



LOL.430.003.2018

Nr ewid. 146/2018/P/17/088/LOL

Informacja o wynikach kontroli

Umarzanie zaległości podatkowych
przez organy wykonawcze gmin

MISJA

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

WIZJA

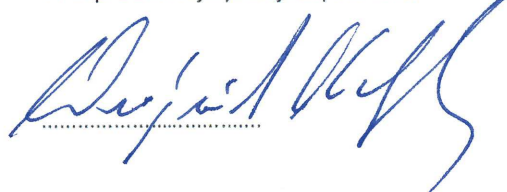
Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Dyrektor Delegatury



Akceptuję:

Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli



Zatwierdzam:

Prezes Najwyższej Izby Kontroli



Krzysztof Kwiatkowski

Warszawa, dnia 29. X. 2018 r.

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

www.nik.gov.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ	4
1. WPROWADZENIE	5
2. OCENA OGÓLNA	7
3. SYNTEZA	8
4. WNIOSKI	13
5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI	14
5.1. PRZESTRZEGANIE OKREŚLONYCH W ORDYNACJI PODATKOWEJ UREGULOWAŃ W ZAKRESIE UMARZANIA ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH	14
5.2. ZASADNOŚĆ ZASTOSOWANYCH UMORZEŃ W KONTEKŚCIE SYTUACJI FINANSOWEJ GMINY	24
5.3. UDZIELANIE POMOCY PUBLICZNEJ I POMOCY DE MINIMIS	28
5.4. SPORZĄDZANIE I UDOSTĘPNIANIE INFORMACJI O OSOBACH FIZYCZNYCH, PRAWNYCH ORAZ JEDNOSTKACH ORGANIZACYJNYCH NIEPOSIADAJĄCYCH OSOBOWOŚCI PRAWNEJ, KTÓRYM UMORZONO ZALEGŁOŚCI PODATKOWE ...	32
6. ZAŁĄCZNIKI	33
6.1. METODYKA KONTROLI I INFORMACJE DODATKOWE	33
6.2. ANALIZA STANU PRAWNEGO I UWARUNKOWAŃ ORGANIZACYJNO-EKONOMICZNYCH	37
6.3. WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH DOTYCZĄCYCH KONTROLOWANEJ DZIAŁALNOŚCI	43
6.4. WYKAZ PODMIOTÓW, KTÓRYM PRZEKAZANO INFORMACJĘ O WYNIKACH KONTROLI	44

WYKAZ SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ

ustawa o NIK	ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2017 r. poz. 524, ze zm.)
j.s.t.	jednostki samorządu terytorialnego
u.f.p.	ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077, ze zm.)
ustawa o dochodach j.s.t.	ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2017 r. poz. 1453, ze zm.)
Ordynacja podatkowa	ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.)
organ podatkowy lub gminny organ podatkowy	należy przez to rozumieć wójta, burmistrza lub prezydenta miasta
pomoc publiczna	ingerencja instytucji państwowych, polegająca na przyznaniu w jakiegokolwiek formie, pomocy pojedynczemu podmiotowi gospodarczemu bądź grupie podmiotów, prowadząca do zakłócenia konkurencji na wolnym rynku
pomoc de minimis	szczególna kategoria wsparcia udzielanego przez państwo lub z zasobów państwowych, która ze względu na swą małą wartość nie powoduje zakłócenia konkurencji w wymiarze unijnym i w związku z tym nie stanowi pomocy publicznej w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu, a w konsekwencji nie podlega obowiązkowi notyfikacji Komisji Europejskiej
ustawa w sprawach pomocy publicznej	ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2018 r. poz. 362)
rozporządzenie w sprawie informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż de minimis	rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc de minimis lub pomoc de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 53, poz. 312 ze zm.)
rozporządzenie w sprawie zaświadczeń o pomocy de minimis	rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy de minimis i pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz. U. z 2018 r. poz. 350)
rozporządzenie w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej przedsiębiorcom	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 2016 r. poz. 1871)
rozporządzenie w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie	rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 września 2008 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie oraz informacji o nieudzieleniu pomocy (Dz. U. Nr 174, poz. 1081 ze zm.) – akt uchylony 20 stycznia 2017 r. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 stycznia 2017 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie oraz informacji o nieudzieleniu takiej pomocy (Dz. U. poz. 120) – akt obowiązujący od dnia 20 stycznia 2017 r.
Prezes UOKiK	Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów
Minister RiRW	Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi

1. WPROWADZENIE

Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy postępowania w sprawie umorzenia zaległości podatkowych prowadzone przez organy podatkowe gmin były rzetelne i zgodne z prawem?

Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

Czy przestrzegano określonych w Ordynacji podatkowej uregulowań w zakresie umarzania zaległości podatkowych, w tym czy prawidłowo przeprowadzono postępowania podatkowe poprzedzające wydanie decyzji o umorzeniu?

Czy w kontekście sytuacji finansowej gminy zastosowane umorzenia były uzasadnione?

Czy wywiązywano się z obowiązku sporządzania i udostępniania informacji o osobach fizycznych, prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe?

Czy prawidłowo stosowano zasady udzielania pomocy publicznej i pomocy de minimis?

Jednostki kontrolowane

24 urzędy gmin

Okres objęty kontrolą

2014-2017 (III kwartał)

Ulgą w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia zaległości podatkowej udzielana jest w oparciu o uznanie administracyjne, czyli przyznana organowi podatkowemu, jakim jest organ wykonawczy gminy, możliwość wyboru pomiędzy rozstrzygnięciem zgodnym z wnioskiem podatnika bądź oddalającym wniosek, ale tylko w sytuacji zaistnienia określonych prawem przesłanek. Zostały one określone w Ordynacji podatkowej, a są nimi: „ważny interes podatnika” i „interes publiczny”. Pojęcia te nie zostały jednak zdefiniowane w żadnym akcie prawnym, dlatego też interpretując je korzysta się przede wszystkim z istniejącego w tym zakresie orzecznictwa sądowego. Decyzje podejmowane w sprawach umorzeń są decyzjami uznaniowymi. Świadczy o tym użycie przez ustawodawcę sformułowania, że „organ podatkowy może umorzyć m.in. zaległość podatkową”. Uznaniowość nie może jednak oznaczać dowolności w podejmowaniu decyzji. Nawet w przypadku ustalenia przesłanek „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego” organ podatkowy nie ma obowiązku umorzenia zaległości podatkowych. Ma ono bowiem charakter wyjątkowy i jest odstępstwem od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania. Powoduje też wygaśnięcie wierzytelności gminy, a tym samym ma wpływ na poziom realizacji jej dochodów własnych. Decyzje w sprawach podatkowych powinny być zatem podejmowane w sposób przejrzysty, a informacja o podmiotach korzystających z różnego rodzaju preferencji w zakresie podatków lokalnych powinna być publikowana na stronie Biuletynu Informacji Publicznej urzędów gmin.

Organy podatkowe gmin, często przekonane, iż działają w ramach niczym nieograniczonego uznania administracyjnego, umarzają zaległości, mimo braku podstaw faktycznych i prawnych umożliwiających podjęcie takiej decyzji. W rezultacie postępowanie takie prowadzi do niczym nieuzasadnionego uprzywilejowania wybranych podmiotów. Stan ten został potwierdzony w przeprowadzanych wielokrotnie przez NIK kontrolach udzielania ulg indywidualnych przez gminne organy podatkowe. W każdej z nich stwierdzono szereg nieprawidłowości.

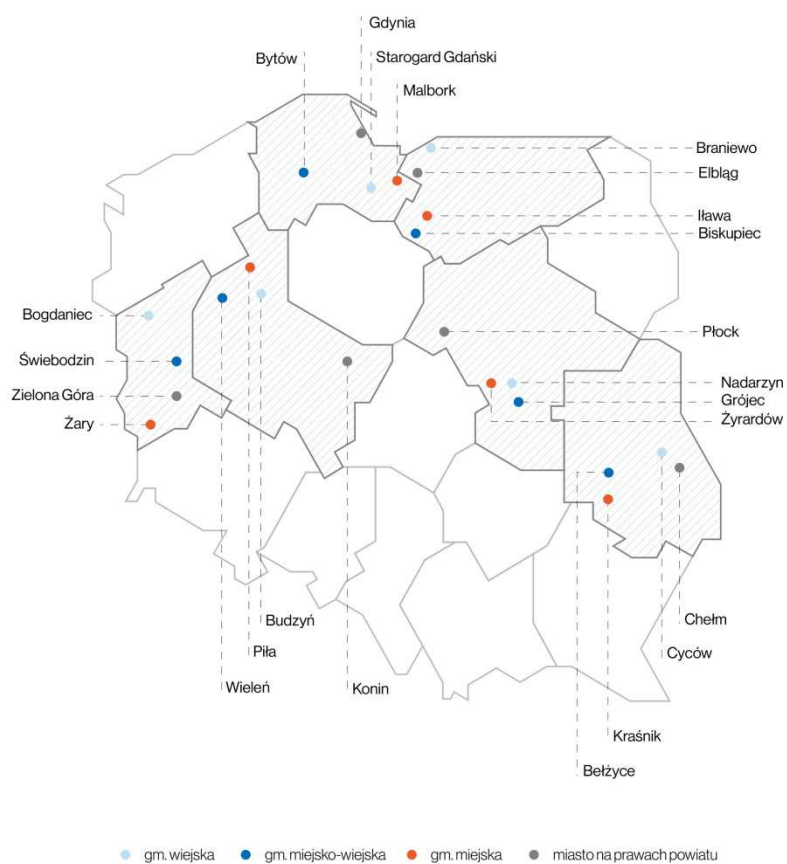
W latach 2014-2017 organy wykonawcze gmin umorzyły zaległości podatkowe w łącznej kwocie 505 mln zł¹. Najwięcej umorzeń dokonano w podatku od nieruchomości i rolnym – 381 mln zł, co stanowiło 76% łącznej kwoty umorzonych zaległości.

