imiennie bądź poprzez określenie pełnionych funkcji, np. sołtysi. Wysokość wynagrodzenia za inkaso w 37 gminach określona była w

formie prowizji od zainkasowanych kwot i wynosiła od 1% do 37% pobranej kwoty podatku. W 28 gminach wynagrodzenie za inkaso było określone w równej wysokości dla wszystkich inkasentów, w 9 gminach wysokość wynagrodzenia inkasentów zróżnicowano. Zróżnicowanie wynagrodzenia uzasadniane było odległością sołectwa od siedziby urzędu gminy, liczbą gospodarstw rolnych i liczbą podatników, warunkami terenowymi i gęstością zabudowy.

Na przykład:

- *Rada Gminy Kalinowo w uchwale w sprawie poboru łącznego zobowiązania pieniężnego (w tym podatku od nieruchomości) w drodze inkasa na inkasentów wyznaczyła sołtysów wsi, określając wynagrodzenie za inkaso w wysokości 10% pobranej kwoty.*
- *Rada Gminy w Rymanowie w uchwale w sprawie poboru podatku od nieruchomości w drodze inkasa na inkasentów wyznaczyła sołtysów, przewodniczących zarządów osiedli lub inne osoby fizyczne, z którymi Zarząd Gminy zawarł umowy. Wynagrodzenie dla inkasentów zostało określone w wysokości 1% pobranej kwoty podatku,*
- *Rada Gminy w Sobótce w uchwale w sprawie poboru podatku od nieruchomości w drodze inkasa na inkasentów wyznaczyła sołtysów 24 wsi, a wynagrodzenie dla poszczególnych inkasentów określiła w wysokości od 7% do 37% pobranej kwoty podatku*
- *Rada Gminy w Prusicach w uchwale w sprawie poboru podatku od nieruchomości w drodze inkasa na inkasentów wyznaczyła sołtysów 26 sołectw. Wynagrodzenie poszczególnych inkasentów zostało określone od 6,1% do 10,6% pobranej kwoty.*

W 4 gminach przyjęto inny sposób wynagradzania inkasentów:

- *W Gminie Sicienko w 1999 r. nie określono wysokości wynagrodzenia inkasentów. Od 2000 r. Zarząd Gminy zawierał z sołtysami umowy cywilno-prawne. W § 3 tych umów postanowiono, że „Za wykonywane czynności związane z poborem m.in. podatku od nieruchomości sołtysowi nie przysługuje wynagrodzenie. Sołtys otrzymuje miesięczną dietę. Wysokość diety sołtysa określona jest uchwałą Rady Gminy w Sicienku”.*
- *W Gminie Chełmno wynagrodzenie za inkaso wypłacane było miesięcznie i stanowiło sumę następujących składników: ryczałtu w kwocie 40 zł, dodatku za każdego podatnika podatku od nieruchomości i łącznego zobowiązania pieniężnego w sołectwie – 0,83 zł , dodatku od planowanych wpływów z podatku od nieruchomości i łącznego zobowiązania pieniężnego 0,15% wpływów .*

- *W Gminie Więcbork wynagrodzenie za inkaso zostało określone jako suma wynagrodzenia stałego w wysokości 100 zł kwartalnie i wynagrodzenia zależnego od wysokości i ilości wpłat kwartalnych, wyliczone wg wzoru $0,25 \text{ zł} \times L + 0,02 \times K$ gdzie L oznacza liczbę podatników, od których została pobrana rata kwartalna podatku, K – całkowitą kwotę raty podatku, która została pobrana.*
- *w gminie Bodzętyn wysokość wynagrodzenia inkasentów została określona kwotowo.*

2.3.1.8. Z możliwości wprowadzenia opłaty prolongacyjnej z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności rady gmin skorzystały w 22 z 67 skontrolowanych gmin.. Wysokość opłaty prolongacyjnej wynosiła 10% stawki odsetek za zwłokę - 2 gminy, 15% - 2 gminy, 25% - 5 gmin, 40% - 1 gmina, 50% - 12 gmin.

Rady pozostałych 45 gmin nie podjęły uchwał w sprawie wprowadzenia opłaty prolongacyjnej z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności. Tym samym jednostki te nie skorzystały z możliwości uzyskania dodatkowych dochodów wynikających z tych opłat w przypadku udzielenia ulg w podatku polegających na odroczeniu terminu płatności podatku i rozłożeniu na raty zaległości podatkowych.

2.3.1.9. Rozstrzygnięcia nadzorcze, w stosunku do uchwał rad gmin, były podjęte w 1 przypadku przez wojewodę i w 11 przypadkach przez Kolegia Regionalnych Izb Obrachunkowych. Wojewoda stwierdził naruszenie prawa, z uwagi na podjęcie uchwały w tym samym roku podatkowym, którego dotyczyła uchwała. Jednocześnie odstąpił od zastosowania środka nadzoru. Kolegia Regionalnych Izb Obrachunkowych wskazywały na naruszenie prawa i stwierdzały nieważność uchwał: w 3 przypadkach ze względu na wysokość uchwalonych stawek podatkowych (w przypadkach gdy stawki podatku od nieruchomości określone zostały poniżej 50% i powyżej 100%), w 2 przypadkach ze względu na nieokreślenie imienne inkasenta, w 5 przypadkach ze względu na wprowadzone, na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zwolnienia podatkowe, mające charakter podmiotowy, w 1 przypadku ze względu na zapis uchwały stanowiący, że środki uzyskane z podatku od budynków mieszkalnych osób prowadzących gospodarstwa rolne miały być przekazywane do dyspozycji właściwym organom sołeckim i radom dzielnic.

W przypadku podjęcia rozstrzygnięć nadzorczy rady gmin podejmowały uchwały dostosowując je do rozstrzygnięcia nadzorczego.

2.3.2. Zwolnienia podatkowe

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 7 ust. 1 wprowadza katalog zwolnień od podatku od nieruchomości. Poza zwolnieniami wymienionymi w ustawie, na podstawie art. 7 ust. 2, rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia nie przewidziane w powołanej ustawie.

Skutki finansowe udzielonych zwolnień wprowadzonych uchwałami rad gmin wynosiły:

- w 1999 r. – 7.977.842 zł, tj. 2,39% zrealizowanych dochodów z tytułu podatku od nieruchomości,
- w 2000 r. – 7.453.333 zł, tj. 2,05% zrealizowanych dochodów z tytułu podatku od nieruchomości,
- w I półroczu 2001 r. 6.739.680 zł, tj. 2,97% zrealizowanych dochodów z tytułu podatku od nieruchomości w tym okresie.

2.3.2.1. Uchwały w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości innych niż zwolnienia określone w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zostały podjęte przez rady gmin w 58 gminach (86,57% ogółu skontrolowanych gmin). Wprowadzone przez radę gminy zwolnienia w podatku od nieruchomości najczęściej dotyczyły:

- nieruchomości jednostek budżetowych i zakładów budżetowych gminy, z wyjątkiem nieruchomości lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – zwolnienie wprowadzono w 22 gminach,
- nieruchomości stanowiących własność lub będących w posiadaniu Ochotniczych Straży Pożarnych, z wyjątkiem nieruchomości lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, zwolnienie wprowadzono w 22 gminach,
- nieruchomości zajętych na potrzeby publicznej służby zdrowia, zwolnienie wprowadzono w 19 gminach,
- nieruchomości zajętych na potrzeby instytucji kultury, kultury fizycznej i sportu, zwolnienie wprowadzono w 18 gminach,
- nieruchomości stanowiących własność (współwłasność) albo będących w posiadaniu lub w trwałym zarządzie gminy o ile nie były we władaniu osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, np. place, zieleńce, parkingi, parki, zwolnienie wprowadzono w 19 gminach,

- nieruchomości będących własnością emerytów i rencistów, zwolnienie wprowadzono w 12 gminach,
- budynków i budowli wraz z gruntami, na których zlokalizowane były urządzenia związane z procesem poboru i uzdatniania wody oraz urządzenia służące do odprowadzania ścieków, zwolnienie wprowadzono w 8 gminach,
- cmentarzy komunalnych, zwolnienie wprowadzono w 5 gminach,
- budynków posiadających stałe ogrzewanie paliwami ekologicznymi (energia elektryczna, gaz, olej, energia słoneczna i wiatrowa), zwolnienie wprowadzono w 4 gminach.

Ponadto, w sporadycznych przypadkach, z podatku od nieruchomości zwalniano np. nieruchomości osób niewidomych, garaże będące własnością inwalidów poruszających się na wózkach inwalidzkich; budynki inwentarskie takie jak: stodoły, obory; powierzchnie piwnic i strychów; budynki mieszkalne lub ich części.

Zwolnienia te miały charakter przedmiotowo-podmiotowy. Rady gmin zwalniając poszczególne kategorie nieruchomości oraz określone podmioty, jak wyjaśniono, kierowały się trudną sytuacją finansową gminnych jednostek organizacyjnych (np. jednostki budżetowe i zakłady budżetowe, instytucje kultury i kultury fizycznej, OSP) i wykonywaniem przez te podmioty zadań na rzecz mieszkańców gminy.

Natomiast zwolnienie od podatku nieruchomości stanowiących własność gminy wprowadzono „*po to- jak wyjaśniono- aby uniknąć paradoksu polegającego na tym, że gmina sama sobie będzie płaciła podatek*”.

Na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z podatku od nieruchomości zwolnione są z mocy ustawy „*nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów i administracji samorządu terytorialnego*”. Jeżeli gmina posiada nieruchomości nie objęte tym zwolnieniem (np. nie są one w ogóle wykorzystywane), wówczas nieruchomości te podlegają opodatkowaniu. W takiej sytuacji podmiotem zobowiązanym do uiszczenia podatku jest gmina. Przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego powinien złożyć deklarację i zapłacić podatek, wydając polecenie dokonania przelewu z jednego konta gminy na inne.³¹

W 93% gmin, w których zostały podjęte uchwały w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, wprowadzone zwolnienia polegały na całkowitym zwolnieniu z podatku od nieruchomości. W pozostałych gminach (7%) wprowadzono częściowe zwolnienia, np.

