



KAP-4101-004-00/2014
Nr ewid. 206/2014/P/14/005/KAP

Informacja o wynikach kontroli

**PRAWIDŁOWOŚĆ I SKUTECZNOŚĆ REALIZACJI
PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO
PODATKÓW LOKALNYCH
ORAZ DOCHODÓW Z MAJĄTKU**

DEPARTAMENT
ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

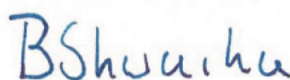
MISJA

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

WIZJA

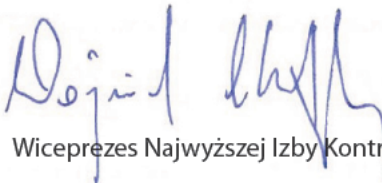
Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Dyrektor
Departamentu Administracji Publicznej:
Bogdan Skwarka



Akceptuję:

Wojciech Kutyla



Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

Zatwierdzam:

Krzysztof Kwiatkowski



Prezes Najwyższej Izby Kontroli

Warszawa, dnia 6.03.2015r.

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
T/F +48 22 444 50 00

www.nik.gov.pl

1. ZAŁOŻENIA KONTROLI	6
1.1. Temat i numer kontroli.....	6
1.2. Uzasadnienie podjęcia kontroli	6
1.3. Cel kontroli	6
1.4. Organizacja i zakres kontroli.....	7
2. PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI.....	8
2.1. Ocena kontrolowanej działalności	8
2.2. Analiza podstawowych wielkości charakteryzujących proces pozyskiwania dochodów objętych kontrolą	10
2.3. Uwagi i wnioski.....	13
3. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI	15
3.1. Prawidłowość wymiaru podatków lokalnych.....	15
3.1.1. Uchwalanie prawa miejscowego dotyczącego podatków i opłat lokalnych.....	15
3.1.2. Aktualizacja baz i ewidencji podatkowych	17
3.1.3. Wymiar podatków lokalnych.....	21
3.2. Skuteczność i poprawność egzekwowania zaległości podatkowych.....	24
3.3. Prawidłowość stosowania ulg podatkowych.....	30
3.3.1. Badanie ulg podatkowych.....	30
3.3.2. Opłata prolongacyjna	36
3.4. Prawidłowość i skuteczność realizacji dochodów z majątku	37
3.4.1. Plany wykorzystania zasobu nieruchomości	37
3.4.2. Ulgi cywilnoprawne	38
3.4.3. Sprzedaż i dzierżawa nieruchomości.....	39
3.4.4. Rzetelność planowania dochodów z majątku.....	42
3.4.5. Pozostałe nieprawidłowości.....	43
4. INFORMACJE DODATKOWE	44
4.1. Przygotowanie i przebieg kontroli	44
4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli.....	44
4.3. Finansowe rezultaty kontroli	45
5. ZAŁĄCZNIKI.....	46

Wykaz stosowanych skrótów i pojęć

ustawa o NIK	ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.)
ustawa o finansach publicznych lub ufp	ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.)
ustawa o samorządzie gminnym	ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.)
ustawa o podatkach i opłatach lokalnych	ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 849)
Ordynacja podatkowa	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.)
ustawa o gospodarce nieruchomościami	ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2014 r., poz. 518 ze zm.)
ustawa prawo geodezyjne i kartograficzne	ustawa z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2010 r., Nr 193, poz. 1287 ze zm.)
ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji	ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2014 r., poz. 1619 ze zm.)
Kpa	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2013 r., poz. 267 ze zm.)
ustawa o pomocy publicznej	ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2007 r., Nr 59, poz. 404 ze zm.)
rozporządzenie w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc <i>de minimis</i>	rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc <i>de minimis</i> (Dz. U. z 2010 r., Nr 53, poz. 311 ze zm.)
rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji	rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. Nr 137, poz. 1541 ze zm.) – obowiązujące w okresie objętym kontrolą
rozporządzenie w sprawie ewidencji podatkowej	rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej (Dz. U. Nr 107, poz. 1138)
kierownik jednostki kontrolowanej	należy przez to rozumieć wójta, burmistrza lub prezydenta miasta
EGiB	ewidencja gruntów i budynków prowadzona przez starostę na podstawie rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454 ze zm.)

pomoc publiczna

ingerencja instytucji państwowych, polegająca na przyznaniu w jakiejkolwiek formie, pomocy pojedynczemu podmiotowi gospodarczemu bądź grupie podmiotów, prowadząca do zakłócenia konkurencji na wolnym rynku.

Definicja tego pojęcia wynika bezpośrednio z przepisów art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹, (dawny art. 87 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską²) oraz orzecznictwa Komisji Europejskiej i Sądów Unii Europejskiej. Wskazują one, iż pomocą publiczną jest wszelka pomoc, która łącznie spełnia następujące przesłanki:

- beneficjentem wsparcia jest przedsiębiorca;
- jest udzielona za pośrednictwem lub ze źródeł państwowych w jakiejkolwiek formie;
- stanowi korzyść dla beneficjenta oraz jest selektywna;
- zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorcom;
- wpływa na wymianę handlową pomiędzy Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej.

Należy podkreślić, iż niespełnienie choćby jednej z powyżej przedstawionych przesłanek nie pozwala zakwalifikować danego rodzaju wsparcia jako pomocy publicznej.

Pomoc publiczna jest, co do zasady, zakazana państwom członkowskim Unii Europejskiej na podstawie ww. artykułów. Od tej zasady są wyłączenia (pomoc socjalna, klęski żywiołowe) oraz możliwość uznania za zgodne z *Traktatem*, niektórych rodzajów pomocy (wyłączenia blokowe). Zamiar udzielenia pomocy publicznej podlega notyfikacji – zgłoszeniu Komisji Europejskiej, na mocy art. 108 ust 3 *Traktatu*. Zgłoszeniu podlega każda pomoc, która nie została od tego obowiązku zwolniona na podstawie innych przepisów (np. rozporządzeń w sprawie wyłączeń blokowych, pomocy *de minimis* czy innych)

pomoc de minimis

szczególna kategoria wsparcia udzielanego przez państwo, gdyż uznaje się, że ze względu na swą małą wartość nie powoduje ona zakłócenia konkurencji w wymiarze unijnym. W związku z powyższym, nie stanowi ona *de facto* pomocy publicznej w rozumieniu art. 107 ust. 1 *Traktatu*, a w konsekwencji nie podlega obowiązkowi notyfikacji Komisji Europejskiej. Zasady udzielania pomocy *de minimis* określa rozporządzenie Komisji (UE) Nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 *Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis*³ (wcześniej rozporządzenie Komisji (UE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 *Traktatu do pomocy de minimis*⁴).

Łączna wartość pomocy *de minimis*⁵ dla jednego beneficjenta nie może przekroczyć równowartości 200 tys. euro brutto w okresie 3 lat kalendarzowych, a w przypadku podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą w sektorze transportu drogowego towarów – 100 tys. euro

UOKiK

Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów

RIO

Regionalna Izba Obrachunkowa

benchmarking

porównywanie procesów, procedur, wyników, osiąganych rezultatów, w celu osiągnięcia lepszego poziomu rozwoju i satysfakcji obywateli zamieszkujących daną jednostkę samorządu terytorialnego⁶

j.s.t.

jednostki samorządu terytorialnego

¹ Wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012 r., s. 47).

² Wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006 r., s. 37).

³ Dz. Urz. UE L 352 z 24.12.2013 r., s. 1.

⁴ Dz. Urz. UE L 379 z 28.12.2006 r., s. 5.

⁵ Dokonując oceny wniosku przedsiębiorcy, bierze się pod uwagę bieżący rok kalendarzowy oraz dwa poprzednie lata. Nie ma znaczenia forma pomocy, źródło jej pochodzenia ani cel, na jaki została wykorzystana – do ogólnej puli wliczane są wszystkie środki uzyskane przez danego przedsiębiorcę jako pomoc *de minimis* w badanym okresie.

⁶ „Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne”. Beata Filipiak. Difin. Warszawa 2011.

1 ZAŁOŻENIA KONTROLI

1.1 Temat i numer kontroli

Prawidłowość i skuteczność realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego podatków lokalnych oraz dochodów z majątku (P/14/005).

1.2 Uzasadnienie podjęcia kontroli

Kontrola została podjęta z inicjatywy własnej Najwyższej Izby Kontroli. Temat kontroli mieścił się w priorytetowym obszarze kontroli przyjętym w planie pracy NIK na 2014 r. pn. *Zapewnienie poprawy warunków życia obywateli w warunkach bieżącej i długofalowej stabilności finansowej państwa*. Potrzeba przeprowadzenia szczegółowej kontroli prawidłowości i skuteczności realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego podatków lokalnych oraz dochodów z majątku wynikała z:

- ustaleń wcześniejszych kontroli NIK,
- skarg wpływających do NIK,
- interpelacji poselskich, wskazujących na nieprawidłowości w udzielaniu ulg podatkowych.

Cykliczne kontrole planowe koordynowane przez Departament Administracji Publicznej⁷, Delegatury NIK w: Olsztynie⁸, Poznaniu⁹ i Rzeszowie¹⁰ oraz kontrola doraźna¹¹, zrealizowane w latach 2000–2011, wykazały liczne nieprawidłowości w zakresie m.in. określenia (zaniżenia lub zawyżenia) należnych gminie dochodów, braku działań windykacyjnych lub podejmowaniu ich ze zwłoką, nieprawidłowego udzielania ulg podatkowych oraz sprzedaży mienia w oparciu o nieaktualne operaty szacunkowe. Posłowie w interpelacjach i zapytaniach wskazywali najczęściej na problemy niedopuszczalnej dowolności przy wydawaniu indywidualnych decyzji w sprawie ulg i zwolnień podatkowych, nieprzejrzyste lub niejednolite kryteria stosowane przy ocenie wniosków w sprawie udzielania ulg.

Dochody własne stanowią niezbędną podstawę działalności finansowej gmin. Polityka finansowa jednostki samorządu terytorialnego polega na pozyskiwaniu odpowiednich środków finansowych, które umożliwiają realizację nałożonych na nią zadań.

1.3 Cel kontroli

Celem kontroli NIK była ocena działalności jednostek samorządu terytorialnego w zakresie prawidłowości i skuteczności pozyskiwania dochodów własnych z wybranych podatków lokalnych (podatek od nieruchomości i podatek od środków transportowych) oraz dochodów z majątku. W szczególności ocenie poddano:

- prawidłowość wymiaru podatków lokalnych,
- skuteczność i poprawność egzekwowania zaległości podatkowych,
- prawidłowość stosowania ulg podatkowych,
- prawidłowość i skuteczność realizacji dochodów z majątku, w tym rzetelność ich planowania.

⁷ Kontrola nr P/00/183, Kontrola realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego dochodów z majątku.

⁸ Kontrola nr P/06/144, Ustalenie i egzekwowanie przez gminy opłaty adiacenckiej oraz opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości, w związku z uchwaleniem lub zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w latach 2004–2006 (I półrocze).

⁹ Kontrola nr P/06/148, Stosowanie ulg podatkowych przez organy gmin oraz skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych w latach 2004–2006 (I półrocze) oraz P/09/165, Stosowanie przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podmiotów działających na ich terenie.

¹⁰ Kontrola nr P/11/163, Ulgi udzielane przez gminy w odniesieniu do podatków stanowiących ich dochód w latach 2008–2010.

¹¹ Kontrola nr I/08/010, Ulgi udzielane przez gminy w odniesieniu do podatków stanowiących ich dochód w latach 2005–2008.

1.4 Organizacja i zakres kontroli

Kontrolę przeprowadzono w 28 jednostkach¹² na terenie sześciu województw¹³, z tego w 12 gminach miejskich oraz 16 gminach miejsko-wiejskich, na podstawie art. 2 ust. 2 ustawy o NIK z uwzględnieniem kryteriów określonych w art. 5 ust. 2 ww. ustawy, tj. pod względem legalności, gospodarności i rzetelności.

Badaniami kontrolnymi objęto okres od 1 stycznia 2012 r. do 30 czerwca 2014 r. Wykaz jednostek objętych kontrolą stanowi załącznik nr 2 do Informacji.

Czynności kontrolne przeprowadzono w okresie od 25 czerwca do 10 października 2014 r.

W Informacji wykorzystano również dane uzyskane z Ministerstwa Finansów na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f) ustawy o NIK, dotyczące funkcjonowania systemu informatycznego, służącego do porównywania ze sobą informacji opisujących nieruchomości, gromadzonych w gminnych bazach ewidencji podatkowej nieruchomości oraz w ewidencji gruntów i budynków gromadzonych w bazach powiatowych.

¹² Dobór jednostek do kontroli został opisany w pkt 4 niniejszej Informacji.

¹³ Tj.: podlaskiego, łódzkiego, opolskiego, podkarpackiego, śląskiego i mazowieckiego.

2.1 Ocena kontrolowanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości¹⁴, działania objętych kontrolą gmin w celu prawidłowej i skutecznej realizacji dochodów z podatków lokalnych oraz dochodów z majątku.

Pozytywną ocenę uzasadnia w szczególności fakt, że:

- Gminy uchwałyły akty prawa miejscowego dotyczące wysokości stawek podatków oraz opublikowały je (z wyjątkiem jednej) – z odpowiednim wyprzedzeniem do daty wejścia w życie – w dziennikach urzędowych. Wywiązały się także z obowiązku przedłożenia powyższych uchwał właściwej Regionalnej Izbie Obrachunkowej (wszystkie) oraz właściwym wojewodom (z wyjątkiem jednej). We wszystkich objętych kontrolą gminach ich rady określiły szczegółowe zasady, sposób i tryb udzielania ulg cywilnoprawnych [str. 15–17, 38–39].
- Gminy (z wyjątkiem jednej) posiadały – wymagane § 2 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości – systemy informatyczne do prowadzenia ewidencji podatkowej, które umożliwiały eksportowanie danych z ewidencji w formacie umożliwiającym ich porównanie z danymi zawartymi w EGİB. Większość kontrolowanych gmin rzetelnie aktualizowała ewidencję podatników podatku od środków transportowych (z wyjątkiem dwóch) oraz podatku od nieruchomości (19 z 28 gmin). Także większość gmin (19 z 28) prawidłowo weryfikowała poprawność danych zawartych w informacjach i deklaracjach składanych przez podatników, niezbędnych do prawidłowego wymiaru podatku [str. 17–24].
- Dochody z majątku były planowane w latach 2012–2014 (I półrocze), poza incydentalnymi przypadkami, rzetelnie. Większość gmin (16 z 28) wywiązała się z obowiązku opracowania planów wykorzystania zasobu nieruchomości, mających istotne znaczenie dla racjonalnej gospodarki w tym zakresie [str. 37–38, 42–43].

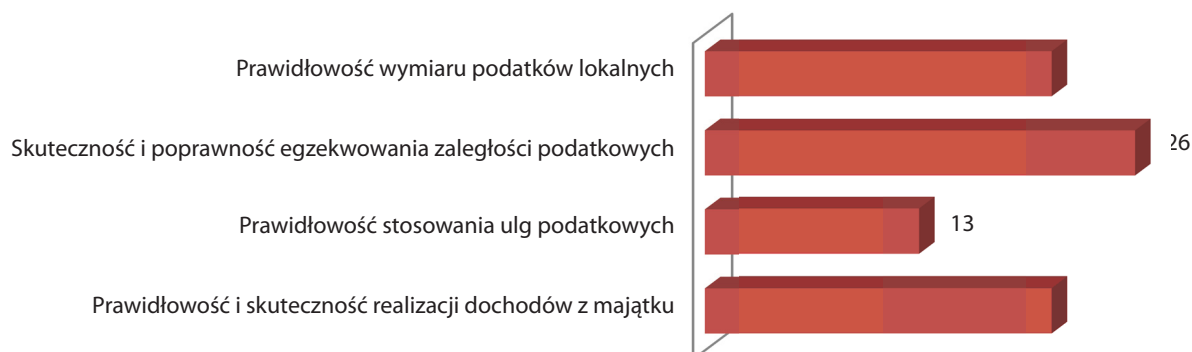
Część działań gmin była jednak nieprawidłowa, a niektóre z tych działań prowadzone były w sposób mogący podważać zaufanie obywateli do organów podatkowych. Nieprawidłowości wystąpiły przy wymiarze podatku, egzekwowaniu zaległości, stosowaniu ulg podatkowych oraz przy realizacji dochodów z majątku. W większości powyższych obszarów działalności nieprawidłowości występowały powszechnie, choć ich skala w poszczególnych kontrolowanych gminach była zróżnicowana. Tylko w przypadku jednej z 28 jednostek objętych kontrolą skala stwierdzonych nieprawidłowości uzasadniała sformułowanie oceny negatywnej. Szczegółowy wykaz ocen został zawarty w załączniku nr 2 do niniejszej Informacji.

Liczbę jednostek kontrolowanych, w których stwierdzono nieprawidłowości w realizacji zadań w poszczególnych obszarach objętych kontrolą przedstawiono na poniższym wykresie (kontrolę przeprowadzono w 28 jednostkach).

¹⁴ NIK stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna; pozytywna, mimo stwierdzonych nieprawidłowości; negatywna. NIK oceniła pozytywnie sześć gmin; pozytywnie pomimo stwierdzonych nieprawidłowości 21 gmin; negatywnie jedną gminę. Szczegóły w załączniku nr 2 do niniejszej Informacji.

Wykres nr 1

Liczba jednostek, w których stwierdzono nieprawidłowości w odniesieniu do poszczególnych obszarów objętych kontrolą



Źródło: Wyniki kontroli NIK.

Nieprawidłowości dotyczyły:

- **nierzetelnego prowadzenia bądź braku (dziewięć gmin, tj. 32,1%) weryfikacji danych zawartych w informacjach i deklaracjach składanych przez podatników**, co stanowiło naruszenie art. 272 pkt 2 i 3 Ordynacji podatkowej oraz skutkowało pomijaniem istotnych okoliczności stanu faktycznego i niewłaściwym wymiarem podatku [str. 21–23];
- **niewprowadzenia mechanizmów zapewniających właściwy obieg dokumentów wewnątrz urzędu jak również niekorzystanie z zewnętrznych źródeł informacji**, w wyniku czego w dziewięciu gminach (32,1%) nie dokonywano systematycznej aktualizacji i weryfikacji danych w ewidencji podatku od nieruchomości, co skutkowało nieprawidłowym wymiarem podatku lub niewymierzeniem i niepobraniem podatku [str. 20–21];
- **niewykorzystywania przez organ podatkowy (w 15 gminach, tj. 53,6%), przewidzianej w art. 281 § 1 Ordynacji podatkowej, możliwości kontroli u podatników**, podczas gdy jest to jedna z możliwości zweryfikowania niektórych podawanych przez podatników danych (np. dotyczących powierzchni użytkowej) [str. 24];
- **opieszłości w prowadzeniu działań windykacyjnych, co skutkowało niską skutecznością egzekwowania zaległości podatkowych**. W 22 gminach (78,6 %) upomnienia wystawiane były ze zwłoką w stosunku do terminu płatności, natomiast w 16 gminach (57,1%) odnotowano opieszłość w wystawianiu tytułów wykonawczych, czym naruszono przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Ordynacji podatkowej oraz Kpa [str. 24–29];
- **nierzetelności postępowań podatkowych w sprawach ulg (12 gmin, tj. 42,9%), polegającej na stosowaniu nieprzejrzystych lub niejednorodnych kryteriów przy ocenie wniosków, dowolności w wydawaniu decyzji oraz nieprawidłowym dokumentowaniu i nieprzestrzeganiu terminów w prowadzonych postępowaniach, co zwiększa ryzyko wystąpienia korupcjogennego mechanizmu dowolności**. W dziewięciu gminach (32,1%) wystąpiły przypadki naruszania zasad stosowania ustawowych przesłanek udzielania ulg oraz braku udokumentowania ich zaistnienia, co było niezgodne z art. 67a § 1, art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 Ordynacji podatkowej. W sześciu gminach (21,4%) wystąpiły przypadki naruszania zasad przyznawania pomocy *de minimis*. Także w sześciu gminach nie dochowano ustawowych terminów przewidzianych dla poszczególnych czynności w postępowaniu podatkowym [str. 30–35];

- **wydawania (w jednej z gmin) odmiennych rozstrzygnięć w analogicznym stanie faktycznym oraz różnicowania terminów wystawiania tytułów wykonawczych w zależności od wysokości zaległości podatkowej**, co należy uznać za naruszenie zasady zaufania do organów podatkowych, wynikającej z Ordynacji podatkowej [str. 30–31];
- **naruszania ustawowych zasad sporządzania decyzji administracyjnych**, co skutkowało m.in. zaistnieniem przesłanek mogących stanowić podstawę do stwierdzenia ich nieważności. W pięciu gminach (17,6%) naruszono zasady udzielania upoważnień do wydawania przedmiotowych decyzji określone m.in. w art. 39 ust. 1 i 2 ustawy o samorządzie gminnym w zw. z art. 13 ust. 1 pkt 1 i art. 143 § 1 Ordynacji podatkowej. W trzech gminach (10,7%) wydawane decyzje nie spełniały wymogów określonych w art. 210 § 1 Ordynacji podatkowej, m.in. poprzez niewłaściwe oznaczenie organu podatkowego oraz powołanie niewłaściwej lub niekompletnej podstawy prawnej [str. 23, 34–35];
- **niedochowania (przez sześć gmin, tj. 21,1%) należytej staranności przy opracowywaniu uchwał dotyczących podatków lokalnych**, co skutkowało ich unieważnianiem w całości lub w części przez Kolegia Regionalnych Izb Obrachunkowych, w szczególności w zakresie regulacji dotyczących zwolnień z podatku od nieruchomości [str. 15–17];
- **niesporządzenia (przez 12 gmin, tj. 42,9%) planów wykorzystania zasobu nieruchomości**, co było niezgodne z art. 25 ust. 1 i 2 w zw. z art. 23 ust. 1 pkt 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami i mogło powodować trudności w prowadzeniu racjonalnej i prawidłowej polityki w zakresie gospodarowania nieruchomościami gminnymi [str. 37–38];
- **nieprzestrzegania obowiązku (w czterech gminach, tj. 14,9%) uzyskania zgody rady gminy (w formie uchwały), gdy po umowie zawartej na czas oznaczony strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość**. Spowodowane to było m.in. błędną interpretacją art. 18 ust. 2, pkt 9 lit. a ustawy o samorządzie gminnym i stosowaniem upoważnienia ogólnego udzielonego burmistrzom przez rady gmin. W ten sposób rady pozbawiły się możliwości wypełnienia ustawowych obowiązków kontroli każdego przypadku zawierania takich umów [str. 40–41].

Negatywnymi skutkami stwierdzonych nieprawidłowości, obok naruszenia prawa, były uszczuplenia w dochodach gmin z tytułu badanych podatków (2 155,9 tys. zł)¹⁵, a także negatywny odbiór społeczny takich zjawisk jak: unieważnianie przez organy nadzoru uchwał z powodu promowania zwolnieniami podatkowymi określonych podmiotów, dowolne wydawanie decyzji w sprawach ulg podatkowych według niejasnych, niejednorodnych zasad oraz opieszałość bądź odstępowanie od egzekucji podatkowej.

2.2 Analiza podstawowych wielkości charakteryzujących proces pozyskiwania dochodów objętych kontrolą

- W 28 gminach objętych kontrolą udział badanych dochodów w dochodach ogółem w okresie objętym kontrolą wyniósł 22,5%. Dochody z tytułu badanych podatków¹⁶ stanowiły 18,5%, natomiast dochody z majątku 4,0%.
- W 28 gminach objętych kontrolą łączne dochody z tytułu badanych podatków w okresie objętym kontrolą, wzrosły o 4,2%, z kwoty 269 146 tys. zł na koniec 2012 r. do kwoty 280 343 tys. zł na koniec 2013 r. Ich udział w dochodach ogółem w tym okresie wynosił 18,5% z tego:

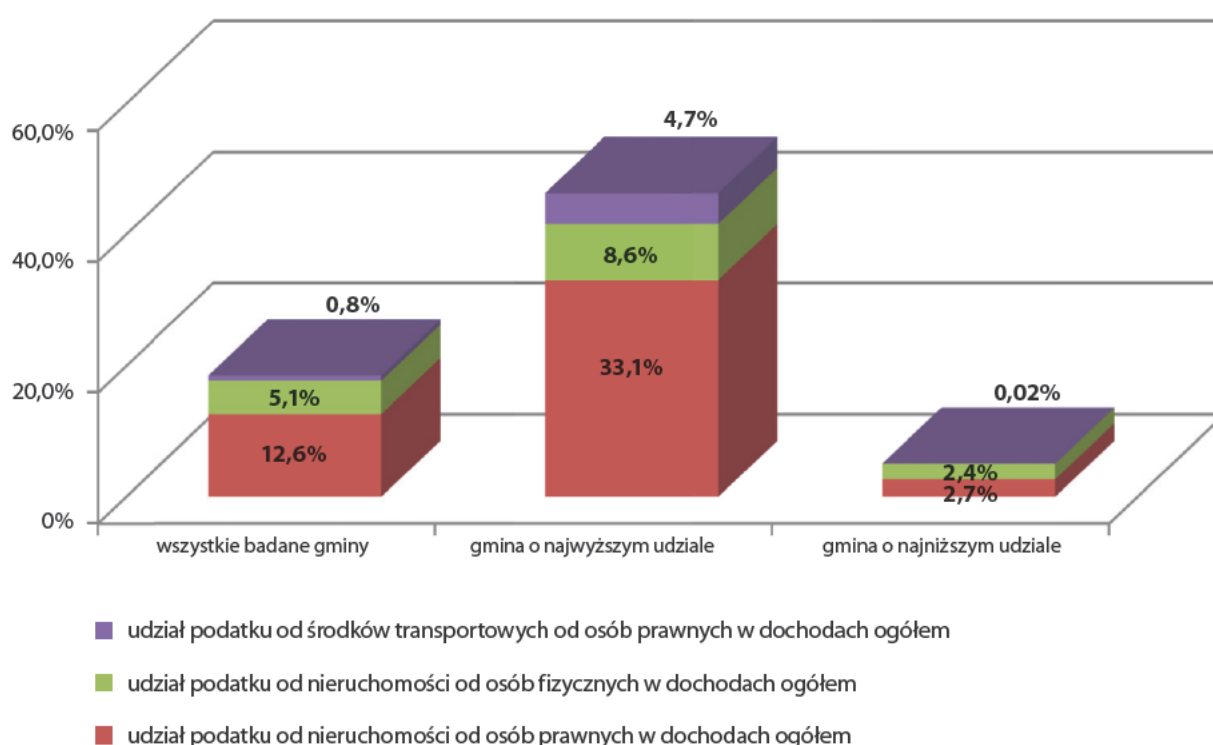
¹⁵ Szczegółowy opis finansowych rezultatów kontroli został zawarty w pkt 4 niniejszej Informacji.