Niniejszą kontrolą objęto 24 j.s.t. z terenu sześciu województw, a w każdym z nich po jednej gminie wiejskiej, miejsko-wiejskiej, miejskiej i mieście na prawach powiatu.

¹ Dane wg informacji o wykonaniu budżetów j.s.t., ujętych w sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa za lata 2014-2017

Infografika nr 1

Rozmieszczenie skontrolowanych gmin



Źródło: opracowanie własne NIK

2. OCENA OGÓLNA

Organy podatkowe gmin prowadziły postępowania podatkowe w znacznej mierze nierzetelnie i niezgodnie z prawem

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia sposób prowadzenia przez organy wykonawcze gmin postępowań w sprawie umarzania zaległości podatkowych. W znacznej mierze postępowania te prowadzono bowiem nierzetelnie i niezgodnie z prawem. Określonych w Ordynacji podatkowej uregulowań nie przestrzegało 21 spośród 24 skontrolowanych j.s.t. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły zwłaszcza: naruszenia ustawowych przesłanek stosowania ulg (w 10 gminach), prowadzenia postępowań w sposób nieodpowiadający w pełni wymogom ww. ustawy m.in., w zakresie gromadzenia materiału dowodowego (w 13 gminach), niewywiązywania się z obowiązków w zakresie terminów załatwienia spraw i jawności prowadzonych postępowań (w 14 gminach) jak również sporządzania decyzji, które nie zawierały istotnych elementów (w siedmiu gminach). Na 1.866 poddanych kontroli postępowań podatkowych w sprawach umorzenia zaległości w łącznej kwocie 43,1 mln zł nieprawidłowości wystąpiły w 672 postępowaniach (36%) dotyczących umorzenia łącznie 22,4 mln zł, stanowiących ponad połowę objętych badaniem kwot. Wprawdzie prawidłowo przeprowadzono 64% badanych postępowań, jednak znaczna ich część dotyczyła odmowy przyznania ulg. Na 413 takich postępowań, w wyniku których wnioskodawcom odmówiono umorzenia zaległości, organy podatkowe prawidłowo przeprowadziły ponad 82% z nich.

W większości skontrolowanych gmin nierzetelnie realizowano również obowiązek sporządzania i udostępniania informacji o osobach fizycznych, prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe. Błędy polegające m.in. na nieupublicznianiu informacji o części podmiotów, którym umorzono zaległości podatkowe lub też podawaniu niewłaściwych kwot umorzeń stwierdzone zostały w 15 skontrolowanych gminach (63%), a nieprawidłowości te wystąpiły w 44 spośród 144 objętych badaniem wykazów (31%).

W 14 skontrolowanych j.s.t, umarzając przedsiębiorcom zaległości podatkowe w ramach pomocy de minimis, nieprawidłowo stosowano zasady jej udzielania. Polegało to zwłaszcza na przyznawaniu ulg pomimo niezyskania od przedsiębiorców wymaganej przepisami dokumentacji oraz na niewłaściwym dokumentowaniu jej przyznania. Nieprawidłowości te wystąpiły w 398 spośród 849 postępowań (47%).

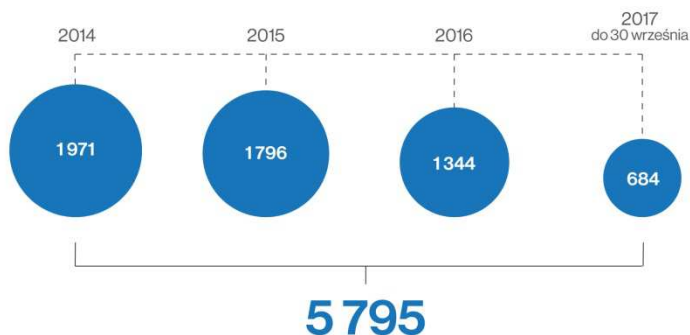
Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia fakt, iż w Urzędzie Miejskim w Pile, przy rozpatrywaniu wniosków o umorzenie zaległości podatkowych, organ podatkowy przyjął zasadę kolegialności. Przełożyło się to na prawidłowe prowadzenie tych postępowań. Jednostka ta bowiem jako jedna z dwóch (na 24 skontrolowane) została oceniona pozytywnie.

Podkreślenia wymaga również, że wartość umorzonych zaległości podatkowych nie miała istotnego wpływu na sytuację finansową skontrolowanych gmin, stanowiły one bowiem maksymalnie 3,5% ich dochodów ogółem oraz do 5,2% dochodów własnych zrealizowanych w skontrolowanym okresie. W żadnej ze skontrolowanych gmin nie stwierdzono braku zasadności dokonanych umorzeń w kontekście ich sytuacji finansowej.

3. SYNTEZA

W latach 2014-2017 (III kwartały) w 24 skontrolowanych urzędach gmin przeprowadzono łącznie 5.795 postępowań podatkowych, w wyniku których wydano 4.388 decyzji umarzających zaległości podatkowe w łącznej kwocie 37.713,6 tys. zł oraz 725 decyzji odmawiających przyznania takich ulg w kwocie 11.032,5 tys. zł.

Infografika nr 2 **Liczba postępowań podatkowych w poszczególnych latach**



Źródło: Wyniki kontroli w 24 j.s.t.

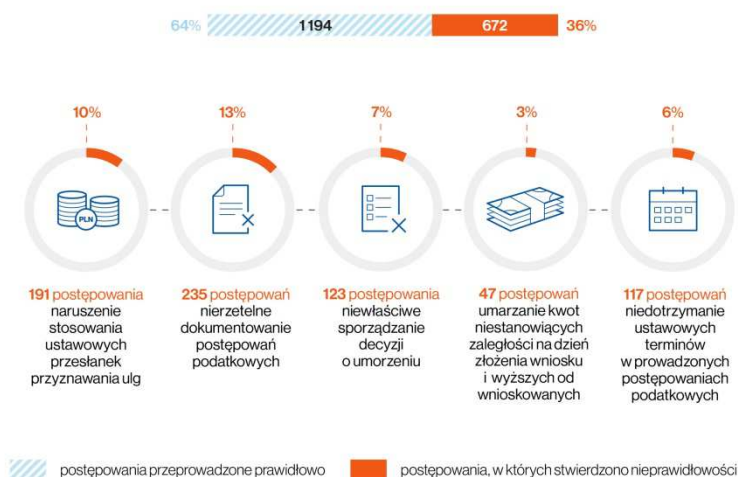
Znaczna skala nieprawidłowości w prowadzonych postępowaniach podatkowych

W dalszym ciągu powtarzają się ujawnione w toku poprzednich kontroli NIK nieprawidłowości w zakresie udzielania ulg podatkowych. W 21 spośród 24 skontrolowanych gmin w prowadzonych postępowaniach nie w pełni przestrzegano wymogi określone w Ordynacji podatkowej. Nieprawidłowości ujawniono bowiem w 672 postępowaniach podatkowych, które stanowiły 36% objętych badaniami NIK (1.866 postępowań). Postępowania te zakończyły się wydaniem 599 decyzji umarzających zaległości podatkowe w łącznej kwocie 21.551,8 tys. zł, która stanowiła aż 66% badanej kwoty umorzeń.

(strona: 14-15)

Infografika nr 3

Główne nieprawidłowości w prowadzeniu postępowań podatkowych



Źródło: Opracowania własne NIK

Nieprawidłowe stosowanie ustawowych przesłanek przyznawania ulg

Niewykazanie wystąpienia ustawowych przesłanek, które umożliwiają umorzenie zaległości podatkowej ujawniono w 10 spośród 24 objętych kontrolą gmin, a dotyczyło to 191 postępowań podatkowych (10% objętych badaniem). Organy podatkowe tych gmin, mimo, że nie stwierdziły zaistnienia przesłanki „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”, o której mowa w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej, to jednak umorzyły ubiegającym się o to podatnikom zaległości podatkowe w kwocie 7.029,0 tys. zł.

(strony: 15 – 17)

Nierzetelne dokumentowanie postępowań

Nieprawidłowe dokumentowanie postępowań podatkowych wystąpiło w 13 (z 24) gminach. Całkowity brak dokumentacji (oprócz wniosku podatnika nie zgromadzono innych dowodów) lub niepełne dokumentowanie wystąpiło w 235 postępowaniach (13% objętych badaniem). W postępowaniach tych nie podjęto działań w celu pozyskania materiału dowodowego potwierdzającego istnienie okoliczności wskazanych we wnioskach, a dokonanie ustaleń w ww. zakresie miało istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Stanowiło to naruszenie zasad określonych w art. 122 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej.