³¹ Patrz: „Podatki i opłaty samorządowe w pytaniach i odpowiedziach; Leonard Etel, Mariusz Popławski, Sławomir Presnarowicz; str.31; Municipium, Warszawa 2000 r.

w gminie Dobra Szczecińska podatek od budynków i gruntów został obniżony o 50% w sytuacji, gdy wyłącznym źródłem utrzymania podatnika i jego małżonka była emerytura lub renta. W Gminie Siedlisko zwolnieniem w wysokości 50% wymiaru podatku zostały objęte osoby, które na dzień 01.01.2001 r. ukończyły 70 rok życia pod warunkiem, że ich miesięczne dochody brutto nie przekraczały kwoty 700 zł.

2.3.2.2. Odrębną kategorią zwolnień wprowadzanych przez rady gmin były zwolnienia mające na celu rozwój gospodarczy gmin oraz aktywizację zawodową mieszkańców gmin. Zwolnienia takie zostały wprowadzone w 16 z 67 skontrolowanych gmin. Obejmowały one podmioty gospodarcze (nowo powstałe i istniejące) i udzielane były na okres od 1 roku do 10 lat, zaś wysokość zwolnienia określana była procentowo i uzależniona od liczby nowo utworzonych miejsc pracy, od okresu korzystania ze zwolnienia oraz od poniesionych kosztów inwestycji.

Na przykład:

- *Rada Miejska w Kargowej podjęła uchwałę wprowadzając zwolnienie od podatku od nieruchomości:*
 - *od nowo wzniesionych budynków lub ich części przeznaczonych na prowadzenie działalności gospodarczej jak również budynków lub ich części oraz gruntów przeznaczonych po raz pierwszy na prowadzenie działalności gospodarczej. Zwolnienie na okres 3 lat po raz pierwszy wprowadzono w 1999 r. Wynosiło ono 100% wysokości podatku w pierwszym i drugim roku oraz 50% w trzecim roku. Ze zwolnienia skorzystało: w 1999 - 14 podmiotów na łączną kwotę 6,5 tys. zł, w 2000 – 32 podmioty na kwotę 45 tys. zł, w I półroczu 2001 - 28 podmiotów na kwotę 17 tys. zł,*
 - *od budynków lub ich części oraz gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przez absolwentów, w rozumieniu ustawy z dnia 14 grudnia 1994 r. o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu, rozpoczynających po raz pierwszy działalność gospodarczą (uchwała podjęta w 1999 r.). Zwolnienie wynosiło 100% przez okres 2 lat. Żaden podmiot nie skorzystał ze zwolnienia,*
 - *od powierzchni budynków i gruntów związanych z działalnością gospodarczą w zakresie rekreacji i wypoczynku – zwolnienie wprowadzono w latach 2000- 2001 w wysokości 25% podatku. Ze zwolnienia skorzystały w 2000 r.- 4 podmioty na łączną kwotę 10, 6 tys. zł, w I półroczu 2001 r. – 5 podmiotów na kwotę 5,7 tys. zł*
- *Rada Gminy w Siedlisku w 2000 r. podjęła uchwałę zwalniającą od podatku od nieruchomości nowo powstałe podmioty gospodarcze prowadzące działalność produkcyjną lub usługową, które utworzyły nowe, stałe miejsca pracy. Wysokość zwolnienia wynosiła dla:*

- zakładów nowo powstałych - 100% na okres 1 roku, a przez następne 4 lata 3% zwolnienia za każde nowo utworzone stanowisko pracy. Zwolnienie nie mogło być wyższe niż 50% naliczonych należności,
- zakładów już istniejących - 3% za każde nowo utworzone stanowisko pracy, jednak zwolnienie nie mogło być wyższe niż 50% kwoty podatku. Zwolnienie to miało obowiązywać w ciągu 5 lat od dnia utworzenia nowych, stałych miejsc pracy. Wyżej wymienione zwolnienia miały być stosowane pod warunkiem zatrudnienia w zakładzie co najmniej 75% pracowników z terenu Gminy w ogólnej liczbie pracowników.

Z wprowadzonego zwolnienia nie skorzystał żaden podmiot.

- *Rada Miejska w Elblągu na lata 2000 i 2001 zwolniła od podatku od nieruchomości:*
 - *na okres 10 lat - grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, innej niż działalność rolnicza lub leśna, będące w posiadaniu osób fizycznych, prawnych i jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej po spełnieniu łącznie następujących warunków: 1) nabycia po dniu 1.01.2000 r. na własność lub użytkowanie wieczyste, (bądź wydzierżawienie na okres powyżej 10 lat z prawem zabudowy – zmiana uchwały w dniu 16.11.2000 r.), gruntów niezabudowanych, na potrzeby prowadzenia działalności 2) wzniesienia na tym gruncie nieruchomości budynkowej trwale złączonej z gruntem lub budowli na cele związane z prowadzoną działalnością 3) zatrudnienia co najmniej 40 osób i utrzymywania w takiej liczbie średniorocznego zatrudnienia 4) prowadzenia działalności o charakterze produkcyjnym (oraz usługowej w sferze sportowej, turystycznej i rekreacyjnej – zmiana uchwały w dniu 16.11.2000). Ze zwolnienia nie skorzystał żaden podmiot.*
 - *na okres 5 lat – podmioty spełniające warunki określone powyżej, które zatrudnią co najmniej 20 osób i będą utrzymywać średnioroczne zatrudnienie w takiej liczbie. Nikt nie skorzystał ze zwolnienia.*
 - *nieruchomości lub ich części będące w posiadaniu podatników podatku od nieruchomości, którzy w okresie roku podatkowego 2000 i 2001 rozpoczną nowo uruchomioną działalność gospodarczą, a także bezrobotnych, którzy byli zarejestrowani w Powiatowym Urzędzie Pracy, niezależnie od tego, czy podejmą działalność gospodarczą po raz pierwszy. Ze zwolnienia skorzystały w 2000 r. - 2 podmioty na łączną kwotę 84,96 zł.*

W uzasadnieniu uchwały podano: określenie katalogu dodatkowych zwolnień powinno przyczynić się przede wszystkim do ożywienia gospodarczego, sprzyjać i zachęcać do podejmowania działalności gospodarczej na terenie miasta Elbląg.

- *Rada Miejska w Lubawie w 1999 r. zwolniła od podatku od nieruchomości:*
 - *do 2008 r. - budynki i budowle wraz z gruntami, wybudowane i oddane do użytku przez inwestorów w latach 1999-2003 pod następującymi warunkami: 1) inwestor zainwestował w latach 1999-2003 w wybudowanie i uruchomienie inwestycji kwotę nie mniejszą niż 10 mln zł. Kwota ta obejmowała nakłady poniesione na budowę budynków i budowli oraz koszty zakupu maszyn i urządzeń przeznaczonych do prowadzenia produkcji 2) inwestor utworzył w tych latach stałe miejsca pracy przynajmniej dla 180 osób.*

W 2000 r. zwolnieniu podlegały:

- *budynki i budowle wybudowane i oddane do użytku przez inwestorów począwszy od 2000 r. pod warunkiem, że inwestor wybudował i uruchomił inwestycje oraz utworzył stałe miejsca pracy w sferze produkcji materialnej dla przynajmniej 20 osób w danym roku. Podatnik tracił prawo do zwolnienia podatkowego w latach następnych, jeżeli w roku kalendarzowym zmniejszył zatrudnienie o 5%. Wysokość*

zwolnienia z podatku nie mogła przekroczyć wysokości ceny nabycia gruntów, zajętych pod budynki i budowle, nabytych bezpośrednio pod tę działalność.

W okresie objętym kontrolą ze zwolnienia nie skorzystał żaden podmiot.

- *Rada Miejska w Sobótce w 2000 r. podjęła uchwałę zwalniając od podatku od nieruchomości nowo powstałe podmioty gospodarcze, prowadzące działalność produkcyjną lub usługową, które utworzyły by nowe, stałe miejsca pracy na terenie Gminy Sobótka. W myśl tej uchwały powyższym podmiotom podatek od nieruchomości obniżano:*
 - *o 25% w przypadku utworzenia od 5-9 nowych, stałych miejsc pracy,*
 - *o 30% w przypadku utworzenia od 10-14 nowych stałych miejsc pracy,*
 - *o 50% w przypadku utworzenia 15-20 nowych, stałych miejsc pracy,*
 - *o 75 w przypadku utworzenia od 21-50 nowych, stałych miejsc pracy,*
 - *zwalniano z podatku od nieruchomości w przypadku utworzenia powyżej 50 nowych, miejsc pracy.*

Obniżki obowiązywać miały w ciągu 5 lat od dnia utworzenia nowych, stałych miejsc pracy.

W okresie objętym kontrolą żaden podmiot nie skorzystał ze zwolnienia.

- *Rada Gminy w Dobrej Szczecińskiej zwolniła na lata 1999-2001 od podatku od nieruchomości budynki i budowle znajdujące się na targowiskach prowadzonych na gruntach należących do Gminy. Celem zwolnienia związane było ograniczenie bezrobocia. Jak wyjaśnił Wójt Gminy - szereg osób znalazło zatrudnienie na ciągle funkcjonującym targowisku przygranicznym. Dokonana analiza wykazała, że w ogólnych dochodach gminy z tytułu podatku od nieruchomości zwolnienie to wynosiło 0,02% dochodów z podatku od nieruchomości w skali roku. Ze zwolnienia, w latach 2000 i półrocze 2001 skorzystał 1 podmiot na kwotę 21 tys. zł..*

2.3.3. Dochody z tytułu podatku od nieruchomości

2.3.3.1. Wysokość planowanych i zrealizowanych przez gminy w latach 1999- I półrocze 2001r. dochodów z podatku od nieruchomości.

W latach 1999 - I półrocze 2001r. w 67 skontrolowanych gminach dochody z podatku od nieruchomości zrealizowano w kwocie 923.975 tys. zł. Stanowiły one 11,9% dochodów

ogółem tych gmin, zrealizowanych w kwocie 7.775.368,5 tys. zł i 26,2% dochodów własnych gmin zrealizowanych w kwocie 3.520.198,7 tys. zł.

Szczegółowe dane w zakresie kształtowania się dochodów w kontrolowanych gminach przedstawia poniższe zestawienie:

(kwoty w zł)

	Dochody ogółem	Dochody własne	Dochody z podatku od nieruchomości		5:2	5:3	5:4
			Plan	Wykonanie			
1	2	3	4	5	6	7	8
1999r.	2 852 502 732	1 339 977 699	327 079 948	333 892 428	11.7%	24.9%	102.1%
2000r.	3 155 777 641	1 458 557 479	365 164 789	363 045 455	11.5%	24.9%	99.4%
I półrocze 2001r.	1 767 088 109	721 663 558	420 134 424	227 037 064	12.8%	31.5%	54.0%
Razem	7 775 368 482	3 520 198 736	1 112 379 161	923 974 947	11.9%	26.2%	83.1%

Źródło: wyniki kontroli NIK

Z 67 gmin objętych kontrolą, dochody z tytułu podatku od nieruchomości 12 gmin o charakterze miast na prawach powiatu, w badanym okresie, ogółem wyniosły 643.190,6 tys. zł, tj. 69,61% dochodów z tego podatku ogółu skontrolowanych gmin.