¹⁶ Dochody z tytułu podatków: od nieruchomości od osób prawnych i fizycznych, od środków transportowych.

- dla podatku od nieruchomości od osób prawnych 12,6%, przy czym najwyższy udział odnotowano w gminie Błonie (**33,1%**) a najniższy w gminie Sulejów (2,7%);
- dla podatku od nieruchomości od osób fizycznych 5,1% przy czym najwyższy udział odnotowano w gminie Choroszcz (**8,6%**) a najniższy w gminie Błaszki (2,4%);
- dla podatku od środków transportowych od osób prawnych 0,8% przy czym najwyższy udział odnotowano w gminie Sulejówek (**4,7%**) a najniższy w gminie Radlin (0,02%).

Wykres nr 2

Udział badanych podatków w dochodach ogółem



Źródło: Wyniki kontroli NIK.

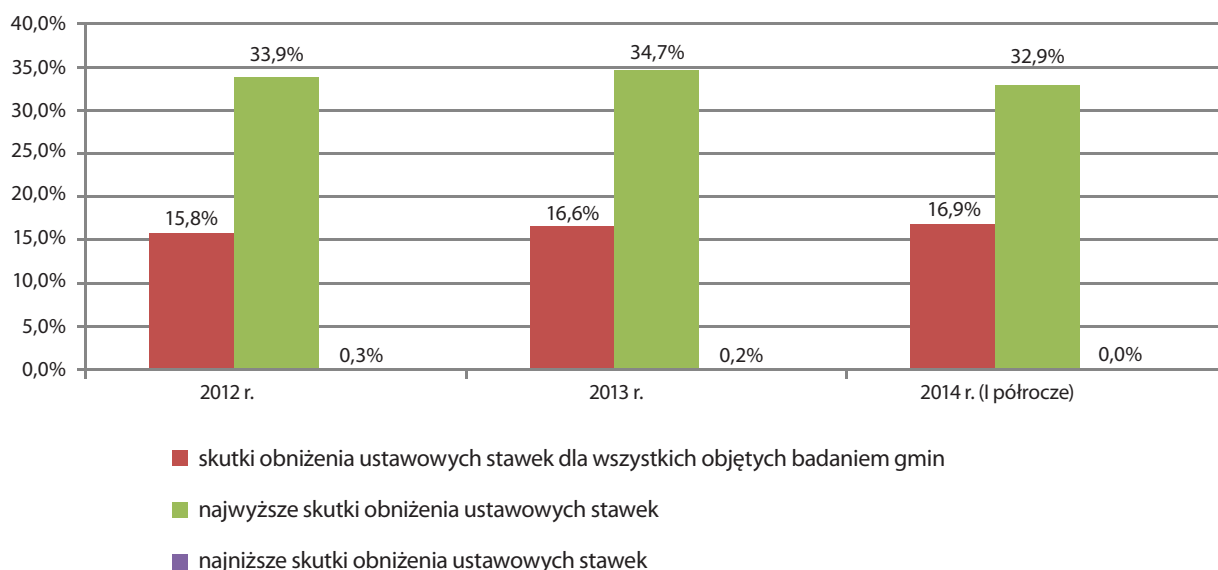
- We wszystkich objętych kontrolą gminach, rady gmin skorzystały z możliwości obniżenia górnych granic stawek w zakresie podatku od środków transportowych. Tylko w Ustrzykach Dolnych przy uchwalaniu stawek podatku od nieruchomości zastosowano maksymalne dopuszczalne stawki. W badanym okresie skutki obniżenia górnych stawek podatkowych¹⁷ objętych badaniem podatków dla wszystkich gmin wyniosły: 51 897,1 tys. zł w 2012 r., 56 076,3 tys. zł w 2013 r. oraz 37 819,2 tys. zł na koniec I półrocza 2014 r., co stanowiło odpowiednio **15,8%**, **16,6%** oraz **16,9%** dochodów z podatków liczonych bez zastosowania obniżenia stawek. Skala rezygnacji z potencjalnych dochodów w poszczególnych gminach była zróżnicowana, i tak:
 - w 2012 r. najwyższy poziom obniżenia górnych stawek podatkowych odnotowano w gminach: Pilzno (**33,9%**), Błaszki (29,2%), Sulejówek (26,4%) oraz Choroszcz (25,1%). Natomiast najniższy w gminach: Ustrzyki Dolne (**0,3%**), Piastów (1,7%) oraz Pyskowice (3,9%);

¹⁷ Wyliczone według stawek określonych w obwieszczeniach Ministra Finansów, w porównaniu do wysokości podatków naliczonych według stawek uchwalonych przez rady gmin.

- w 2013 r. najwyższy poziom obniżenia górnych stawek podatkowych odnotowano w gminach: Pilzno (**34,7%**), Sulejówek (33,1%), Błaszki (29,2%), Choroszcz (26,3%) oraz Olesno (26,3%). Natomiast najniższy w gminach: Ustrzyki Dolne (**0,2%**), Piastów (1,7%), Błonie (3,6%) oraz Pyskowice (3,9%);
- w 2014 r. (I półrocze) najwyższy poziom obniżenia górnych stawek podatkowych odnotowano w gminach: Sulejówek (**32,9%**) Pilzno (32,3%), Błaszki (28,2%), oraz Olesno (27%). Natomiast najniższy w gminach: Ustrzyki Dolne (**0,0%**), Piastów (1,8%), Błonie (3,6%) oraz Pyskowice (3,8%).

Wykres nr 3

Skutki obniżenia górnych granic stawek podatkowych w odniesieniu do dochodów liczonych bez zastosowania obniżenia stawek



Źródło: Wyniki kontroli NIK.

Możliwość elastycznego określania – w ramach maksymalnego limitu – poziomu stawek podatku stanowi dla gmin istotne narzędzie kształtowania polityki podatkowej. Objęte kontrolą gminy nie przygotowały odrębnych założeń polityki podatkowej, a tylko dwie¹⁸ zawarły takie założenia w strategii Miasta. Z pozostałych 26 gmin tylko sześć¹⁹ posiadało pisemne analizy dotyczące skutków obniżania ustawowych stawek podatkowych lub ulg. W pozostałych gminach decyzje w sprawie obniżenia stawek podatkowych poprzedzone były m.in. analizami roboczymi, z których nie sporządzano dokumentów analitycznych i opracowań. Jak wyjaśniano, przy określaniu wysokości stawek brano pod uwagę m.in. stawki obowiązujące w gminach sąsiadujących, wpływy podatków w latach poprzednich, sytuację gospodarczą oraz przewidywaną inflację.

Zdaniem NIK, dokumentowanie analiz – zwłaszcza dotyczących ważnych kwestii finansowych – jest istotne z punktu widzenia kontroli zarządczej. Brak udokumentowania przeprowadzonej analizy utrudnia bowiem odtworzenie podjętych decyzji oraz ocenę rzetelności jej przeprowadzenia i wyników.

¹⁸ Dotyczy gmin: Kobyłka i Wilamowice.

¹⁹ Dotyczy gmin: Zielonka, Konstantynów Łódzki, Olesno, Pilzno, Ustrzyki Dolne oraz Wasilków.

- Z możliwości wprowadzenia opłaty prolongacyjnej z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności skorzystały rady 14 gmin objętych badaniem (tj. 50%). Pozostałe gminy nie skorzystały z możliwości uzyskania dodatkowych dochodów wynikających z tych opłat w przypadku udzielenia ulg [str. 36].
- W skontrolowanych gminach łączna kwota zaległości z tytułu podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych w badanym okresie wzrosła z 47 480,4 tys. zł na początku 2012 r. do 53 906,9 tys. zł wg stanu na dzień 30 czerwca 2014 r. (nominalnie o 13,5%). Relatywnie największy przyrost zaległości w badanym okresie miał miejsce w gminach: Bieruń (o 250,4%²⁰), Milanówek (o 128,8%²¹) oraz Sulejówek (o 128,4%). Natomiast największe zmniejszenie stanu zaległości odnotowano w gminach: Ozimek (o 82,0%), Mońki (o 69,5%) oraz Radlin (60,2%).
- Stan zaległości łącznie we wszystkich badanych gminach na koniec 2012 r. i 2013 r. wynosił odpowiednio 16,4% i 19,6% zrealizowanych dochodów z tytułu objętych badaniem podatków, przy czym najwyższy występiał się w gminach: Piastów (odpowiednio 78,6% i 82,3%) oraz Ustrzyki Dolne (odpowiednio 57,8% i 65,9%). Najniższy stan zaległości w stosunku do badanych dochodów odnotowano natomiast w gminach: Ożarów Mazowiecki (odpowiednio 3,1% i 2,9%) oraz Mońki (odpowiednio 8,8% i 4,4%). Należy zwrócić uwagę, że w grupie jednostek z najwyższym udziałem zaległości w dochodach poziom ten się pogarszał. Natomiast tam, gdzie gminy dbały o wysoką ściągalskość dochodów problem zaległości był w kolejnych latach coraz mniejszy. Wskazuje to na utrwalenie negatywnych i pozytywnych tendencji.
- Utrwalony, systemowy charakter problemu rosnących zaległości potwierdza także skuteczność egzekucji zaległości, która w okresie objętym kontrolą zmniejszała się. W 2012 r. wyegzekwowano 36,6%, a w 2013 r. 28,1% ogólnej kwoty zaległości. Przyczyną zmniejszającej się skuteczności egzekucji była m.in. utrzymująca się w tym okresie opieszałość w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych.
- W gminach, w których skutki obniżenia górnych stawek podatkowych były najmniejsze (uchwalano wysokie stawki podatku) stan zaległości w stosunku do dochodów uzyskanych z tytułu badanych podatków był najwyższy (Piastów, Nowa Dęba, Ustrzyki Dolne). Natomiast w gminach, w których skutki obniżenia górnych stawek były najwyższe (uchwalono niskie stawki podatku) stan zaległości w stosunku do dochodów uzyskanych z tytułu badanych podatków był najniższy (Chroszcz, Mońki, Pilzno, Sulejówek). Prawidłowość ta może wskazywać, że wysokim podatkom towarzyszy niska ich ściągalskość.

2.3 Uwagi i wnioski

Skala i zakres stwierdzonych w kontroli nieprawidłowości wskazują, że realizacja dochodów z podatków lokalnych i z gospodarowania majątkiem jest zadaniem trudnym i skomplikowanym. Prawidłowa i skuteczna realizacja przez jednostki samorządu terytorialnego tego zadania wymaga, zdaniem NIK, podjęcia lub zintensyfikowania działań eliminujących stwierdzone nieprawidłowości. Kluczowe znaczenie w tym zakresie, obok stosowania przez gminy obowiązujących przepisów prawa ma przejrzystość stosowanych procedur oraz inicjatywa własna gminy zmierzająca do budowania zaufania obywateli do organów podatkowych.

²⁰ Tak znaczny przyrost zaległości był związany m.in. z ujęciem w kwocie zaległości wg stanu na dzień 31.12.2013 r. kwot zaległości spornych przedsiębiorcy górniczego z tytułu podatku od nieruchomości od wyrobisk górniczych.

²¹ Tak znaczny wzrost stanu zaległości spowodowany był niewypłacalnością jednego z podatników.

Stwierdzony podczas badań kontrolnych stan faktyczny wskazuje, że w dalszym ciągu powtarzają się nieprawidłowości stwierdzone w toku poprzednich kontroli NIK, zarówno w zakresie nieprawidłowości dotyczących gminnych uchwał podatkowych, wymiaru i egzekucji podatku jak i w zakresie udzielania indywidualnych ulg podatkowych.

Ponadto w kontroli stwierdzono, że brak jest skutecznego i wydajnego narzędzia, służącego do porównywania danych z ewidencji podatkowej nieruchomości z danymi z EGiB, w celu prawidłowego ustalenia wymiaru podatku. Badane gminy (24 z 28 objętych kontrolą, tj. 85,7%) nie wykorzystują funkcjonalności posiadanych systemów informatycznych do porównywania danych ewidencji podatkowej nieruchomości z danymi z EGiB, z uwagi m.in. na niedostosowanie udostępnionej przez Ministra Finansów integrującej elektronicznej platformy (IPE-PN), służącej do porównywania ze sobą tych danych jak również z uwagi na brak w EGiB danych dotyczących m.in. powierzchni użytkowej budynków [str. 17–19].

W celu prawidłowego i skutecznego realizowania przez gminy podatków lokalnych oraz dochodów z majątku, w ocenie NIK, konieczne jest:

- Zapewnienie przez gminy rozwiązań organizacyjnych i prawnych, które umożliwią:
 - ♦ bieżącą weryfikację zaległości podatkowych oraz terminowe i rzetelne podejmowanie czynności sprawdzających, co ma istotne znaczenie z punktu widzenia zabezpieczenia należnych budżetowi gminy wpływów,
 - ♦ pełne wykorzystanie potencjału dochodowego m.in. poprzez wyegzekwowanie od wszystkich podatników, u których wystąpiły okoliczności skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego, wymaganych deklaracji i informacji podatkowych,
 - ♦ rzetelność w procesie udzielania ulg podatkowych,
 - ♦ wywiązywanie się rad gmin z ustawowego obowiązku podejmowania uchwał w sprawach majątkowych gminy, przekraczających zakres zwykłego zarządu.
- Zapewnienie przez Ministra Finansów funkcjonowania spójnego i skutecznego systemu informatycznego wspierającego porównywanie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków z danymi z ewidencji podatkowej nieruchomości, w celu umożliwienia wywiązywania się gmin z tego obowiązku, który został nałożony § 2 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości.

Wnioski skierowane do burmistrzów zostały przedstawione w części 4 Informacji.

3 WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

3.1 Prawdliwość wymiaru podatków lokalnych

3.1.1. Uchwalanie prawa miejscowego dotyczącego podatków i opłat lokalnych

Zgodnie z art. 90 ustawy o samorządzie gminnym wójt obowiązany jest do przedłożenia wojewodzie uchwał rady gminy w ciągu 7 dni od dnia ich podjęcia (ust. 1). Wójt przedkłada regionalnej izbie obrachunkowej na zasadach określonych w ust. 1 uchwałę budżetową (...) oraz inne uchwały rady gminy i zarządzenia wójta objęte zakresem nadzoru regionalnej izby obrachunkowej (ust. 2). Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, do właściwości regionalnych izb obrachunkowych należy badanie uchwał rady gminy m.in. w sprawie podatków i opłat lokalnych. Zgodnie z art. 91 ustawy o samorządzie gminnym uchwały sprzeczne z prawem są nieważne. O nieważności uchwały w całości lub w części orzeka organ nadzoru w terminie nie dłuższym niż 30 dni od dnia doręczenia uchwały.

Kontrola wykazała, że zgodnie z art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o samorządzie gminnym, podjęte uchwały w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, w sprawie zwolnień z podatków i opłat lokalnych oraz w sprawie wysokości opłaty prolongacyjnej zostały przedłożone:

- właściwej RIO w przypadku wszystkich 28 skontrolowanych gmin,
- właściwym wojewodom w przypadku 27 z 28 skontrolowanych gmin,

z zachowaniem terminu ustawowego, tj. w ciągu 7 dni od dnia ich podjęcia.

Jedna z badanych gmin²², mimo obowiązku wynikającego z ww. przepisu nie przekazała uchwały²³ w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2014 r. Wojewodzie Podkarpackiemu.

Kontrola wykazała, że w przypadku 27 skontrolowanych gmin uchwały te zostały opublikowane w dziennikach urzędowych na co najmniej 14 dni przed datą ich obowiązywania i wchodziły one w życie przed rozpoczęciem danego roku podatkowego. W jednym przypadku²⁴ uchwały na rok 2013²⁵ zostały przekazane do opublikowania 4 stycznia 2013 r., a ich opublikowanie w Dzienniku Urzędowym Województwa Mazowieckiego nastąpiło 8 stycznia 2013 r. (wejście w życie 22 stycznia 2013 r.). Wprawdzie przepisy ustaw nie wskazują na wiążące terminy, w których prace nad uchwałami podatkowymi powinny się rozpocząć, i w których powinny być one zakończone, to jednak w ocenie NIK, procedura uchwalenia stawek podatkowych i ogłaszania uchwał w tym zakresie powinna zapewnić ich wejście w życie przed terminem ich obowiązywania. Zdaniem NIK, podatnik podatku od nieruchomości, czy podatku od środków transportowych powinien mieć prawo do zapoznania się z informacją na temat wysokości stawek podatków, które będą obowiązywać w kolejnym roku podatkowym z wyprzedzeniem, a więc przed rozpoczęciem nowego roku.

W ponad 21% skontrolowanych jednostkach (sześciu z 28) uchwały rady gminy w sprawie: zwolnień z podatków i opłat lokalnych oraz w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości zostały unieważnione w całości lub części przez Kolegia Regionalnych Izb Obrachunkowych, i tak:

²² Dotyczy gminy Nowa Dęba.

²³ Uchwała Nr XXXVI/330/2013 z dnia 13 października 2013 r.

²⁴ Dotyczy gminy Kobyłka.

²⁵ Uchwały Nr XXII/216/12 z dnia 8 listopada 2012 r., Nr XXII/215/12 z dnia 8 listopada 2012 r., Nr XXII/217/12 z dnia 8 listopada 2012 r.

- W gminie miejskiej **Zielonka** w odniesieniu do uchwały²⁶ w sprawie zwolnień z podatków i opłat lokalnych Kolegium RIO w Warszawie zakwestionowało zwolnienie od podatku od nieruchomości garaży, budynków lub ich części zajętych do przechowywania wózków inwalidzkich oraz innych pojazdów należących do inwalidów, a ich posiadanie ze względu na inwalidztwo potwierdzone jest stosownym orzeczeniem. Zwolnienie to, jako niedozwolone zwolnienie podmiotowe, zostało uznane przez Kolegium RIO²⁷ za rażąco sprzeczne z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.
- W gminie miejskiej **Milanówek** w odniesieniu do uchwały w sprawie zwolnienia w podatku od nieruchomości²⁸ Kolegium RIO w Warszawie stwierdziło nieważność tej uchwały w części oraz nieważność dwóch uchwał w sprawie zmiany ww. uchwały²⁹ z powodu istotnego naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 217 ustawy z 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej³⁰. Zakwestionowane zostały przepisy dotyczące zwolnień określonych w uchwale, które uzależnione były od właściwości podmiotu³¹, nie zaś od przymiotu przedmiotu opodatkowania. Ponadto, w odniesieniu do uchwały w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2013 r.³² Kolegium zakwestionowało przepisy w zakresie niewyodrębnienia wysokości stawki podatku od budowli (ustalono ją w ramach grupy podatku od budynków lub ich części). Było to niezgodne z art. 5 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który stanowi, że budynki lub ich części oraz budowle stanowią odrębny przedmiot opodatkowania³³.
- W gminie miejskiej **Pyskowice** w odniesieniu do uchwały³⁴ w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości na terenie Gminy Pyskowice, Kolegium RIO w Katowicach³⁵ stwierdziło nieważność przepisów, które wprowadzały zwolnienie od podatku od nieruchomości gruntów, budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności w zakresie kultury, kultury fizycznej, oświaty oraz opieki społecznej przez podmioty nie działające w celu osiągnięcia zysku, a działające na rzecz mieszkańców miasta. Kolegium uznało ww. zwolnienie jako niedozwolone zwolnienie przedmiotowo-podmiotowe, sprzeczne z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.
- W gminie miejskiej **Bieruń** w odniesieniu do uchwały w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości, zwolnień z tego podatku oraz zarządzenia podatku w drodze inkasa³⁶ Kolegium RIO w Katowicach zakwestionowało przepisy dotyczące zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków lub ich części oraz gruntów zajętych pod działalność statutową polegającą na świadczeniu i wykonywaniu zadań w zakresie niezawodowej ochrony przeciwpożarowej. W świetle tego przepisu pozbawione możliwości skorzystania ze zwolnienia zostały niektóre podmioty wymienione w art. 15 ustawy z 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej³⁷ w szczególności te, które zawodowo wykonują zadania z zakresu ochrony przeciwpożarowej³⁸, co stanowiło istotne naruszenie prawa, polegające na wprowadzeniu zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, czym naruszono art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych³⁹.
- W gminie miejsko-wiejskiej **Grodzów** w odniesieniu do uchwały w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i wprowadzenia zwolnień od podatku⁴⁰ Kolegium RIO w Opolu⁴¹ zakwestionowało przepisy dotyczące stawek podatkowych, gdyż różnicując stawki rada wprowadziła kryterium przedmiotowo-podmiotowe, odnosząc się do podmiotu, w którego posiadaniu znajduje się budowla, wykraczając poza zakres stanowienia

²⁶ Uchwała XIV/136/11 z dnia 28 listopada 2011 r.

²⁷ Uchwała Kolegium RIO z dnia 4 stycznia 2012 r.

²⁸ Uchwała nr 105/XII/11 z dnia 24 listopada 2011 r.

²⁹ Uchwały nr 119/XII/11 z dnia 29 grudnia 2011 r. i nr 137/XV/12 z dnia 6 marca 2012 r.

³⁰ Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³¹ Tj. od tego czy dana nieruchomość jest własnością, w posiadaniu lub w trwałym zarządzie instytucji kultury bądź gminnej jednostki organizacyjnej.

³² Uchwała nr 224/XXII/12 z dnia 29 listopada 2012 r.

³³ Uchwała nr 26.327.2012 Kolegium RIO w Warszawie z dnia 18 grudnia 2012 r.

³⁴ Uchwała nr XIV/95/2011 z dnia 30 listopada 2011 r.

³⁵ Uchwała nr 260/XXX/2011 Kolegium RIO w Katowicach z dnia 29 grudnia 2011 r.

³⁶ Uchwała Nr XII/1/2013 z 28 listopada 2013 r.

³⁷ Dz. U. z 2009 r. Nr 178, poz. 1380 ze zm.

³⁸ W art. 15 ww. ustawy wymieniono jednostki wykonujące zadania z zakresu ochrony przeciwpożarowej: 1) jednostki Państwowej Straży Pożarnej, 2) jednostki organizacyjne Wojskowej Ochrony Przeciwpożarowej, 3) zakładowa straż pożarna, 4) zakładowa służba ratownicza, 5) gminna zawodowa straż pożarna, 6) powiatowa (miejska) zawodowa straż pożarna, 7) terenowa służba ratownicza, 8) ochotnicza straż pożarna, 9) związek ochotniczych straży pożarnych, 10) inne jednostki ratownicze.

³⁹ Uchwała Nr 520/XXXII/2013 z dnia 19 grudnia 2013 r.

⁴⁰ Uchwała Nr XII/92/11 z dnia 21 września 2011 r.

⁴¹ Uchwała Nr 25/69/2011 Kolegium RIO w Opolu z dnia 2 listopada 2011 r.

określony w art. 5 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W przypadku kolejnej uchwały w sprawie wysokości podatku od środków transportowych i wprowadzenia zwolnień od podatku⁴², Kolegium⁴³ zakwestionowało przepisy związane ze stawkami podatkowymi, gdyż były one niższe od stawek ustawowych, co było niezgodne z art. 10 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Uznane przez RIO za nieważne zapisy ww. uchwał zostały zmienione przez Radę.

- W gminie miejsko-wiejskiej **Błonie** w odniesieniu do uchwały⁴⁴ w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości Kolegium RIO w Warszawie zakwestionowało postanowienia dotyczące zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budynków, budowli lub ich części zajętych na potrzeby publicznej ochrony zdrowia oraz związane z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych, wchodzących w skład komunalnego zasobu mieszkaniowego z powodu naruszenia art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W uzasadnieniu uchwały Kolegium RIO wskazano, że wprowadzone zwolnienia mają charakter podmiotowy, podczas gdy rada gminy może wprowadzać jedynie zwolnienia przedmiotowe, tj. takie dla których nie jest możliwa identyfikacja podatnika.

Stwierdzone przez Kolegia RIO nieprawidłowości w uchwałach świadczą o niedochowaniu należytej staranności przy ich opracowywaniu przez gminy oraz o trudnościach w prawidłowym interpretowaniu przepisów dotyczących sposobu formułowania ich treści.