(strony: 17 – 19)

Niewłaściwe sporządzanie decyzji administracyjnych

Naruszenia zasad sporządzania decyzji administracyjnych stwierdzono w siedmiu z 24 jednostek objętych kontrolą. Dotyczyły one łącznie 123 decyzji o umorzeniu zaległości podatkowych (7% zbadanych), w których nie wywiązano się należycie z określonego w art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej obowiązku sporządzenia uzasadnienia faktycznego i prawnego decyzji. W decyzjach tych jedynie ogólnie odnoszono się do okoliczności jakie były przesłanką udzielenia ulgi (bez odniesienia się do dowodów, na podstawie których uznano te okoliczności za udowodnione) lub całkowicie odstępowano od sporządzenia uzasadnienia faktycznego, przez co naruszono art. 210 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej.

(strony: 19 – 20)

Umarzanie kwot niestanowiących zaległości podatkowych lub niezgodnych z wnioskiem podatnika

Umarzanie kwot niestanowiących zaległości na dzień złożenia wniosku jak i zaległości w kwotach wyższych od żądanych przez podatników wystąpiło w siedmiu gminach (z 24 skontrolowanych) i dotyczyło 47 decyzji o umorzeniu zaległości podatkowych w kwocie 624,5 tys. zł². Z art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej jednoznacznie wynika, że ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia organ podatkowy może zastosować wyłącznie na wniosek podatnika i w przypadku istnienia zaległości podatkowych. Stosownie zaś do art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności.

(strony: 20 – 21)

Nieprzestrzeganie ustawowych terminów w prowadzonych postępowaniach podatkowych

Nieprzestrzeganie terminów załatwienia sprawy i niepowiadamianie stron o zwłoce i o przyczynie niedotrzymania terminu do wydania decyzji jak i niewywiązywanie się z obowiązków mających na celu zapewnienie jawności prowadzonych postępowań (m.in. poprzez umożliwienie wnioskodawcom wypowiedzenia w sprawie zebranego materiału dowodowego), o których mowa m.in. w art. 139, art. 140, art. 123 § 1 i art. 200 §1 Ordynacji podatkowej, stwierdzono w 14 z 24 skontrolowanych gmin. Nieprawidłowości te dotyczyły 117 postępowań (6% badanych).

(strony: 21 – 22)

² Decyzje te stanowiły 3% badanych.

Wpływ przyznanych umorzeń na sytuację finansową gmin

Wartość umorzonych zaległości podatkowych nie miała istotnego wpływu na sytuację finansową skontrolowanych gmin, bowiem stanowiła ona do 3,5% ich dochodów ogółem oraz do 5,2% dochodów własnych. Na koniec 2016 r., w stosunku do 2014 r., sytuacja finansowa każdej z gmin uległa poprawie, gdyż m.in. nastąpił wzrost zarówno dochodów ogółem (od 3% do 38%), jak i dochodów własnych (od 1% do 35%). Gminy te osiągnęły również nadwyżkę operacyjną, a jej udział w dochodach ogółem wyniósł od 0,5% do 19,8%. W ramach polityki fiskalnej stosowano przede wszystkim obniżenie przez organ stanowiący górnych stawek podatkowych, a udział umorzeń zaległości podatkowych w ulgach ogółem³ zmniejszył się z 10% w 2014 r. do 7% w 2016 r.

(strony: 24 – 27)

Błędy w sprawozdaniach budżetowych

W pięciu skontrolowanych gminach, w sprawozdaniach budżetowych⁴, sporządzonych na koniec badanych lat nierzetelnie wykazywano skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie Ordynacji podatkowej. Nie ujmowano w nich kwot umorzonych odsetek, nie wykazywano wszystkich umorzonych w danym okresie sprawozdawczym zaległości podatkowych oraz błędnie przypisywano zaległości podatkowe do odpowiednich okresów sprawozdawczych. Stanowiło to naruszenie § 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej⁵.

(strony: 27 – 28)

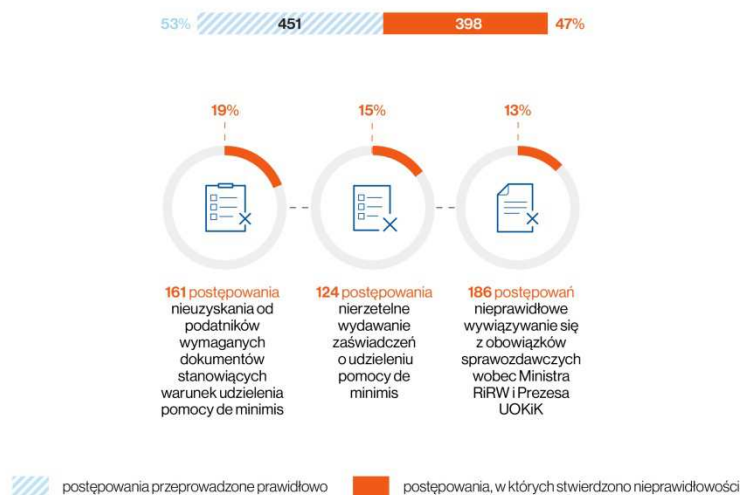
Umarzanie zaległości podatkowych w ramach pomocy de minimis

Nieprawidłowości przy umarzaniu przedsiębiorcom zaległości podatkowych w ramach pomocy de minimis wystąpiły w 14 (z 24) kontrolowanych jednostkach. Stwierdzono je w 398 spośród 849 objętych kontrolą postępowań.

(strona: 29)

Infografika nr 4

Główne nieprawidłowości przy udzielaniu pomocy de minimis



Źródło: Opracowania własne NIK

³ Ulgi ogółem to obniżenie górnych stawek podatków, ulgi i zwolnienia (bez ustawowych), umorzenie zaległości podatkowych, rozłożeni na raty i odroczenia terminu płatności.

⁴ Rb-PDP sprawozdanie z wykonania dochodów podatkowych i Rb-27S Sprawozdanie z wykonania planów dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego.

⁵ Dz.U. z 2016 r. poz. 1015, ze zm. – uchylony z dniem 13 stycznia 2018 r.

**Nieuzyskanie od
wnioskodawców
wymaganych dokumentów**

Przyznanie pomocy de minimis, w kwocie 5.176,2 tys. zł, pomimo nieuzyskania od podatników, będących beneficjentami tej pomocy, dokumentów niezbędnych do jej udzielenia, w tym m.in. zaświadczeń o wielkości wcześniej otrzymanej pomocy i dokumentów finansowych potwierdzających sytuację finansową za okres 3 lat obrotowych, ujawniono w 12 z 24 skontrolowanych gmin. Dotyczyło to 161 postępowań podatkowych (19% objętych badaniem). Stanowiło to naruszenie art. 37 ust. 7 ustawy w sprawach pomocy publicznej. Niezgromadzenie przez organ podatkowy pełnej i rzetelnej informacji o pomocy de minimis, jaką każdy podatnik wnioskujący o tę pomoc otrzymał w okresie trzech lat budżetowych mogło skutkować przekroczeniem dopuszczalnych limitów tej pomocy, określonych w rozporządzeniach w Komisji UE.

(strony: 29 – 30)

**Nierzetelne wydawanie
zaświadczeń o udzieleniu
pomocy de minimis**

Nienależyte wywiązywanie się z obowiązku wydawania zaświadczeń o udzieleniu pomocy de minimis stwierdzono w dziewięciu (z 24) skontrolowanych jednostkach, a dotyczyło to 124 przypadków przyznania takiej pomocy (15% badanych). Błędy polegały na wystawianiu zaświadczeń z opóźnieniem wynoszącym od jednego do 215 dni lub niewydawaniu ich w ogóle, co było niezgodne z §4 pkt 1 rozporządzenia w sprawie zaświadczeń o pomocy de minimis i pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie, a także na ujmowaniu w nich wartości udzielonej pomocy niezgodnej z wydanymi decyzjami.

(strona 31)

**Opóźnienia i błędy w
sprawozdaniach o
udzielonej pomocy de
minimis**

Nierzetelne wywiązywanie się z obowiązków sprawozdawczych wystąpiło w 14 (z 24) skontrolowanych jednostkach. Dotyczyło ono niesporządzenia lub nieterminowego przekazania łącznie 154 sprawozdań do Prezesa UOKiK i Ministra RiRW, co stanowiło naruszenie § 6 odpowiednich rozporządzeń, tj. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej przedsiębiorcom i w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie. Nierzetelnie sporządzono również 32 sprawozdania, gdyż m. in. nie ujęto w nich lub błędnie podano niektóre wymagane przepisami informacje, tj. m.in. formę udzielonej pomocy, kwoty inne niż wynikające z decyzji o umorzeniu bądź niebędące pomocą de minimis.

(strony: 31 – 32)

**Upublicznianie wykazów
podatników, którym
umorzono zaległości
podatkowe oraz udzielono
pomocy publicznej**

W 15 z 24 skontrolowanych gmin⁶ nierzetelnie wywiązywano się również z obowiązku wynikającego z art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. f i g u.f.p. Przepisy te zobowiązywały organy podatkowe do upubliczniania wykazu podatników, którym umorzono zaległości podatkowe wraz z podaniem kwot i przyczyn umorzenia oraz udzielono pomocy publicznej.

Wprawdzie terminowo publikowano te wykazy, jednakże ujęte w nich kwoty umorzeń oraz przyczyny ich udzielenia nie były zgodne z treścią wydanych decyzji (31 wykazów). W wykazach tych pominięto również niektórych podatników, którym umorzono zaległości podatkowe (12 wykazów) oraz udzielono pomocy de minimis (11 wykazów).