Szczegółowe dane w zakresie kształtowania się dochodów z tytułu podatku od nieruchomości 12 miast na prawach powiatu przedstawia poniższe zestawienie:

w zł

Lata	Dochody z tytułu podatku od nieruchomości		%
	Ogółem	miast na prawach powiatu	
1.	2.	3.	4.
1999	333 892 428	236.922.390	70,5
2000	363 045 455	250.834.350	69,09
I półrocze 2001	227 037 064	155.433.880	68,46
Razem	923 974 947	643.190.620.	69,61

Źródło: wyniki kontroli NIK

Gminy planując dochody z podatku od nieruchomości najczęściej uwzględniały: kategorie nieruchomości występujące na terenie gminy stanowiące podstawę opodatkowania, stawki podatkowe z roku poprzedniego powiększone o wskaźnik wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku, skutki obniżek górnych stawek podatkowych, prognozowaną kwotę zwolnień i ulg podatkowych.

W roku 1999 dochody z podatku od nieruchomości kontrolowanych jednostek wyniosły 333.892,4 tys. zł, tj. 102% planu po zmianach. W 18 gminach plan dochodów z podatku od

nieruchomości wykonano w $100\% \pm 2\%$, w 10 gminach zrealizowano plan powyżej 110% i również w 10 gminach uzyskano dochody poniżej 90% planu.

Na przykład:

- w Bytomiu Odrzańskim zrealizowano 70% planu z podatku od nieruchomości. W wyjaśnieniu Skarbnik Miasta podała, że przyczyną niewykonania planu dochodów są trudności w wyegzekwowaniu od podatników należnych gminie wierzytelności spowodowane ubóstwem mieszkańców Gminy.

W roku 2000 dochody z podatku od nieruchomości w 67 gminach wyniosły 363.045,5 tys. zł, tj. 99,4% planu po zmianach. W 31 gminach plan dochodów z podatku od nieruchomości wykonano w $100\% \pm 2\%$, natomiast w 3 gminach – Bodzentyn, Kalinowo, Zgierz plan został zrealizowany powyżej 110%, a w 10 gminach poniżej 90%.

Na przykład:

- w gminie Żołynia plan podatku od nieruchomości w 2000 r. został zrealizowany w 62%. W wyjaśnieniu przyczyn niezrealizowania planu Skarbnik Gminy podała, że „do planu podatku od osób fizycznych nie przewidziano zwiększonych zaległości oraz innych przyczyn, o których trudno było mówić w grudniu poprzedniego, za którego ustala się wyniki. Różnica w tym planie stanowiła kwotę 61.333 zł i wpłynęły na nią między innymi takie przyczyny jak: zaległości podatkowe na 31 grudnia 2000r. w kwocie 25.110,00zł, umorzenia w kwocie 7.829, 00zł, obniżka stawek w kwocie 35.878,00 zł. Do planu podatku od osób prawnych przyjęto również wpływy firmy BONEX, które nie zostały zrealizowane, gmina posiada postanowienie sądu o ogłoszeniu upadłości firmy”.

W I półroczu 2001r. zrealizowano 54% planu po zmianach dochodów z podatku od nieruchomości, w tym w 13 gminach powyżej 60% planu.

W porównaniu do 1999 r. dochody ogółem w 67 gminach, w 2000 r., w ujęciu nominalnym były wyższe o 303.274,9 tys. zł, tj. o 10,6%, przy czym dochody ogółem wzrosły w 55 gminach i zmalały w 12. W 7 gminach dochody ogółem w 2000 r. wzrosły w ujęciu nominalnym do roku 1999 od 20 do 37%, a w 3 gminach (Drohiczyn, Dobra Szczecińska, Zgorzelec) dochody ogółem uzyskane w 2000r. były niższe od 11 do 25%. Dochody z podatku od nieruchomości w 2000 r. w porównaniu do 1999 r. w ujęciu nominalnym były wyższe o 29.153 tys. zł, tj. o 8,7%, w 57 gminach dochody wzrosły w porównaniu z rokiem 1999 przy czym w 19 gminach powyżej 20% a w 10 gminach zmalały, w tym w 2 gminach (Poronin,

Dynów) od 11 do 13%. Najwyższy wzrost dochodów z podatku od nieruchomości w 2000 r. w stosunku do roku 1999 uzyskano w gminie Sicienko – 70% oraz w gminie Barlinek – 53%.

Dochody z podatku od nieruchomości w latach 1999 - I półrocze 2001 od osób fizycznych wyniosły ogółem 205.396 tys. zł, co stanowiło 22,2% dochodów z podatku od nieruchomości. W 12 gminach dochody z podatku od nieruchomości od osób fizycznych wyniosły ponad 50% dochodów z podatku od nieruchomości, najwięcej – 67,8% w gminie Poronin. Natomiast dochody z podatku od nieruchomości od osób prawnych stanowiły kwotę 718.579 tys. zł, co stanowiło 77,8% dochodów z podatku od nieruchomości. Najwyższe dochody z podatku od nieruchomości od osób prawnych - 77,8% w stosunku do podatku od nieruchomości ogółem uzyskano w gminie Lubin.

Dane w zakresie struktury dochodów z podatku od nieruchomości od osób fizycznych i od osób prawnych w poszczególnych latach przedstawia poniższe zestawienie:

(kwoty w zł)

	Dochód z podatku od nieruchomości-ogółem	Dochód z podatku od nieruchomości		3:2	4:2
		od osób fizycznych	od osób prawnych		
1	2	3	4	5	6
1999r.	333 892 428	71 581 667	262 310 761	21.4%	78.6%
2000r.	363 045 455	81 530 013	281 515 442	22.5%	77.5%
I półrocze 2001r.	227 037 064	52 284 286	174 752 778	23.0%	77.0%
Razem	923 974 947	205 395 966	718 578 981	22.2%	77.8%

Źródło: wyniki kontroli NIK

2.3.3.2. Skutki obniżenia górnych stawek podatkowych określonych w art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W latach 1999 - I półrocze 2001r., spośród 67 skontrolowanych gmin rady 61 gmin wprowadziły obniżki górnych stawek podatkowych. Skutki finansowe wprowadzonych obniżek stawek podatku, w tych gminach, wyniosły 58.830.831 zł, co stanowiło 8,6% dochodów z podatku od nieruchomości w tych gminach oraz 6,4 % dochodów z podatku od nieruchomości ogółem w 67 kontrolowanych gminach.

W 8 gminach (Zagańsk, Chęciny, Konstantynów Łódzki, Mieleszyn, Kurów, Bojanów, Czersk, Wilkołazy) kwota wynikająca z obniżenia górnych stawek podatkowych w latach

1999 - I półrocze 2001r. stanowiła ponad 50% dochodów uzyskanych z podatku od nieruchomości, najwięcej 68,2% w gminie Kurów.

Dane w zakresie kształtowania się skutków obniżenia górnych stawek podatkowych w poszczególnych latach w stosunku do podatku od nieruchomości przedstawia poniższa tabela:

(kwoty w zł)			
	Dochody z podatku od nieruchomości	Skutki obniżenia górnych stawek podatkowych	3:2
1	2	3	4
1999r.	333 892 428	21 525 459	6.4%
2000r.	363 045 455	22 682 719	6.2%
I półrocze 2001r.	227 037 064	14 622 653	6.4%
Razem	923 974 947	58 830 831	6.4%

Źródło: wyniki kontroli NIK

2.3.3.3. Ewidencja księgowa należności z tytułu podatków.

Prowadzenie nierzetelnej ewidencji księgowej w zakresie należności z tytułu podatku od nieruchomości stwierdzono w 21 gmin spośród 67 kontrolowanych. Nieprawidłowości miały następujący charakter:

- a) w 21 gminach prowadzono ewidencję podatków niezgodnie lub w oparciu o plan kont, który nie został dostosowany do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 1999 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.
- b) w 4 gminach nie wypełniono obowiązku zawartego w art. 10 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 29 września o rachunkowości, tj. nie określono zasad przetwarzania danych księgowych przy użyciu komputera,
- c) w 2 gminach tj. Barlinek, Międzyrzec Podlaski nie prowadzono ewidencji udzielonych zwolnień i ulg z podatku od nieruchomości wprowadzonych na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które wyniosły ogółem w tych gminach 258 tys. zł,
- d) w 1 gminie – Włocławek wpływy z należności ubocznych, tj. z odsetek od nieterminowych wpłat podatku, opłaty prolongacyjnej, zwrotu kosztu upomnień księgowano jako wpływy z podatku od nieruchomości, co jest niezgodne z klasyfikacją

paragrafów dochodów i przychodów zawartą w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2000 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów oraz z klasyfikacją paragrafów dochodów zawartą w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 kwietnia 1991r. w sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków oraz innych przychodów i rozchodów. W okresie od 1.01.1999 r. od 30.06.2001r. błędnie zaksięgowano należności uboczne jako wpływy z podatku od nieruchomości w kwocie ogółem 606,7 tys. zł,

W 17 gminach stwierdzono nieprawidłowości w sporządzaniu sprawozdań z wykonania planu dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego – Rb – 27, Rb - 27S oraz w sprawozdaniach z wykonania podstawowych dochodów podatkowych – Rb – PDP:

- e) w 4 gminach w sprawozdaniach finansowych skutki obniżenia górnych stawek podatkowych wykazywano łącznie ze skutkami zwolnień wprowadzonych przez radę gminy na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co jest niezgodne z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 marca 2000 r. w sprawie zasad i terminów sporządzania sprawozdawczości budżetowej jednostek samorządu terytorialnego **zmienionego** rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie sprawozdawczości finansowej.

Na przykład:

- w gminie Mały Płock została zaniżona pozycja informująca o skutkach zwolnień na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych o kwoty: w roku 1999 – 42.177 zł, w 2000 r. – 47.171 zł oraz w I półroczu 2001 r. – 43.110 zł,
- w gminie Zbójna ww. pozycja została zaniżona o kwoty: w 1999 r. – 18.430 zł, w 2000 r. – 19.885 zł, w I półroczu 2001r. – 11.155 zł.