Poza ww. przypadkami w objętych kontrolą gminach uchwalone stawki podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych nie przekroczyły stawek maksymalnych ogłaszanych przez Ministra Finansów w obwieszczeniach w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych oraz w sprawie stawek podatku od środków transportowych⁴⁵ i obejmowały wszystkie przedmioty opodatkowania, wynikające z art. 5 ust. 1 i art. 10 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Uchwalone zwolnienia i obniżenia stawek nie miały charakteru zwolnień podmiotowych.

3.1.2. Aktualizacja baz i ewidencji podatkowych

Zgodnie z art. 7a ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dla potrzeb wymiaru i poboru podatku od nieruchomości organy podatkowe prowadzą ewidencję podatkową nieruchomości w systemie informatycznym. Ustęp 2 tego artykułu stanowi, że ewidencja podatkowa nieruchomości zawiera dane o podatnikach i przedmiotach opodatkowania, w szczególności wynikające z informacji i deklaracji składanych przez podatników na podstawie przepisów ustawy oraz przepisów o podatku rolnym i podatku leśnym, danych zawartych w księgach wieczystych, w ewidencji gruntów i budynków oraz innych ewidencjach i rejestrach, w tym prowadzonych przez organy administracji publicznej, a w szczególności przed dniem wejścia w życie ustawy; aktów notarialnych; ewidencji decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu i wydanych decyzji o pozwoleniu na budowę; planu zagospodarowania przestrzennego; ewidencji prowadzonych przez urzędy skarbowe; Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników. Minister Finansów w rozporządzeniu w sprawie ewidencji podatkowej określił zasady prowadzenia ewidencji podatkowej nieruchomości w systemie informatycznym, z uwzględnieniem zapewnienia współdziałania z ewidencją gruntów i budynków. W rozporządzeniu minister określił zakres informacji objętych ewidencją, w tym w szczególności dane osobowe podatnika oraz dane dotyczące przedmiotu opodatkowania.

⁴² Uchwała Nr XII/91/11 z dnia 21 września 2011 r.

⁴³ Uchwała Nr 25/68/2011 Kolegium RIO w Opolu z dnia 2 listopada 2011 r.

⁴⁴ Nr XL/320/13 z 17 grudnia 2013 r.

⁴⁵ Obwieszczenia Ministra Finansów: z 19 października 2011 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2012 r. (M.P. z 2011 r. Nr 95, poz. 961), z 20 października 2011 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych obowiązujących w 2012 r. (M.P. z 2011 r. Nr 95, poz. 962), z 2 sierpnia 2012 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2013 r. (M.P. z 2012 r., poz. 587), z 8 października 2012 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych obowiązujących w 2013 r. (M.P. z 2012 r., poz. 743), z 7 sierpnia 2013 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2014 r. (M.P. z 2013 r., poz. 724), z 7 października 2013 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych obowiązujących w 2014 r. (M.P. z 2013 r., poz. 812).

Ustalono, że w ponad 82% objętych badaniem gmin (23 z 28) w latach 2012–2014 (I półrocze) nie dokonano kompleksowego porównania danych z ewidencji podatkowej gminy z danymi zawartymi w EGiB prowadzonej przez starostwa powiatowe. Porównanie takie miało miejsce w pięciu gminach⁴⁶, przy czym tylko w czterech⁴⁷ (14% objętych kontrolą gmin) porównanie danych i aktualizację ewidencji podatkowej wykonano w sposób zautomatyzowany.

W pozostałych 23 gminach porównania danych z ewidencji podatkowej z danymi zawartymi w EGiB (w jednej⁴⁸ z 28 badanych gmin nie zapewniono dostępu do tej ewidencji, w pozostałych 27 przypadkach zapewniony był dostęp do danych w postaci elektronicznej bądź papierowej) dokonywano m.in. w odniesieniu do poszczególnych, konkretnych spraw podatkowych, przy weryfikacji składanych deklaracji oraz w przypadkach zmiany stanu posiadania lub użytkowania. Dane w ewidencji podatkowej aktualizowane były też na podstawie m.in.:

- otrzymywanych ze starostw informacji o zmianach w ewidencji gruntów i budynków (w formie papierowej);
- otrzymywanych z Powiatowych Inspektoratów Nadzoru Budowlanego decyzji o pozwoleniu na użytkowanie i zawiadomień o zakończeniu budowy;
- otrzymywanych od notariuszy aktów notarialnych;
- umów dzierżawy lokali użytkowych, które przekazywane były przez komórki organizacyjne właściwe do spraw gospodarki nieruchomościami;
- wpisów do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, o których informowały komórki organizacyjne wykonujące zadania z zakresu ewidencji działalności gospodarczej;
- otrzymywanych od podatników informacji w sprawie podatku i deklaracji podatkowych.

Zdaniem NIK, przeprowadzane w ten sposób aktualizacje baz danych są czasochłonne i nie dają gwarancji rzetelności tego procesu. Wybiórcze sprawdzanie danych, bez wykorzystania możliwości automatycznego i kompleksowego ich porównania z EGiB, zwiększa ryzyko popełnienia błędu lub pominięcia niektórych zmian w ewidencji podatkowej, a w efekcie może negatywnie wpływać na skuteczność poboru podatku.

NIK zauważa, że gminy nie są wyposażone w wydajne i skuteczne narzędzie do porównywania obu ewidencji. Pomimo, że ponad 96% objętych badaniem gmin (27 z 28) posiadało systemy informatyczne do prowadzenia ewidencji podatkowej, które umożliwiały eksportowanie danych z ewidencji do pliku w formacie rozszerzalnego języka znaczników (XML)⁴⁹, w celu ich porównania z danymi zawartymi w EGiB (zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia w sprawie ewidencji podatkowej), to nie wykorzystywano tej funkcjonalności, ponieważ jak podano w wyjaśnieniach:

- oprogramowanie umieszczone na stronie internetowej Ministerstwa Finansów⁵⁰, służące do porównania ewidencji podatkowej nieruchomości z ewidencją gruntów i budynków, nie jest wspierane od strony technicznej przez Ministerstwo Finansów;
- baza danych, w oparciu o którą ma pracować to oprogramowanie jest już wycofana z użytkowania i brak jest możliwości jej wykorzystania;
- w bazie danych z ewidencji gruntów i budynków, z którą powinny zostać porównane dane z ewidencji podatkowej, brak jest także wielu danych lub są one nieaktualne (dotyczy np. powierzchni użytkowej).

⁴⁶ Dotyczy gmin: Mońki, Konstantynów Łódzki, Nowa Dęba, Pilzno oraz Łańcut.

⁴⁷ Dotyczy gmin: Mońki, Konstantynów Łódzki, Nowa Dęba, Pilzno.

⁴⁸ Dotyczy gminy Poddębice.

⁴⁹ Brak takiej możliwości stwierdzono tylko w gminie Głubczyce.

⁵⁰ Integrująca platforma elektroniczna podatków od nieruchomości IPE-PN (<http://www.finance.mf.gov.pl/platforma-edukacyjna-ipe-pn>).

W wyjaśnieniach przedstawiciela jednej z firm⁵¹, autora systemu informatycznego stosowanego w kilku badanych urzędach podano, iż „Na rynku nie ma dostępnych rozwiązań, umożliwiających rzetelną realizację problemu zasilania danych podatkowych z EGiB. (...) Urząd posiada jedynie narzędzie, które eksportuje dane EGiB w formacie SWDE oraz narzędzie, które eksportuje dane podatkowe w formacie XML (przez co posiada oprogramowanie zgodne z wymogami odpowiednich przepisów). Nie ma natomiast narzędzia, które rzetelnie te wyeksportowane dane porównuje, ponieważ takie nie istnieje.”

W związku z ww. ustaleniami Najwyższa Izba Kontroli wystąpiła do Ministra Finansów o informację dotyczącą funkcjonowania systemu informatycznego integrującej platformy elektronicznej współpracującego z ewidencją podatkową nieruchomości (IPE-PN). Minister Finansów poinformował⁵², że oprogramowanie IPE-PN zostało wykonane w 2003 r. w ramach projektu Phare 2000 „Budowa Zintegrowanego Systemu Katastralnego”. W związku z brakiem zainteresowania gmin ww. oprogramowaniem, które wynikało z konieczności ponoszenia kosztów związanych z instalacją (w szczególności koszt zakupu licencji na oprogramowanie Oracle) Ministerstwo zrealizowało projekt informatyczny⁵³, w wyniku którego w 2007 r. oprogramowanie IPE-PN zostało dostosowane do współpracy z darmową bazą Oracle 10g XE. Ministerstwo podjęło decyzję o udostępnieniu kodów źródłowych do oprogramowania IPE-PN. Decyzja o udostępnieniu kodów łączyła się z zaprzestaniem opieki nad systemem IPE-PN przez Ministerstwo Finansów, co podyktowane było relatywnie niskim zainteresowaniem przez gminy ww. oprogramowaniem, i tym samym powodowało brak racjonalności dalszego finansowania rozwoju i wsparcia technicznego tej aplikacji. Minister wskazał, że najbardziej pożądanym rozwiązaniem dostępu do danych ewidencji gruntów i budynków oraz ich porównywania z danymi ewidencji podatkowej nieruchomości byłoby stworzenie odpowiednich modułów w użytkowanych przez gminy programach do prowadzenia ewidencji podatkowej. Udostępnienie kodów źródłowych programu IPE-PN powinno wspomagać takie rozwiązanie.

Biorąc pod uwagę ustalenia kontroli w zakresie braku możliwości wykorzystania oprogramowania IPE-PN przez kontrolowane jednostki, Najwyższa Izba Kontroli wskazuje na brak koordynacji i systemowego rozwiązania problemu porównywania (zasilania) danych podatkowych z EGiB. Na podstawie wyżej opisanych wyników kontroli, stwierdzić należy, że udostępnienie przez Ministra Finansów tej wersji oprogramowania i kodów źródłowych nie wspomaga gmin w rozwiązaniu przedmiotowego problemu.

Brak możliwości porównania danych, skutkuje tym, że potencjał dochodowy gmin nie jest w pełni wykorzystywany, a proces aktualizacji podatkowej bazy danych jest nieefektywny. Potwierdzają to niżej opisane wyniki kontroli.

W celu sprawdzenia, czy gminy na bieżąco weryfikują i aktualizują dane baz podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości, badaniem objęto proces aktualizacji danych wynikający z informacji: o zakończeniu budowy⁵⁴ oraz o rozpoczęciu działalności gospodarczej na terenie gminy⁵⁵.

⁵¹ Wyjaśnienia te były załączone do pisma z dnia 29 sierpnia 2014 r., podpisanego przez Kierownika Referatu Podatków, jako odpowiedzi na pytania kontrolerów, dotyczące systemu informatycznego stosowanego w urzędzie.

⁵² Informacja uzyskana przez NIK na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f) ustawy o NIK.

⁵³ Modernizacja systemu informatycznego IPE-PN.

⁵⁴ 348 sprawy.

⁵⁵ 249 sprawy.

Wyniki kontroli wykazały, że w ponad 32% objętych kontrolą gminach (dziewięć z 28) nie dokonywano systematycznej aktualizacji i weryfikacji danych zawartych w bazach podatkowych podatku od nieruchomości, mimo iż urzędy posiadały w tym zakresie niezbędne informacje. Skutkowało to nieprawidłowym wymiarem podatku lub niewymierzeniem i niepobraniem podatku, i tak:

- W gminie miejskiej **Milanówek** nieprawidłowo wyliczono podstawę opodatkowania w jednym z 12 badanych przypadków opodatkowania nowo oddanych do użytkowania domów (tj. 8,3% badanej próby). Ponadto, w sześciu z 12 badanych spraw (tj. 50,0% badanej próby), pomimo wiedzy o rozpoczęciu przez podatników działalności gospodarczej, nie podejmowano skutecznych działań w celu wyegzekwowania od nich wykonania obowiązku zgłoszenia tego faktu w informacji, o której mowa w art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.
- Skutecznych działań w celu wyegzekwowania od podatników złożenia informacji, o której mowa w art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie podejmowano także w gminie miejskiej **Zielonka** pomimo, że okoliczności uzasadniające ich złożenie wystąpiły w ośmiu z 40 badanych spraw dotyczących nieruchomości opodatkowanych podatkiem od nieruchomości (tj. 20,0% badanej próby).
- W gminie miejskiej **Pyskowie** nie wymierzono podatku w przypadku pięciu z 48 objętych szczegółowym badaniem zawiadomień o zakończeniu budowy (tj. 10,4% badanej próby).
- W gminie miejsko-wiejskiej **Głubczyce** nie podjęto działań w celu weryfikacji podatku od nieruchomości w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej w przypadku trzech z 12 badanych podatników, którzy rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej (tj. 25,0% badanej próby).
- W gminie miejsko-wiejskiej **Grodków** nie ustalono wymiaru podatku od nieruchomości dla oddanych do użytkowania dwóch nowych budynków z 12 badanych (tj. 16,6% badanej próby). W gminie tej w odniesieniu do wszystkich 12 badanych spraw nie podjęto także działań mających na celu wyegzekwowanie od podatników obowiązku zgłoszenia rozpoczęcia działalności gospodarczej w informacji, o której mowa w art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Działania w tym zakresie podjęto w trakcie kontroli.
- W gminie miejsko-wiejskiej **Ożarów Mazowiecki** nie podjęto działań w celu zaktualizowania ewidencji podatkowej nieruchomości po otrzymaniu 11 informacji o rozpoczęciu prowadzenia działalności gospodarczej.
- W gminie miejskiej **Ostrów Mazowiecka** w pięciu z 12 badanych spraw opodatkowania nieruchomości z działalności gospodarczej (tj. 41,6% badanej próby) błędnie określono datę powstania obowiązku podatkowego, w wyniku czego w dwóch przypadkach zaniżono, a w trzech zawyżono wymiar należnego podatku.
- W gminie miejskiej **Piastów** nie wymierzono podatku w przypadku jednego z 15 objętych szczegółowym badaniem zawiadomień o zakończeniu budowy (tj. 6,6% badanej próby) oraz nie podjęto działań w celu weryfikacji podatku od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w przypadku sześciu z 12 badanych podatników, którzy rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej (tj. 50,0% badanej próby).
- W gminie miejsko-wiejskiej **Poddębice** nie wymierzono podatku w przypadku czterech z 12 objętych szczegółowym badaniem zawiadomień o zakończeniu budowy (tj. 33% badanej próby).

W ww. sprawach wezwania do złożenia deklaracji/informacji lub ich korekt oraz wezwania o złożenie wyjaśnień skierowano do podatników dopiero w związku z kontrolą NIK.

W opinii Najwyższej Izby Kontroli, opisane wyżej przypadki wskazują, że w urzędach nie zostały wprowadzone skuteczne mechanizmy umożliwiające identyfikację podatników rozpoczynających działalność gospodarczą. Nie jest także w pełni skuteczny system identyfikacji spraw wymagających wyjaśnienia lub złożenia informacji o nieruchomościach.

Zdaniem NIK, jeśli organ podatkowy posiada wiedzę o okolicznościach skutkujących obowiązkiem składania informacji o nieruchomościach przez podatników, powinien w każdym przypadku niezwłocznie wezwać ich do złożenia takich informacji i monitorować, czy obowiązek ten został zrealizowany, tym bardziej, że dane zawarte w złożonych informacjach o nieruchomościach w pewnych przypadkach mogą się różnić od danych zawartych np. w ewidencji gruntów i budynków (dotyczące np. powierzchni podlegającej opodatkowaniu). Należy także zauważyć, że organy podatkowe, w przypadku uchylania się podatników od składania informacji o nieruchomościach,

mogą skorzystać z sankcji określonej w art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁵⁶. Z wyjaśnień wynika, że w żadnej z badanych gmin nie rozważano stosowania takiej sankcji wobec osób, które nie złożyły informacji o nieruchomościach.

Stwierdzono, że w czterech gminach (tj. 14,2% objętych kontrolą) ewidencja podatkowa nieruchomości nie spełniała wszystkich wymogów określonych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych oraz w rozporządzeniu w sprawie ewidencji podatkowej, i tak:

- W gminie miejsko-wiejskiej **Ozimek** ewidencja nie zawierała numerów identyfikacji podatkowej NIP i/lub numerów ewidencyjnych PESEL w odniesieniu do właścicieli będących osobami fizycznymi oraz identyfikatorów działek, identyfikatorów budynków oraz numerów ksiąg wieczystych dla wszystkich ujętych w niej gruntów i budynków, pomimo że oprogramowanie do jej prowadzenia umożliwiało wprowadzanie takich danych. Było to niezgodne z § 4 ust. 1 pkt 1 lit. e–f), § 5 ust. 1 pkt 1 lit. b–c) oraz pkt. 2 lit. b–c) rozporządzenia w sprawie ewidencji podatkowej.
- Prowadzona w gminie miejsko-wiejskiej **Olesno** ewidencja nie zawierała identyfikatorów budynków, co było niezgodne z § 5 ust. 1 pkt 2 lit. b rozporządzenia w sprawie ewidencji podatkowej.
- Ewidencja w gminie miejsko-wiejskiej **Grodków** w części dotyczącej działek położonych poza obszarem miasta nie zawierała identyfikatorów działek ewidencyjnych i numerów księgi wieczystej, mimo że urząd posiadał dostęp do tych danych. Było to niezgodne z § 5 ust. 1 pkt 1 lit. b–c) rozporządzenia w sprawie ewidencji podatkowej.
- W gminie miejsko-wiejskiej **Poddębice** ewidencja nie zawierała u części podatników adresów i identyfikatorów nieruchomości, numerów NIP, REGON oraz PESEL. Tym samym nie odpowiadała wymogom określonym w art. 7a ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W celu sprawdzenia, czy gminy na bieżąco weryfikują i aktualizują dane baz podatkowych w zakresie podatku od środków transportowych, badaniem objęto informacje w sprawie zarejestrowanych/ /wyrejestrowanych pojazdów⁵⁷ otrzymywane z właściwych starostw powiatowych zgodnie z § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie informacji podatkowych⁵⁸. Stwierdzono, że w 26 gminach z 28 (tj. 92,8% objętych kontrolą) rzetelnie aktualizowano bazę podatników w zakresie podatku od środków transportowych. Zastrzeżenia NIK odnosiły się do dwóch gmin, i tak:

- W gminie miejsko-wiejskiej **Głubczyce** stwierdzono, że w przypadku pięciu środków transportowych nie wyjaśniono rozbieżności pomiędzy danymi urzędu, a przekazanymi przez starostwo, co skutkowało brakiem aktualizacji danych gromadzonych w tym zakresie w bazie podatników, jak też zaniżeniem należnego gminie podatku.
- W gminie miejsko-wiejskiej **Nowa Dęba** stwierdzono, że w okresie objętym kontrolą nie było aktualnej bazy podatkowej, pozwalającej na określenie liczby pojazdów podlegających opodatkowaniu.

3.1.3. Wymiar podatków lokalnych

Badanie prawidłowości i terminowości ustalania i pobierania podatków lokalnych dokonane w 28 gminach, w oparciu o analizę 1006⁵⁹ spraw dotyczących osób fizycznych i prawnych, będących podatnikami podatku od nieruchomości i środków transportowych wykazało, że:

- w sześciu gminach z 28 (tj. 21,4% objętych kontrolą) stwierdzono nieprawidłowości w zakresie naliczenia wysokości podatku, i tak:
 - W gminie miejskiej **Sulejów** w jednym na 12 badanych przypadków nieprawidłowo wyliczono podstawę opodatkowania. Współwłaściciel nieruchomości w deklaracji o wysokości podatku od nieruchomości od osób prawnych wykazał powierzchnię tylko połowy działki i w związku z tym kwota obliczonego i zapłaconego przez niego podatku była niższa o 261,58 zł. Pozostali właściciele tej działki także nie uiszcili podatku od tej nieruchomości. Takie postępowanie jest niezgodne z art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

⁵⁶ Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.

⁵⁷ 53 sprawy.

⁵⁸ Z dnia 24 grudnia 2002 r. (Dz. U. z 2013 r., poz. 190).

⁵⁹ Badaniem objęto 336 decyzji w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości od osób fizycznych, 336 spraw dotyczących podatku od nieruchomości od osób prawnych oraz 334 sprawy dotyczące podatku od środków transportowych.

- W gminie miejsko-wiejskiej **Choroszcz** w trzech z 12 badanych decyzji w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości od osób fizycznych w każdym przypadku zawyżono o 11 m² powierzchnię stanowiącą podstawę opodatkowania.
 - W gminie miejskiej **Radlin** w przypadku jednej z 12 poddanych kontroli spraw w zakresie wymiaru podatku od nieruchomości od osób prawnych, podatnik nie wykazał do opodatkowania całej powierzchni, która widniała w ewidencji gruntów i budynków. W wyniku błędnego wyliczenia podstawy opodatkowania w latach 2012–2014 (I półrocze) podatnik ten zaniżył podatek od nieruchomości o łączną kwotę 152,8 tys. zł.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Poddębice** w sześciu decyzjach ustalających wymiar podatku od nieruchomości z 12 (tj. 50,0% badanej próby), ujęto dane dotyczące budynków różniące się od danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków starostwa powiatowego. Szacunkowa wartość zaniżonego w latach 2009–2014 wymiaru podatku od nieruchomości wyniosła w wymienionych sprawach łącznie 14,6 tys. zł. W efekcie kontroli NIK podatników wezwano do złożenia wyjaśnień. Brak weryfikacji danych uzasadniono brakiem dostępu do ewidencji gruntów i budynków.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Nowa Dęba** w 11 z 12 spraw (tj. 91,6% badanej próby) w zakresie wymiaru podatku od środków transportowych nierzetelnie weryfikowano deklaracje podatkowe, nie egzekwując wskazania w nich danych dotyczących m.in. daty nabycia pojazdu, co skutkowało brakiem możliwości określenia faktycznej daty powstania obowiązku podatkowego, a tym samym wysokości naliczonego podatku.
 - W gminie miejskiej **Ostrów Mazowiecka** w jednej na 12 badanych spraw dotyczących wymiaru podatku od nieruchomości od osób prawnych stwierdzono znaczące rozbieżności pomiędzy danymi wykazanymi przez podatnika w deklaracji i danymi ujętymi w ewidencji podatkowej. W ww. deklaracji zaniżono powierzchnię gruntów o 1 896 m² i zawyżono powierzchnię użytkową budynków o 1 301,25 m². Zgodnie z ustawą prawo geodezyjne i kartograficzne podstawę wymiaru podatków, stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Dopiero w trakcie kontroli NIK podjęto czynności zmierzające do doprowadzenia do zgodności danych w ewidencji ze stanem faktycznym.
- w pięciu z 28 gmin (tj. 17,8% objętych kontrolą) stwierdzono brak przeprowadzenia czynności sprawdzających, o których mowa w art. 272 Ordynacji podatkowej, i tak:
- W gminie miejsko-wiejskiej **Choroszcz** w ośmiu z 36 (tj. 22,2%) badanych spraw nie przeprowadzono czynności sprawdzających poprawność danych zawartych w deklaracjach i informacjach z danymi z EGiB.
 - W gminie miejskiej **Siemiatycze** w dwóch z 36 (tj. 5,5%) badanych spraw nie dokonano weryfikacji danych zamieszczonych w deklaracjach na podatek od środków transportowych od osób prawnych.
 - W gminie miejskiej **Konstantynów Łódzki** w 12 z 36 (tj. 33,3%) badanych spraw nie przeprowadzono czynności sprawdzających poprawność złożonych w urzędzie deklaracji na podatek od środków transportowych.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Poddębice** w 15 z 36 (tj. 41,6%) badanych spraw nie przeprowadzono czynności sprawdzających poprawność danych zawartych w deklaracjach i informacjach z danymi z EGiB, aktami notarialnymi.
 - W gminie miejskiej **Radlin** w jednej z 36 badanych spraw nie przeprowadzono czynności sprawdzających poprawność danych w deklaracji z danymi z EGiB.
- w sześciu gminach z 28 (tj. 21,4% objętych kontrolą) stwierdzono brak dokumentowania dokonywanych przez organ podatkowy czynności sprawdzających, i tak:
- W gminie miejskiej **Milanówek** dotyczyło to 25 z 36 (tj. 69,4%) badanych spraw. W wyjaśnieniach podano, że dokonywano weryfikacji i składano podpis. NIK zwraca uwagę, że podpis i data złożone na dokumentach nie są jednoznacznym wskazaniem dokonania ich sprawdzenia i nie wyczerpują wymogów zawartych w art. 177 Ordynacji podatkowej. Jednocześnie kontrola NIK wykazała, że weryfikacja dokonywana w sposób przedstawiony w złożonych wyjaśnieniach nie była rzetelna. Stwierdzono, że dwie deklaracje na podatek od nieruchomości od osób prawnych zawierały błędy formalne, jedna deklaracja na podatek od nieruchomości od osób prawnych zawierała błąd rachunkowy, a podatnicy nie zostali wezwani do ich poprawienia.
 - W każdej z gmin miejsko-wiejskich: **Ożarów Mazowiecki**, **Głubczyce** oraz **Sulejów** stwierdzono brak udokumentowania czynności sprawdzających w 12 z 36 (tj. 33,3%) badanych deklaracji podatkowych.
 - W gminie miejskiej **Pyskowice** dotyczyło to czterech z 36 (tj. 11,1%), a w gminie miejskiej **Bieruń** wszystkich 36 zbadanych spraw związanych z wymiarem podatku.