(strona 33)

⁶ Nieprawidłowości stwierdzono w 44 wykazach spośród 144 upublicznionych w latach 2014-2017 (III kw.).

Infografika nr 5

Główne nieprawidłowości w upublicznianiu wykazów podatników, którym umorzono zaległości podatkowe oraz udzielono pomocy publicznej

Źródło: Opracowania własne NIK

Stwierdzony podczas badań kontrolnych stan faktyczny wskazuje, że w dalszym ciągu powtarzają się ujawnione w toku poprzednich kontroli NIK nieprawidłowości w zakresie udzielania ulg podatkowych. Ryzyko wydania wadliwej decyzji o przyznaniu ulgi, udzielonej w wyniku nierzetelnego postępowania podatkowego jest duże. Bardzo rzadko są one weryfikowane przez organy wyższego stopnia (samorządowe kolegium odwoławcze czy sąd administracyjny) ze względu na niewielką liczbę odwołań od takich decyzji. Fakt ten, a także dowolność w podejmowaniu rozstrzygnięć, lekceważenie procedur oraz słabość kontroli wewnętrznej wskazują na możliwość występowania w tym obszarze mechanizmów korupcyjnych. Izba zwraca również uwagę na przyczyny występujących nieprawidłowości. Ujawnione nieprawidłowości jednostki kontrolowane wyjaśniały m.in. działaniem w ramach uznania administracyjnego, które nie jest niczym ograniczone z uwagi na niedookreślone w przepisach klauzule generalne, „przeoczeniem”, „niedopatrzaniem”, „nadmiarem obowiązków służbowych” czy też nieznanomością lub błędną interpretacją przepisów. Świadczy to o nierzetelnym wykonywaniu obowiązków przez pracowników urzędów prowadzących badane sprawy, przy jednoczesnym tolerowaniu takiego stanu przez przełożonych. Skala stwierdzonych nieprawidłowości wskazuje również, że w skontrolowanych jednostkach zawodne były ustanowione systemy kontroli zarządczej, o której mowa w art. 68 i 69 § 1 pkt 2 u.f.p. Przyjęte rozwiązania nie zapobiegły bowiem nieprawidłowej realizacji zadań.

Dobra praktyka

Jako dobrą praktykę Najwyższa Izba Kontroli wskazuje powołanie przez Prezydenta Piły „Kolegium”, jako zespołu pełniącego funkcje doradcze i opiniujące przy rozpatrywaniu wniosków o umorzenie zaległości podatkowych.

(strona 14)

4. WNIOSKI

**Wójtowie,
burmistrzowie
i prezydenci miast**

1. Wprowadzenie przez organy wykonawcze gmin skutecznych narzędzi ograniczających skalę nieprawidłowości w postępowaniach podatkowych, a zwłaszcza:
 - a) zapewnienie lepszej znajomości przepisów podatkowych przez pracowników zajmujących się sprawami związanymi z przyznawaniem ulg w podatkach lokalnych, m.in. poprzez szkolenia w zakresie zmian w obowiązujących przepisach,
 - b) zintensyfikowanie weryfikacji projektów decyzji indywidualnych przez obsługę prawną urzędów gmin.
2. Rozważenie przez organy wykonawcze gmin powołania zespołów doradczych (działających na zasadzie kolegalności) bądź wdrożenia procedur wewnętrznych, wspierających te organy w toku postępowań podatkowych.

**Prezesi
Regionalnych Izb
Obrachunkowych**

Podjęcie przez Regionalne Izby Obrachunkowe, w ramach posiadanych kompetencji nadzorczych nad jednostkami samorządu terytorialnego, działań mających na celu wyeliminowanie nieprawidłowości w prowadzeniu postępowań podatkowych. Działania organów wykonawczych gmin w tym zakresie zostały bowiem po raz kolejny negatywnie ocenione przez Najwyższą Izbę Kontroli.

5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

5.1. PRZESTRZEGANIE OKREŚLONYCH W ORDYNACJI PODATKOWEJ UREGULOWAŃ W ZAKRESIE UMARZANIA ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH

Skala postępowań podatkowych

W latach 2014-2017 (III kwartały) organy podatkowe 24 skontrolowanych gmin przeprowadziły 5.795 postępowań podatkowych. Najwięcej postępowań przeprowadzono w gminach wiejskich – 1.651, zaś najmniej w gminach miejsko-wiejskich – 1.298. W ich wyniku organy podatkowe wydały 4.388 decyzji umarzających zaległości podatkowe w łącznej kwocie 37.713,6 tys. zł oraz 725 decyzji odmawiających przyznania takich ulg w wysokości 11.032,5 tys. zł.

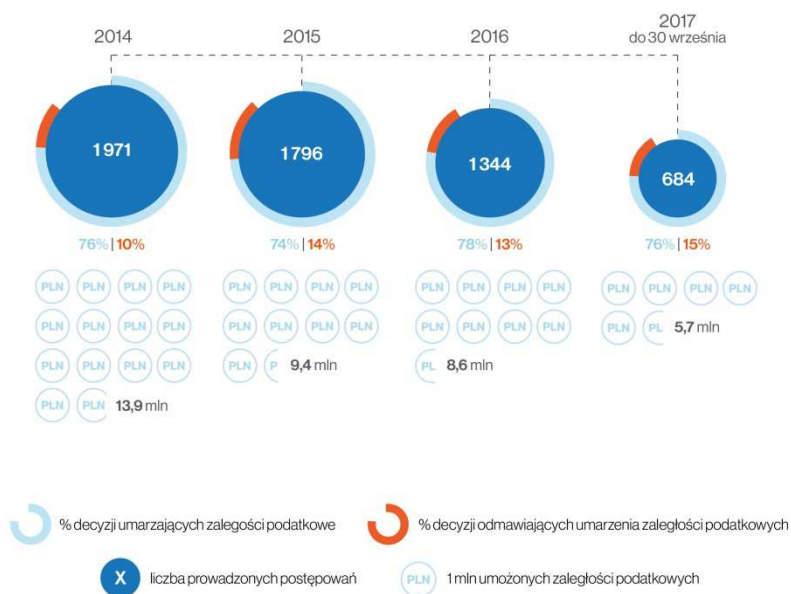
Dobra praktyka:

W Pile (mieście na prawach powiatu) w toku prowadzonych postępowań, po zebraniu kompletnego materiału dowodowego, rozstrzygnięcia w sprawach przyznania lub odmowy przyznania ulg organ podatkowy podejmował na posiedzeniach tzw. „Kolegium” (zespołu doradczego). Przebieg tych posiedzeń był protokołowany. W ocenie NIK przyjęte rozwiązanie pozytywnie wpłynęło na prawidłowość prowadzonych postępowań, co potwierdziły wyniki kontroli.

W latach 2014-2016 odnotowano spadek liczby prowadzonych postępowań podatkowych z 1.971 do 1.344 jak również zmniejszeniu uległa kwota umorzonych zaległości z 13.912,5 tys. zł do 8.635,0 tys. zł. Tendencje spadkowe utrzymywały się również w 2017 r., gdyż w okresie trzech kwartałów przeprowadzono 684 postępowania, które zakończyły się umorzeniem zaległości na kwotę 5.728,6 tys. zł.

Infografika nr 6

Liczba postępowań oraz liczba decyzji przyznających i odmawiających umorzenia zaległości podatkowych



Źródło: Opracowania własne NIK

Prawidłowość prowadzenia postępowań podatkowych w sprawie umarzania zaległości podatkowych zbadano we wszystkich skontrolowanych jednostkach

na próbie⁷ 1.866 postępowań podatkowych (37% ogółu przeprowadzonych w badanym okresie), zakończonych wydaniem 1.453 decyzji umarzających zaległości podatkowe w łącznej kwocie 32.744,3 tys. zł oraz 413 decyzji odmawiających przyznania takich ulg na kwotę 10.323,6 tys. zł. W wyniku badania stwierdzono, że gminne organy podatkowe w prowadzonych postępowaniach nie w pełni przestrzegały wymogów określonych w Ordynacji podatkowej. Wprawdzie prawidłowo przeprowadzono 1.194 postępowania, jednakże znaczna ich część, tj. 340 dotyczyła odmowy przyznania wnioskowanych ulg w łącznej kwocie 9.509,5 tys. zł. W pozostałych przypadkach wydano decyzje o umorzeniu zaległości podatkowych w łącznej kwocie 11.192,0 tys. zł, która stanowiła 26% badanej kwoty umorzeń. Jednakże nieprawidłowości ujawniono w 21 spośród 24 objętych kontrolą gmin. Wystąpiły one w 672 postępowaniach podatkowych (36% zbadanych) i dotyczyły głównie (599) postępowań zakończonych przyznaniem tych ulg w łącznej kwocie 21.551,8 tys. zł (66% kwoty badanych umorzonych zaległości).