- e) dane zwarte w sprawozdawczości finansowej nie były zgodne z wykazanymi w ewidencji księgowej:

– w 11 gminach w sprawozdawczości finansowej nie wykazywano lub podawano błędne dane dotyczące skutków finansowych wynikających z udzielonych zwolnień, ulg i odroczeń w podatku od nieruchomości.

Na przykład:

- w gminie Mieleszyn – w sprawozdaniu za 1999 r. wykazano za duże skutki udzielonych ulg o kwotę 50.060 zł, w 2000 r. i I półroczu 2001 r. wykazano za małe skutki udzielonych ulg odpowiednio o kwotę 38.300,48 zł i 184,90 zł. Spowodowane to było

błędnym wykazaniem w tych sprawozdaniach kwot ulg w podatku od nieruchomości i ulg podatku rolnym,

– w 2 gminach (Słupca, Cegłów) – w sprawozdaniach z wykonania planu budżetu jednostek samorządu terytorialnego wykazano zaniżone kwoty zaległości w stosunku do wykazanych w ewidencji księgowej,

2.3.4. Prawidłowość i terminowość ustalania i pobierania podatku od nieruchomości

2.3.4.1. We wszystkich gminach objętych kontrolą stwierdzono, iż posiadały one dane dotyczące gruntów (powierzchnię gruntu, właścicieli gruntów, dzierżawy gruntu) potrzebne do ustalenia wysokości podatku od nieruchomości. Natomiast dane dotyczące budynków i budowli, we wszystkich skontrolowanych gminach, były niewystarczające dla potrzeb ustalenia wysokości podatku. Przyczyną takiego stanu był fakt, iż prowadzona przez starostów ewidencja gruntów i budynków ogranicza się obecnie do ewidencji gruntów, zaś ewidencja budynków jest w trakcie opracowywania lub ma być dopiero zaprowadzona³². Dokonując ustalenia podatku od nieruchomości od budynków i budowli brano pod uwagę dane przedstawione przez podatników a zamieszczone w wykazach nieruchomości oraz deklaracjach podatkowych. Dodatkowo posiłkowano się danymi znajdującymi się w komórkach organizacyjnych urzędów gmin.

2.3.4.2. Dane niezbędne do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w 62 gminach (92,5% ogółu skontrolowanych) były na bieżąco aktualizowane na podstawie przesyłanych do gmin aktów notarialnych, składanych przez podatników wykazów nieruchomości i deklaracji podatkowych oraz przesyłanych okresowo zawiadomień ze starostwa o zmianach w ewidencji gruntów i budynków. Jednak w 5 gminach (7,5% ogółu skontrolowanych) objętych kontrolą okres od daty zdarzenia powodującego powstanie lub zmianę wysokości zobowiązania podatkowego a datą aktualizacji danych wynosił od 2 do 11 miesięcy. Tym samym, w tych jednostkach, decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego były wystawiane podatnikom po upływie roku od daty powstania obowiązku podatkowego. Wynikało to z przesyłania przez starostwa powiatowe zmian w ewidencji gruntów w okresach półrocznych, niedotrzymywaniem przez podatników ustawowego terminu składania wykazów i deklaracji

podatkowych. Dodatkową przyczyną, jak wyjaśniono, była stale rosnąca liczba podatników i zbyt mała liczba pracowników urzędów gmin wykonujących czynności związane ustalaniem i poborem podatku.

2.3.4.3. We wszystkich gminach stwierdzono, że osoby fizyczne będące podatnikami podatku od nieruchomości składały wykazy nieruchomości po upływie terminu określonego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Opóźnienia wynosiły od 20 do 106 dni. Powodem niedopełnienia obowiązku polegającego na złożeniu wykazu nieruchomości do właściwego organu podatkowego był brak świadomości podatników o istnieniu takiego obowiązku.

Również podatnicy podatku od nieruchomości od osób prawnych, w 8 gminach z 67 objętych kontrolą, nie dotrzymali ustawowego terminu złożenia deklaracji podatkowych oraz nie informowali w ustawowym terminie o zmianach mających wpływ na wysokość opodatkowania. Opóźnienia wynosiły od 2 do 65 dni. Składane deklaracje i korekty deklaracji na ogół były weryfikowane przez pracowników urzędu. Stwierdzono jednak przypadki nierzetelnego weryfikowania danych o czym świadczą ustalone w trakcie kontroli NIK nieprawidłowości:

Na przykład:

- w Gminie Elbląg w 18 spośród 38 zbadanych deklaracji podatkowych powierzchnia gruntów ujęta w deklaracjach złożonych przez osoby prawne była niezgodna z ewidencją gruntów i budynków. Rozbieżności wynosiły od 2 m² do 6.612 m². Zgodność deklarowanej powierzchni wystąpiła w 1 przypadku, natomiast w 12 nie można było porównać deklarowanej powierzchni z ewidencją, ponieważ nie określała ona powierzchni użytkowej nieruchomości,
- w Gminie Żołynia w dwóch przypadkach nie zwrócono podatnikom uwagi na niedopuszczalność zmiany wartości zadeklarowanych budowli w trakcie roku podatkowego. Podstawę opodatkowania dla tych budowli, zgodnie z przepisem art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowi ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Dokonanie wyceny wartości

³² W myśl § 80 w zw. z § 22 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 38, poz. 454) ewidencja ma być zaprowadzona – na obszarach miast do 31 grudnia 2005 r., na obszarach wiejskich do 31 grudnia 2010 r.

*budowli przez podatnika w ciągu roku nie stanowi podstawy do korygowania deklaracji.*³³,

- *w Gminie Jelenia Góra w wyniku stwierdzenia zaniżenia powierzchni nieruchomości do opodatkowania, błędnej kwalifikacji nieruchomości do kategorii opodatkowania, a także bezzasadnego uznawania nieruchomości za zwolnione od podatku, dochody z podatku od nieruchomości zostały obniżone o około 527 tys. zł. Najwyższe kwoty zaniżonego podatku od nieruchomości, w 1999 r. – 194.221,70 zł, w 2000 r. – 211.110,50 zł, w 2001 r. – 118.166,70 zł dotyczyły stowarzyszenia prowadzącego działalność w zakresie kultury fizycznej wśród dzieci i młodzieży - Aeroklubu Jeleniogórskiego. Stowarzyszenie to prowadziło również działalność wśród dorosłych. W złożonych deklaracjach jednostka ta wykazała nieruchomość o powierzchni 150 m², mimo, że do prowadzonej działalności wykorzystywała nieruchomości dzierżawione od Miasta Jelenia Góra o powierzchni 42,3 ha. Uznano przy tym, iż Aeroklub Jeleniogórski korzystał ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W myśl wymienionego przepisu zwolnieniu od podatku podlegają nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu. Stwierdzono, że Aeroklub Jeleniogórski prowadzi działalność gospodarczą polegającą na organizowaniu kursów i szkoleń dla dzieci ale również dla dorosłych. Nie można określić, która część nieruchomości przeznaczona jest do realizacji zadań statutowych, a która wykorzystywana jest w celu prowadzenia działalności gospodarczej. Z tego też względu NIK oceniła korzystanie ze zwolnienia ustawowego za bezzasadne.*

2.3.4.4. Decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego, we wszystkich skontrolowanych gminach, sporządzone zostały poprawnie pod względem rachunkowym, formalnym i merytorycznym. Wymiar podatku dokonywany był na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków oraz w oparciu o stawki określone przez organ stanowiący gminy. Stwierdzono jednak nieliczne przypadki nieprawidłowości polegających na:

- błędnym zakwalifikowaniu podstawy opodatkowania do danej kategorii podatkowej oraz przyjęciu do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego niewłaściwej stawki

³³ Patrz: wyrok NSA w Krakowie z dnia 5 lutego 1998 r. sygn. akt ISA/Kr 937/97, Wspólnota 1998/32/26

podatku od nieruchomości. Nieprawidłowość taką stwierdzono w 3 gminach z 67 skontrolowanych, np.

- *w Gminie Siedlisko, w 1 decyzji na 150 zbadanych, stwierdzono, że określając wysokość zobowiązania podatkowego dla podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą przyjęto jako podstawę opodatkowania „grunty i budynki pozostałe” zamiast „grunty i budynki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą”.*

W wyniku tego podatek za lata 1999-2001 został zaniżony o 30.290,81 zł.

- na ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego na podstawie danych dotyczących gruntów i budynków niezgodnych z ewidencją gruntów i budynków prowadzoną przez starostwa. Nieprawidłowości stwierdzono w 14 gminach z 67 skontrolowanych, np.
 - *w Gminie Elbląg, w 77 decyzjach na 125 objętych kontrolą, powierzchnia gruntów i budynków była mniejsza bądź większa niż to wynikało z ewidencji (rozbieżności wynosiły od 1 m² do 441 m²). W toku kontroli wyjaśniono rozbieżności dotyczące 9 podatników i ustalono, że zaniżyli oni podstawę opodatkowania. W stosunku do tych podatników wystawiono decyzje zwiększające wymiar podatku na łączną kwotę 1.393,9 zł,*
- nie zawieraniu w decyzjach uzasadnienia faktycznego i prawnego. Nieprawidłowość ta wystąpiła w 5 gminach na 67 skontrolowanych ,
- sporządzaniu decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego na lata 1999-2000 w jednym egzemplarzu (tylko dla podatnika). Nieprawidłowość ta wystąpiła w 5 gminach na 67 skontrolowanych. Brak w aktach podatkowych kopii decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego, stwarza zagrożenie nie wypełnienia obowiązku wynikającego z art. 227 § 1 Ordynacji podatkowej – stanowiącego, że organ podatkowy, do którego wpłynęło odwołanie, przekazuje je wraz z aktami sprawy właściwemu organowi odwoławczemu.