W ww. przypadkach informacje i deklaracje podatników nie zawierały adnotacji o dokonaniu przez pracownika przyjmującego dokumenty czynności sprawdzających, o których mowa w art. 272 Ordynacji podatkowej. NIK zauważa, że było to niezgodne z art. 177 ww. ustawy, który stanowi, że czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwała się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności.

- w pięciu gminach z 28 (tj. 17,8% objętych kontrolą) stwierdzono nieprawidłowości w decyzjach w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości od osób fizycznych, i tak:
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Sulejów**, na wszystkich 12 skontrolowanych decyzjach w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości od osób fizycznych, niewłaściwie oznaczono nazwę organu jako „Urząd Miejski w Sulejowie” zamiast „Burmistrz Miasta Sulejowa” jako organ podatkowy uprawniony do wydania decyzji podatkowej. Podobny błąd stwierdzono w 12 skontrolowanych decyzjach w sprawie zmiany wymiaru podatku od nieruchomości od osób fizycznych w gminie miejsko-wiejskiej **Choroszcz**.
Zgodnie z art. 210 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej decyzja podatkowa powinna zawierać m.in. oznaczenie organu podatkowego. Organem podatkowym w przypadku ww. gmin jest burmistrz.
 - W gminie miejskiej **Milanówek**, stwierdzono w przypadku czterech z 12 badanych decyzji w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości od osób fizycznych (tj. 33,3% badanej próby), że zostały podpisane przez pracowników na podstawie udzielonych przez burmistrza upoważnień ogólnych, w których brak było szczegółowego upoważnienia, o którym mowa w art. 143 § 1 i 3 Ordynacji podatkowej do wydawania decyzji w sprawach wymiaru podatku od nieruchomości. Podobną nieprawidłowość stwierdzono w gminie miejskiej **Sulejówek** w odniesieniu do 12 badanych decyzji w sprawie ustalenia wysokości podatku od nieruchomości.
Stwierdzone w gminach Milanówek i Sulejówek przypadki stanowią naruszenie art. 143 § 1 i 3 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym organ podatkowy może upoważnić pracownika kierowanej jednostki organizacyjnej do załatwiania spraw w jego imieniu i w ustalonym zakresie, a w szczególności do wydawania decyzji, postanowień i zaświadczeń.
W opinii NIK, umocowanie do wykonywania określonych czynności nie może być formułowane ogólnie i nie można go domniemywać. NIK zwraca uwagę, że decyzje w indywidualnych sprawach podatkowych należą do wyłącznej kompetencji burmistrza, będącego organem podatkowym (zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Wydanie decyzji w imieniu tego organu może nastąpić wyłącznie na podstawie pisemnego upoważnienia burmistrza ustalającego zakres tego upoważnienia (art. 39 ust. 1 i ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym w związku z art. 13 ust. 1 pkt 1 i art. 143 § 1 Ordynacji podatkowej). Stosownie do art. 3 § 1 pkt 2 Kpa przepisów kodeksu postępowania administracyjnego nie stosuje się m.in. do spraw uregulowanych w Ordynacji podatkowej, z wyjątkiem działów IV, V i VIII.
 - W gminie miejskiej **Zielonka**, stwierdzono wydanie dwóch decyzji podatkowych dotyczących części tego samego przedmiotu opodatkowania (nieruchomości), co było niezgodne z art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który stanowi, że jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach. Dotyczyło to decyzji, w której nie była opodatkowana cała nieruchomość, a jedynie jej część, odpowiadająca jednej z dwóch działek ewidencyjnych składających się na nieruchomość. O wysokości podatku dla pozostałej części nieruchomości burmistrz orzekł w innej decyzji.
- W jednej⁶⁰ gminie z 28 objętych badaniem przyjęto w jednej deklaracji⁶¹ (z 12 badanych, tj. 8,3% badanej próby) stawki podatku niezgodne ze stawkami uchwalonymi na dany rok przez radę gminy.
- W jednej⁶² gminie z 28 objętych badaniem termin doręczenia siedmiu decyzji w sprawie wymiaru podatku z (12 badanych, tj. 58,3% badanej próby), nie gwarantował dochowania ustawowego terminu wpłaty pierwszej raty podatku.

⁶⁰ Dotyczy gminy Siemiatycze.

⁶¹ Na podatek od środków transportowych.

⁶² Dotyczy gminy Milanówek.

- W sześciu z 28 gmin⁶³ (tj. 21,4% objętych kontrolą) stwierdzono przypadki niewłaściwego doręczenia decyzji w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości. Powyższe dotyczyło sytuacji, w których nieruchomości stanowiły współwłasność kilku osób, a decyzje nie były doręczane wszystkim współwłaścicielom, co było niezgodne z art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i stanowiło naruszenie art. 145 § 1 Ordynacji podatkowej.

NIK zauważa, że doręczenie decyzji jednemu ze współwłaścicieli ogranicza krąg podmiotów, wobec których organ podatkowy może dochodzić należności podatkowej.

- w jednej⁶⁴ gminie z 28 objętych badaniem nie dokonano weryfikacji uprawnienia do podpisania dwóch spośród 24 badanych deklaracji (zeznań podatkowych).

Ustalono, że ponad 53% objętych kontrolą gmin (15 z 28) w badanym okresie nie przeprowadziło u podatników żadnej kontroli, o której mowa w art. 281 § 1 Ordynacji podatkowej, której celem było sprawdzenie, czy podatnicy wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Zdaniem NIK, bez kontroli prowadzonych bezpośrednio u podatników organ podatkowy nie ma możliwości zweryfikowania prawidłowości wszystkich danych niezbędnych do obliczenia kwoty podatku. W szczególności dotyczy to danych o powierzchni użytkowej budynków, które pochodzą wyłącznie z deklaracji podatników.

3.2 Skuteczność i poprawność egzekwowania zaległości podatkowych

Zgodnie z przepisami rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wierzyciel jest obowiązany do systematycznej kontroli terminowości zapłaty zobowiązań pieniężnych (§ 2). Jeżeli należność nie zostanie zapłacona w terminie wierzyciel wysyła do zobowiązanego upomnienie, z zagrożeniem wszczęcia egzekucji po upływie 7 dni od dnia doręczenia upomnienia (§ 5). Wszczęcie egzekucji administracyjnej następuje z chwilą doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego (art. 26 § 5 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji). Zgodnie z art. 35 § 1 Kpa organy administracji publicznej zobowiązane są załatwiać sprawy bez zbędnej zwłoki.

*obowiązującego w okresie objętym kontrolą.

Wyniki kontroli wykazały, że zmniejszenie stanu zaległości z tytułu badanych podatków w kontrolowanym okresie nastąpiło w sześciu z 28 kontrolowanych gmin⁶⁵ (w wysokości od 16,7% do 82,0%). Jednocześnie w pozostałych 22 kontrolowanych gminach nastąpił wzrost kwoty zaległości (w wysokości od 1,9% do 250,4%). Przyczynami powyższych niekorzystnych tendencji była m.in. pogarszająca się sytuacja finansowa podatników, w tym podmiotów prowadzących działalność gospodarczą ale również, jak wykazały wyniki kontroli⁶⁶ nieprzestrzeganie, obowiązujących w okresie objętym kontrolą, przepisów rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz Kpa, i tak:

⁶³ Dotyczy gmin:

Sulejówek nieprawidłowość stwierdzono w ośmiu z 12 badanych przypadków (tj. 66,6% badanej próby), **Choroszcz**, nieprawidłowość stwierdzono w trzech z 12 badanych przypadków (tj. 25% badanej próby), **Bieruń**, nieprawidłowość stwierdzono w siedmiu z 12 badanych przypadków (tj. 58,3% badanej próby), **Wilamowice**, nieprawidłowość stwierdzono w pięciu z 12 badanych przypadków (tj. 41,6% badanej próby), **Sulejów**, nieprawidłowość stwierdzono w ośmiu z 12 badanych przypadków (tj. 66,6% badanej próby), **Ozimek**, nieprawidłowość stwierdzono w pięciu z 12 badanych przypadków (tj. 41,6% badanej próby).

⁶⁴ Dotyczy gminy Zielonka.

⁶⁵ Dotyczy gmin: Błaszki, Ozimek, Radlin, Mońki, Wasilków oraz Ostrów Mazowiecka.

⁶⁶ Badaniem bezpośrednim objęto 816 spraw.

- W 22 gminach⁶⁷ z 28 (78,6% objętych kontrolą) upomnienia wystawiane były ze zwłoką w stosunku do upływu terminu płatności. Skala opieszałości była zróżnicowana – od jednej z 30 zbadanych spraw załatwionej ze zwłoką 66 dni do przypadków wszystkich lub zdecydowanej większości badanych spraw gdzie zwłoka wyniosła nawet dwa lata. W krańcowym przypadku (Ostrów Mazowiecka) upomnienia nie wysłano pomimo upływu czterech i pół roku.
- W czterech gminach⁶⁸ z 28 (tj. 14,3% objętych kontrolą) niezależnie od tego, że wystąpiły przypadki zwłoki w wystawianiu upomnień, stwierdzono również zaniechanie ich wystawienia.
- W 16 gminach⁶⁹ z 28 (57,1% objętych kontrolą) tytuły wykonawcze wystawiane były ze zwłoką w stosunku do upływu terminu określonego w upomnieniach. Podobnie jak w przypadku upomnień skala i zwłoka ta była zróżnicowana – od pojedynczych spraw (Zielonka, Błaszki i Łańcut) do kilkunastu (np. w Olesnie stwierdzono 13 przypadków zwłoki od 64 do 174 dni). W krańcowym przypadku (Kobyłka) nie wystawiono tytułu wykonawczego przez prawie trzy lata.
- W siedmiu gminach⁷⁰ z 28 (tj. 25% objętych kontrolą) stwierdzono zaniechanie/odstąpienie od wystawiania tytułów wykonawczych, mimo bezskutecznego upływu terminu określonego w upomnieniu. W trzech z nich wystąpiły także przypadki zwłoki w wystawianiu tytułów wykonawczych.
- W czterech gminach⁷¹ z 28 (tj. 14,3% objętych kontrolą) stwierdzono przypadki wystawienia tytułu wykonawczego bez uprzedniego wysłania dłużnikowi upomnienia, co stanowiło naruszenie art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Terminowe i bieżące wystawianie i doręczanie dłużnikom upomnień, ma istotne znaczenie dla dalszego przebiegu postępowania egzekucyjnego. W ocenie NIK, wprawdzie obowiązujące przepisy nie określają terminów podjęcia ww. czynności, jednak uwzględniając kryterium rzetelności, winny być one podejmowane bez zbędnej zwłoki. Stwierdzona w trakcie kontroli zwłoka skraca czas na prowadzenie czynności egzekucyjnych przez właściwe organy, co stwarza ryzyko niezapewnienia skutecznego wyegzekwowania należności gminy.

⁶⁷ Dotyczy gmin: **Zielonka** w 20 z 32 (tj. 62,5%) badanych spraw zwłoka od 36 do 595 dni, **Milanówek** w 11 z 33 (tj. 33,3%) badanych spraw zwłoka od 67 do 268 dni, **Kobyłka** w 24 z 33 (tj. 72,7%) badanych spraw zwłoka od 41 do 893 dni, **Bieruń** w 19 z 33 (tj. 57,6%) badanych spraw zwłoka od 60 do 122 dni, **Głubczyce** w 15 z 25 (tj. 60,0%) badanych spraw zwłoka powyżej 40 dni, **Olesno** w 32 z 32 (tj. 100,0%) badanych spraw zwłoka od 66 do 337 dni, **Poddębice** w 17 z 29 (tj. 58,6%) badanych spraw zwłoka od 90 do 550 dni, **Błaszki** w ośmiu z 17 (tj. 47,6%) badanych spraw zwłoka od 30 do 163 dni, **Sulejów** w 19 z 32 (tj. 59,4%) badanych spraw zwłoka od 26 do 497 dni, **Konstantynów Łódzki** w 5 z 32 (tj. 15,6%) badanych spraw zwłoka od 11 do 750 dni, **Ozimek** w 13 z 30 (tj. 43,3%) badanych spraw zwłoka od 30 do 109 dni, **Nowa Dęba** w 18 z 25 (tj. 72,0%) badanych spraw zwłoka od 60 do 376 dni, **Pilzno** w 24 z 25 (tj. 96,0%) badanych spraw zwłoka od 90 do 420 dni, **Błonie** w 24 z 24 (tj. 100%) badanych spraw zwłoka od 40 do 720 dni, **Piastów** w 25 z 29 (tj. 86,2%) badanych spraw zwłoka od 109 do 377 dni, **Ożarów Mazowiecki** w 20 z 33 (tj. 60,6%) badanych spraw zwłoka od 36 do 278 dni, **Ostrów Mazowiecka** w 12 z 25 (tj. 48,0%) badanych spraw zwłoka od 172 do 1643 dni, **Radlin** w czterech z 29 (tj. 13,8%) badanych spraw zwłoka od 140 do 215 dni, **Mońki** w trzech z 24 (tj. 12,5%) badanych spraw zwłoka od 38 do 97 dni, **Grodzów** w trzech z 32 (tj. 9,3%) badanych spraw zwłoka od 45 do 76 dni, **Choroszcz** w dwóch z 28 (tj. 7,1%) badanych spraw zwłoka od 202 do 253 dni, **Wilamowice** w jednym z 30 (tj. 3,3%) badanych spraw zwłoka 66 dni.

⁶⁸ Dotyczy gmin: Zielonka, Mońki, Choroszcz, Radlin.

⁶⁹ Dotyczy gmin: **Zielonka**, jeden przypadek (zwłoka 169 dni), **Kobyłka**, 8 przypadków (zwłoka od 44 do 1058 dni), **Bieruń**, 12 przypadków (zwłoka od 60 do 115 dni), **Pyskowice**, 9 przypadków (zwłoka od 60 do 273 dni), **Konstantynów Łódzki**, 2 przypadki (zwłoka od 150 do 477 dni), **Poddębice**, 8 przypadków (zwłoka od 60 do 390 dni), **Błaszki**, 1 przypadek (zwłoka 101 dni), **Olesno**, 13 przypadków (zwłoka od 64 do 174 dni), **Ozimek**, 10 przypadków (zwłoka od 33 do 103 dni), **Nowa Dęba**, 12 przypadków (zwłoka od 31 do 166 dni), **Łańcut**, 1 przypadek (zwłoka 84 dni), **Pilzno**, 8 przypadków (zwłoka od 60 do 360 dni), **Błonie**, 10 przypadków (zwłoka od 40 do 199 dni), **Piastów**, 5 przypadków (zwłoka od 216 do 596 dni), **Ożarów Mazowiecki**, 2 przypadki (zwłoka od 201 do 278 dni), **Ostrów Mazowiecka**, 12 przypadków (zwłoka od 85 do 937 dni).

⁷⁰ Dotyczy gmin: Kobyłka, Siemiatycze, Radlin, Głubczyce, Grodzów, Nowa Dęba oraz Piastów.

⁷¹ Dotyczy gmin: Zielonka, Mońki, Choroszcz, Radlin.

Kontrola wykazała, że w 15 gminach z 28 objętych badaniem (tj. 53,6%) w latach 2012–2014 (I półrocze) obowiązywały wewnętrzne procedury windykacji należności ustalone zarządzeniami⁷² kierowników jednostek, w których m.in. uregulowano terminy wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych. W czterech gminach⁷³ w regulacjach tych wprowadzano terminy sporządzania upomnień i tytułów wykonawczych, których stosowanie powodowało zwłokę organu w podejmowaniu ww. działań. Regulacje te nie spełniały wymogów określonych w art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którymi organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko oraz art. 139 § 1 tej ustawy stanowiącym, iż załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Stosowanie zasady polegającej na wystawianiu tytułów wykonawczych dwukrotnie w roku oznacza systemową zwłokę organu w podejmowaniu ww. działań, skraca okres pozostający na skuteczne dochodzenie zaległości oraz powoduje dodatkową kumulację czynności w jednym czasie, zwiększając ryzyko wystąpienia błędu.

Procedury wewnętrzne nie były przestrzegane w ośmiu⁷⁴ gminach z 15, w których je ustanowiono, co skutkowało wyżej opisanymi opóźnieniami w wysyłaniu upomnień i wystawianiu tytułów wykonawczych.

To właśnie opieszałość w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych miała istotny wpływ na obniżenie skuteczności egzekucji. Znaczny upływ czasu pomiędzy terminem zapłaty należności, a wystawieniem upomnienia lub tytułu wykonawczego, umożliwiał bowiem dłużnikom wyzbywanie się składników majątkowych, mogących stanowić przedmiot egzekucji dla zaspakajania roszczeń. NIK zwraca uwagę, że opieszałość w podejmowaniu działań egzekucyjnych nie tylko utwierdza u dłużników przeświadczenie o niskiej efektywności windykacji, ale nawet o realnej możliwości jej uniknięcia.

Jako przyczyny przewlekłości w wysyłaniu upomnień i tytułów wykonawczych podawano braki kadrowe, duże obciążenie pracą oraz trudną sytuację finansową podatników. Zdaniem NIK, nie są to przesłanki wystarczające do usprawiedliwienia takiego prowadzenia postępowania egzekucyjnego. Ponadto, jak wynika z podanych poniżej danych, poziom obciążenia pracowników nie zawsze był współmierny z przewlekłością postępowań podatkowych. Przykładowo w gminie Błonie gdzie obciążenie pracowników sprawami było niewielkie opieszale wysyłano zarówno upomnienia jak i tytuły wykonawcze. Natomiast w gminach Łañcut i Pyskowice, gdzie obciążenie było bardzo duże problem przewlekłości działań w ogóle nie wystąpił.

Dla wszystkich objętych kontrolą 28 gmin liczba tytułów wykonawczych przypadająca na 1 etat, w ramach którego realizowane jest zadanie monitorowania zaległości podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości od osób prawnych wynosiła średnio **26** w 2012 r. i **23** w 2013 r. Natomiast w odniesieniu do podatku od nieruchomości od osób fizycznych liczba tytułów wykonawczych przypadająca na jeden etat wynosiła odpowiednio **255** i **272**. Liczba ta pokazuje, na jakim poziomie w danej gminie ustalono priorytety dla wystawienia tytułów wykonawczych. W poszczególnych gminach liczba ta była zróżnicowana i wahała się:

⁷² Odrębne zarządzenia w sprawie: ewidencji poboru podatków i opłat, egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, zasad wystawiania upomnień (12 jednostek) lub regulacje w szczegółowych zasadach rachunkowości (trzy jednostki).

⁷³ Dotyczy gmin: Wilamowice, Ozimek, Nowa Dęba, Piastów.

⁷⁴ Dotyczy gmin: Zielonka, Mońki, Konstantynów Łódzki, Sulejów, Głubczyce, Grodków, Ozimek, Nowa Dęba.

- w podatku od nieruchomości od osób prawnych w przedziałach: od **0** do **8** (w gminach: Wilamowice w 2013 r., Sulejów w 2012 i 2013 r., Ostrów Mazowiecka w 2012 r., Zielonka w 2013 r., Kobyłka w 2012 r., Poddębice w 2012 r., Błaszki w 2012 r. i 2013 r., Głubczyce w 2013 r., Pilzno w 2012 i 2013 r., Mońki w 2012 i 2013 r., Piastów w 2012 i 2013 r.); od **100** do **413** (w gminach: Konstantynów Łódzki w 2012 i 2013 r., Radlin w 2012 r., Bieruń w 2012 i 2013 r., Łańcut w 2013 r., Ustrzyki Dolne w 2012 i 2013 r.);
- w podatku od nieruchomości od osób fizycznych w przedziałach: **6** dla gminy Błonie w 2013 r.; od **46** do **97** (w gminach: Poddębice w 2012 i 2013 r., Błaszki w 2012 i 2013 r., Pilzno w 2012 i 2013 r., Mońki w 2012 i 2013 r., Błonie w 2012 i 2013 r.); od **498** do **894** (w gminach: Zielonka w 2012 r., Sulejówek w 2013 r., Kobyłka w 2013 r., Konstantynów Łódzki w 2012 i 2013 r., Sulejów 2013 r., Ozimek 2013 r., Radlin 2012 i 2013 r., Pyskowice w 2013 r., Ustrzyki Dolne w 2012 i 2013 r., Piastów 2012 r.).

Większa liczba wystawionych tytułów wykonawczych przełożyła się na wyższy wskaźnik windykacji⁷⁵, który dla wszystkich 28 gmin objętych kontrolą kształtował się średnio dla podatku od nieruchomości od osób prawnych na poziomie **55,9%** w 2012 r. i **57,9%** w 2013 r. Najwyższy wskaźnik odnotowano w gminach: Konstantynów Łódzki (100% w 2012 r.), Radlin (98,8% w 2012 r. i 97,7% w 2013 r.), Bieruń (85,1% w 2012 r.), najniższy natomiast w gminach: Zielonka (7,8% w 2012 r. i 3,8% w 2013 r.), Głubczyce (11,4% w 2012 r. i 5,6% w 2013 r.), Sulejów (22,8% w 2012 r. i 0% w 2013 r.), Piastów (0,1% w 2013 r.).

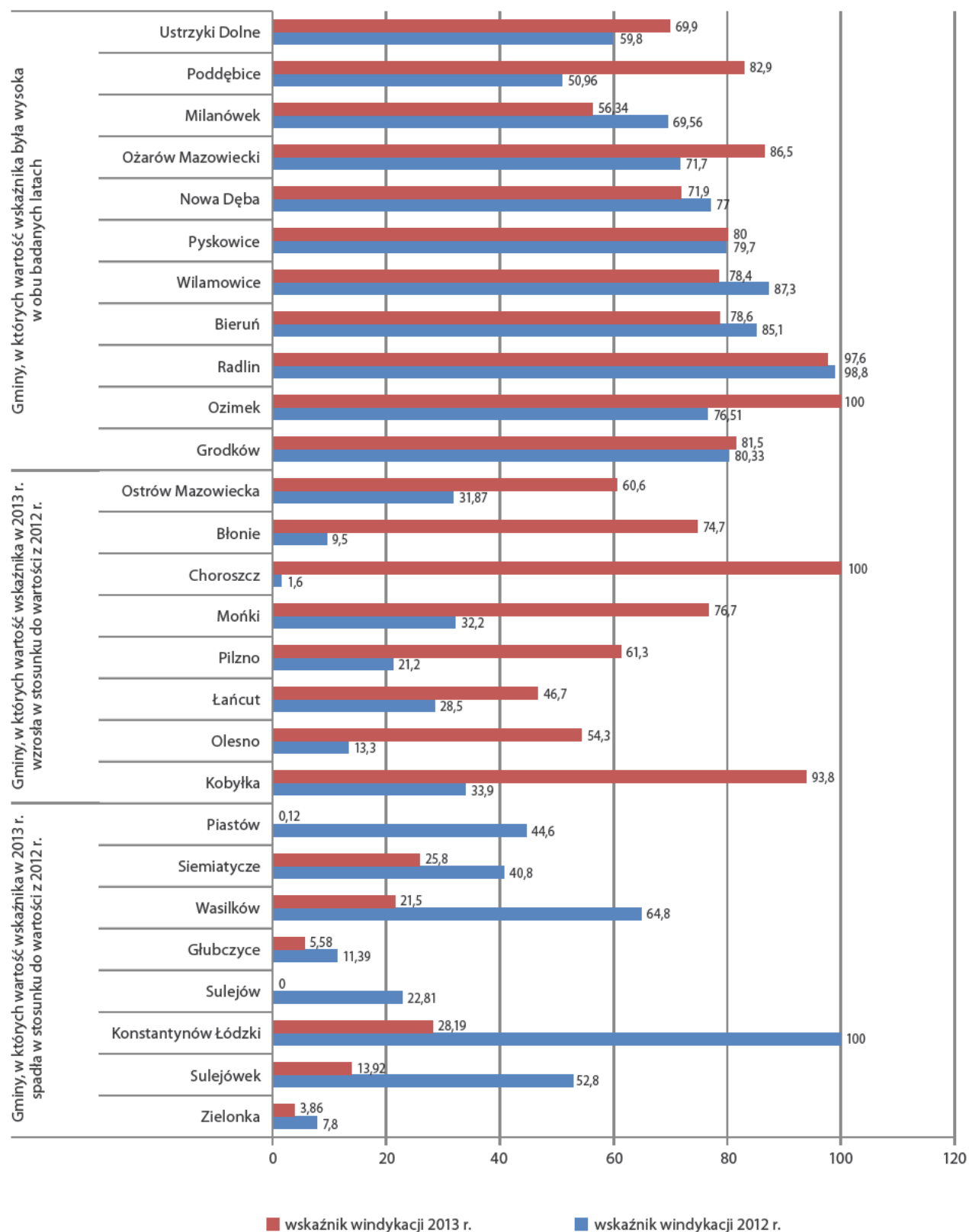
Wysoki poziom wskaźnika windykacji (powyżej 70%) na koniec 2012 i 2013 r. odnotowano w gminach: Grodków, Ozimek, Radlin, Bieruń, Wilamowice, Pyskowice, Nowa Dęba i Ożarów Mazowiecki.

Różnicowanie stopnia objęcia tytułami wykonawczymi zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych obrazuje poniższy wykres.

⁷⁵ Pokazuje stopień objęcia należności zaległej tytułami wykonawczymi. Im wyższy wskaźnik tym wyższa kwota zaległości objęta tytułami wykonawczymi.

Wykres nr 4

Stopień objęcia tytułami wykonawczymi zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych



Źródło: Wyniki kontroli NIK.