**Niewykazanie
ustawowych przesłanek
przy przyznawaniu ulg**

W 10 z 24 objętych kontrolą gmin stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły naruszania zasad stosowania ustawowych przesłanek udzielania ulg. Zostały one ujawnione w 191 postępowaniach (22% objętych badaniem w tych jednostkach). Dotyczyło to wyłącznie postępowań w wyniku których umorzono zaległości podatkowe w łącznej kwocie 7.029,0 tys. zł (49 % badanej kwoty umorzeń). W przypadkach postępowań zgromadzony materiał dowodowy nie wykazał istnienia przesłanek „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”, określonych w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej, które umożliwiają umorzenie zaległości podatkowej. Zauważyć należy, iż wskazane klauzule generalne są zwrotami niedookreślonymi, a objęte kontrolą postępowania podatkowe, w tym wydane decyzje dotyczące ulg podatkowych rozmiyały się z przyjętą linią orzeczniczą w zakresie dopuszczalnych podstaw ich udzielania. W uzasadnieniu decyzji o umorzeniu powoływano się na takie okoliczności jak np.: powszechny kryzys światowy, trudna, ogólna sytuacja finansowa, konieczność ponoszenia bieżących wydatków, inwestycje we własnym przedsiębiorstwie, rekompensaty za określone działania podatników na rzecz gminy oraz pomoc w rozwoju własnej spółki. „Ważny interes podatnika” lub „interes publiczny” są przesłankami, które muszą wystąpić, aby możliwe było umorzenie zaległości podatkowej. Za spełnienie tych przesłanek należy uznać taką sytuację, w której świadczenie podatkowe nie może zostać spełnione bez doraźnej pomocy organów podatkowych. Pomoc taką, w postaci umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę, uzasadniają mogą sytuacje wyjątkowe oraz nadzwyczajne, takie jak klęski żywiołowe lub inne zdarzenia losowe (np. utrata możliwości zarobkowania, utrata płynności firmy, utrata losowa majątku), w wyniku których podatnik nie jest w stanie uregulować swoich zobowiązań. Każda ulga podatkowa uprzywilejowuje danego podatnika w stosunku do innych podatników i jest zakłóceniem zasady równości wobec podatków, zatem rozpatrując wniosek o ulgę podatkową organ podatkowy nie może opierać się na twierdzeniach podatnika i jego subiektywnych przekonaniach, czy interpretacjach. Decyzja organu podatkowego musi być wyważona i uwzględniać całokształt sprawy w kontekście „interesu publicznego” i „ważnego interesu podatnika”. Stanowiąc odstępstwo od zasady równości i powszechności prawa podatkowego, instytucję ulg podatkowych organ podatkowy może więc wykorzystywać jedynie w sytuacjach wyjątkowych⁸.

⁷ W każdej gminie badaniem objęto min. 60 postępowań podatkowych dot. umorzenia zaległości podatkowych o najwyższych kwotach (po 15 z każdego badanego roku) oraz min. 20 postępowań odmawiających przyznania takich ulg. W przypadku mniejszej liczby takich postępowań badaniem objęto wszystkie postępowania. Najmniejsza próba badanych postępowań wystąpiła w mieście na prawach powiatu, tj. w Gdyni (44, w tym 19 decyzji przyznających ulgi oraz 25 odmawiających przyznania ulg), zaś najwięcej w gminie wiejskiej Nadarzyn (112, w tym 88 przyznających ulgi – 47,8% i wszystkie 24 odmowne).

⁸ Wyrok NSA z dnia 13 września 2016 r., II FSK 2337/14

Przykłady:

W gminie wiejskiej Braniewo w 36 spośród 88 badanych postępowań, w wyniku których wydano decyzje umarzające zaległości podatkowe w kwocie 850,7 tys. zł organ podatkowy nie wskazał dlaczego uznał, że w tych przypadkach spełnione zostały lub zaistniały przesłanki umożliwiające umorzenie zaległości, o których mowa w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej, tj. ważny interes podatnika czy interes publiczny. Ulgi te w przypadku 11 spraw przyznano podatnikom w związku z poniesionymi nakładami na rzecz gminy, w tym m.in. za remont pokrycia dachowego w budynku będącym w części własnością gminy, czy też remonty dróg gminnych, stanowiących głównie drogi dojazdowe do nieruchomości wnioskodawców. We wnioskach o ulgę podatnicy powoływali się m.in. „na uzyskane pozwolenie od urzędu i obietnicę partycypowania w kosztach remontu, który miał być rozliczony ulgą w podatku rolnym”. W przypadku innych 25 spraw, spółce gminnej umorzono zaległości podatkowe na kwotę 818 tys. zł, uzasadniając to koniecznością m.in. inwestowania przez nią w eksploatowane mienie oraz sprzęt niezbędny do jego obsługi, a także umożliwieniem jej dalszego rozwoju i dokończenia rozpoczętych inwestycji. Z dołączonych do wniosków sprawozdań finansowych wynikało jednak, że spółka posiadała możliwości finansowe do obsługi zadłużenia.

W gminie wiejskiej Nadarzyn sytuacje takie stwierdzono w 35 postępowaniach (spośród 88 badanych) zakończonych wydaniem decyzji umarzających zaległości podatkowe na kwotę łączną 2.251,1 tys. zł. W większości tych postępowań jako przesłankę zastosowania ulgi w decyzjach wskazywano m.in. argumentację podnoszoną we wnioskach o ulgę, tj. trudną sytuację spowodowaną kryzysem na rynku transportowym, brak zleceń na usługi oraz wzrost cen paliw. Tymczasem, jak wynika z dowodów zgromadzonych w postępowaniach podatkowych, działalność gospodarcza prowadzona przez te podmioty była rentowna. Ponadto, w sprzeczności z rozstrzygnięciami wydanych decyzji były zawarte w nich uzasadnienia faktyczne. Podnoszono w nich bowiem okoliczności przemawiające za odmową umorzenia zaległości np. „Zdaniem Wójta Gminy Nadarzyn nie można przerzucać corocznie kosztów prowadzenia działalności gospodarczej na organ podatkowy” czy też „Organ podatkowy dostrzega, iż przychód podatnika nie rośnie, jednak należy zauważyć, iż podatnik posiada środki finansowe ponieważ kupuje nowe pojazdy(...)”. Nie można z instytucji umorzenia zaległości podatkowej czynić powszechnie stosowanego środka prowadzącego do zwolnienia z długu podatkowego.”

W gminie miejskiej Ława w 17 postępowaniach podatkowych (spośród 81), zakończonych wydaniem decyzji umarzających zaległości podatkowe w kwocie 587,3 tys. zł nie potwierdzono istnienia przesłanek ustawowych umożliwiających umorzenie zaległości, co było niezgodne z art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej. Dotyczyło to m.in. pięciu postępowań, w których okolicznością, na którą powoływał się wnioskodawca były poniesione nakłady związane z realizowanymi inwestycjami oraz utrzymaniem terenów zielonych wokół prowadzonego przez niego hotelu. W kolejnych trzech przypadkach, podatnik uzasadnił swój wniosek o ulgę nabyciem nieruchomości (za kwotę kilkunastu mln zł) i jej modernizacją. Z dokumentacji dołączonej do wniosku wynikało natomiast, że podatnik był w dobrej sytuacji finansowej, gdyż m.in. w latach 2014-2016 osiągnął zysk netto na poziomie 9-10 mln zł, a prowadzone postępowania podatkowe nie wykazały, że nie mógł on uiścić zaległego podatku

W gminie miejsko-wiejskiej Biskupiec w 33 postępowaniach na 107 badanych organ podatkowy umorzył zaległości podatkowe w kwocie 799,2 tys. zł, pomimo że nie wykazały one istnienia ustawowych przesłanek przyznania takich ulg. Dotyczyło to m.in. wydania 15 decyzji umarzających zaległości na kwotę 24,5 tys. zł m.in. za straty w gruntach rolnych po wykonaniu wykopu pod kanalizację lub wodociąg, przeprowadzone remonty dróg gminnych, stanowiących drogi dojazdowe do nieruchomości wnioskodawców, a we wnioskach o ulgę podatnicy powoływali się m.in. na obietnicę pracowników urzędu pokrycia szkód przez gminę. Ponadto organ ten wydał dwóm spółkom gminnym 11 decyzji umarzających zaległości na kwotę 721,7 tys. zł, uzasadniając umorzenia zaległości ponoszeniem przez te spółki nakładów inwestycyjnych i kosztów bieżących na zasób gminny, co powodowało pogorszenie ich sytuacji finansowej. Sytuacji tej nie potwierdzały jednak załączone do wniosków dokumenty finansowe tych podmiotów.

W gminie miejsko-wiejskiej Świebodzin w 17 przypadkach (na 73 badane) umorzono zaległości podatkowe w kwocie 575,3 tys. zł, pomimo dobrej sytuacji finansowej wnioskodawców. W 15 postępowaniach pracownicy urzędu negatywnie zaopiniowali wnioski podatników, uzasadniając to m.in. brakiem istnienia

ustawowych przesłanek, przenoszeniem obowiązku podatkowego na organ podatkowy czy też posiadaniem przez podatnika środków finansowych sześciokrotnie przewyższających zaległość podatkową. Mimo to Burmistrz Świebodzina umorzył zaległości podatkowe.

W gminie wiejskiej Cyców, po przeprowadzeniu sześciu postępowań (spośród 108 badanych), wójt umorzył trzem podatnikom zaległości podatkowe w łącznej kwocie 98,2 tys. zł, traktując jako ważny interes podatnika m.in. trudną sytuację w branży, w której działa firma wnioskodawcy oraz rosnące koszty utrzymania posiadanych przez niego trzech budynków, w tym domu letniskowego nad jeziorem. W kolejnych dwóch przypadkach ważnym interesem podatnika, wg organu podatkowego, były m.in. przeprowadzone inwestycje i remonty w obiektach podatnika, a także zaciągnięcie kredytu na spłatę wkładu wspólnika.