W 2 gminach z 67 skontrolowanych, mimo otrzymania ze starostwa powiatowego stosownych dokumentów, organ podatkowy nie podjął działań mających na celu ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego:

- *Prezydent Miasta Elbląga, pomimo przekazania przez Wydział Architektury i Planowania Przestrzennego Starostwa informacji dotyczących 142 obiektów budowlanych, oddanych do użytku w latach 1999-2000 nie wydał decyzji ustalających podatek dla 21 obiektów budowlanych. Opodatkowano je dopiero w toku kontroli na łączną kwotę 8.953,2 zł. W kolejnych 24 przypadkach nieruchomości podatników zostały wprowadzić opodatkowane,*

jednak zaniżono wysokość podatku. W wyniku kontroli wydano decyzje zwiększające wymiar podatku o łączną kwotę 21.400,8 zł.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli przyczyną powyższych nieprawidłowości była nierzetelność przeprowadzanych czynności sprawdzających. Wszystkie skontrolowane gminy przeprowadzały czynności sprawdzające w zakresie terminowości składania deklaracji i wpłacania zadeklarowanych podatków, stwierdzenia formalnej poprawności złożonych deklaracji i wykazów, ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Jednak czynności te ograniczano do pobieżnej analizy dokumentów i przyjmowania informacji od podatników bez ich weryfikacji.

2.3.4.5. W toku kontroli ustalono, że organy podatkowe nie wywiązują się z obowiązku przeprowadzania kontroli podatkowych u podatników. Kontrole takie zostały przeprowadzone w 51 gminach z 67 objętych kontrolą lecz objęto nimi znikomą liczbę podatników. W latach 1999 – I półrocze 2001 ogółem, w tych gminach, przeprowadzano 4.265 kontroli lecz objęto nimi tylko od 0,02% do około 2% ogólnej liczby podatników danej gminy. W poszczególnych gminach liczba przeprowadzonych kontroli była zróżnicowana. I tak od 1 do 20 kontroli przeprowadzono w 32 gminach, od 21 do 50 kontroli przeprowadzono w 13 gminach, od 50 do 100 kontroli przeprowadzono w 2 gminach, ponad 100 kontroli przeprowadzono w 3 gminach. Najwięcej kontroli przeprowadzono w gminie Leszno - 3063 kontrole. W gminie tej kontrole były przeprowadzane przez 3 osoby zatrudnione w tym celu na podstawie umowy zlecenia. W 16 gminach nie przeprowadzono żadnej kontroli, o których stanowi art. 282 Ordynacji podatkowej.

Nie przeprowadzanie lub przeprowadzanie kontroli w ograniczonym zakresie najczęściej wyjaśniano brakami kadrowymi i zbyt dużą liczbą zadań bieżących do wykonania.

Wyniki kontroli podatkowych wskazują, iż jest to właściwy instrument sprawdzenia wywiązywania się podatników z obowiązków wynikających z przepisów prawa. Stwierdzono bowiem, że w 90% kontroli podatkowych wykazano nieprawidłowości, w wyniku których zwiększono wymiaru podatku ogółem o 1.850,3 tys. zł i zmniejszono wymiar podatku o 360,3 tys. zł.

Na przykład:

- w gminie Radom, w okresie 1999 - I półrocze 2001, przeprowadzono ogółem 118 kontroli, w wyniku których dokonano zwiększenia wymiaru podatku o 474,5 tys. zł, oraz dokonano odpisu podatku na rzecz podatników o 326,7 tys. zł.,
- w gminie Sicienko, w okresie 1999 - I półrocze 2001, przeprowadzono ogółem 44 kontrole, w wyniku których dokonano zwiększenia wymiaru podatku o 54,1 tys. zł, oraz dokonano odpisu podatku na rzecz podatników o 3,6 tys. zł,
- w gminie Czersk, w okresie 1999 - I półrocze 2001, przeprowadzono ogółem 296 kontroli w wyniku których dokonano zwiększenia wymiaru podatku o 148,4 tys. zł, oraz dokonano odpisu podatku na rzecz podatników o 5,2 tys. zł.

2.3.4.6. W 25 gminach z 67 objętych kontrolą decyzje ustalające wysokość podatku od nieruchomości były przekazywane podatnikom w sposób umożliwiający zapłatę I raty podatku od nieruchomości w ustawowym terminie (do 15 marca roku podatkowego). W pozostałych 42 gminach wystąpiły przypadki opóźnienia w doręczaniu decyzji od 1 do 211 dni.

2.3.5. Zaległości podatkowe

2.3.5.1. Łączna kwota zaległości z tytułu podatku od nieruchomości, w 67 skontrolowanych gminach, wzrosła z 102.646,2 tys. zł na koniec 1999 r. do 126.048,5 tys. zł (tj. o 22,80%) na koniec 2000 r. i do 141.270, 3 tys. zł (tj. o 12,08%) na koniec I półrocza 2001 r. Zaległości te stanowiły:

- 30,74% zrealizowanych dochodów z podatku od nieruchomości (67 skontrolowanych gmin) na dzień 31 grudnia 1999 r. i 62,21% zaległości podatkowych ogółem,
- 34,72% zrealizowanych dochodów z tego podatku na dzień 31 grudnia 2000 r i 64,82% zaległości podatkowych ogółem,
- 62,22% zrealizowanych dochodów z tego podatku na dzień 30 czerwca 2001 r. i 62,45% zaległości podatkowych ogółem.

Dane dotyczące zaległości podatkowych, w poszczególnych latach, obrazuje poniższa tabela:

kwoty w zł

Lata	Dochody z podatku od nieruchomości	Zaległości		%	
		podatkowe ogółem	z tytułu podatku od nieruchomości	4:2	4:3
1.	2.	3.	4.	5.	6.
1999 r.	333.892.428	165.007.891	102.646.219	30,74	62,21
2000 r.	363.045.455	194.452.996	126.048.501	34,72	64,23
I półrocze 2001 r.	227.037.064	226.211.340	141.270.350	62,22	62,45

Źródło: wyniki kontroli NIK

Zaległości z tytułu podatku od nieruchomości 12 miast na prawach powiatu, w badanym okresie wyniosły 283.882,9 tys. zł, co stanowiło 76,73% ogółu zaległości z tego tytułu skontrolowanych gmin oraz 44,13% dochodów miast na prawach powiatu z tego tytułu.

Dane dotyczące zaległości z tytułu podatku od nieruchomości miast na prawach powiatu, w poszczególnych latach, obrazuje poniższa tabela:

w zł

Lata	Dochody z tytułu podatku od nieruchomości miast na prawach powiatu	Zaległości z tytułu podatku od nieruchomości		%	
		ogółem	miast na prawach powiatu	4:2	4:3
1.	2.	3.	4.	5.	6.
1999r.	236.922.390	102.646.219	73.669.974	31,09	71,77
2000 r.	250.834.350	126.048.501	96.399.362	38,43	76,47
I półrocze 2001 r.	155.433.880	141.270.350	113.812.844	73,22	80,56
Razem	643.190.620.	369.965.070	283.882.180	44,13	76,73

Źródło: wyniki kontroli NIK

W okresie objętym kontrolą i udział zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych wynosił – 88,78%, od osób fizycznych – 11,22% ogółu zaległości z tytułu podatku od nieruchomości. Tak duży udział procentowy zaległości podatkowych osób prawnych wynikał z faktu, iż dochody tych osób stanowiły w badanym okresie około 80%. Natomiast, w badanym okresie, w 12 skontrolowanych miastach na prawach powiatu udział

zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych wynosił – 90,8%, od osób fizycznych – 9,20% ogółu zaległości miast na prawach powiatu z tego tytułu

Dane dotyczące udziału zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych i osób prawnych w zaległościach w podatku od nieruchomości, w poszczególnych latach objętych kontrolą przedstawia poniższa tabela:

w zł

lata	Zaległości z tytułu podatku od nieruchomości			%	%
	ogółem	osób fizycznych	osób prawnych		
1.	2.	3.	4.	5.	6.
1999 r.	102.646.219	10.183.146	92.463.073	9,92	90,08
2000 r.	126.048.501	13.804.944	112.243.557	10,95	89,05
I półrocze 2001 r.	141.270.350	17.536.053	123.734.297	12,41	87,59
Ogółem:	369.965.070	41.524.143	328.440.927	11,22	88,78

Źródło: wyniki kontroli NIK

Dane dotyczące udziału zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych i osób prawnych 12 miast na prawach powiatu w zaległościach w podatku od nieruchomości, w poszczególnych latach objętych kontrolą przedstawia poniższa tabela:

w zł

lata	Zaległości z tytułu podatku od nieruchomości miast na prawach powiatu			%	%
	ogółem	osób fizycznych	osób prawnych		
1.	2.	3.	4.	5.	6.
1999 r.	73.669.974	6.394.595	67.275.379	8,68	91,32
2000 r.	96.399.362	8.725.863	87.673.499	9,05	90,95
I półrocze 2001 r.	113.812.844	10.988.846	102.823.998	9,66	90,34
Ogółem:	283.882.180.	26.109.304	257.772.876	9,20	90,80

Źródło: wyniki kontroli NIK

2.3.5.2. Egzekucja zaległości podatkowych

W 67 skontrolowanych gminach zaległości

a) objęte upomnieniami stanowiły:

- na dzień 31 grudnia 1999 r. - 40.707,3 tys. zł, tj. 39,66% zaległości z tytułu podatku od nieruchomości,
- na dzień 31 grudnia 2000 r. – 46.269,9 tys. zł, tj. 36,71% zaległości z tytułu podatku od nieruchomości,

- na dzień 30 czerwca 2001 r. – 44,228,14 tys. zł, tj. 31,31 % zaległości z tytułu podatku od nieruchomości,

b) objęte tytułami wykonawczymi stanowiły:

- na dzień 31 grudnia 1999 r. 38.492,80 tys. zł, tj. 37,50% zaległości z tytułu podatku od nieruchomości,
- na dzień 31 grudnia 2000 r. 52.637,6 tys. zł, tj. 41,76% zaległości z tytułu podatku od nieruchomości,
- na dzień 30 czerwca 2001 r. 14.239,4 tys. zł, tj. 34,35% zaległości z tytułu podatku od nieruchomości.

W wyniku podjętych działań windykacyjnych wyegzekwowano:

- w 1999 r. – 21.833,9 tys. zł, co stanowiło 21,27% zaległości z tytułu podatku od nieruchomości,
- w 2000 r. – 18.532,9 tys. zł, co stanowiło 14,70% zaległości z tytułu podatku od nieruchomości,
- w I półroczu 2001 r. – 14.239,4 tys. zł, co stanowiło 10,08% zaległości z tytułu podatku od nieruchomości.