Kontrola wykazała, że trzy gminy⁷⁶ nie wykorzystywały możliwości zabezpieczenia zaległości podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości poprzez ustanowienie hipoteki na nieruchomościach dłużników, co może świadczyć o niewystarczającej ich dbałości o skuteczne pozyskanie dochodów z tego tytułu. Wskaźnik zabezpieczenia⁷⁷ dla wszystkich badanych gmin spadł z 26,0% na koniec 2012 r. do 19,1% na koniec 2013 r., co należy uznać za tendencję niekorzystną z powyższego punktu widzenia. Tylko w przypadku pięciu gmin⁷⁸ odnotowano wysokie wskaźniki zabezpieczenia powyżej 50%. W przypadku gminy Choroszcz stwierdzono, że zabezpieczenie hipoteczne zostało ustanowione na wszystkich zaległościach podatkowych (wskaźnik 100%).

Pozytywnym zjawiskiem, w ocenie NIK, były niskie wartości wskaźników przedawnienia⁷⁹ (średnia dla wszystkich gmin) dla zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych (3,5% w 2012 r. i 2,8% w 2013 r.) i fizycznych (1,6% w 2012 r. i 1,2% w 2013 r.). Nie odnotowano przedawnienia należności z tytułu podatku od nieruchomości:

- od osób prawnych w 19 badanych gminach,
- od osób fizycznych w 13 badanych gminach.

W dziewięciu gminach⁸⁰, w których uległy przedawnieniu zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych najwyższy wskaźnik odnotowano w gminach Głubczyce (17,8% w 2012 r. i 16,4% w 2013 r.) oraz Mońki (17,5% w 2012 r. i 35,9% w 2013 r.). Natomiast zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych uległy przedawnieniu w 15 gminach, przy czym najwyższy wskaźnik odnotowano w gminach: Grodków (2,4% w 2012 r. i 12,8% w 2013 r.), Pilzno (13,9% w 2012 r. i 12,6% w 2013 r.) oraz Choroszcz (13,6% w 2012 r.). Kontrola nie wykazała przypadków przedawnienia, wynikających z zaniechania egzekucji. Jako przyczyny przedawnienia wskazywano m.in. bezskuteczną egzekucję wobec niewypłacalnych dłużników (upadłość i niezaspokojenie zgłoszonych do sądziego komisarza wierzytelności).

Wyniki kontroli i analiza wskaźników pokazują, że bieżące monitorowanie zaległości po upływie terminu płatności rat poszczególnych podatków oraz zaksięgowaniu dokonanych wpłat i terminowe wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych wpływa na niski poziom zaległości w stosunku do dochodów uzyskanych z tytułu badanych podatków, np. gminy: Choroszcz (4,7% w 2012 r. i 5,7% w 2013 r.), Ożarów Mazowiecki (3,1% w 2012 r. i 2,9% w 2013 r.) oraz Siemiatycze (5,1% w 2012 r. i 5,9% w 2013 r.). Natomiast przyjęcie zasady okresowego, a nie na bieżąco wysyłania upomnień, tj.: nie później niż po upływie 60 dni od zakończenia miesiąca w którym upłynął termin płatności ostatniej raty podatku za dany rok (Piastów), co najmniej raz w roku podatkowym (Nowa Dęba) lub dwa razy w roku (Ustrzyki Dolne) skutkuje wysokim stanem zaległości w stosunku do dochodów uzyskanych z badanych podatków. Gminy te osiągnęły w 2012 r. odpowiednio wskaźniki zaległości w stosunku do uzyskiwanych dochodów z podatku: 78,6%, 42,5% i 57,8%, a w 2013 r.: 82,3%, 42,1% i 65,9%.

⁷⁶ Dotyczy gmin: Sulejów, Pilzno, Ostrów Mazowiecka.

⁷⁷ Pokazuje jaki jest poziom zabezpieczenia hipotekami zaległości, które podlegają możliwości egzekucji w stosunku do osób prawnych i fizycznych. Im wyższy wskaźnik, tym wyższy poziom zabezpieczenia zaległości, które podlegają możliwości egzekucji.

⁷⁸ Dotyczy gmin: Pyskowice, Łañcut, Siemiatycze, Choroszcz i Piastów.

⁷⁹ Pokazuje relację kwoty należności przedawnionych w danym roku w stosunku do kwoty zaległości. Im wyższy wskaźnik tym mniejsza skuteczność egzekucji i większa utrata potencjalnych dochodów.

⁸⁰ Dotyczy gmin: Poddębice, Głubczyce, Grodków, Olesno, Pyskowice, Nowa Dęba, Pilzno, Ustrzyki Dolne, Mońki.

Prawidłowość stosowania ulg podatkowych

3.3.1. Badanie ulg podatkowych

W celu sprawdzenia prawidłowości stosowania ulg podatkowych badaniem objęto, we wszystkich kontrolowanych jednostkach, łączną próbę 642 postępowań prowadzonych w przedmiotowych sprawach⁸¹. W wyniku powyższego badania, nieprawidłowości stwierdzono w przypadku 46,4% objętych kontrolą gmin (13 z 28)⁸², i tak:

- W 42,9% objętych kontrolą gmin (12 z 28) stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły naruszania ustawowych procedur przy wydawaniu decyzji administracyjnych w sprawach ulg podatkowych, tj.:
 - ♦ w dziewięciu gminach zastrzeżenia odnosiły się do naruszania zasad stosowania ustawowych przesłanek udzielania ulg, w tym braku udokumentowania ich zaistnienia:
 - W gminie miejskiej **Ostrów Mazowiecka** w jednym z 15 badanych postępowań rozłożono na raty spłatę zaległości bez zebrania materiału dowodowego potwierdzającego prawdziwość okoliczności uzasadniających udzielenie ulgi, tj. trudną sytuację finansową. W toku wszczętego w grudniu 2012 r. postępowania oparto się na informacjach o stanie majątku podatnika z 20 listopada 2010 r. bez potwierdzenia aktualności złożonego wcześniej oświadczenia, nie zweryfikowano wskazanych przez wnioskodawcę we wniosku faktów dotyczących niezwykle trudnej sytuacji finansowej, nie wezwano podatnika do złożenia aktualnej informacji o stanie majątkowym. Działanie to było niezgodne z art. 187 § 1 i art. 122 Ordynacji podatkowej.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Sulejów** w pięciu z 42 badanych postępowań udzielono ulg, pomimo nienależytego rozpatrzenia przesłanek ustawowych w postaci ważnego interesu podatnika lub ważnego interesu publicznego.
 - W gminie miejskiej **Piastów** w jednym przypadku spośród badanych 10 decyzji przyznających ulgi w spłacie zaległości w podatku od nieruchomości stwierdzono, że zaległość podatkową umorzono, mimo, iż nie podjęto wszystkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz nie udokumentowano w sposób prawidłowy postępowania podatkowego oraz nie udowodniono ważnego interesu strony, co było niezgodne z art. 67a § 1, art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 Ordynacji podatkowej.
 - W gminie miejskiej **Zielonka** w siedmiu sprawach o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, z 39 badanych postępowań, stwierdzono niepodjęcie rzetelnych działań zmierzających do zgromadzenia całokształtu materiału dowodowego i dokładnego wyjaśnienia okoliczności faktycznych, co stanowiło naruszenie art. 122, 187 § 1 i 191 Ordynacji podatkowej. Ponadto, w sześciu spośród 39 zbadanych postępowań w sprawie udzielenia ulg podatkowych stwierdzono podjęcie odmiennych rozstrzygnięć w analogicznym stanie faktycznym.
Stwierdzono również na podstawie analizy czterech spośród 39 zbadanych postępowań nieuzasadnione różnicowanie przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego w zależności od rodzaju wnioskowanej przez podatników ulgi, co było niezgodne z art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej. W sprawach dwóch podatników organ podatkowy, na podstawie tego samego stanu faktycznego, wydał najpierw decyzje o odmowie umorzenia zaległości podatkowej, powołując się w uzasadnieniach decyzji na brak zaistnienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, a później uznał, że taki interes występuje rozkładając te zaległości na raty.

⁸¹ W każdej gminie w zakresie ulg indywidualnych kontrolą objęto maksymalnie po 54 sprawy:

- sześć najwyższych kwotowo (w przypadku umorzenia zaległości podatkowej wartością będącą wyznacznikiem wyboru była kwota umorzenia, w przypadku zaś rozłożenia na raty lub odroczenia – odpowiednio wysokość należności lub zaległości podatkowej) decyzji w każdym roku (trzy dotyczące podatku od nieruchomości i trzy dotyczące podatku od środków transportowych) w sprawie ulg podatkowych przyznanych przedsiębiorcom – łącznie 18 decyzji,
- trzy najwyższe kwotowo decyzje w każdym roku (dotyczące podatku od nieruchomości) w sprawie ulg podatkowych przyznanych osobom fizycznym – łącznie dziewięć decyzji,
- sześć najwyższych kwotowo decyzji w każdym roku, negatywnych odmawiających udzielenia ulg podatkowych przedsiębiorcom (trzy dotyczące podatku od nieruchomości i trzy dotyczące podatku od środków transportowych) – łącznie 18 decyzji,
- trzy najwyższe kwotowo decyzje w każdym roku, negatywne odmawiające udzielenia ulg podatkowych osobom fizycznym (dotyczących podatku od nieruchomości) – łącznie dziewięć decyzji.

W sytuacji niedostatecznej łącznej ilości ww. spraw, kontrolerzy ograniczali badaną próbę.

⁸² Dotyczy gmin: Konstancinów Łódzki, Zielonka, Głubczyce, Łańcut, Pilzno, Sulejówek, Sulejów, Radlin, Poddębice, Milanówek, Bieruń, Ostrów Mazowiecka, Piastów.

- W gminie miejskiej **Sulejów** w siedmiu z 28 badanych postępowań stwierdzono, iż organ podatkowy wydał rozstrzygnięcie bez zebrania kompletnego materiału dowodowego lub przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego potwierdzającego okoliczności uznane przez organ podatkowy jako uzasadniające zastosowanie ulgi lub jej odmowę. W szczególności organ podatkowy, mimo powołania się w uzasadnieniu faktycznym decyzji, nie ustalił aktualnej sytuacji finansowej, zdrowotnej bądź rodzinnej podatników w oparciu, o które udzielił ulgi w podatku od nieruchomości⁸³.
- W gminie miejskiej **Radlin** w sześciu z dziewięciu badanych postępowań organ podatkowy nie przeprowadził kompletnego postępowania wyjaśniającego, ustalającego sytuację majątkową dłużnika, bowiem nie ustalił m.in. czy podatnik wnioskujący o udzielenie ulgi posiada nieruchomości (o jakiej wartości), wartościowe ruchomości (np. samochody wraz z podaniem wartości), czy posiada akcje, obligacje, oszczędności, a także czy korzysta z ośrodka pomocy społecznej. Organ nie udokumentował i tym samym nie ustalił aktualnej sytuacji finansowej, zdrowotnej bądź rodzinnej podatników. W ocenie NIK, powyższe stanowi o nierzetelności postępowania wyjaśniającego w zakresie ustalenia przesłanek do udzielenia ulgi, tj. zaistnienia ważnego interesu podatnika lub ważnego interesu publicznego, będących zgodnie z art. 67a Ordynacji podatkowej podstawą do udzielenia ulgi.
- W gminie miejsko-wiejskiej **Pilzno** w przypadku dwóch decyzji na 12 badanych postępowań stwierdzono bezpodstawne umorzenie przedsiębiorcom zaległości podatkowych. Analiza dokumentacji stanowiącej podstawę wydania wskazanych decyzji wykazała, że podatnicy, w okresie poprzedzającym bezpośrednio wydanie tych decyzji ponosili straty z tytułu prowadzonej działalności, w sytuacji, gdy z informacji uzyskanych od właściwych miejscowo naczelników urzędów skarbowych wynikało, iż w rzeczywistości, podatnicy ci uzyskiwali dochody z prowadzonej działalności.
Zdaniem NIK, podatnicy, którym przyznano ulgi na podstawie wskazanych decyzji, do wniosków o umorzenie zaległości podatkowych załączyli dokumenty, które nie dawały podstaw do podjęcia decyzji pozytywnych w świetle art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej, a we wnioskach o umorzenie wskazywali na okoliczności, które stanowią normalne procesy ekonomiczne, związane z cyklicznością i ryzykiem prowadzonej działalności.
- W gminie miejsko-wiejskiej **Poddębice** w jednym postępowaniu zakończonym wydaniem decyzji o odmowie umorzenia zaległości na 19 badanych spraw, podatnika nie wezwano do złożenia dokumentów księgowych, potwierdzających stratę w prowadzonej działalności gospodarczej. Tymczasem w decyzji podatkowej powołano się na brak aktualnych dowodów w tym zakresie. Stanowiło to naruszenie art. 122 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej. Ponadto, w postępowaniu zakończonym rozłożeniem na raty zaległości podatkowej, sytuację podatnika określono wyłącznie na podstawie wniosku o udzielenie ulgi oraz ogólnych informacji, przedstawionych w formularzu dotyczącym pomocy de minimis. Burmistrz Poddębic wyjaśnił, iż sytuacja finansowa podatnika ogólnie była znana organowi podatkowemu. Ulgę potraktowano jako uznaniową, biorąc pod uwagę, że podatnik nie jest w stanie dokonać jednorazowej wpłaty podatku oraz uznając, iż instytucja rozłożenia na raty nie prowadzi do rezygnacji z należności. W ocenie NIK, w prowadzonym postępowaniu oraz w wydanej decyzji nie wykazano spełnienia przez podatnika przesłanek uprawniających do udzielenia ulgi, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.
Ponadto, w dwóch sprawach zakończonych udzieleniem ulgi, w wyniku przeoczenia nie utrwalono w formie pisemnej istotnych ustaleń, tj. w sposób określony w art. 126 i art. 177 Ordynacji podatkowej.
- W gminie miejskiej **Łańcut** w czterech postępowaniach na 49 badanych stwierdzono nieprawidłowości polegające na nieuzasadnionym przyznaniu ulgi podatkowej. Materiał dowodowy zgromadzony w powyższych sprawach wskazywał, że w żadnym przypadku nie zaszyły przesłanki uprawniające do zastosowania umorzenia podatku wskazane w przepisach art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej, bowiem zarówno we wnioskach składanych przez tych podatników, jak i również w uzasadnieniach do decyzji udzielających ulgi nie wykazano ważnego interesu społecznego, ani też ważnego interesu podatnika.

Mając na uwadze powyższe ustalenia, NIK stwierdza, że udzielenie ulgi podatkowej uwarunkowane jest zaistnieniem przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Właściwa ocena występowania bądź braku tych przesłanek w konkretnej sprawie może być dokonana tylko po wszechstronnym i wnikliwym rozważeniu całokształtu materiału dowodowego (art. 191 Ordynacji podatkowej), a poprzedzać ją powinno zebranie wyczerpującego materiału dowodowego (art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej) oraz dokładne wyjaśnienie i rozważenie wszystkich okoliczności

⁸³ Ponadto, w wyniku kontroli prowadzonej w urzędzie miejskim w Sulejówku sformułowano uwagę odnoszącą się do niewystarczającego udokumentowania i wykazania w uzasadnieniu pięciu decyzji ważnego interesu podatnika. W powyższych sprawach nie udokumentowano i nie wykazano w sposób wystarczający trudnej sytuacji podatnika będącej rezultatem zaistnienia niezależnych od niego okoliczności.

faktycznych (art. 122 Ordynacji podatkowej). Zdaniem NIK, ulgi w zapłacie podatków stanowiące wyjątek od zasady powszechności opodatkowania, powinny opierać się na przekonywujących podstawach, tzn. być udzielane na podstawie bezspornie poczynionych ustaleń, a nie na podstawie subiektywnego przekonania podatników lub jedynie możliwych lub uprawdopodobnionych (a nie udowodnionych) okoliczności. Należy zauważyć, że rozstrzygnięcie w sprawach o udzielenie ulg podatkowych zapada w ramach tzw. uznania administracyjnego, co oznacza, że rodzaj podjętej w sprawie decyzji zależy od swobodnego uznania organu administracji. Jednakże uznaniowość decyzji w przedmiocie umorzenia lub rozłożenia na raty zaległości nie zwalnia organu podatkowego od obowiązku wcześniejszego dokonania takich ustaleń faktycznych, które pozwolą na jednoznaczne stwierdzenie, czy wystąpiły przesłanki przyznania ulg.

Opisane powyżej ustalenia kontroli dotyczące podejmowania różnych rozstrzygnięć w analogicznych sytuacjach stanowi naruszenie zasady zaufania do organów podatkowych wynikającej z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej.

- ♦ w sześciu gminach nieprawidłowości stwierdzono w zakresie naruszenia zasad przyznawania pomocy *de minimis*:
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Poddebice** w jednym przypadku na 19 badanych postępowań w 2012 r. pomoc *de minimis* przyznano podmiotowi znajdującemu się w trudnej sytuacji finansowej, który na podstawie art. 1 lit. h ówczesnie obowiązującego rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1998/2006 w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*, nie kwalifikował się do udzielenia pomocy. Ponadto, w jednym przypadku na 19 badanych postępowań w 2014 r. pomocy *de minimis* udzielono podatnikowi, który nie przedstawił niezbędnych do udzielenia ww. pomocy informacji i oświadczeń, wymaganych na podstawie art. 37 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.
 - W gminie miejskiej **Ostrów Mazowiecka** w jednym z 15 badanych postępowań w lutym 2012 r. umorzono podatek od nieruchomości, na podstawie art. 207 i 210 w związku z art. 67b § 1 pkt 2 (pomoc *de minimis*) i art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, art. 1 i 5 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej oraz art. 2 ust. 2 rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1998/2006 w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*, przedsiębiorcy znajdującemu się w trudnej sytuacji, o czym świadczy postawienie wnioskodawcy w stan likwidacji z dniem 7 czerwca 2011 r. Było to niezgodne z art. 1 ust. 1 lit. h rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1998/2006, który wyłączał możliwość stosowania tego rodzaju pomocy wobec podmiotów znajdujących się w trudnej sytuacji. Ponadto, w czterech z 15 prowadzonych postępowań umorzono przedsiębiorcy podatek od nieruchomości, na podstawie art. 207 i 210 w związku z art. 67b § 1 pkt 2 (pomoc *de minimis*) i art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, art. 1 i 5 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej oraz art. 2 ust. 2 rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1998/2006, pomimo braku wymaganych art. 37 ust. 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej dokumentów, tj. wszystkich zaświadczeń o pomocy *de minimis*, jakie otrzymał wnioskodawca w roku, w którym ubiega się o pomoc oraz w ciągu dwóch poprzedzających go lat, albo oświadczenia o wielkości pomocy *de minimis* otrzymanej w tym okresie, albo oświadczenia o nieotrzymaniu takiej pomocy w tym okresie oraz wielkości i przeznaczenia pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc *de minimis*. Stosownie do art. 37 ust. 7 tej ustawy do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc zaświadczeń, oświadczeń lub informacji, o których mowa powyżej, pomoc nie mogła być udzielona temu podmiotowi.
Jak wyjaśniono we wszystkich ww. decyzjach błędnie wskazano podstawę prawną umorzenia.
 - W gminie miejskiej **Zielonka** w jednym z czterech zbadanych postępowań w sprawie ulg stanowiących jednocześnie pomoc *de minimis* stwierdzono nienależne udzielenie pomocy *de minimis*. Udzielono pomocy w formie rozłożenia na raty zobowiązania podatnikowi, który w złożonym formularzu informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc *de minimis* podał dane wskazujące na to, że jest przedsiębiorcą w trudnej sytuacji ekonomicznej (tzw. przedsiębiorcą zagrożonym), co było niezgodne z art. 1 ust. 1 lit. h ówczesnie obowiązującego rozporządzenia Komisji (WE) nr 1998/2006 w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*. Ponadto, stwierdzono brak żądania przez organ podatkowy (we wszystkich czterech zbadanych postępowaniach w sprawie ulg stanowiących jednocześnie pomoc *de minimis*) sprawozdań finansowych podatników⁸⁴

⁸⁴ Lub odpowiadających im dokumentów.

za okres ostatnich trzech lat obrotowych, co było niezgodne z § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc de minimis. Stwierdzono również w dwóch sprawach nieuzasadnione wystawienie zaświadczeń o udzieleniu pomocy de minimis i umieszczeniu wymienionych w nich osób w wykazie podmiotów, którym udzielono pomocy publicznej, mimo że decyzja w sprawie udzielenia ulg nie dotyczyła w tych sprawach pomocy de minimis. Stanowiło to naruszenie art. 5 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej i art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy o finansach publicznych.

- W gminie miejskiej **Radlin** w przypadku jednego z dziewięciu badanych postępowań, nie żądano od przedsiębiorcy dokumentów, o których mowa w art. 37 ust. 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej i w konsekwencji nie zbadano czy podmiotowi temu może być udzielona ewentualnie pomoc de minimis, a także nie żądano zaświadczenia o udzielonej mu dotychczas pomocy de minimis.
- W gminie miejsko-wiejskiej **Pilzno** stwierdzono, że pomimo tego, iż na mocy uchwały Rady Gminy z dnia 30 grudnia 2013 r., uchylono uchwałę z dnia 29 listopada 2007 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje oraz tworzących nowe miejsca pracy w ramach pomocy de minimis, burmistrz Pilzna w 2014 r. wydawał decyzje podatkowe, na podstawie nieobowiązującej już uchwały. Do końca pierwszego półrocza 2014 r. Burmistrz Pilzna udzielił w ten sposób zwolnień w podatku od nieruchomości na kwotę 21,7 tys. zł.
Ponadto, analiza przeprowadzonych postępowań podatkowych wykazała, że w trzech przypadkach, na dwanaście objętych kontrolą, przed podjęciem decyzji nie zgromadzono dokumentów określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc de minimis, w zakresie określonym w § 2 pkt 2 powołanego rozporządzenia, tj. informacji dotyczących sytuacji ekonomicznej wnioskodawcy, w zakresie sprawozdań finansowych za okres 3 ostatnich lat obrotowych, sporządzanych zgodnie z przepisami o rachunkowości.
- W gminie miejskiej **Sulejów** w dziewięciu na 28 badanych postępowań, przy udzieleniu przedsiębiorcom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych nie badano, czy udzielona ulga stanowić będzie pomoc publiczną, o której mowa w ustawie o postępowaniu w sprawach dot. pomocy publicznej. W uzasadnieniu decyzji przyznającej ulgę nie wskazano, czy zastosowana ulga jest lub nie jest traktowana jako pomoc publiczna.
- ♦ w sześciu gminach zastrzeżenia odnosiły do terminowości prowadzonych postępowań:
 - W gminie miejskiej **Konstantynów Łódzki** w jednym z 23 badanych postępowań nie powiadomiono strony postępowania o nowym terminie załatwienia sprawy i decyzję dotyczącą odmowy umorzenia zaległości wydano z trzynastodniowym opóźnieniem. Tym samym naruszono art. 139 oraz art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej.
 - W gminie miejskiej **Zielonka** stwierdzono wydanie czterech decyzji w ramach 39 zbadanych spraw o udzielenie ulg podatkowych po terminie na ich załatwienie wynikającym z art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej.
 - W gminie miejskiej **Sulejów** w siedmiu na 28 badanych postępowań, organ podatkowy nie wydał decyzji w terminie jednego miesiąca przewidzianym w art. 139 Ordynacji podatkowej oraz nie zawiadomił strony o niezakończonym terminie sprawy w terminie stosownie do art. 140 Ordynacji podatkowej. W aktach sprawy nie zamieszczono dokumentów potwierdzających, że organ podatkowy traktuje sprawę jako szczególnie skomplikowaną oraz, że będzie ona rozpatrzona w terminie dwóch miesięcy od momentu wszczęcia postępowania.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Głubczyce** w dwóch przypadkach na 24 badane postępowania, decyzje zostały wydane 1 i 24 dni po wymaganym terminie. Po upływie wymaganego terminu nie zawiadomiono strony o przyczynach jego niedotrzymania i nie wskazano nowego terminu załatwienia ww. sprawy. Naruszono tym samym art. 140 Ordynacji podatkowej.
 - W gminie miejskiej **Radlin** w dwóch z dziewięciu badanych postępowań, organ podatkowy bezzasadnie przesunął termin zakończenia sprawy, wydając w trakcie postępowania postanowienie o wyznaczeniu nowego terminu, uzasadniając to koniecznością wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, o którym mowa w art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej, pomimo że zebrał już wcześniej taki materiał i zakończył postępowanie wyjaśniające.
 - W gminie miejskiej **Bieruń** w przypadku jednego z sześciu objętych szczegółowym badaniem wniosków o umorzenie zaległości w podatku od nieruchomości od osób fizycznych organ nie powiadomił podatników o przedłużeniu terminu załatwienia sprawy w trybie art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej, w sytuacji gdy okres rozpatrywania tego wniosku przekroczył 60 dniowy termin do załatwienia sprawy i wyniósł 112 dni. Organ podatkowy sformułował ponadto wnioski wynikające z prowadzonego postępowania przed przysługującym podatnikom 7 dniowym terminem wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, biegnącym od daty doręczenia podatnikom wezwania ww. sprawie.