Przykłady te wskazują na nadużywanie nieostrych pojęć „interes publiczny” oraz „ważny interes podatnika” w celu dowolnego (a nie uznaniowego), stosowania ulg podatkowych. W postępowaniach tych nie wykazano spełnienia przez podatników ustawowych przesłanek udzielenia ulgi, czym naruszono 67a § 1 Ordynacji podatkowej. Może to wskazywać na występowanie mechanizmów korupcyjnych (dowolność w podejmowaniu decyzji o znaczeniu ekonomicznym dla zainteresowanych podmiotów). Należy również zaznaczyć, że oprócz wymiernych nieprawidłowości w postaci zmniejszenia wpływów z tytułu dochodów gminy, dowolność w udzielaniu ulg podatkowych oddziałuje negatywnie na społeczny odbiór wydawanych decyzji, poczucie sprawiedliwości i równego traktowania obywateli przez organy administracji publicznej.

Przyczyną stwierdzonych nieprawidłowości było m.in. wydawanie decyzji w sprawie ulg podatkowych na podstawie niedookreślonych w przepisach klauzul generalnych oraz przekonanie niektórych gminnych organów podatkowych, iż działają w ramach uznania administracyjnego które nie jest niczym ograniczone. Na przykład, umarzając zaległości podatkowe własnym jednostkom organizacyjnym za spełnienie przesłanki „interesu publicznego”, organy podatkowe uznawały fakt, że jednostki te świadczące usługi na rzecz społeczności lokalnej. Tymczasem organ podatkowy, aby mógł skorzystać z przewidzianego w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej uznania administracyjnego, musi w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć materiał dowodowy świadczący o istnieniu lub braku istnienia ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Zatem to, czy przesłanki umorzenia istnieją w danej sprawie, może być ustalone po wszechstronnym i wnikliwym rozważeniu całokształtu materiału dowodowego (art. 191 ww. ustawy), a powinno je poprzedzać wyczerpujące zebranie całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 ww. ustawy) oraz dokładne wyjaśnienie okoliczności faktycznych (art. 122 tej ustawy).

Nierzetelne dokumentowanie postępowań podatkowych

W 13 z 24 objętych kontrolą gmin nie podejmowano lub w ograniczonym zakresie podejmowano działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, m.in. poprzez zaniechanie gromadzenia materiałów dowodowych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Dotyczyło to 235 postępowań (22% skontrolowanych w tych gminach). Nieprawidłowo dokumentowano głównie postępowania przyznające ulgi, po przeprowadzeniu których wydano 217 decyzji umarzających zaległości w łącznej kwocie 3.999,5 tys. zł (23% badanej w tych gminach kwoty umorzeń). W przypadkach tych nie podejmowano rzetelnych działań w celu zgromadzenia pełnego materiału dowodowego i dokładnego wyjaśnienia okoliczności faktycznych. Stanowiło to naruszenie art. 122 i art. 187 § 1 i 191 Ordynacji podatkowej, które zobowiązują organ podatkowy do podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego.

W ww. postępowaniach nie podjęto działań w celu pozyskania materiału dowodowego umożliwiającego zweryfikowanie okoliczności wskazanych we wnioskach lub oświadczeniach podatników, które ich zdaniem stanowiły

przesłanki ubiegania się o ulgę. Dotyczyło to m.in. dowodów na nieterminowy spływ należności, poniesionych nakładów na inwestycje, sytuacji finansowej, udokumentowania spadku obrotów, wstrzymania produkcji w związku z sytuacją losową, stanu zdrowia oraz poniesionych kosztów leczenia. Dokonanie ustaleń w ww. zakresie miało zatem istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy.

Brak należytego udokumentowania stanu faktycznego w prowadzonych postępowaniach tłumaczono m. in. daniem wiary argumentom przedstawianym przez podatników we wnioskach o ulgę, znajomością przez organ podatkowy sytuacji faktycznej wnioskujących (bez utrwalania tego w formie pisemnej), czy też przeoczeniem. Wyjaśnienia te nie mogą jednak usprawiedliwiać nieprzestrzegania ww. przepisów. Ulgi w zapłacie podatków stanowiące wyjątek od zasady powszechności opodatkowania, powinny opierać się na przekonujących 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 też zauważyć, że rozstrzygnięcie w sprawach o udzielenie ulg podatkowych zapada w ramach tzw. uznania administracyjnego. Uznaniowość decyzji nie zwalnia jednak organu podatkowego od obowiązku wcześniejszego dokonania takich ustaleń faktycznych, które pozwolą na jednoznaczne stwierdzenie, czy wystąpiły przesłanki przyznania ulg.

Przykłady:

W gminie wiejskiej Braniewo w 29 postępowaniach (33% badanych), zakończonych wydaniem decyzji umarzających zaległości podatkowe w kwocie 115,8 tys. zł nie zgromadzono materiału dowodowego, który pozwalałby na zweryfikowanie w pełni okoliczności wskazywanych przez podatników we wnioskach, w tym m.in. ich sytuacji finansowej lub majątkowej (jak np. stanu ich należności, zobowiązań, czy też zadłużenia z tytułu zaciągniętych kredytów).

W gminie miejskiej Iława w 40 postępowaniach (49% badanych), zakończonych wydaniem 34 decyzji umarzających zaległości podatkowe na łączną kwotę 916,9 tys. zł i sześciu odmawiających przyznania ulg w kwocie 129,0 tys. zł nie zgromadzono dowodów, które potwierdzałyby istotne okoliczności, na które powoływali się podatnicy we wnioskach o umorzenie. Dotyczyło to takich okoliczności jak m.in. spadek obrotów, wstrzymanie produkcji w związku z sytuacją losową, stan zdrowia oraz poniesione koszty leczenia. Ustalenia w ww. zakresie miało natomiast istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia każdej z tych spraw.

W gminie wiejskiej Nadarzyn w 44 przypadkach (39% badanych), w których umorzono zaległości podatkowe na kwotę łączną 86,6 tys. zł nie uzyskano dokumentów potwierdzających m.in. ponoszenie przez podatników strat finansowych, brak pracy czy też brak zleceń z uwagi na dużą konkurencję na rynku. Nierzetelnie również dokonywano oceny zgromadzonych dowodów, w tym m.in. oświadczeń o stanie majątkowym, z których wynikało, że podatnicy posiadają znaczne środki pieniężne umożliwiające zapłatę zaległego podatku.

W gminie miejskiej Żyrardów nie zgromadzono materiału dowodowego w 35 postępowaniach (65% ogółu przeprowadzonych w badanym okresie), w wyniku których wydano 31 decyzji umarzających zaległości podatkowe w kwocie 1.783,1 tys. zł oraz cztery decyzje o odmowie udzielenia ulg w kwocie 3,5 tys. zł. W 11 z tych postępowań decyzje wydano jedynie na podstawie wniosków podatników o udzielenie ulgi, do których nie załączono jakiegokolwiek dokumentacji.

W gminie miejsko-wiejskiej Biskupiec w 18 postępowaniach (17% badanych), zakończonych wydaniem 14 decyzji umarzających zaległości podatkowe w kwocie 793,2 tys. zł oraz czterech odmawiających udzielenia ulgi w wysokości 58,5 tys. zł nie wywiązano się z obowiązku zebrania wyczerpującego materiału dowodowego i wyjaśnienia stanu faktycznego, czym naruszono z art. 122 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej. Na przykład, w przypadku osób prawnych nie zgromadzono m.in. bilansów i rachunków wyników lub też zgromadzono takie dokumenty, jednak nie dotyczyły one aktualnej sytuacji finansowej wnioskodawców, a okresu od 6 do 11 miesięcy przed dniem złożenia wniosku.

W gminie miejsko-wiejskiej Świebodzin w siedmiu postępowaniach (10% badanych) zakończonych wydaniem decyzji umarzających zaległości podatkowe na łączną 14,5 tys. zł nie zgromadzono dowodów na potwierdzenie okoliczności wskazywanych przez podatników we wnioskach, co było to niezgodne z art. 122 Ordynacji podatkowej. W jednym z nich, jako okoliczność uzasadniającą umorzenie zaległości wskazano poniesienie nakładów na remont odcinka drogi gminnej. Z dokumentów zebranych w toku postępowania nie wynikało jednak, jaka część kosztów podatnika stanowiła nakłady na drogę publiczną. Nie potwierdzono również pisemnie, czy prace te wykonano. W innych trzech przypadkach nie zweryfikowano podanych przez podatników danych ekonomicznych, którzy wykazywali straty, podczas gdy faktycznie ich działalność była rentowna. Zostało to potwierdzone w toku kontroli NIK na podstawie informacji uzyskanej z urzędu skarbowego.

W gminie wiejskiej Budzyń, po przeprowadzeniu siedmiu postępowań (9% zbadanych) wydano decyzje o umorzeniu zaległości podatkowych w kwocie 28,1 tys. zł jedynie w oparciu o okoliczności wskazane we wnioskach podatników. W przypadkach tych nie zebrano materiału dowodowego na potwierdzenie okoliczności, na które powoływali się wnioskodawcy, tj. m.in. obniżające się obroty i zysk w działalności transportowej, koszty budowy oczyszczalni ścieków z produkcji rolnej gospodarstwa i zapewnienie miejsc pracy na terenie gminy.