Dane dotyczące egzekucji zaległości z tytułu podatku od nieruchomości obrazuje poniższe zestawienie:

w zł

Lata	Zaległości				%		
	z tytułu podatku od nieruchomości	objęte upomnieniami	objęte tytułami wykonawczymi*	wyegzekwowane	3:2	4:2	5:2
1.	2.	3	4	5.	6.	7.	8.
1999 r.	102.646.219	40.707.280	38.492.796	21.833.947	39,66	37,50	21,27
2000 r.	126.048.501	46.269.828	52.637.574	18.532.994	36,71	41,76	14,70
I półrocze 2001 r.	141.270.350	44.228.135	48.525.612	14.239.371	31,31	34,35	10,08

Źródło: wyniki kontroli NIK

* kwoty zaległości objęte tytułami wykonawczymi są wyższe od kwot objętych upomnieniami, gdyż w stosunku do osób prawnych, nie we wszystkich przypadkach były wysyłane upomnienia. Miało to miejsce wówczas gdy w deklaracji zawarto informację, że stanowi ona podstawę wszczęcia egzekucji administracyjnej

Egzekucję zaległości z tytułu podatku od nieruchomości w 12 skontrolowanych miastach na prawach powiatu przedstawia poniższe zestawienie:

Lata	Zaległości miast na prawach powiatu				%		
	z tytułu podatku od nieruchomości	objęte upomnieniami	objęte tytułami wykonawczymi*	wyegzekwowane	3:2	4:2	5:2
1.	2.	3	4	5.	6.	7.	8.
1999 r.	73.669.974	25.263.419	29.664.432	16.812.511	34,29	40,26	22,82
2000 r.	96.399.362.	30.255.758	43.336.587	11.688.786	31,38	44,95	12,12
I półrocze 2001 r.	113.812.844	29.983.922	39.682.829	10.770.596	26,34	34,86	9,46

Źródło: wyniki kontroli NIK

Kontrola wykazała, iż 12 miast na prawach powiatu, w okresie objętym kontrolą, odzyskało 71,92% łącznej kwoty wyegzekwowanych zaległości:

w zł

Lata	Zaległości wyegzekwowane		%
	ogółem	przez miasta na prawach powiatu	
1.	2.	3.	4.
1999 r.	21.833.947	16.812.511	77,00
2000 r.	18.532.994	11.688.786	63,07
I półrocze 2001 r.	14.239.371	10.770.596	75,63
Razem	54.606.312	39.271.893	71,92

Źródło: wyniki kontroli NIK

Jedną z przyczyn zmniejszającej się skuteczności egzekucji zobowiązań podatkowych było nieprzestrzeganie, obowiązujących w okresie objętym kontrolą, przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z 21 maja 1999 r. w sprawie sposobu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych. Przepisy wymienionego rozporządzenia zobowiązywały m.in. do systematycznej kontroli terminowości zapłaty zobowiązań pieniężnych, przysyłania dłużnikom upomnień wzywających do uregulowania

niezapłaconych w terminie należności, a po bezskutecznym upływie terminu wyznaczonego w upomnieniu na uregulowanie zobowiązania, do wystawienia tytułu wykonawczego³⁴.

We wszystkich skontrolowanych gminach, do dłużników zalegających z zapłatą podatku (bądź raty podatku), były wysyłane upomnienia z zagrożeniem wszczęcia egzekucji po upływie siedmiu dni od dnia doręczenia upomnienia. Również we wszystkich skontrolowanych jednostkach były wystawiane tytuły wykonawcze w celu egzekucji zaległości podatkowych. Jednakże upomnieniami i tytułami wykonawczymi objęto tylko około 40% zaległości z tytułu podatku od nieruchomości. Najwyższa Izba Kontroli negatywnie oceniła kontrolę terminowości uiszczania podatku (rat podatku). Upomnienia do dłużników wysyłane były z opóźnieniem sięgającym nawet kilku miesięcy od daty powstania zaległości podatkowej, zaś tytuły wykonawcze wystawiane były po upływie 17 do 536 dni od daty doręczenia upomnienia:

Na przykład:

- w gminie Wilkołaz upomnienia wysyłane były po upływie 15 do 28 dni od daty powstania zaległości podatkowych, zaś tytuły wykonawcze wystawiano w terminie od 71 do 536 dni od daty ustawowego terminu płatności podatku,
- w gminie Biała Podlaska upomnienia wysyłane były po upływie 19 do 88 dni od daty powstania zaległości podatkowej, zaś tytuły wykonawcze wystawiano, w stosunku do osób fizycznych w terminie od 44 do 103 dni od daty ustawowego terminu płatności podatku, w stosunku do osób prawnych w terminie od 44 do 97 dni od daty ustawowego terminu płatności podatku,
- w gminie Suwałki z 48 wystawionych upomnień, 35 wystawiono w okresie od 1 do 2 miesięcy od daty powstania zaległości podatkowej, zaś tytuły wykonawcze w stosunku do 11 dłużników wystawiono w terminie ponad 3 miesięcy od daty doręczenia upomnienia.

W przypadku zaległości osób prawnych jedną z przyczyn zmniejszającej się skuteczności egzekucji zobowiązań podatkowych, jak wyjaśniano, była pogarszająca się sytuacja finansowo-gospodarcza podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, w niektórych przypadkach skutkująca postawieniem tych podmiotów w stan upadłości lub likwidacji. Wobec takich podmiotów nie podejmowano działań egzekucyjnych lecz zaległości podatkowe zgłaszano jako wierzytelności do masy upadłości.

³⁴ Obecnie obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów (w tej samej sprawie) z dnia 4 lipca 2001 r. (Dz. U. Nr 74, poz. 790)

Na przykład:

- w Gminie Lubin z 28 dłużników (osób prawnych), 6 postawionych zostało w stan upadłości. Kwota zaległości 6 dłużników zgłoszonych do zaspokojenia z masy upadłości wyniosła 1.238,1 tys. zł, tj. 66,5% ogółu zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych w tej gminie,
- w Gminie Sobótka z 15 dłużników (osób prawnych), 5 postawionych zostało w stan upadłości. Kwota ich zaległości zgłoszonych do zaspokojenia z masy upadłości wyniosła 94,5 tys. zł, tj. 50,7% ogółu zaległości z tytułu podatku od nieruchomości w tej gminie.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie oceniła zabezpieczanie zaległości podatkowych poprzez ustanowienie hipoteki na nieruchomościach dłużników. W okresie objętym kontrolą w 44 gminach na 67 skontrolowanych ustanowiono 785 hipotek na łączną kwotę 159.728,66 tys. zł, co stanowiło 43,17 % zaległości z tytułu podatku od nieruchomości.

W 8 gminach z 67 objętych kontrolą podejmowano dodatkowe działania w celu wyegzekwowania należności podatkowych, polegające na ustaleniu aktualnych adresów podatników i ustaleniu spadkobierców nieżyjących podatników.

W 2 gminach skorzystano z możliwości kompensaty zobowiązań:

- w gminie Więcbork – potrącenie z wzajemnej wierzytelności zastosowano ogółem w stosunku do 23 podatników na łączną kwotę 316,40 tys. zł. Ponadto w 2000 r. Gmina ta za zaległości podatkowe w kwocie 56,06 tys. zł przejęła notarialnie majątek podatnika w postaci nieruchomości zabudowanej,
- w gminie Barlinek – na podstawie 14 decyzji dokonano potrącenia z wzajemnych wierzytelności ogółem na kwotę 161,7 tys. zł.

2.3.5.6. We wszystkich skontrolowanych gminach skarbnicy, w ramach sprawozdań z wykonania budżetu gminy, sporządzali okresowe sprawozdania dotyczące zaległości podatkowych. Natomiast w 4 gminach z 67 skontrolowanych, rady gmin, w ramach uprawnień kontrolnych, dokonały kontroli organu podatkowego,. W wyniku przeprowadzonych kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości.

2.3.6. Ulgi w podatku od nieruchomości

2.3.6.1. Wnioski podatników

We wszystkich gminach objętych kontrolą podatnicy podatku od nieruchomości występowali o udzielenie ulg w zapłacie podatku.

Osoby fizyczne wnioski o udzielenie ulg najczęściej uzasadniały trudną sytuacją materialno-finansową spowodowaną: brakiem zatrudnienia, uzyskiwaniem niskich dochodów z emerytur i rent, zdarzeniami losowymi (pożary, powodzie, kradzieże, susze), zwiększonymi wydatkami w związku z chorobą podatnika lub jego najbliższych.

Osoby prawne i osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą wnioski o udzielenie ulg uzasadniały trudnościami w prowadzeniu działalności gospodarczej, spowodowanymi: brakiem zamówień, zmniejszeniem produkcji, sezonowością produkcji, nie wywiązywaniem się kontrahentów z płatności należności, poniesionymi nakładami na rozwój firmy.

W 45 gminach na 67 skontrolowanych stwierdzono przypadki kilkukrotnego występowania, w ciągu jednego roku podatkowego, przez tego samego podatnika o ulgę w zapłacie podatku.

2.3.6.2 Udzielanie ulg w podatku od nieruchomości

W okresie objętym kontrolą organy podatkowe 67 skontrolowanych gmin wydały ogółem 14.441 decyzji w sprawach ulg w podatku od nieruchomości. W wyniku 11.412 decyzji pozytywnych (79,02% ogółu decyzji), przyznano podatnikom ulgi w wysokości ogółem 105.646,4 tys. zł. Organy podatkowe gmin wydały 3.029 decyzji negatywnych (20,98% ogółu decyzji), odmawiając przyznania ulgi w łącznej kwocie 50.947,01 tys. zł.

Dane dotyczące wydanych decyzji i ich skutków finansowych w okresie objętym kontrolą obrazuje poniższe zestawienie:

kwoty w zł

lata	liczba wydanych decyzji			%		kwota decyzji			%	
	ogółem	pozytywne	negatywne	3:2	4:2	ogółem	pozytywnych	negatywnych	8:7	9:7
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.
1999	5.112	3.950	1.162	77,27	22,73	50.571.000	34.067.467	16.503.533	67,37	32,63
2000	6.553	5.236	1.317	79,90	20,10	69.789.951	45.939.487	23.850.464	65,83	34,17
I półrocze 2001	2.776	2.226	550	80,19	19,81	36.232.528	25.639.491	10.593.037	70,76	29,24

Ogółem	14.441	11.412	3.029	79,02	20,98	156.593.479	105.646.445	50.947.034	67,47	32,53
---------------	---------------	---------------	--------------	--------------	--------------	--------------------	--------------------	-------------------	--------------	--------------

Źródło: wyniki kontroli NIK

Decyzje pozytywne, w wyniku których udzielono ulg w podatku od nieruchomości dotyczyły:

- 2.074 - odroczenia terminu płatności podatku na kwotę 30.638 tys. zł, (tj. 18,3% ogółu decyzji pozytywnych i 29% ogólnej kwoty udzielonych ulg),
- 989 - rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowych wraz z odsetkami na kwotę 33.959,7 tys. zł, (tj. 8,7% ogółu decyzji pozytywnych i 32,14% ogólnej kwoty udzielonych ulg),
- 5.828 - umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę na kwotę 23.556,3 tys. zł, (tj. 51,07% ogółu decyzji pozytywnych i 22,30% ogólnej kwoty udzielonych ulg),
- 2.521 - zaniechania poboru podatku na kwotę 17.492,4 tys. zł, (tj. 22,09% ogółu decyzji pozytywnych i 16,56% ogólnej kwoty udzielonych ulg).