- w 14,3% objętych kontrolą gmin (czterech z 28) stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły decyzji administracyjnych w sprawach ulg podatkowych, tj.:
 - ♦ w dwóch gminach zastrzeżenia odnosiły do treści wydawanych decyzji:
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Sulejów**, w 13 decyzjach (na 42 badane postępowania) związanych z udzielaniem ulg podatkowych lub w decyzjach odmawiających udzielania ulg, burmistrz nie zawarł wszystkich elementów uzasadnienia faktycznego, co było niezgodne z art. 210 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej.
 - W gminie miejskiej **Zielonka**, uzasadnienie 19 z 39 zbadanych decyzji w sprawie ulg podatkowych nie spełniało wymogów określonych w art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. W powyższych 19 decyzjach organ podatkowy ograniczył się jedynie do powołania argumentacji wnioskodawców i przychylił się do ich żądania, bez dokonania wykładni przepisów w kontekście rozpatrywanych, konkretnych spraw, oraz bez oceny sytuacji materialnej, rodzinnej czy osobistej w kontekście przesłanek udzielania ulg podatkowych. Ponadto, stwierdzono powołanie niekompletnej lub niewłaściwej podstawy prawnej w decyzjach wydanych w wyniku przeprowadzenia pięciu z 39 zbadanych postępowań, co stanowiło naruszenie art. 210 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 210 § 1 pkt 4 i 6 Ordynacji podatkowej decyzja w postępowaniu podatkowym powinna zawierać m.in. powołanie podstawy prawnej oraz uzasadnienie faktyczne i prawne. Uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa (§ 4 ww. art. 210). Można odstąpić od uzasadnienia decyzji, gdy uwzględnia ona w całości żądanie strony. Nie dotyczy to decyzji wydanej na skutek odwołania bądź na podstawie której przyznano ulgę w zapłacie podatku (§ 5 ww. art. 210).

- ♦ w czterech gminach zastrzeżenia odnosiły się do upoważnień na podstawie, których wydawano decyzje:
 - W gminie miejskiej **Milanówek** stwierdzono brak szczegółowego upoważnienia, o którym mowa w art. 143 § 1 i 3 Ordynacji podatkowej, do wydawania decyzji m.in. w sprawach udzielania indywidualnych ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych w upoważnieniach udzielonych przez burmistrza – skarbnikowi i zastępcy burmistrza. Stanowiło to naruszenie ww. artykułu. Wyniki kontroli wykazały, że 13 spośród 30 decyzji w sprawie ulg podatkowych zostało wydanych przez skarbnika oraz zastępcę burmistrza, działających w oparciu o upoważnienia wydane na podstawie art. 33 ust. 2 i art. 39 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 268a Kpa. W upoważnieniach, w kategorii spraw jakie może załatwiać pracownik nie wskazano wydawania decyzji w sprawach podatkowych.
 - W gminie miejskiej **Zielonka** stwierdzono brak w upoważnieniu udzielonym przez burmistrza skarbnikowi miasta umocowania do wydawania decyzji w sprawie udzielania indywidualnych ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych, co stanowiło naruszenie art. 143 § 1 i 3 Ordynacji podatkowej.
 - W gminie miejskiej **Radlin** dwie z dziewięciu decyzji dotyczących udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podpisał zastępca burmistrza miasta Radlin, bez stosownego upoważnienia organu podatkowego, o którym mowa w art. 143 Ordynacji podatkowej. Decyzje te wydano w I kwartale 2012 r., a zastępca burmistrza miasta Radlin posiadał stosowne upoważnienie dopiero od 24 kwietnia 2012 r.
 - W gminie miejskiej **Kobyłka** sformułowano uwagę, która dotyczyła tego, że w 14 na 16 zbadanych spraw decyzje dotyczące udzielania ulg zostały wydane przez skarbnika (dwie decyzje) i kierownika Wydziału Podatków i Opłat (12 decyzji) na podstawie upoważnienia burmistrza udzielonego w oparciu o przepisy art. 39 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 268a Kpa. Upoważniając pracowników do wydawania decyzji z zakresu spraw podatkowych, burmistrz nie wskazał w upoważnieniu art. 143 § 1 Ordynacji podatkowej.

Umocowanie do wykonywania określonych czynności nie może być formułowane zbyt ogólnie i nie można go domniemywać. Decyzje w indywidualnych sprawach podatkowych należą do wyłącznej kompetencji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), będących organem podatkowym (zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Wydanie decyzji w imieniu tego organu może nastąpić wyłącznie na podstawie pisemnego upoważnienia wójta, burmistrza (prezydenta miasta)

ustalającego zakres tego upoważnienia (art. 39 ust. 1 i ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym w związku z art. 13 ust. 1 pkt 1 i art. 143 § 1 Ordynacji podatkowej). Ponadto, wskazując na przytoczone powyżej przepisy NIK zwraca uwagę, iż przedmiotowe upoważnienia powinny przede wszystkim zawierać podstawę prawną wynikającą z Ordynacji podatkowej.

- ♦ W gminie miejskiej **Zielonka** zastrzeżenia odnosiły się do niewłaściwego określania adresatów decyzji, tj. w dwóch z 39 zbadanych postępowań stwierdzono kierowanie decyzji w sprawie ulg podatkowych do osób niebędących stronami w postępowaniu.

Skierowanie decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie, zostało wymienione w art. 247 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej jako przesłanka stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej.

- W 10,7% objętych kontrolą gmin (trzech⁸⁵ z 28) stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły braku umożliwienia stronie wypowiedzenia się, co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań stosownie do art. 123 § 1 w zw. z art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej.

Artykuł 200 § 1 Ordynacji podatkowej, zawierający konkretyzację normy ujętej w art. 123 Ordynacji podatkowej, stanowi procesową gwarancję realizacji uprawnień strony postępowania podatkowego w zakresie jej pełnego udziału w tym postępowaniu. Wyznaczenie stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego powinno nastąpić bezpośrednio przed wydaniem decyzji, czyli po zakończeniu postępowania wyjaśniającego. Strona musi wiedzieć, że organ podatkowy zakończył już definitywnie postępowanie wyjaśniające i po zapoznaniu się z jej ewentualnym stanowiskiem wyda decyzję (wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2002 r., I SA/Łd 1657 i 1658/00, niepubl.). Realizacja normy zawartej w art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej nie zależy od uznania organu podatkowego, lecz jest prawem podatnika i obowiązkiem organu (wyrok NSA z dnia 30 lipca 2002 r., III SA 585/01, niepubl.)⁸⁶.

- W gminie **Sulejów** stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły nierzetelnego sporządzenia wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym w zakresie podatków w 2013 r. udzielono ulg, odroczeń, umorzeń lub rozłożono spłatę na raty. W powyższym wykazie nie wykazano dwóch podmiotów, którym udzielono ulg w podatku od nieruchomości w pięciu decyzjach wydanych przez organ podatkowy.

Institucja publikowania wykazów podmiotów, którym udzielono ulg stanowi istotną gwarancję realizacji zasady przejrzystości działania organu podatkowego.

- W 14,3% objętych kontrolą gmin (czterech z 28) stwierdzono inne nieprawidłowości dotyczące:
 - Niezakończenia postępowania wydaniem stosownej decyzji lub postanowienia, o których mowa odpowiednio w art. 207 § 1 lub 165a § 1 Ordynacji podatkowej, mimo takiego obowiązku⁸⁷.
 - Niezawarcia w wezwaniach do uzupełnienia złożonego wniosku o ulgę w podatku od nieruchomości, informacji o skutkach prawnych niezastosowania się do treści wezwania stosownie do art. 159 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej⁸⁸.

⁸⁵ Dotyczyło to następujących gmin: Ostrów Mazowiecka (jeden przypadek na 15 badanych postępowań), Piastów (dziewięć przypadków na 20 badanych postępowań), Sulejów (pięć przypadków na 28 badanych postępowań).

⁸⁶ Patrz System Informacji Prawnej Lex – komentarz do art. 200 ustawy Ordynacja podatkowa – Piotr Pietrasz – stan prawny 15.01.2013.

⁸⁷ Dotyczy gminy Radlin (nieprawidłowość wystąpiła w przypadku czterech żądań o udzielenie ulgi na dziewięć badanych postępowań).

⁸⁸ Dotyczy gminy Sulejów (nieprawidłowość wystąpiła w przypadku dziewięciu wezwań na 28 badanych postępowań).

- Braku udokumentowania doręczenia decyzji stronie, czym naruszono art. 144 Ordynacji podatkowej⁸⁹.
- Działań windykacyjnych podejmowanych przez gminy⁹⁰.

3.3.2. Opłata prolongacyjna

Zgodnie z art. 57 § 7 Ordynacji podatkowej rada gminy może wprowadzić opłatę prolongacyjną z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód gminy – w wysokości nie większej niż określona w § 2 (50% ogłaszanej na podstawie art. 56 § 3 stawki odsetek za zwłokę).

Z ustaleń kontroli wynika, że w 50,0% objętych badaniem jednostek (14 z 28), rady gmin skorzystały z ustawowego uprawnienia i wprowadziły w formie stosownej uchwały opłatę prolongacyjną⁹¹. Najczęściej podawanymi przez pozostałe gminy przyczynami odstępowania od wprowadzania opłaty prolongacyjnej były:

- niepotrzebne stwarzanie dodatkowych trudności w regulowaniu zobowiązań przez podatników, którzy mają problemy z ich spłatą;
- mała liczba wniosków w sprawach ulg uwzględnianych przez organ podatkowy;
- niskie kwoty przyznanych ulg podatkowych;
- brak ustawowego obowiązku wprowadzania opłaty.

W wyniku badania postępowań w sprawach ulg podatkowych, szczegółowo opisanego w pkt 3.3.1. Informacji, NIK stwierdziła w 28,6% badanych gminach (cztery z 14, które wprowadziły opłatę prolongacyjną) nieprawidłowości w naliczaniu tej opłaty, i tak:

- W trzech gminach stwierdzono przypadki bezpodstawnego odstępowania od naliczania opłaty prolongacyjnej⁹².
- W jednej gminie⁹³ naliczono opłatę prolongacyjną niezgodnie z art. 57 § 1 Ordynacji podatkowej, co stwierdzono w 31 decyzjach na 39 badanych (wszystkich ze zbadanych decyzji, w których rozłożono zaległość podatkową wraz z odsetkami na raty albo odroczone termin jej płatności). Zgodnie z art. 57 § 1 Ordynacji podatkowej opłatę prolongacyjną ustala się od kwoty podatku lub zaległości podatkowej. Zaległość podatkową stanowi podatek niezapłacony w terminie. Oznacza to, że zaległością podatkową nie są odsetki za zwłokę, których nie powinno się uwzględniać przy obliczaniu opłaty prolongacyjnej. W zbadanych decyzjach opłata prolongacyjna była obliczona od kwoty stanowiącej sumę zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę.

⁸⁹ Dotyczy gminy Sulejówek (nieprawidłowość wystąpiła w przypadku dwóch postępowań na 28 badanych).

⁹⁰ W gminie miejskiej Milanówek w dwóch przypadkach (dwie decyzje na 30 zbadanych) organ podatkowy ze zwłoką podejmował działania windykacyjne w stosunku do podatników niewywiązujących się z terminowego regulowania płatności, którym udzielono ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Upomnienia zostały wystawione po ponad 120 i 210 dniach od wyznaczonego terminu płatności. W gminie miejsko-wiejskiej Poddębice od jednego z podatników (badano łącznie 19 spraw) pobrano odsetki z tytułu nieterminowej wpłaty rat w kwocie zaniżonej o 153 zł.

⁹¹ Dotyczy gmin: Nowa Dęba, Konstantynów Łódzki, Zielonka, Głubczyce, Błonie, Łańcut, Grodków, Pyskowice, Pilzno, Olesno, Sulejówek, Ozimek, Sulejów, Ustrzyki Dolne.

⁹² Dotyczy gmin: Sulejówek (nieprawidłowość wystąpiła w dwóch postępowaniach na 28 badanych), Pilzno (nieprawidłowość wystąpiła w jednym postępowaniu na 12 badanych), Sulejów (nieprawidłowość wystąpiła w jednym postępowaniu na 42 badanych).

⁹³ Dotyczy gminy Zielonka.

Prawidłowość i skuteczność realizacji dochodów z majątku

3.4.1. Plany wykorzystania zasobu nieruchomości

Zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, gminnym zasobem nieruchomości gospodaruje wójt, burmistrz albo prezydent miasta. Gospodarowanie zasobem, stosownie do ust. 2, polega w szczególności na wykonywaniu czynności, o których mowa w art. 23 ust. 1, tj. m.in. sporządzaniu planów wykorzystania zasobu.

Zgodnie z art. 23 ust. 1d ww. ustawy, plany wykorzystania zasobu opracowuje się na okres 3 lat. Plany zawierają w szczególności:

- 1) zestawienie powierzchni nieruchomości zasobu oraz nieruchomości Skarbu Państwa oddanych w użytkowanie wieczyste;
- 2) prognozę:
 - a) dotyczącą udostępnienia nieruchomości zasobu oraz nabywania nieruchomości do zasobu,
 - b) poziomu wydatków związanych z udostępnieniem nieruchomości zasobu oraz nabywaniem nieruchomości do zasobu,
 - c) wpływów osiąganych z opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości Skarbu Państwa oddanych w użytkowanie wieczyste oraz opłat z tytułu trwałego zarządu nieruchomości Skarbu Państwa,
 - d) dotyczącą aktualizacji opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości Skarbu Państwa oddanych w użytkowanie wieczyste oraz opłat z tytułu trwałego zarządu nieruchomości Skarbu Państwa;
- 3) program zagospodarowania nieruchomości zasobu.

Z ustaleń kontroli wynika, że w okresie od 1 stycznia 2012 r. do 30 czerwca 2014 r. jedynie 57,1% objętych badaniem gmin (16 z 28) wywiązało się z ustawowego obowiązku posiadania planów wykorzystania zasobu, przy czym w sześciu przypadkach plany te nie spełniały wymogów ustawowych, i tak:

- W gminie miejsko-wiejskiej **Błonie** plan został sporządzony jedynie na rok 2014 (brak było planów na rok 2012 i 2013), co było niezgodne z dyspozycją art. 23 ust. 1d ustawy o gospodarce nieruchomościami.
- W gminie miejskiej **Siemiatycze** plan został sporządzony oddzielnie na rok 2012 i 2014 (brak było planu na rok 2013), co było również niezgodne z dyspozycją art. 23 ust. 1d. Dodatkowo plany te nie zawierały prognozy wpływów osiąganych z tytułu gospodarowania nieruchomościami, co naruszało art. 23 ust. 1d pkt 2 lit. c ww. ustawy.
- W gminie miejsko-wiejskiej **Wilamowice** niezgodne z dyspozycją art. 23 ust. 1d plany sporządzano oddzielnie na każdy rok. Dodatkowo plany te nie zawierały zestawienia powierzchni nieruchomości zasobu oraz nieruchomości gminnych oddanych w użytkowanie wieczyste, prognozy dotyczącej aktualizacji opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości oddanych w użytkowanie wieczyste oraz opłat z tytułu trwałego zarządu nieruchomości oraz programu zagospodarowania nieruchomości zasobu, co również naruszało art. 23 ust. 1d.
- W gminie miejsko-wiejskiej **Ożarów Mazowiecki** plan nie zawierał prognozy poziomu wydatków związanych z udostępnieniem nieruchomości zasobu oraz nabywaniem nieruchomości do zasobu, co było niezgodne z dyspozycją art. 23 ust. 1d pkt 2 lit. b.
- W gminie miejsko-wiejskiej **Wasilków** plan nie zawierał dwóch działek przeznaczonych do sprzedaży, co było niezgodne z dyspozycją art. 23 ust. 1d.
- W gminie miejsko-wiejskiej **Olesno** plan nie zawierał informacji o nieruchomościach przeznaczonych do sprzedaży w latach 2013 i 2014 i nie był aktualizowany w tym zakresie. Ponadto, w przypadku nieruchomości planowanych do oddania w najem, dzierżawę i użyczenie, zawierał tylko ogólne stwierdzenie, iż na lata 2012–2014 zakłada się kontynuację dotychczasowych umów dzierżawy, najmu i użyczenia.

Pozostałe 42,9% gmin⁹⁴ objętych badaniem (12 z 28) nie posiadało planów wykorzystania zasobu, przy czym w przypadku czterech gmin ww. plan został przyjęty ale dokonano tego już po okresie objętym kontrolą⁹⁵.

W większości przypadków jako przyczynę zaniechania podawano niewielką skalę obrotu nieruchomościami na terenie gminy oraz problemy organizacyjne.

Zdaniem NIK, niezależnie od obowiązku wynikającego z przepisów, sporządzenie planu wykorzystania zasobu nieruchomości jest niezbędne dla prowadzenia prawidłowej gospodarki nieruchomościami. Taki plan powinien m.in. określać nie tylko nieruchomości przeznaczone do zbycia, ale również nieruchomości przeznaczone do udostępniania innym podmiotom. Istotną kwestię stanowi ustalenie w planie nieruchomości niezbędnych do wykonywania zadań własnych gminy i realizacji inwestycji publicznych. Podkreślić należy, iż plan powinien również określać długookresową strategię gminy w odniesieniu do nieruchomości stanowiących gminny zasób, m.in. w celu uniknięcia sytuacji, w której zbyta nieruchomość może okazać się jednak niezbędną dla gminy.

NIK zwraca uwagę, że skutkiem braku planu wykorzystania zasobu może być trudność w prowadzeniu racjonalnej i prawidłowej polityki w zakresie zbywania i udostępniania nieruchomości gminy oraz w rzetelnym szacowaniu dochodów z tego tytułu. Ponadto, konsekwencją braku planu może być również nierealistyczna wieloletnia prognoza finansowa, o której mowa w art. 226 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, określająca m.in. dochody majątkowe, w tym dochody z majątku.

3.4.2. Ulgi cywilnoprawne

Zgodnie z art. 59 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem dłużnika lub interesem publicznym należności pieniężne mające charakter cywilnoprawny, przypadające jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostkom podległym, mogą być umarzane albo ich spłata może być odraczana lub rozkładana na raty, na zasadach określonych przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, z zastrzeżeniem ust. 4. Zgodnie z ust. 2 ww. artykułu, organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określi szczegółowe zasady, sposób i tryb udzielania ulg, o których mowa w ust. 1, warunki dopuszczalności pomocy publicznej w przypadkach, w których ulga stanowić będzie pomoc publiczną, oraz wskaże organ lub osobę uprawnioną do udzielania tych ulg.

Z ustaleń kontroli wynika, że rady gmin we wszystkich objętych badaniem jednostkach określiły w formie uchwał szczegółowe zasady, sposób i tryb udzielania ulg cywilnoprawnych.

Ponadto ustalono, iż w przypadku jednej z ww. uchwał Wojewoda Mazowiecki w rozstrzygnięciu nadzorczym⁹⁶ stwierdził jej częściową nieważność. Dotyczyło to uchwały Rady Miasta Milanówka w sprawie szczegółowych zasad, sposobu i trybu udzielania ulg w spłacie należności pieniężnych mających charakter cywilnoprawny, przypadających Miastu Milanówek lub jego jednostkom

⁹⁴ Dotyczy gmin: Zielonka, Radlin, Głubczyce, Poddębice, Łañcut, Milanówek, Ostrów Mazowiecka, Pilzno, Sulejówek, Piastów, Sulejówek, Choroszcz.

⁹⁵ W gminie miejskiej Zielonka plan przyjęto Zarządzeniem Burmistrza Nr 115/14 z dnia 4 lipca 2014 r.; w gminie miejskiej Sulejówek Zarządzeniem Burmistrza Nr BBM.0050.111.2014 z dnia 28 lipca 2014 r.; w gminie miejsko-wiejskiej Sulejówek Zarządzeniem Burmistrza Nr 117/2014 z dnia 19 sierpnia 2014 r.; w gminie miejsko-wiejskiej Głubczyce Zarządzeniem Burmistrza Nr 1699/14 z dnia 5 sierpnia 2014 r.

⁹⁶ LEX.I.MZa.0911-63/10 z dnia 6 grudnia 2010 r.

podległym, warunków dopuszczalności pomocy publicznej w przypadkach, w których ulga stanowić będzie pomoc publiczną oraz wskazania organu lub osób uprawnionych do udzielania tych ulg⁹⁷.

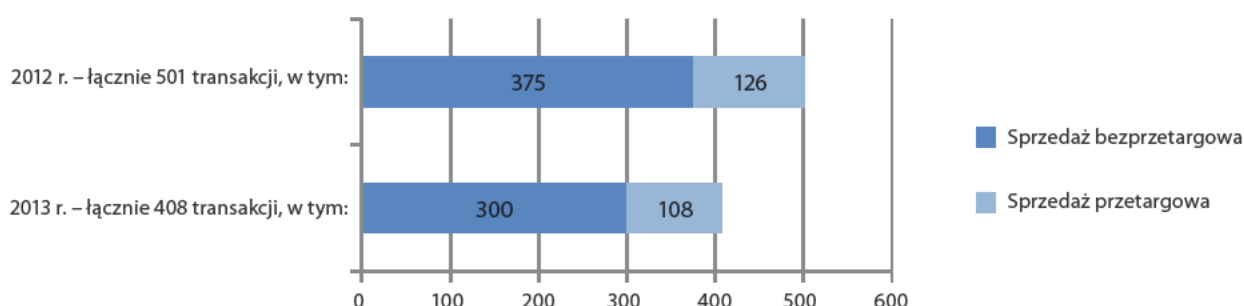
3.4.3. Sprzedaż i dzierżawa nieruchomości

Ustalono, że w okresie objętym kontrolą we wszystkich badanych gminach dokonywano sprzedaży nieruchomości gminnych.

Dane dotyczące liczby transakcji sprzedaży nieruchomości we wszystkich objętych badaniem gminach przedstawiono na wykresie.

Wykres nr 5

Liczba transakcji sprzedaży nieruchomości we wszystkich objętych badaniem gminach



Źródło: Wyniki kontroli NIK.

Ustalono, że w okresie objętym kontrolą we wszystkich badanych gminach wydierżawiano bądź wynajmowano nieruchomości gminne.

Dane dotyczące liczby umów dzierżawy i najmu nieruchomości we wszystkich objętych badaniem gminach przedstawiono na wykresie.

Wykres nr 6

Liczba umów dzierżawy i najmu nieruchomości we wszystkich objętych badaniem gminach



Źródło: Wyniki kontroli NIK.

W celu sprawdzenia prawidłowości i skuteczności realizacji dochodów z majątku we wszystkich kontrolowanych jednostkach, badaniem objęto wybraną próbę postępowań związanych ze sprzedażą nieruchomości gminnych⁹⁸ oraz umów na wieloletnią dzierżawę⁹⁹.

⁹⁷ Uchwała Nr 452/XXXIX/10 z 28 października 2010 r.

⁹⁸ Kontrolą objęto (w każdej gminie) cztery postępowania związane ze sprzedażą nieruchomości gminnych. W sytuacji niedostatecznej łącznej ilości ww. postępowań, kontrolerzy ograniczali liczbę badanych spraw.

⁹⁹ Kontrolą objęto (w każdej gminie) 10 umów na wieloletnią dzierżawę wybranych według osądu kontrolera. W sytuacji niedostatecznej łącznej ilości ww. umów, kontrolerzy ograniczali liczbę badanych spraw.

Powyższe badanie wykazało:

- w 14,3% objętych kontrolą gmin (czterech z 28) nieprzestrzegano zasady określonej w art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. a ustawy o samorządzie gminnym, stanowiącej że uchwała rady gminy jest wymagana w przypadku, gdy po umowie zawartej na czas oznaczony do 3 lat strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość, i tak:
 - W gminie miejskiej **Radlin** burmistrz zawarła 67 umów dzierżawy nieruchomości 100 na okres do trzech lat z dotychczasowymi ich najemcami bez uzyskania każdorazowej zgody rady miejskiej, wymaganej art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. a ustawy o samorządzie gminnym. Wprawdzie zawarcie umów następowało na podstawie upoważnienia rady miejskiej, udzielonego w uchwale z dnia 23 grudnia 2008 r. nr BRM.0150/XXVII/220/08, ale w ocenie NIK, uchwała ta w części § 1 Upoważnić Burmistrza Radlina do zawierania kolejnych umów w sprawie wydzierżawiania i wynajmowania nieruchomości stanowiących własność Miasta Radlin w przypadkach gdy po umowie zawartej na czas oznaczony do 3 lat strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość, nie była zgodna z prawem.
 - W gminie miejskiej **Pyskowice** burmistrz, nie posiadając wymaganego upoważnienia rady gminy, zawarł z dotychczasowymi dzierżawcami lub najemcami nieruchomości, którzy na mocy wcześniejszych umów korzystali z nieruchomości przez czas oznaczony do trzech lat, kolejne 183101 umowy dzierżawy lub najmu tych nieruchomości, o łącznej wartości 66,8 tys. zł¹⁰². Stanowiło to naruszenie art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. a ustawy o samorządzie gminnym. Zawarcie ww. umów nastąpiło na podstawie upoważnienia zawartego w Uchwale Rady Miejskiej w Pyskowicach z dnia 29 kwietnia 2009 r., w której zawarto § 10 upoważniający burmistrza miasta do zawierania kolejnych umów dzierżawy lub najmu na czas oznaczony nie dłuższy niż trzy lata z tym samym najemcą lub dzierżawcą, gdy po umowie zawartej na czas oznaczony do trzech lat przedmiotem umowy jest ta sama nieruchomość. Jak wyjaśnił burmistrz, projekt uchwały, przygotowany został w oparciu o ówczesne orzecznictwo i na bazie podobnych rozstrzygnięć obowiązujących w innych gminach w całej Polsce. Ponadto, jak dalej wyjaśnił, brak wówczas jednolitej wykładni gramatycznej i celowościowej w orzecznictwie zadecydował, że można zawrzeć w uchwale zgodę o charakterze generalnym, która ma charakter zasady, a uchwała nie była kwestionowana przez rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Śląskiego.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Ozimek** burmistrz nie występował do rady o wyrażenie zgody na dzierżawę nieruchomości gminnych przed zawarciem kolejnych umów z dotychczasowymi ich dzierżawcami. W wyniku analizy 10 umów dzierżawy gruntów oraz lokali użytkowych stwierdzono, iż w pięciu przypadkach burmistrz zawarł z dotychczasowymi dzierżawcami i najemcami kolejne umowy, których przedmiotem były te same nieruchomości, nie uzyskując uprzednio zgody rady.
 - W gminie miejskiej **Piastów** w wyniku badania pięciu postępowań o oddanie nieruchomości w dzierżawę na okres powyżej 3 lat stwierdzono, iż w dwóch przypadkach umowy zawarto z nowymi dzierżawcami w trybie bezprzetargowym bez uzyskania zgody rady miejskiej, co było niezgodne z art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. a ustawy o samorządzie gminnym oraz §§ 17–18 uchwały w sprawie zasad gospodarowania nieruchomościami.