Niewłaściwe sporządzanie decyzji administracyjnych

Nienależyte wywiązywanie się z ustawowego obowiązku sporządzania uzasadnienia faktycznego i prawnego decyzji, o którym mowa w art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, stwierdzono w 7 jednostkach (z 24 skontrolowanych), a dotyczyło ono 123 decyzji (22% objętych badaniem w tych jednostkach). W decyzjach tych jedynie ogólnie odnoszono się do okoliczności jakie były przesłanką udzielenia ulgi (np. trudna sytuacja finansowa), bez odniesienia się do dowodów, na podstawie których uznano te okoliczności za udowodnione lub całkowicie odstępowano od sporządzenia uzasadnienia, przez co naruszono art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. Stosownie zaś do art. 210 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej uzasadnienie stanowi niezbędny element decyzji, a zgodnie z § 4 tego artykułu uzasadnienie faktyczne zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa.

Ujawnione nieprawidłowości wyjaśniano m.in. faktem ustnego komunikowania podatnikom przesłanek zastosowanej ulgi, czy też interpretacją przepisów, które pozwalają odstąpić od uzasadnienia decyzji przyznającej ulgę. Powoływano się przy tym na dyspozycję wynikającą z art. 210 § 5 Ordynacji podatkowej, który stanowi, iż można odstąpić od uzasadnienia decyzji, gdy uwzględnia ona w całości żądanie strony. Należy jednak zauważyć, że odstąpienie od uzasadnienia nie dotyczy m.in. decyzji na podstawie której przyznano ulgę w zapłacie podatku. W art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej jednoznacznie wskazano jakie elementy powinno zawierać uzasadnienie faktyczne decyzji. Podobne poglądy zostały wyrażone w orzecznictwie sądowym, z którego wynika m.in., że:

- uzasadnienie faktyczne decyzji jest jej ważnym elementem, bowiem nie tylko strony postępowania, ale i organ odwoławczy, powinny znać przesłanki i podstawy podjętej decyzji, tak aby po jej lekturze wiedzieć dlaczego należy uiścić podatek w takiej, a nie innej wysokości (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 23.09.2015 r., I SA/Łd 146/15),
- nie jest dopuszczalna sytuacja w świetle postanowień m.in. art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, aby w motywach decyzji poszukiwać lub też dopatrywać się sensu rozstrzygnięcia, albowiem czyni to taką decyzję nieczytelną dla podatnika (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 26.04.2010 r., I SA/Op 9/10).

Nienależyte sporządzanie uzasadnień faktycznych decyzji, przy jednoczesnym braku odpowiedniej dokumentacji potwierdzającej zastosowanie wybranej

klauzuli generalnej rażąco narusza podstawowe zasady prowadzenia postępowania administracyjnego, w tym także postępowania podatkowego. W efekcie decyzje takie podważają zaufanie do organów administracji publicznej, gdyż niejasne są kryteria jakimi kierował się organ umarzając zaległości podatkowe.

Przykłady:

W Płocku (mieście na prawach powiatu), we wszystkich 63 badanych przypadkach, w których umorzono zaległości podatkowe w kwocie 1.143,7 tys. zł w decyzjach nie wskazano z jakich przyczyn organ podatkowy podjął decyzję o umorzeniu zaległości. W uzasadnieniach części tych decyzji podawano np. datę wpływu wniosku, kwotę i okres jaki obejmowała zaległość podatkowa oraz informacje, że „Prezydent Miasta rozpatrzył wniosek wraz z załączonymi materiałami dowodowymi i biorąc pod uwagę argumenty w nim zawarte podjął decyzję jak na wstępie”. Wydawano również decyzje o umorzeniu zaległości, które w ogóle nie zawierały uzasadnienia faktycznego, co było niezgodne z art. 210 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej.

W gminie miejskiej Żyrardów wymogów art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej nie spełniono należycie w przypadku 32 decyzji (94% wszystkich decyzji umarzających zaległości podatkowe w badanym okresie). Uzasadnienia tych decyzji były bardzo ogólne. Na przykład, w przypadkach dotyczących jednostek organizacyjnych gminy podawano, że przyznane na dany rok środki budżetowe przeznaczono „na podstawowe wydatki związane z bieżącą działalnością” lub na „wydatki rzeczowe” (pomimo tego, iż część tych środków była zaplanowana na opłacenie podatków). Przyznanie ulg podmiotom gospodarczym uzasadniano m.in. przejściowymi kłopotami finansowymi, czy też brakiem środków finansowych spowodowanym prowadzonymi inwestycjami.

W gminie miejskiej Malbork w uzasadnieniu 10 decyzji (18% badanych) o umorzeniu zaległości podatkowych na łączną kwotę 27,7 tys. zł nie wskazano, czy podstawą umorzenia jest ważny interes strony, czy interes publiczny, pomimo że zgodnie z art. 210 § 4 w związku z art. 210 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej uzasadnienie decyzji powinno obejmować wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa.

Umarzanie kwot niestanowiących zaległości podatkowych lub niezgodnych z wnioskiem podatnika

W siedmiu (z 24) gminach odnotowano przypadki umarzania zaległości, podczas gdy należność z tytułu podatków na dzień złożenia wniosku nie stanowiła zaległości oraz przypadki wydawania decyzji o umorzeniu w kwocie wyższej od wnioskowanej przez podatników. Nieprawidłowości te stwierdzono w 47 postępowaniach podatkowych (7% objętych badaniem w tych jednostkach), a po ich przeprowadzeniu umorzono zaległości podatkowe w kwocie 624,5 tys. zł. Organy podatkowe tłumaczyły to m.in. błędną interpretacją przepisów Ordynacji podatkowej uznając, że kwota zobowiązania podatkowego, nie będąca zaległością w dniu złożenia wniosku, była nią w dniu wydawania decyzji.

Należy jednak zauważyć, że aby skorzystać z możliwości ewentualnego umorzenia zaległości podatkowej, zaległość ta powinna istnieć w dacie złożenia wniosku o umorzenie. W myśl art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej, zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Skoro w ww. przypadkach nie upłynął termin zapłaty podatku, należało odmówić wszczęcia postępowania, gdyż wnioski podatników o umorzenie zaległości w tej sytuacji był bezprzedmiotowy. Z art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej wynika jednoznacznie, że ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia organ podatkowy może zastosować wyłącznie w przypadku istnienia zaległości podatkowych. Ulga ta nie ma natomiast zastosowania do zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy, umarzając zobowiązanie, które na dzień złożenia wniosku nie stanowiło zaległości, naruszał art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej.

Przykłady:

W gminie wiejskiej Braniewo wydano 26 decyzji (30% ogółu wydanych

w badanych latach) o umorzeniu zaległości w łącznej kwocie 281,6 tys. zł, mimo że na dzień złożenia wniosku należność podatkowa nie stanowiła zaległości w rozumieniu art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie.

W Płocku, w trzech postępowaniach (4% badanych) wydano decyzje o umorzeniu zaległości odpowiednio na kwotę 5,8 tys. zł, mimo że w dniu złożenia przez podatników wniosku o umorzenie nie upłynął termin zapłaty podatku.

W gminie miejsko-wiejskiej Bełżyce w trzech przypadkach (6% badanych) organ podatkowy wydał decyzje o umorzeniu zaległości podatkowych w łącznej wysokości 20,4 tys. zł, podczas gdy na dzień złożenia wniosków nie stanowiły one zaległości.

W Zielonej Górze (mieście na prawach powiatu) w sześciu przypadkach (12% badanych) organ podatkowy w decyzjach rozstrzygnął o umorzeniu odsetek za zwłokę w kwocie wyższej niż faktycznie istniejąca nie wzywając podatnika do doprecyzowania żądania. Wynikało to niezaliczenia wpłaty proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek, w związku z dokonaniem przez podatników spłaty zaległości przed wydaniem decyzji⁹. Na przykład, w jednym przypadku umorzono odsetki za zwłokę w wysokości 44,3 tys. zł, podczas gdy na dzień złożenia wniosku były one niższe i wynosiły 8,8 tys. zł.

W gminie miejskiej Malbork wydano cztery decyzje (7% objętych badaniem NIK) o umorzeniu zaległości podatkowych na kwotę 95,2 tys. zł, która była o 5,0 tys. zł wyższa niż kwota żądania ujęta we wnioskach podatników.

Nieterminowe i niejawne prowadzenie postępowań podatkowych

W 14 (z 24) objętych kontrolą jednostkach nie przestrzegano terminów załatwiania spraw, a także nie wywiązano się z obowiązków mających na celu zapewnienie jawności prowadzonych postępowań. Naruszono tym samym następujące przepisy Ordynacji podatkowej: art. 139 (termin załatwienia sprawy), art. 140 (obowiązek powiadomienia strony o zwłoce i o przyczynie niedotrzymania terminu do wydania decyzji), art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej (umożliwienie stronom wypowiedzenia się, co do zebranego w sprawie materiału dowodowego) oraz art. 200 §1 (wyznaczenie stronie przed wydaniem decyzji siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego). Nieprawidłowości te dotyczyły 117 postępowań podatkowych (10% zbadanych w tych gminach), a ich przyczynami były m.in. niedopatrzenia pracowników, jak również uznanie przez nich, że bieżący kontakt z podatnikiem składającym wniosek zastępuje ustawowe obowiązki pisemnego informowania i zapewnienia stronie czynnego udziału w postępowaniu.