Dane dotyczące liczby decyzji pozytywnych, w rozbiciu na poszczególne rodzaje ulg, wydanych w poszczególnych latach objętych kontrolą przedstawia poniższa tabela:

Lata	Liczba decyzji pozytywnych								
	ogółem	odroczenie	% 3:2	rozłożenie na raty	% 5:2	umorzenie	% 7:2	zaniechanie poboru	% 9:2
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	
1999 r.	3.950	757	19,16	327	8,28	2.033	51,47	833	21,09
2000 r.	5.236	802	15,32	411	7,85	2.467	47,12	1.556	29,71
I półrocze 2001 r.	2.226	515	23,13	251	11,28	1.328	59,66	132	5,93
ogółem	11.412	2074	18,17	989	8,67	5.828	51,07	2.521	22,09

Źródło: wyniki kontroli NIK

Dane dotyczące łącznych kwot udzielonych ulg, w rozbiciu na poszczególne rodzaje ulg, w poszczególnych latach objętych kontrolą przedstawia poniższa tabela:

kwoty w zł

Lata	Kwoty udzielonych ulg								
	ogółem	odroczenie	% 3:2	rozłożenie na raty	% 5:2	umorzenie	% 7:2	zaniechanie poboru	% 9:2
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	
1999	34.067.467	8.956.462	26,29	12.413.305	36,44	6.545.859	19,21	6.151.841	18,06
2000	45.939.487	14.075.114	30,64	14.037.280	30,55	10.868.071	23,66	6.959.022	15,15
I półrocze	25.639.491	7.606.501	29,67	7.509.118	29,28	6.142.378	23,96	4.381.494	17,09

2001									
ogółem	105.646.445	30.638.077	29,00	33.959.703	32,14	23.556.308	22,30	17.492.357	16,56

Źródło: wyniki kontroli NIK

W 2000 r. łączna kwota udzielonych ulg w 67 gminach, w porównaniu do roku 1999, wzrosła nominalnie o 11.872.020 zł, tj. o 25,84%, w tym kwota udzielonych ulg polegająca na:

- odroczeniu terminu płatności podatku wzrosła o 5.118.652 zł, tj. o 36,37%,
- na rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę wzrosła o 1.623.975 zł, tj. o 11,57%,
- na umorzeniu w całości lub w części zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę wzrosła o 4.322.212 zł, tj. o 39,77%,
- na zaniechaniu poboru podatku wzrosła o 807.181 zł, tj. o 11,60%.

Najwięcej decyzji pozytywnych wydanych przez organy podatkowe, w latach 1999 -I półrocze 2001r, dotyczyło umorzenia zaległości podatkowych (5.828), najmniej - rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę (989).

Najwyższe kwoty udzielonych ulg, w latach 1999- I półrocze 2001 - dotyczyły rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę (tj. 33.959.703 zł) najniższe – zaniechania poboru podatku (tj. 17.492.357 zł).

W okresie objętym kontrolą kwota ulg udzielonych osobom prawnym stanowiła 94,24% łącznej kwoty udzielonych ulg (tj. 105.646,4 tys. zł). Natomiast udział ulg udzielonych osobom fizycznym w łącznej kwocie udzielonych ulg stanowił 5,76%.

Udzielone ulgi osobom fizycznym i osobom prawnym, w okresie objętym kontrolą, w poszczególnych rodzajach ulg przedstawia poniższa tabela:

kwoty w zł

Wyszczególnienie	Kwota udzielonych ulg			%	%
	ogółem	osobom fizycznym	osobom prawnym	3:2	4:2
1.	2.	3.	4.	5.	6.
Odroczenie terminu płatności podatku	30.638.077	1.468.471	29.169.606	4,79	95,21
rozłożenie na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej	33.959.703	2.485.794	31.473.909	7,32	92,68
umorzenie zaległości podatkowych	23.556.308	1.417.143	22.139.165	6,02	93,98

zaniechanie poboru	17.492.357	714.364	16.777.993	4,08	95,92
--------------------	------------	---------	------------	------	-------

Źródło: wyniki kontroli NIK

Udzielone przez organy podatkowe gmin ulgi powodują dwa rodzaje skutków:

- zmniejszają poziom dochodów gmin (umorzenie i zaniechanie poboru),
- „opóźniają” realizację dochodów z podatku (odroczenie i rozłożenie na raty).

Równocześnie jednak skutkiem ulg jest najczęściej przetrwanie firm i ochrona miejsc pracy, co ma wpływ na wysokość wydatków na pomoc społeczną i na dochody gmin z udziałów w podatkach dochodowych.

W latach 1999 – I półrocze 2001 r. skutki udzielonych ulg polegających na umorzeniu i zaniechaniu poboru podatku wyniosły ogółem 41.048,7 tys. zł, co stanowiło 4,44% zrealizowanych dochodów z podatku od nieruchomości. Natomiast skutki udzielonych ulg polegających na odroczeniu i rozłożeniu na raty wyniosły ogółem 64.638,8 tys. zł, co stanowiło 6,99% zrealizowanych dochodów z tytułu podatku od nieruchomości.

Skutki finansowe udzielonych ulg w poszczególnych latach przedstawia poniższa tabela:

kwoty w zł

Lata	Dochody z podatku od nieruchomości	Umorzenie i zaniechanie poboru	Odroczenie i rozłożenie na raty	% 3:2	% 4:2
1.	2.	3.	4.	5.	6.
1999 r.	333.892.428	12.697.700	21.369.767	3,80	6,40
2000 r.	363.045.455	17.827.093	28.112.394	4,91	7,74
I półrocze 2001 r.	227.037.064	10.523.872	15.156.619	4,64	6,68
Ogółem	923.974.947	41.048.665	64.628.780	4,44	6,99

Źródło: wyniki kontroli NIK

2.3.6.3. W toku postępowania o udzielenie ulg w podatku wystąpiły nieprawidłowości polegające na:

- rozpatrzeniu wniosków podatników i wydaniu decyzji przez organy podatkowe bez przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, tj. bez zebrania materiału dowodowego mającego na celu ustalenie sytuacji materialnej podatnika, co było sprzeczne z art. 122 i 187 § 1 Ordynacji podatkowej. Nieprawidłowość ta wystąpiła 30 gminach na 67 skontrolowanych i dotyczyła około 56% skontrolowanych decyzji,

- b) niesporządzaniu protokołów z przeprowadzonego postępowania wyjaśniającego, co było niezgodne z art. 172 Ordynacji podatkowej. Nieprawidłowość ta wystąpiła w 32 gminach z 67 skontrolowanych i dotyczyła około 65 % skontrolowanych decyzji,
- c) niezachowaniu ustawowego miesięcznego terminu załatwienia sprawy oraz niezawiadomieniu strony o przyczynach zwłoki i nowym terminie załatwienia sprawy, co stanowiło naruszenie art. 139 § 1 i art. 140 Ordynacji podatkowej. Nieprawidłowość ta wystąpiła w 10 gminach z 67 objętych kontrolą i dotyczyła około 25 % skontrolowanych decyzji.

Niekiedy decyzje wydawane w sprawach ulg podatkowych nie spełniały wymogów określonych w Ordynacji podatkowej. Stwierdzono, że:

- a) w 24 gminach organy podatkowe gmin nie zawarły w niektórych decyzjach uzasadnienia prawnego, co stanowiło naruszenie art.210 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej (około 80% skontrolowanych decyzji w tych gminach),
- b) w 27 gminach organy podatkowe wydając decyzję uwzględniającą w całości wniosek strony nie zawarły uzasadnienia faktycznego, co było niezgodne z art.. 210 § 5 Ordynacji podatkowej (około 85% skontrolowanych decyzji w tych gminach). Natomiast w przypadkach odmowy udzielenia ulgi w podatku lub częściowego udzielenia ulg, uzasadnienia faktyczne nie spełniały wymogów art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, tj. nie wskazywały faktów, które uznały za udowodnione, dowodów, którym dały wiarę oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówiły wiarygodności (około 67% skontrolowanych decyzji w tych gminach),
- c) w 3 gminach decyzje w sprawie nie zawierały oznaczenia strony, co było sprzeczne z art.210 §1 pkt 3 Ordynacji podatkowej (około 12 % skontrolowanych decyzji w tych gminach)
- d) w 4 gminach decyzje w sprawie ulg nie zawierały pouczenia o trybie odwoławczym, co stanowiło naruszenie art. 210 pkt 7 ordynacji podatkowej pomimo uchwalenia przez rady gmin (około 7 % skontrolowanych decyzji w tych gminach),
- e) w 2 gminach organy podatkowe gmin orzekały o udzieleniu ulg bez zachowania przewidzianej prawem formy decyzji, co stanowiło naruszenie art. 207 § 1 ordynacji podatkowej (około 5% skontrolowanych decyzji w tych gminach),

- f) w 3 gminach w decyzjach w sprawie ulg podatkowych nie wskazano właściwej podstawy prawnej, co było sprzeczne z art. 210 § 4 pkt 4 Ordynacji podatkowej (około 7% skontrolowanych decyzji w tych gminach).