NIK stwierdza, że z art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. a ustawy o samorządzie gminnym, wynika obowiązek uzyskania zgody rady gminy, za każdym razem, gdy po umowie zawartej na okres do trzech lat strony zawierają kolejne umowy dotyczące tej samej nieruchomości. Przepis ten nie stanowi podstawy prawnej do podjęcia przez radę gminy generalnej zgody stanowiącej zasadę, a tym samym aktu prawa miejscowego, co do wszelkich kolejnych umów. Takie generalne upoważnienie organu wykonawczego w konsekwencji zwalnia organ stanowiący z realizacji jego ustawowego obowiązku kontroli (konkretnej i indywidualnej) każdego przypadku zawarcia kolejnej umowy najmu czy dzierżawy, pomiędzy tymi samymi stronami, i dotyczących tych samych nieruchomości. Zdaniem NIK, tak praktyka stanowi istotne naruszenie przepisów ustawy o samorządzie gminnym¹⁰³.

¹⁰⁰ Ich wartość w okresie obowiązywania opiewa na kwotę 195 880,05 zł.

¹⁰¹ Z czego: 33 w 2012 r., 107 w 2013 r. i 43 w 2014 r. (do końca II kwartału).

¹⁰² Z czego: 13,4 tys. zł w 2012 r., 19,2 tys. zł w 2013 r. i 34,1 tys. zł w 2014 r. (do końca II kwartału).

¹⁰³ Potwierdza to m.in. wyrok WSA w Opolu II SA/Op 247/08 z 25.09.2008 r.; II SA/Op 49/09 z 7.04.2009 r.; w Lublinie II SA/Lu 605/09 z 1.12.2009 r.

Z ustaleń kontroli wynika, że w 71,4% objętych kontrolą jednostek (20 z 28), rady gmin podjęły uchwały w sprawach majątkowych, przekraczających zakres zwykłego zarządu, dotyczących zasad nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości oraz ich wydzierżawiania lub wynajmowania na czas oznaczony dłuższy niż 3 lata lub na czas nieoznaczony¹⁰⁴. W pozostałych ośmiu gminach przyjęto zasadę, że rada gminy każdorazowo podejmuje stosowną uchwałę indywidualnie dla każdej sprawy.

- w 21,4% objętych kontrolą gmin (sześciu z 28) w zakresie wydzierżawiania nieruchomości gminnych, stwierdzono że:
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Pilzno**, wbrew art. 35 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, nie podawano do publicznej wiadomości, w formie ogłoszenia w prasie lokalnej, informacji o wywieszeniu wykazu nieruchomości przeznaczonych do oddania w użytkowanie wieczyste, najem lub dzierżawę.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Grodków**, w latach 2012–2014 (I półrocze) pracownicy urzędu nie poinformowali dzierżawcy działki o dokonanej przez burmistrza zmianie wysokości czynszu, jak też nie podjęli działań mających na celu wyjaśnienie i usunięcie rozbieżności pomiędzy kwotą czynszu wpłacaną przez tego dzierżawcę, a kwotą należności gminy określonej na podstawie zarządzenia wydanego przez ww. organ. Ponadto, wykaz nieruchomości przewidzianych do oddania w dzierżawę, w którym ujęto ww. nieruchomość nie zawierał informacji dotyczącej zasad aktualizacji stawek dzierżawy, wymaganej przepisami art. 35 ust. 2 pkt 10 ustawy o gospodarce nieruchomościami.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Błaszki** nie naliczono każdorazowo odsetek od wpłaconych po terminie opłat czynszowych, co było niezgodne z art. 4 ust. 1 pkt 9 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Wasilków** w wykazie nieruchomości przeznaczonych do wydzierżawienia (we wszystkich 10 badanych sprawach) nie zamieszczono informacji o terminach wnoszenia opłat i zasadach aktualizacji opłat, co było niezgodne z art. 35 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Choroszcz** mimo postanowień umownych umożliwiających wzrost czynszu w związku ze wzrostem wskaźnika inflacji, w latach 2012–2014 (do końca czerwca) nie był on waloryzowany. W okresie objętym kontrolą utracone dochody z tytułu braku waloryzacji czynszów wyniosły łącznie 1.559 zł (822 zł jeśli podwyżka nastąpiłaby po ogłoszeniu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego wskaźnika inflacji w roku 2012 za rok 2011 oraz kolejne 737 zł jeśli nastąpiłaby po analogicznym ogłoszeniu w 2013 r. za rok 2012).
 - W gminie miejskiej **Siemiatycze** we wszystkich dziewięciu przypadkach wygaśnięcia terminowej umowy z dotychczasowym najemcą urząd nie publikował w prasie lokalnej informacji o wywieszeniu wykazu nieruchomości przeznaczonych do wynajmu. Wykaz był wywieszany na tablicy ogłoszeń urzędu i publikowany na jego stronie internetowej. Ponadto, zawierając umowę 21 czerwca 2013 r. z nowym najemcą działki, nie ogłoszono wykazu nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży, do oddania w użytkowanie wieczyste, użytkowanie, najem lub dzierżawę, co naruszało art. 35 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami.
- w 14,3% objętych kontrolą gmin (czterech z 28) wystąpiły nieprawidłowości dotyczące sprzedaży nieruchomości gminnych, tj.:
 - W gminie miejskiej **Radlin** we wszystkich czterech poddanych kontroli przypadkach sprzedaży nieruchomości nie udokumentowano spełnienia obowiązku wynikającego z art. 41 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, zgodnie z którym organizator przetargu jest obowiązany zawiadomić osobę ustaloną jako nabywca nieruchomości o miejscu i terminie zawarcia umowy sprzedaży lub oddania w użytkowanie wieczyste nieruchomości, najpóźniej w ciągu 21 dni od dnia rozstrzygnięcia przetargu, a wyznaczony termin nie może być krótszy niż 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Ozimek** umowa użytkowania wieczystego dwóch działek oraz sprzedaży budynków na nich położonych, zawarta została przed zaplaceniem przez nabywcę części ceny nieruchomości, co było niezgodne z art. 31 w zw. z art. 70 ust. 2 w zw. z art. 71 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Dotyczy gmin: Ustrzyki Dolne, Choroszcz, Siemiatycze, Sulejów, Piastów, Ozimek, Wilamowice, Pilzno, Błaszki, Ostrów Mazowiecka, Pyskowice, Kobyłka, Grodków, Łańcut, Poddębice, Wasilków, Głubczyce, Zielonka, Konstantynów Łódzki, Mońki.

¹⁰⁵ W myśl art. 31 ustawy o gospodarce nieruchomościami, oddanie w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowej zabudowanej następuje z równoczesną sprzedażą położonych na tej nieruchomości budynków i innych urządzeń. Zgodnie z art. 70 ust. 1 ww. ustawy, cena nieruchomości sprzedawanej w drodze przetargu podlega zapłacie nie później niż do dnia zawarcia umowy przenoszącej własność, natomiast w myśl art. 71 ust. 2 ww. ustawy pierwsza opłata za oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste w drodze przetargu podlega zapłacie jednorazowo, nie później niż do dnia zawarcia umowy o oddanie tej nieruchomości w użytkowanie wieczyste.

- W gminie miejskiej **Piastów**, w przypadku jednej z czterech badanych transakcji sprzedaży¹⁰⁶ umowę w formie aktu notarialnego zawarto mimo braku wpłaty pierwszej raty należności¹⁰⁷ w wysokości 500,0 tys. zł, co było niezgodnie z art. 70 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Niewłaściwy termin zapłaty pierwszej raty został zatwierdzony przez burmistrza w protokole uzgodnień oraz uwzględniony w postanowieniach ww. aktu notarialnego.
- W gminie miejsko-wiejskiej **Sulejów** w wykazie nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży nie zawarto informacji o sposobie zagospodarowania nieruchomości, co było niezgodne z art. 35 ust. 2 pkt 4 ustawy o gospodarce nieruchomościami¹⁰⁸.
- w 17,9% objętych kontrolą gmin (pięciu z 28) wystąpiły nieprawidłowości dotyczące działań windykacyjnych, tj.:
 - W gminie miejskiej **Milanówek**, w trzech przypadkach (z 10 zbadanych) działania windykacyjne podejmowano ze zwłoką. W stosunku do trzech dłużników, którzy nie uregulowali płatności w wyznaczonych umowami terminach, wezwania do zapłaty (sześć wezwań, w tym noty odsetkowe) były wystawiane nawet po 50 dniach od upływu terminu płatności.
 - W gminie miejskiej **Łańcut** nie podejmowano działań windykacyjnych w przypadku należności z tytułu jednej umowy dzierżawy. Pracownik Wydziału Gospodarki Komunalnej, Inwestycji, Nieruchomości i Zamówień Publicznych nie przekazał do Wydziału Finansowego dokumentów stanowiących podstawę księgowania należności z tytułu zawartej umowy, w związku z czym nie zostały one nawet zaewidencjonowane na karcie kontowej dzierżawcy.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Ozimek** zaniechano dochodzenia należności z tytułu dzierżawy jednej działki za maj 2014 r. w kwocie 1 654,39 zł, przy czym fakturę za ten okres wystawiono 83 dni po terminie określonym w ustawie o podatku od towarów i usług.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Głubczyce**, zgodnie z umową zawartą w dniu 27 października 2011 r. na dzierżawę gruntu stanowiącego własność gminy, należność stanowiąca równowartość 19,41 dt (kwintali) żyta, miała być wpłacana przez dzierżawcę w terminie do dnia 15 września każdego roku. Jak ustalono wpłata czynszu za 2012 r. dokonana została 32 dni po terminie wskazanym w umowie, natomiast za 2013 r. 17 dni po tym terminie. Do dnia kontroli, tj. do 27 sierpnia 2014 r. inspektor ds. wymiaru, poboru podatków i opłat lokalnych, z powodu przeoczenia, nie naliczył i nie pobrał odsetek z tytułu nieterminowych wpłat należności, pomimo tego, iż prawo ich naliczenia zostało przewidziane w umowie, a Gmina w stosunku do innych dzierżawców z takiego prawa korzystała. Należne odsetki zostały wpłacone 28 sierpnia 2014 r.
 - W gminie miejsko-wiejskiej **Pilzno**, w przypadku jednej z umów dzierżawy, wysyłano z opóźnieniem wezwania do zapłaty z tytułu zaległości w czynszu. Urząd w dwóch przypadkach wysyłał wezwania do zapłaty czynszu po upływie: w 2012 r. – 41 dni, w 2013 r. – 245 dni.

3.4.4. Rzetelność planowania dochodów z majątku

W 85,7% objętych badaniem gminach (24 z 28) planowane w latach 2012–2014 (I półrocze) dochody z majątku były kompletne i obejmowały wszystkie źródła pochodzenia. Jedynie w czterech gminach stwierdzono incydentalne przypadki niezaplanowania dochodów¹⁰⁹.

W wyniku przeprowadzonego bezpośredniego badania sprawozdań budżetowych z realizacji dochodów¹¹⁰ we wszystkich objętych kontrolą gminach, nie stwierdzono przypadków zawyżenia prognozy dochodów, spowodowanego presją osiągnięcia nadwyżki budżetowej i poprawy tzw. indywidualnego wskaźnika zadłużenia, określonego w art. 243 ustawy o finansach publicznych.

¹⁰⁶ Sprzedaż nieruchomości gruntowej stanowiącej własność Miasta Piastów w trybie bezprzetargowym na rzecz Miasta Pruszków.

¹⁰⁷ Faktycznie zapłata nastąpiła 31 października 2013 r., tj. 2 dni po zawarciu aktu notarialnego.

¹⁰⁸ Artykuł 35 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami stanowi m.in., że właściwy organ sporządza i podaje do publicznej wiadomości wykaz nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży, do oddania w użytkowanie wieczyste, użytkowanie, najem lub dzierżawę. Natomiast ust. 2 pkt 4 ww. art. stanowi, że wykaz ten powinien zawierać przeznaczenie nieruchomości i sposób jej zagospodarowania. W wykazach sporządzonych w związku ze sprzedażą trzech działek nie było wskazania co do sposobu zagospodarowania tych nieruchomości.

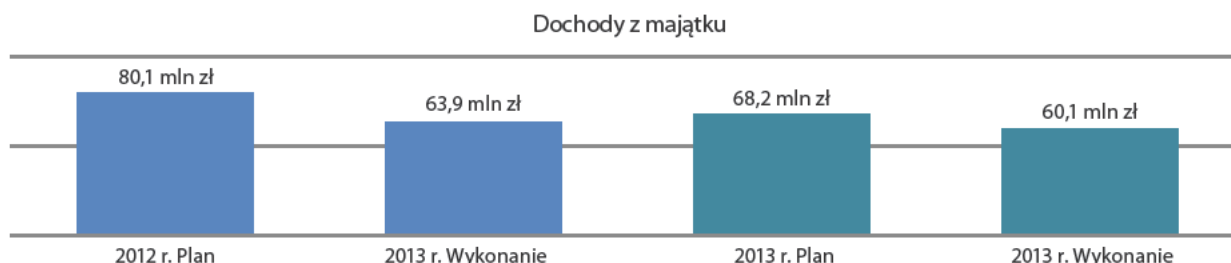
¹⁰⁹ Dotyczy gmin: Sulejówek, Mońki, Wilamowice, Radlin.

¹¹⁰ Badanie polegało m.in. na porównaniu wykonania dochodów do planu.

Dane dotyczące planowania i realizacji dochodów z majątku we wszystkich objętych badaniem gminach przedstawiono na wykresie.

Wykres nr 7

Dane dotyczące planowania i realizacji dochodów z majątku w kontrolowanych jednostkach w latach 2012–2013



Źródło: Wyniki kontroli NIK.

Ustalono, że najczęściej podawanymi przez gminy przyczynami występowania różnic pomiędzy planem a wykonaniem dochodów z majątku w latach 2012–2014 (I półrocze) były:

- Stagnacja na rynku nieruchomości skutkująca brakiem rozstrzygnięć postępowań przetargowych oraz uzyskiwaniem niższych cen sprzedaży w stosunku do wycen.
- Zaległości z tytułu najmu mieszkań komunalnych i socjalnych.
- Negatywne wyniki przeprowadzonych przetargów i rokowań na sprzedaż nieruchomości.
- Nieterminowe uiszczanie należności przez zobowiązanych.

3.4.5. Pozostałe nieprawidłowości

W Urzędzie Miejskim w Konstantynowie Łódzkim w księgach rachunkowych w dziale 700 – Gospodarka mieszkaniowa, rozdziale 70005 – Gospodarka gruntami i nieruchomościami błędnie zakwalifikowano dochody z tytułu odpłatnego nabycia prawa własności oraz prawa wieczystego użytkowania nieruchomości. Uzyskane z tego tytułu w latach 2012–2014 (I półrocze) dochody w kwocie 2 948,7 tys. zł zakwalifikowano do § 087 – Wpływ ze sprzedaży składników majątkowych, zamiast do § 077 – Wpłaty z tytułu odpłatnego nabycia prawa własności oraz prawa użytkowania wieczystego nieruchomości.

NIK wskazuje, że powyższy sposób ujęcia dochodów skutkowało błędami w sprawozdawczości jednostki oraz był niezgodny z zasadami klasyfikacji dochodów określonymi w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych¹¹¹.

¹¹¹ Dz. U. z 2014 r., poz. 1053 ze zm.

Przygotowanie i przebieg kontroli

Czynności kontrolne zostały przeprowadzone w 28 gminach z udziałem Departamentu Administracji Publicznej oraz sześciu Delegatur NIK. Wyboru jednostek do kontroli dokonano w sposób celowy, z wyłączeniem gmin kontrolowanych wcześniej przez NIK w zbliżonych tematycznie kontrolach¹¹². Z uwagi na założenie kontroli – pomiar efektywności i skuteczności w procesie monitorowania zaległości podatkowych – z wykorzystaniem wskaźników z projektu *benchmarkingowego*, na obszarze danego województwa zostały dobrane gminy według wybranych cech (tj. liczba ludności, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą na 100 mieszkańców, liczba zarejestrowanych podmiotów gospodarczych). Dodatkowo w Ministerstwie Finansów, na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f) ustawy o NIK, zasięgnięto informacji dotyczących m.in. prawidłowości i sprawności funkcjonowania systemu informatycznego integrującej platformy elektronicznej współpracującego z ewidencją podatkową nieruchomości.

4.2 Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli

Najwyższa Izba Kontroli w 28 wystąpieniach pokontrolnych, skierowanych do kierowników kontrolowanych jednostek, sformułowała ogółem 114 wniosków pokontrolnych, dotyczących przede wszystkim wyeliminowania stwierdzonych w trakcie kontroli nieprawidłowości. Adresaci wystąpień pokontrolnych poinformowali¹¹³ o zrealizowaniu 23 wniosków oraz podjęciu działań na rzecz realizacji 77 wniosków.

Wnioski pokontrolne dotyczyły przede wszystkim:

- prowadzenia rzetelnej ewidencji podatkowej nieruchomości z wykorzystaniem posiadanych przez urzędy informacji i bieżącego jej aktualizowania,
- podjęcia działań zmierzających do bezzwłocznego i skutecznego egzekwowania składania przez podatników informacji o nieruchomościach lub deklaracji podatkowych,
- zapewnienia prawidłowego doręczania decyzji,
- rzetelnego weryfikowania deklaracji i informacji oraz dokumentowania czynności sprawdzających,
- bieżącego monitorowania zaległości podatkowych oraz niezwłocznego podejmowania stosownych działań mających na celu ich wyegzekwowanie,
- zachowania zasady pisemności w sprawach dotyczących postępowania w sprawach podatkowych,
- podejmowania takich samych rozstrzygnięć w analogicznych stanach faktycznych spraw podatkowych,
- rzetelnego przeprowadzania postępowań w sprawie udzielania ulg podatkowych,
- wydawania decyzji w sprawie udzielania indywidualnych ulg podatkowych po spełnieniu przesłanek do ich udzielenia,
- zapewnienia podatnikom czynnego udziału na każdym etapie postępowania,
- sporządzenia planu wykorzystania zasobu nieruchomości.

Zastrzeżenia do wystąpień pokontrolnych NIK zostały wniesione przez dwóch kierowników skontrolowanych jednostek.

¹¹² P/06/148, P/09/165 i P/11/163.

¹¹³ Dane według stanu na dzień 3 lutego 2015 r.

Burmistrz Miasta Piastowa wniósł trzy zastrzeżenia dotyczące nieprawidłowości polegających na: zawarciu aktu notarialnego sprzedaży nieruchomości stanowiącej własność gminy, mimo braku zapłaty I raty przez nabywcę, braku w okresie objętym kontrolą planu wykorzystania zasobu nieruchomości oraz zawarciu dwóch umów z nowymi dzierżawcami na okres powyżej trzech lat w trybie bezprzetargowym bez wymaganej zgody Rady Miasta Piastowa.

Uchwałą Komisji Rozstrzygającej NIK z dnia 17 listopada 2014 r. oddalono w całości powyższe zastrzeżenia.

Burmistrz Miasta Sulejowa wniósł dwa zastrzeżenia dotyczące stwierdzenia o braku uzasadnień faktycznych, w decyzjach związanych z udzieleniem ulg oraz stwierdzenia, że wnioski podatników, w sprawie udzielania ulg podatkowych zostały uwzględnione bez należytego rozpatrzenia przesłanek ustawowych.

Uchwałą Komisji Rozstrzygającej NIK z dnia 4 grudnia 2014 r. zastrzeżenia zostały uwzględnione w części.

4.3 Finansowe rezultaty kontroli

W wyniku kontroli ujawniono nieprawidłowości o skutkach finansowych na łączną kwotę 6 879,0¹¹⁴ tys. zł w 15 gminach (53,6% objętych kontrolą).

Organy skontrolowanych jednostek nie uzyskały należnych dochodów lub z naruszeniem prawa wydały decyzje skutkujące zmniejszeniem należności (uszczuplenia środków) na łączną kwotę 2 155,9 tys. zł (w tym: w wyniku niepodejmowania działań egzekucyjnych, udzielania pomocy de minimis w postaci zwolnienia z podatku od nieruchomości z naruszeniem art. 37 ust. 1 i 7 ustawy o pomocy publicznej). Sprawozdawcze skutki nieprawidłowości wyniosły 2 948,7 tys. zł. Potencjalne finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości wyniosły 1,2 tys. zł. W wyniku kontroli uzyskano pożytki finansowe na łączną kwotę 1 773,2 tys. zł (w tym w postaci wpłaconych przez podatników kwot na skutek działań podjętych w trakcie kontroli).

¹¹⁴ Według stanu na dzień 3 lutego 2015 r.

Charakterystyka uwarunkowań oraz stanu prawnego

Gospodarka finansowa j.s.t. w zakresie objętym kontrolą, w latach 2012–2014 (I półrocze) podlegała rygorom wynikającym m.in. z ustaw: o finansach publicznych i o dochodach j.s.t. W zakresie stanowiącym przedmiot kontroli zastosowanie mają ustawy: o samorządzie gminnym, o dochodach j.s.t., o podatkach i opłatach lokalnych, ordynacja podatkowa, o gospodarce nieruchomościami, o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Ustawa o finansach publicznych

Zgodnie z art. 37 ust.1 pkt 2 lit. f i g ufp zarząd jednostki samorządu terytorialnego ma obowiązek podawać do publicznej wiadomości w terminie do dnia 31 maja roku następnego informację obejmującą wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym w zakresie podatków lub opłat udzielono ulg, odroczeń, umorzeń lub rozłożono spłatę na raty w kwocie przewyższającej łącznie 500 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia oraz wykaz osób fizycznych i prawnych, oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym udzielono pomocy publicznej.

Za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej zgodnie z art. 69 ust. 1 pkt 2 ufp odpowiada wójt, burmistrz, prezydent miasta.

Kwestie związane z udzielaniem ulg w spłacie należności cywilnoprawnych są uregulowane w art. 59 ust. 1 i 2 ufp, który stanowi, że w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem dłużnika lub interesem publicznym należności pieniężne mające charakter cywilnoprawny, przypadające jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostkom podległym, mogą być umarzane albo ich spłata może być odraczana lub rozkładana na raty, na zasadach określonych przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określi szczegółowe zasady, sposób i tryb udzielania ulg, warunki dopuszczalności pomocy publicznej w przypadkach, w których ulga stanowić będzie pomoc publiczną, oraz wskaże organ lub osobę uprawnione do udzielania tych ulg.

Ustawa o samorządzie gminnym

Zgodnie z art. 18 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym do wyłącznej właściwości rady gminy należy m.in.:

- uchwalanie programów gospodarczych (pkt 6),
- podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach (pkt 8),
- podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych gminy, przekraczających zakres zwykłego zarządu, dotyczących: zasad nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości oraz ich wydzierżawiania lub wynajmowania na czas oznaczony dłuższy niż 3 lata lub na czas nieoznaczony, o ile ustawy szczególne nie stanowią inaczej; uchwała rady gminy jest wymagana również w przypadku, gdy po umowie zawartej na czas oznaczony do 3 lat strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość; do czasu określenia zasad wójt może dokonywać tych czynności wyłącznie za zgodą rady gminy (pkt 9 lit. a).

Zgodnie z art. 54 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, dochody gminy są określone w odrębnych ustawach. Wójt gminy wykonuje uchwały rady gminy (art. 30 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym), do jego zadań należy w szczególności gospodarowanie mieniem komunalnym (art. 30 ust. 2 pkt 3 ustawy o samorządzie gminnym). Za prawidłową gospodarkę finansową gminy odpowiada wójt (art. 60 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym).

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o dochodach j.s.t., dochodami jednostek samorządu terytorialnego są m.in. dochody własne. Źródłami dochodów własnych gmin, zgodnie z art. 4 ustawy o dochodach j.s.t., są m.in. wpływy z podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych; wpływy z opłat; dochody z majątku gminy; spadki, zapisy, darowizny na rzecz gminy; udział we wpływach z podatku dochodowego: od osób fizycznych zamieszkałych na terenie gminy (39,3%) i od osób prawnych posiadających siedzibę na obszarze gminy (6,7%).

Zasady ustalania i gromadzenia dochodów własnych j.s.t. zostały uregulowane w rozdziale 3 ww. ustawy (w art. 9–18). Zgodnie z delegacją art. 18 ust. 1 ustawy o dochodach j.s.t. do udzielania ulg podatkowych, umarzania, rozkładania na raty i odraczania terminów płatności należności z tytułu podatków i opłat stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego, a także zwalniania z obowiązku pobrania, bądź ograniczenia poboru tych należności mają zastosowanie przepisy *Ordynacji podatkowej*.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych

Rada gminy określa w drodze uchwały wysokość stawek podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych. Przy czym stawki nie mogą przekroczyć rocznie wysokości stawek określonych w obwieszczeniach Ministra Finansów w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych (art. 5 ust. 1 i 10 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych)¹¹⁵.

W ramach upoważnienia ustawowego rada gminy może różnicować stawki podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych (ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Różnicowanie wysokości stawek dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania w podatku od nieruchomości może następować według: lokalizacji, rodzaju prowadzonej działalności, rodzaju zabudowy, przeznaczenia i sposobu wykorzystywania gruntu, stanu technicznego oraz wieku budynków. W przypadku podatku od środków transportowych różnicowanie stawek następuje przy uwzględnieniu: wpływu środka transportowego na środowisko naturalne, roku produkcji albo liczbie miejsc do siedzenia (art. 5 ust. 2–4 oraz art. 10 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Z art. 20 c¹¹⁶ powołanej ustawy wynika, że w sytuacji, o której mowa w art. 5 ust. 2–4 i art. 10 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli rada gminy przewiduje udzielenie pomocy publicznej to pomoc ta jest udzielana jako pomoc *de minimis*. W wyjaśnieniach urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów *Różnicowanie stawek podatku od nieruchomości i od środków transportowych a pomoc de minimis*¹¹⁷ podano m.in., że: (...) w przypadku podejmowania przez radę gminy uchwał zgodnie z art. 5 ust. 2–4, art. 10 ust. 2 oraz art. 19 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w pierwszej kolejności niezbędne jest ustalenie, czy mamy do czynienia z pomocą publiczną, która w tym przypadku może być udzielana wyłącznie jako pomoc *de minimis*. Różnicowanie stawek podatkowych nie stanowi pomocy *de minimis* o ile ma charakter systemowy, tj. stanowi integralny element lokalnego systemu opodatkowania, którego celem nie jest udzielanie pomocy konkretnym przedsiębiorcom, czy też wspieranie konkretnych rodzajów działalności gospodarczej. Przykładowo, celem obniżenia stawek podatku od środków transportowych

¹¹⁵ Górne granice stawek podatków i opłat lokalnych: na 2012 – M.P. z 2011, Nr 95, poz. 961; na 2013 r. – M.P. z 2012 r. poz. 587; na 2014 r. – M.P. z 2013 r., poz. 724.

¹¹⁶ Art. 20 c wprowadzony został do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych na podstawie art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej i niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr. 245, poz. 1775) z dniem 12 stycznia 2007 r.

¹¹⁷ <http://www.uokik.gov.pl/wyjasnienia2.php#faq763>

w stosunku do podmiotów posiadających katalizator spalin, instalację gazową czy stosowny certyfikat euro jest dbanie o środowisko naturalne, a nie wspieranie konkretnych przedsiębiorców. Zastosowanie przepisów o pomocy publicznej należałoby jednak rozważyć w przypadku różnicowania stawek podatku od środków transportowych ze względu na rok produkcji pojazdu, czy liczbę miejsc do siedzenia. Takie działania mogą być bowiem ukierunkowane na wspieranie określonych przedsiębiorców (w szczególności w mniejszych gminach, gdy liczba podatników i zakres ich działalności są dokładnie znane organom podatkowym).

Katalog ustawowych zwolnień w podatku od nieruchomości został określony w art. 7 ust. 1–2, a w podatku od środków transportowych w art. 12 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rada gminy, zgodnie z art. 7 ust. 3 i art. 12 ust. 4 powołanej ustawy może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe.

Ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej¹¹⁸

Ustawa, w art. 1 ust. 1, określa zasady postępowania w sprawach dotyczących pomocy państwa spełniającej przesłanki określone w art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską¹¹⁹. Stosownie do art. 7 ust. 3 ww. ustawy projekt programu pomocowego przewidujący udzielanie pomocy *de minimis* podlega wyłącznie zgłoszeniu Prezesowi UOKiK, który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy. W praktyce jednostek samorządu terytorialnego odnosi się to m.in. do uchwał rad gmin dotyczących m.in.:

- zwolnień z podatku od nieruchomości i/lub podatku od środków transportowych, podejmowanych na podstawie art. 7 ust. 3 i art. 12 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych),
- różnicowania stawek podatkowych, podejmowanych na podstawie art. 5 ust. 2–4 oraz art. 10 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,
- ulg w spłacie należności cywilnoprawnych, podejmowanych na podstawie art. 59 ust. 2 i 3 *ufp*.

Zgodnie z zamieszczonymi na stronach internetowych UOKiK *Wymogami proceduralnymi w odniesieniu do uchwał rad gmin przesyłanych na podstawie art. 7 ust. 3 (programy pomocy de minimis) oraz art. 8 ust. 2 (programy regionalne)*¹²⁰ omawianej ustawy, zgłaszając powyższe Prezesowi UOKiK, należy mieć na względzie, iż dotyczy to wyłącznie projektów uchwał, a więc etapu przed ich podjęciem przez radę gminy. We wniosku kierowanym do Prezesa UOKiK należy powołać się na przepis art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Na podstawie ww. przepisu, Prezes UOKiK w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy. Nie jest tym samym wydawana opinia w trybie art. 12 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

Zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, organ j.s.t. przesyła do Prezesa UOKiK akt prawa miejscowego, o którym mowa w ust. 1 art. 8, w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie tego aktu. Według wyjaśnień zamieszczonych na stronach internetowych UOKiK powyższy przepis dotyczy obecnie *de facto* uchwał przewidujących udzielanie regionalnej pomocy inwestycyjnej w formie zwolnień z podatku od nieruchomości

¹¹⁸ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, Dz. U. z 2007 r., Nr 59, poz. 404 ze zm.

¹¹⁹ Art. 87 ust. 1 Traktatu stanowi, że z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktacie, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi.

¹²⁰ <http://www.uokik.gov.pl/wyjasnienia2.php#faq934>

oraz od środków transportowych, podejmowanych na podstawie art. 7 ust. 3 i art. 12 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z *rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną*¹²¹. Powyższe rozporządzenie stanowi program pomocowy, który umożliwia gminom udzielanie pomocy regionalnej, do której mają zastosowanie przepisy *rozporządzenia Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej* (Dz. Urz. UE L 302 z 1.11.2006, s. 29). UOKiK zwraca uwagę, iż przekazanie na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, dotyczy wyłącznie uchwał, które już weszły w życie, a zatem obowiązujących aktów prawa miejscowego.

W rozdziale 6 omawianej ustawy (art. 31–41), zawarte zostały przepisy dotyczące monitorowania pomocy publicznej. Organem monitorującym pomoc publiczną jest Prezes UOKiK, a w zakresie pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie – minister właściwy do spraw rolnictwa (art. 31 ust. 2 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej). Zgodnie z dyspozycją art. 32 ust. 1 powołanej ustawy, podmioty udzielające pomocy są zobowiązane do sporządzania i przedstawiania Prezesowi UOKiK sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej innej niż pomoc publiczna w rolnictwie lub rybołówstwie albo informacji o nieudzieleniu takiej pomocy w danym okresie sprawozdawczym. Sprawozdania zawierają w szczególności informacje o beneficjentach pomocy oraz o rodzajach, formach, wielkości i przeznaczeniu udzielonej pomocy. Zgodnie z art. 32 ust. 4 omawianej ustawy, j.s.t. przekazują sprawozdania albo informacje, o których mowa w ust. 1, za pośrednictwem regionalnych izb obrachunkowych. Na podstawie delegacji określonej w art. 35 pkt 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, wydane zostało *rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 sierpnia 2008 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej, informacji o nieudzieleniu takiej pomocy oraz sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych*¹²². Zgodnie z art. 37 ust. 1 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy:

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

Do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc zaświadczeń, oświadczeń lub informacji, o których mowa w ust. 1, 2 i 5, pomoc nie może być udzielona temu podmiotowi (art. 37 ust. 7 ustawy o postępowaniu w sprawie udzielania pomocy publicznej).

Ordynacja podatkowa

Zakres przedmiotowy stosowania ww. ustawy został określony w art. 2. Zgodnie z tym przepisem, ustawę tę stosuje się m.in. do: podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetów j.s.t.,

¹²¹ Dz. U. Nr 146, poz. 927 ze zm. Rozporządzenie wygasło z dniem 30 czerwca 2014 r.

¹²² Dz. U. z 2014 r., poz. 1065.

do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, a także do opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. Przepisów ustawy nie stosuje się natomiast do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych oraz do opłat za usługi, do których stosuje się przepisy o cenach. Zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 ustawy, organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), a organem odwoławczym, właściwe samorządowe kolegium odwoławcze.

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

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

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

Stosownie do art. 49 § 1 Ordynacji podatkowej, w razie wydania decyzji na podstawie art. 67a §1 pkt 1 lub 2 Ordynacji podatkowej, nowym terminem płatności jest dzień, w którym zgodnie z decyzją, powinna nastąpić zapłata odroczonego podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę albo poszczególnych rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę. Zgodnie z art. 49 § 2 powołanej ustawy, jeżeli w terminie określonym w decyzji podatnik nie dokonał zapłaty odroczonego podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub nie zapłacił którejkolwiek z rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę, terminem płatności podatku lub zaległości podatkowej objętej odroczeniem lub ratą staje się odpowiednio termin określony w art. 47 § 1–3 wymienionej ustawy (§ 1 – termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego; § 2 jeżeli przepisy prawa podatkowego określają kalendarzowo terminy płatności podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku, a decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie została doręczona, co najmniej na 14 dni przed terminem płatności podatku, pierwszej zaliczki na podatek lub pierwszej raty podatku, obowiązuje termin określony w § 1; § 3 jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić).

Zgodnie z art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej, od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 54 (przepis ten określa wyjątki od reguły), naliczane są odsetki za zwłokę. Art. 55 § 1 tej ustawy stanowi, że odsetki za zwłokę wpłacane są bez wezwania organu podatkowego. Jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę (§ 2). W decyzji dotyczącej ulg, organ podatkowy ustala opłatę prolongacyjną od kwoty podatku lub zaległości podatkowej. Stawka opłaty prolongacyjnej wynosi 50% stawki odsetek za zwłokę. Rada gminy może (zatem nie ma takiego obowiązku) wprowadzić opłatę prolongacyjną – w wysokości nie większej niż określona ustawą – z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód gminy, powiatu lub województwa (art. 57 Ordynacji podatkowej).

Zgodnie art. 67d Ordynacji podatkowej organ podatkowy może z urzędu udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli:

- zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne;
- kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym;
- kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym;
- podatnik zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5.000 zł i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

Zgodnie z art. 51 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Za zaległość podatkową uważa się również niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek lub ratę podatku. Rozdział 14 działu III powołanej ustawy reguluje zasady odpowiedzialności następców prawnych oraz podmiotów przekształconych za zobowiązania podatkowe. Dotyczy to przede wszystkim osób prawnych powstałych w wyniku łączenia, przekształcenia i przejęcia innych osób prawnych oraz spółek nie posiadających osobowości prawnej (art. 93–96 Ordynacji podatkowej), a także następców prawnych podatnika i zapisobiorców (art. 97–106 Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, a zgodnie z § 8 nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

W dziale IV, rozdział 1 Ordynacji podatkowej uregulowane zostało postępowanie podatkowe (art. 120–129). Na szczególną uwagę z punktu widzenia celu niniejszej kontroli zasługują niżej wskazane przepisy. Zgodnie z dyspozycją art. 122 powołanej ustawy w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. W myśl art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Z kolei § 2 omawianego artykułu stanowi, że organ podatkowy może odstąpić od zasady przewidzianej w § 1, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony, oraz w przypadkach, o których mowa w art. 200 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z dyspozycją art. 126 omawianej ustawy, sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

Zgodnie z art. 130 § 1 Ordynacji podatkowej pracownik urzędu skarbowego, urzędu gminy (miasta) (...) podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w których: są stroną; pozostają ze stroną w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć

wpływ na ich prawa lub obowiązki; stroną jest ich małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny lub powinowaty pierwszego stopnia; stronami są osoby związane z nimi z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli; byli świadkami lub biegłymi, byli lub są przedstawicielami podatnika albo przedstawicielem podatnika jest jedna z osób wymienionych w pkt 3 i 4; brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji; zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciw nim postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne; stroną jest osoba pozostająca wobec nich w stosunku nadrzędności służbowej. Przy czym zgodnie z § 2 tego artykułu przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli. Stosownie do art. 132 § 1 wójt, burmistrz (prezydent miasta), ich zastępcy oraz skarbnik j.s.t. podlegają wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących ich zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego. Przepis § 1 stosuje się również do spraw dotyczących: małżonka, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych albo powinowatych pierwszego stopnia osób wymienionych w § 1; osób związanych stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli z osobami wymienionymi w § 1. Zgodnie z § 3 tego art. w przypadku wyłączenia organu, o którym mowa w § 1, samorządowe kolegium odwoławcze wyznacza, w drodze postanowienia, organ właściwy do załatwienia sprawy).

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

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

W dziale V i VI Ordynacji podatkowej zawarto przepisy dotyczące czynności sprawdzających m.in. w zakresie zadeklarowanych podatków oraz tryb i zasady przeprowadzania kontroli podatkowej przez organy podatkowe.

Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

Ustawa określa sposób postępowania wierzycieli w przypadkach uchylania się zobowiązanych od wykonania ciążących na nich obowiązków m.in. regulowania zobowiązań z tyt. podatków i opłat lokalnych (art. 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji). Uprawnionym do żądania wykonania w drodze egzekucji administracyjnej obowiązków w tym zakresie jest właściwy do orzekania organ I instancji, tj. wójt, burmistrz – prezydent miasta (art. 5 § 1 pkt 1 powołanej ustawy). Zgodnie z art. 26 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, organ egzekucyjny wszczyna egzekucję administracyjną na wniosek wierzyciela i na podstawie wystawionego przez niego tytułu wykonawczego, sporządzonego wg ustalonego wzoru. Zgodnie z art. 19 § 1 wymienionej ustawy, organem egzekucyjnym uprawnionym do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, jest naczelnik urzędu skarbowego, z zastrzeżeniami przewidzianymi w ww. przepisie. I tak § 2 omawianego

art. stanowi, że właściwy organ gminy o statusie miasta, wymienionej w odrębnych przepisach oraz gminy wchodzącej w skład powiatu warszawskiego, jest organem egzekucyjnym uprawnionym do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych, z wyjątkiem egzekucji z nieruchomości. Egzekucja administracyjna może być wszczęta, jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, przesłał mu pisemne upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego. Postępowanie egzekucyjne może być wszczęte dopiero po upływie 7 dni od dnia doręczenia tego upomnienia (art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji).

Zgodnie z przepisami, obowiązującego w okresie objętym kontrolą, **rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji** wierzyciel jest zobowiązany do systematycznej kontroli terminowości zapłaty zobowiązań pieniężnych (§ 1). Jeżeli należność nie zostanie zapłacona w terminie wierzyciel wysyła do zobowiązanego upomnienie, z zagrożeniem wszczęcia egzekucji po upływie 7 dni od dnia doręczenia upomnienia (§ 3 ust. 1). Wszczęcie egzekucji administracyjnej następuje z chwilą doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego (art. 26 § 5 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji). Elementy, które muszą być zawarte w tytule wykonawczym określono w art. 27 ust. 1 powołanej ustawy, a wzory tytułów wykonawczych w załącznikach do rozporządzenia. Zgodnie z art. 32 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji organ egzekucyjny przystępując do czynności egzekucyjnych, doręcza zobowiązanemu odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony.

Z dniem 21 maja 2014 r. przestało obowiązywać rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Stosownie do art. 127 ustawy z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych¹²³ przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 6 § 2, art. 15 § 5, art. 26 § 2, art. 65, art. 67 § 1, art. 67c § 7 i 15, art. 109 § 1, art. 110r § 2 oraz art. 156 § 2 ustawy zmienianej w art. 111 (o postępowaniu egzekucyjnym w administracji), pozostają w mocy do czasu wejścia w życie nowych przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych przepisów¹²⁴, nie dłużej jednak niż przez okres 6 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy.

Ustawa o gospodarce nieruchomościami

Ustawa określa m.in. zasady gospodarowania nieruchomościami stanowiącymi własność jednostek samorządu terytorialnego (art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami). Art. 25 ust. 1 ww. ustawy stanowi, że gminnym zasobem nieruchomości gospodaruje wójt, burmistrz albo prezydent miasta. Gospodarowanie tym zasobem polega m.in. na wykonywaniu czynności związanych z naliczaniem należności za nieruchomości udostępniane z zasobu oraz prowadzeniu windykacji zaległości np. z tytułu wydzierżawiania i wynajmowania nieruchomości wchodzących w skład zasobu, podejmowania czynności w postępowaniu sądowym o zapłatę należności za korzystanie z nieruchomości, a także o roszczenia ze stosunku najmu, dzierżawy lub użyczenia (art. 25 ust. 2 w zw. art. 23 ust. 1 pkt 5, 7, 7a i 8 powołanej ustawy). Gospodarowanie nieruchomościami, z wyjątkiem wykonywania czynności określonych m.in. w art. 23 ust. 1 pkt 7–9,

¹²³ Dz. U. z 2013 r., poz. 1289.

¹²⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 656).

może być powierzane zarządcom nieruchomości, rzeczoznawcom majątkowym, pośrednikom w obrocie nieruchomościami lub przedsiębiorcom (art. 25 ust. 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami). Art. 67–91 omawianej ustawy określają zasady ustalania ceny nieruchomości (art. 68 powołanej ustawy określa zasady stosowania bonifikat od ceny nieruchomości w przypadku ich zbycia na szczególne cele lub określonym podmiotom, art. 70 ustawy o gospodarce nieruchomościami określa przypadki, w których możliwe jest rozkładanie na raty ceny zakupu). Art. 71 do 81 powołanej ustawy określają zasady ustalania i pobierania opłat z tytułu użytkowania wieczystego, a także zasady udzielania bonifikat, aktualizacji opłat rocznych z tego tytułu. Analogicznie odnośnie trwałego zarządu, zasady te określają przepisy art. 82 do 90 omawianej ustawy.

Ustawa Prawo geodezyjne i kartograficzne

Podstawą opodatkowania gruntów dla potrzeb podatku od nieruchomości jest ich powierzchnia. Podstawą wymiaru podatku dla organu podatkowego powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków (art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne). Zgodnie z art. 20 tej ustawy ewidencja gruntów i budynków obejmuje informacje dotyczące:

- 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;
- budynków – ich położenia, przeznaczenia, funkcji użytkowych i ogólnych danych technicznych;
- lokali – ich położenia, funkcji użytkowych oraz powierzchni użytkowej.

W ewidencji gruntów i budynków wykazuje się także:

- 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;
- miejsce zamieszkania lub siedzibę osób wymienionych w pkt 1;
- informacje o wpisaniu do rejestru zabytków;
- wartość nieruchomości.

W myśl art. 22 tej ustawy, ewidencję gruntów i budynków oraz gleboznawczą klasyfikację prowadzą starostowie.

Zgodnie z art. 23, właściwe organy, sądy, kancelarie notarialne zobowiązane są do przesłania staroście odpisów prawomocnych decyzji i orzeczeń oraz odpisów aktów notarialnych, z których wynikają zmiany danych w ewidencji, w terminie 30 dni od dnia uprawomocnienia się decyzji, orzeczenia lub sporządzenia aktu notarialnego. W myśl art. 48 ust. 1 pkt 5 ustawy, kto wbrew przepisom art. 22 ust. 2, 3 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne, będąc obowiązany do zgłoszenia zmian danych objętych ewidencją gruntów i budynków, nie zgłosi ich do właściwego organu w ciągu 30 dni od dnia powstania zmian albo będąc obowiązany dostarczyć dokumenty niezbędne do wprowadzenia zmian w ewidencji gruntów i budynków nie dostarczy ich podlega karze grzywny.

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

Wykaz objętych kontrolą jednostek, osób zajmujących kierownicze stanowiska odpowiedzialnych za kontrolowaną działalność oraz ocen kontrolowanej działalności

Lp.	Nazwa jednostki objętej kontrolą	Osoby odpowiedzialne za kontrolowaną działalność	Ocena kontrolowanej działalności	Jednostka organizacyjna NIK, która przeprowadziła kontrolę
1.	Urząd Miejski w Wasilkowie	Burmistrz Antoni Pełkowski	P*	Delegatura NIK w Białymstoku
2.	Urząd Miejski w Mońkach	Burmistrz Zbigniew Karwowski	P(n)**	
3.	Urząd Miasta Siemiatycze	Burmistrz Piotr Siniakowicz	P(n)	
4.	Urząd Miejski w Choroszczy	Burmistrz Jerzy Ulanowicz	P(n)	
5.	Urząd Miejski w Konstantynowie Łódzkim	Burmistrz Henryk Brzyszczy	P(n)	Delegatura NIK w Łodzi
6.	Urząd Miejski w Sulejowie	Burmistrz Stanisław Baryła	N***	
7.	Urząd Miejski w Poddębicach	Burmistrz Piotr Sęczkowski	P(n)	
8.	Urząd Gminy i Miasta Błaszki	Burmistrz Piotr Świdorski	P(n)	
9.	Urząd Miejski w Piastowie	Burmistrz Marek Kubicki	P(n)	Delegatura NIK w Warszawie
10.	Urząd Miejski w Ożarowie Mazowieckim	Burmistrz Paweł Kanclerz	P(n)	
11.	Urząd Miasta Ostrów Mazowiecka	Burmistrz Władysław Krzyżanowski	P(n)	
12.	Urząd Miejski w Błoniu	Burmistrz Zenon Franciszek Reszka	P(n)	
13.	Urząd Miasta Zielonka	Burmistrz Grzegorz Dudzik	P(n)	Departament Administracji Publicznej
14.	Urząd Miasta Milanówka	Burmistrz Jerzy Wysocki	P(n)	
15.	Urząd Miasta Kobyłka	Burmistrz Robert Roguski	P	
16.	Urząd Miasta w Sulejówku	Burmistrz Arkadiusz Śliwa	P(n)	
17.	Urząd Miejski w Głubczycach	Burmistrz Jan Krówka	P(n)	Delegatura NIK w Opolu
18.	Urząd Miejski w Grodkowie	Burmistrz Marek Antoniewicz	P(n)	
19.	Urząd Miejski w Olesnie	Burmistrz Sylwester Lewicki	P	
20.	Urząd Gminy i Miasta w Ozimku	Burmistrz Marek Korniak	P	

Lp.	Nazwa jednostki objętej kontrolą	Osoby odpowiedzialne za kontrolowaną działalność	Ocena kontrolowanej działalności	Jednostka organizacyjna NIK, która przeprowadziła kontrolę
21.	Urząd Miasta i Gminy w Nowej Dębie	Burmistrz Wiesław Ordon	P(n)	Delegatura NIK w Rzeszowie
22.	Urząd Miasta w Łańcucie	Burmistrz Stanisław Gwizdak	P(n)	
23.	Urząd Miejski w Piłźnie	Burmistrz Gołębiewska	P(n)	
24.	Urząd Miejski w Ustrzykach Dolnych	Burmistrz Henryk Sułuja	P	
25.	Urząd Miasta Radlin	Burmistrz Barbara Magiera	P(n)	Delegatura NIK w Katowicach
26.	Urząd Miejski w Pyskowicach	Burmistrz Wacław Kęska	P(n)	
27.	Urząd Miejski w Bieruniu	Burmistrz Bernard Pustelnik	P(n)	
28.	Urząd Gminy w Wilamowicach	Burmistrz Marian Trela	P	

*P – ocena pozytywna

**P(n) – ocena pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości

***N – ocena negatywna

Wykaz najważniejszych aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2014 r., poz. 518 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 849).
5. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2014 r., poz. 1115 ze zm.).
6. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.).
7. Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2010 r., Nr 193, poz. 1287 ze zm.).
8. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2007 r., Nr 59, poz. 404 ze zm.).
9. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2014 r., poz. 1619 ze zm.).
10. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2013 r., poz. 267 ze zm.).
11. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek i opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. Nr 165, poz. 1373 ze zm.).
12. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. Nr 137, poz. 1541 ze zm.), które przestało obowiązywać z dniem 21 maja 2014 r. Zostało ono zastąpione rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 656).
13. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 sierpnia 2008 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej, informacji o nieudzieleniu takiej pomocy oraz sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych (Dz. U. z 2014 r., poz. 1065).
14. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości (Dz. U. Nr 107, poz. 1138).
15. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie informacji podatkowych (Dz. U. z 2013 r., poz. 190).
16. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 208, poz. 1375).

Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Minister Finansów
8. Minister Administracji i Cyfryzacji
9. Przewodniczący Sejmowej Komisji Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej
10. Przewodniczący Senackiej Komisji Samorządu Terytorialnego i Administracji Państwowej
11. Przewodniczący Sejmowej Komisji Finansów Publicznych
12. Przewodniczący Sejmowej Komisji do Spraw Kontroli Państwowej
13. Szef Kancelarii Sejmu
14. Szef Kancelarii Senatu
15. Prezesi Regionalnych Izb Obrachunkowych