Ponadto wystąpiły przypadki, kiedy organ podatkowy udzielał ulg w podatku bez podstawy prawnej. Nieprawidłowości polegały na:

- Umarzaniu rat podatku w sytuacji, gdy podatek nie był zaległością podatkową. W myśl art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy może umorzyć tylko w całości lub w części zaległości podatkowe lub odsetki za zwłokę. Ustawodawca w tym przepisie nie daje kompetencji organom podatkowym do umarzania bieżących rat podatku.
- Umarzaniu zaległości podatkowych pod warunkiem. Ustawodawca w art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej nie daje możliwości stawiania warunków, od spełnienia których byłoby możliwe umarzanie zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę.
- Odraczaniu zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę. Zgodnie z art. 48 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy jest uprawniony do odraczania terminu płatności podatku. Oznacza to, że podatnikowi, który przed upływem terminu płatności podatku złożył wniosek o odroczenie terminu płatności podatku nie można odroczyć terminu płatności, jeżeli przed wydaniem decyzji upłynął termin płatności podatku. Wynika to z faktu, że z mocy prawa powstaje zaległość podatkowa, co do której odroczenia terminu płatności organ podatkowy nie ma kompetencji. Tym bardziej nie można odroczyć terminu zaległości podatkowej, gdy wniosek podatnika w tej sprawie wpłynął po terminie płatności podatku.³⁵

Szczególnym przypadkiem udzielenia, bez podstawy prawnej, ulg w podatku od nieruchomości było udzielenie ulgi polegające na zaniechaniu poboru podatku w 2001 r. Podstawą prawną zaniechania poboru podatku był art. 22 § 2 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej. Z dniem 1 stycznia 2001 r. przepis ten został uchylony.³⁶ Zgodnie z art. 11 powołanej ustawy, udzielenie ulgi polegające na zaniechaniu poboru podatku mogło mieć miejsce jedynie wtedy gdy wniosek o udzielenie tej ulgi został złożony do 31 grudnia 2000 r.

³⁵ Patrz: „Podatki i opłaty lokalne w pytaniach i odpowiedziach” – Leonard Etel, Mariusz Popławski, Sławomir Presnarowicz; MUNICIPIUM, Warszawa 2000 r.

³⁶ na podstawie art. 5 ustawy z dnia 8 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o dopłatach do oprocentowania niektórych kredytów bankowych, ustawy - Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o

W toku kontroli ustalono, że w 2001 r. organy podatkowe 19 gmin wydały ogółem 132 decyzje o zaniechaniu poboru podatku na łączną kwotę 4.381,5 tys. zł. Spośród 19 w 7 gminach decyzje (72) zostały wydane na podstawie, nieobowiązującego w 2001 r., art. 22 § 2 pkt. 1 lit. b Ordynacji podatkowej. Łączna kwota udzielonych ulg bez podstawy prawnej wynosiła 41,5 tys. zł, (tj. 0,94% udzielonych ulg z tego tytułu).

W myśl art. 247 § 1 pkt 2 i 3 Ordynacji podatkowej, wydanie decyzji bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa stanowi przesłankę do stwierdzenia jej nieważności.

III. PRZEBIEG POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO I DZIAŁAŃ PODJĘTYCH PO ZAKOŃCZENIU KONTROLI.

We wszystkich 67 skontrolowanych gminach kierownicy jednostek kontrolowanych protokoły kontroli podpisali bez wnoszenia zastrzeżeń.

W 24 jednostkach nie kontrolowanych, w związku z przeprowadzaną kontrolą, zasięgnięto informacji w trybie art. 29 pkt 2 lit. f ustawy o NIK. W charakterze świadka przesłuchano 9 osób.

W 16 skontrolowanych jednostkach zorganizowano, na podstawie art. 58 ustawy o NIK, narady pokontrolne, podczas których omówiono nieprawidłowości i wnioski wynikające z ustaleń kontroli.

Do kierowników 67 skontrolowanych jednostek³⁷ skierowano wystąpienia pokontrolne. W 2 przypadkach kierownicy tych jednostek (Prezydent Miasta Kielce, Burmistrz Miasta Konstantynów Łódzki) wnieśli zastrzeżenia do ocen, uwag i wniosków zawartych w wystąpieniach.

Zastrzeżenie wniesione przez Prezydenta Miasta Kielce dotyczyło wniosku pokontrolnego dotyczącego przedkładania Radzie Miejskiej projektów uchwały zawierającej wzory formularzy wykazów nieruchomości i deklaracji podatku od nieruchomości.

Uchwałą Komisji Odwoławczej Najwyższej Izby Kontroli – Delegatury w Kielcach z dnia 16 stycznia 2002 r. zastrzeżenie zostało oddalone w całości.

Zastrzeżenia wniesione przez Burmistrza Konstantynowa dotyczyły:

a) ogólnej działalności organu podatkowego w zakresie:

- nie przedłożenia Radzie Miejskiej uchwały zawierającej wzory formularzy wykazów nieruchomości i deklaracji podatku od nieruchomości,

komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych - w związku z dostosowaniem do prawa Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 122, poz. 1315).

³⁷ W opisie przebiegu postępowania pokontrolnego uwzględniono również wyniki jednej kontroli rozpoznawczej w Urzędzie Gminy w Radziejowicach

- nie ustalenia sposobu określania wartości budowli,
 - b) nie uwzględnienia, w planie dochodów z tytułu podatku od nieruchomości, spłaty zaległości,
 - c) nie dostosowania zakładowego planu kont do przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 1999 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont.... (Dz.U. Nr 50, poz. 511),
 - d) nie przeprowadzania kontroli podatkowych,
 - e) windykacji zaległości podatkowych, w tym terminowości wystawiania upomnień,
 - f) nie przeprowadzania postępowania wyjaśniającego przy udzielaniu ulg podatkowych,
- Uchwałą Komisji Odwoławczej Najwyższej Izby Kontroli – Delegatury w Łodzi zastrzeżenia dotyczące:
- a) ogólnej oceny działalności burmistrza jako organu podatkowego,
 - b) terminowości przekazywania uchwały podatkowej ustalającej stawki podatku od nieruchomości na 2000 r.,
 - c) prowadzenia kontroli podatku od nieruchomości,
 - d) terminowości wystawiania tytułów wykonawczych

zostały uwzględnione. W pozostałej części zastrzeżenia zostały oddalone.

Ponadto wystąpienia zostały skierowane do 2 rad gmin.

W wystąpieniach pokontrolnych sformułowano łącznie 364 wnioski pokontrolne. Na dzień 9 maja 2001 r. adresaci wystąpień poinformowali NIK o zrealizowaniu 174 wniosków i podjęciu działań zmierzających do realizacji 44 wniosków pokontrolnych, 146 wniosków nie zostało zrealizowanych.

W wyniku przeprowadzonych kontroli stwierdzono, iż z naruszeniem prawa została wydatkowana kwota 112.634 zł. Ponadto stwierdzono nieprawidłowości skutkujące uszczupleniem dochodów gmin na łączną kwotę 15.320.721 zł. Nieprawidłowości te polegały na przyjęciu błędnej podstawy opodatkowania, przyjęciem zaniżonej stawki podatku, uchwaleniu stawek podatku od nieruchomości poniżej 50% górnych stawek określonych przez Ministra Finansów, udzieleniu ulg w podatku bez podstawy prawnej. W wyniku kontroli stwierdzono również inne nieprawidłowości finansowe na łączną kwotę 833.887 zł. Najwyższa Izba Kontroli podjęła działania w celu wyegzekwowania kwoty 13.264.151 zł. W wyniku kontroli NIK odzyskano łącznie kwotę 76.337 zł.

Po kontroli NIK skierowała 2 wnioski o ukaranie za naruszenie dyscypliny finansów publicznych do właściwych komisji orzekających.

Wnioski skierowane do kierowników jednostek skontrolowanych dotyczyły:

1. uchwał w sprawie podatku od nieruchomości w tym:

- a) przedkładanie radom gmin projektów uchwał w sprawie określenia wzorów wykazów nieruchomości i deklaracji na podatek od nieruchomości,
- b) uwzględnianie w projektach uchwał przedkładanych radom gmin stawek podatku od nieruchomości dla wszystkich kategorii opodatkowania,

- c) przestrzegania terminów przedkładania regionalnej izbie obrachunkowej uchwał w sprawie podatku od nieruchomości,
- 1. realizacji dochodów z podatku od nieruchomości w tym:
 - a) rzetelnego sporządzania sprawozdań budżetowych z podaniem faktycznych kwot skutków obniżenia górnych stawek podatkowych i udzielonych ulg podatkowych,
 - b) dostosowania zasad rachunkowości i planu kont w zakresie prowadzenia ewidencji podatków i opłat lokalnych zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.
- 2. prawidłowości i terminowości pobierania podatku od nieruchomości w tym:
 - a) doręczania podatnikom decyzji o wymiarze podatku w terminie umożliwiającym zapłatę pierwszej raty podatku w ustawowym terminie,
 - b) weryfikowania danych zawartych w wykazach i deklaracjach składanych przez podatników podatku od nieruchomości poprzez m.in. porównanie ich z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów i budynków prowadzonymi przez starostwa powiatowe,
 - c) dokonywania czynności sprawdzających zgodnie z przepisami zawartymi w ustawie – Ordynacja podatkowa,
 - d) przeprowadzania kontroli w zakresie podatku od nieruchomości w celu sprawdzenia rzetelności i poprawności danych zawartych w deklaracjach i wykazach nieruchomości,
 - e) przeprowadzenia postępowania podatkowego i wyegzekwowania należności od podatników, którzy nieprawidłowo określali przedmiot opodatkowania w deklaracjach podatkowych,
 - f) wyegzekwowania należności od podatników którym wymierzono podatek w niższej wysokości.
- 3. egzekucji zaległości podatkowych w tym:
 - a) wysyłania upomnień do zalegających z zapłatą bezzwłocznie po upływie terminów płatności podatku, a w przypadkach bezskutecznego upływu terminu wystawiania tytułów wykonawczych,
 - b) założenia i prowadzenia ewidencji wysyłanych upomnień według zasad określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie sposobu postępowania wierzycieli należności pieniężnych.
- 4. udzielania ulg w podatku od nieruchomości w tym:

- a) rozpatrywania wniosków o przyznanie ulgi podatkowej w ustawowym terminie oraz powiadamiania stron o przyczynach niedotrzymania terminu oraz wskazywania nowego terminu załatwienia sprawy,
- b) przeprowadzenia udokumentowanego postępowania wyjaśniającego w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego przed wydaniem decyzji w sprawie ulg podatkowych,
- c) sporządzania decyzji w sprawach ulg podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem powoływania podstaw prawnych i formułowania uzasadnień faktycznych zgodnie z art. 210 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa.

Warszawa, dnia..... maja 2002 r.

Dyrektor
Departamentu Administracji Publicznej

Czesława Rudzka – Lorentz

Zatwierdzam

Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli

Piotr Kownacki

Warszawa, dnia 13 maja 2002 r.