Przepisy Ordynacji podatkowej jednoznacznie wskazują, że organ podatkowy powinien zapewnić stronie pełną wiedzę o stanie postępowania. Dotyczy to zarówno obowiązku informowania strony o niezakończonym w terminie sprawie w sprawie zebranego materiału dowodowego, w przypadkach częściowego przychylenia się do wniosków podatników, co miało miejsce w badanych sprawach. Strona powinna mieć bowiem możliwość końcowego wypowiedzenia się przed ostatecznym rozstrzygnięciem sprawy co do całości zebranego materiału.

Przykłady:

W Płocku, w toku 19 postępowań (spośród 83 badanych), które nie zostały zakończone w ciągu miesiąca, organ podatkowy nie zawiadomił strony postępowania o przyczynach niezakończania sprawy w tym terminie, mimo takiego obowiązku wynikającego z art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej.

W Elblągu (mieście na prawach powiatu), w przypadku czterech postępowań (5%

⁹ Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 9.06.2015 r. (I SA/Gd 598/15), nie można umorzyć odsetek od zaległości podatkowej, które wygasły na skutek zapłaty przed dniem złożenia wniosku o jej umorzenie.

badanych), decyzje wydano z opóźnieniem wynoszącym od 2 do 12 dni, w stosunku do terminu określonego w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca. W ww. sprawach nie zawiadomiono również podatników o przyczynach opóźnienia, a także nie wyznaczono nowego terminu załatwienia sprawy, do czego zobowiązywał art. 140 §1 tej ustawy.

W gminie miejsko-wiejskiej Wieleń organ podatkowy wydając 33 decyzje spośród 34 badanych, których rozstrzygnięcia były odmienne od żądania zawartego we wniosku o umorzenie zaległości podatkowych, organ podatkowy nie wyznaczył stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, czym naruszył art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej.

W gminie wiejskiej Cyców w sześciu postępowaniach zakończonych wydaniem decyzji w sprawie odmowy lub częściowego umorzenia zaległości w podatku od nieruchomości (we wszystkich zbadanych przypadkach) nie zapewniono stronom czynnego udziału w postępowaniu, wbrew wymogom art. 200 § 1 w zw. z art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej. W gminie tej wydano również trzy decyzje (3% badanych) z opóźnieniem od dwóch do 12 dni w stosunku do terminu określonego w art. 139 ww. ustawy. W przypadkach tych nie powiadamiano też stron o przyczynach niedotrzymania terminu i nie wskazywano nowego terminu, czym naruszono art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej.

W gminie wiejsko-miejskiej Bełżyce, w 12 z 49 zbadanych przez NIK spraw, pomimo obowiązku określonego w art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej, nie informowano podatników o przyczynach niedotrzymania terminu załatwienia sprawy.

W gminie miejsko-wiejskiej Biskupiec w sześciu przypadkach na 25, w których przedłużono termin załatwienia sprawy nie wskazano podatnikom przyczyny niedotrzymania terminu, co było niezgodne z art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej. W przypadku dwóch postępowań, w których nie uwzględniono w całości wniosku strony, przed wydaniem decyzji nie wyznaczono podatnikowi siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, czym naruszono art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej.

W gminie wiejskiej Starogard Gdański w 13 sprawach spośród 35 badanych, w których wydano decyzje o częściowym umorzeniu zaległości podatkowych, nie wyznaczono stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, pomimo że wymóg taki wynikał z art. 200 § 1 w zw. z art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej.

W gminie wiejskiej Budzyn przed wydaniem dziewięciu decyzji spośród 20 badanych, w których nie uwzględniono w części podatników organ podatkowy nie umożliwił podatnikom wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, co było niezgodne z art. 123 § 1 i 200 § 1 Ordynacji podatkowej.

Inne nieprawidłowości

W siedmiu (z 24) gmin decyzje o umorzeniu zaległości podatkowych wydawane były, pomimo błędów formalnych we wnioskach podatników. Nie zawierały one bowiem niektórych elementów określonych art. 168 § 2 Ordynacji podatkowej, w tym m.in. brakowało podpisu i danych identyfikacyjnych podatnika, a podane we wnioskach żądania były nieprecyzyjne (m.in. nie zawierały okresu i tytułu zaległości podatkowych). Braki te stwierdzone zostały w 80 postępowaniach podatkowych, stanowiących 15% postępowań objętych badaniem w tych jednostkach. W sytuacjach tych, zgodnie z art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy powinien wezwać strony do ich usunięcia w terminie siedmiu dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia. Organy podatkowe nie wywiązały się jednak z obowiązków nałożonych ww. przepisem. Nieprawidłowości te wyjaśniano m.in. nadmiarem obowiązków służbowych, przeoczeniem pracowników zajmujących się weryfikacją wniosków lub posiadaniem wiedzy o wnioskodawcach i ich zadłużeniu.

Przykłady:

W gminie wiejskiej Bogdaniec, organ podatkowy w 21 postępowaniach (33% badanych) nie wezwał podatników do sprecyzowania treści żądania zawartego we wniosku, m.in. rodzaju podatku lub okresu zaległości. Po przeprowadzeniu tych postępowań wydał decyzje o umorzeniu zaległości podatkowych w łącznej 65,6 tys. zł.

W gminie miejskiej Świebodzin, w trzech przypadkach (4% badanych) wydano decyzje o umorzeniu zaległości w łącznej kwocie 5,1 tys. zł, podczas gdy wnioski podatników nie spełniały wymogów formalnych. Na przykład, w jednym postępowaniu wniosek o ulgę złożony został przez osobę nieuprawnioną. Mimo to organ podatkowy nie wezwał wnoszących podania do usunięcia braków.

W gminie miejskiej Malbork, w siedmiu przypadkach wydano decyzje o umorzeniu zaległości podatkowych w łącznej kwocie 600,1 tys. zł, pomimo rozbieżności pomiędzy wnioskowaną kwotą umorzenia a stanem zaległości wynikającym z ewidencji księgowej. Konsekwencją takiego działania było wydanie decyzji w kwocie o 25,8 tys. niższej od wnioskowanej.

5.2. ZASADNOŚĆ ZASTOSOWANYCH UMORZEŃ W KONTEKŚCIE SYTUACJI FINANSOWEJ

GMINY

Wartość umorzonych zaległości podatkowych nie miała istotnego wpływu na sytuację finansową

Wartość umorzonych zaległości z tytułu podatków nie miała istotnego wpływu na sytuację finansową skontrolowanych gmin. W 23 gminach wartość umorzonych zaległości podatkowych stanowiła od 0,004% do 3,5% ich dochodów ogółem¹⁰ oraz od 0,01% do 5,2%¹¹ dochodów własnych osiągniętych w latach 2014-2017 (III kwartały). W mieście na prawach powiatu Gdynia wartość umorzonych zaległości z tytułu podatków nie przekroczyła 0,1% dochodów ogółem i dochodów własnych. W żadnej ze skontrolowanych gmin nie stwierdzono braku zasadności dokonanych umorzeń w kontekście sytuacji finansowej.

Na koniec 2016 r., w porównaniu ze stanem z 2014 r., we wszystkich skontrolowanych gminach sytuacja finansowa uległa poprawie. Jedynie w gminie miejskiej Kraśnik w 2015 r. nastąpiło pogorszenie sytuacji finansowej.

Przykład:

Wobec pogorszenia się sytuacji finansowej w 2015 r., Miasto Kraśnik ograniczyło wysokość umorzeń. Trudniejsza sytuacja finansowa wiązała się z wystąpieniem na koniec 2015 r. zobowiązań wymagalnych w wysokości przekraczającej 1,5 mln zł, a wynikały one przede wszystkim z konieczności spłaty zobowiązań wobec Ministerstwa Finansów z tytułu zwrotu subwencji oświatowej (1,0 mln zł) i dokonania odpisów na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych jednostek oświatowych. Wszystkie zobowiązania wymagalne zostały uregulowane, natomiast w marcu 2016 r. Miasto uzyskało decyzję Ministra Finansów wydłużającą termin spłaty zobowiązania do dnia 20.07.2017 r. W 2016 r. podjęto również decyzję o konsolidacji kredytów zaciągniętych przed 2011 r., co znacznie poprawiło sytuację finansową jednostki. Z uwagi na trudniejszą sytuację finansową ograniczono zakres ulg odnoszących się do wpływów podatkowych. W okresie 2014 – 2017 (do 30 września) umorzenia zaległości zmalały z poziomu 0,8% do 0,3% wszystkich dochodów miasta oraz z 1,7% do 0,6% jego dochodów własnych.

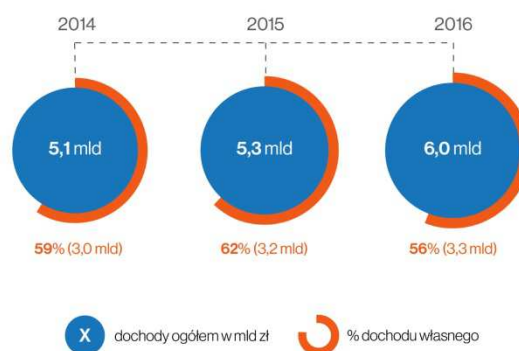
W latach 2014-2016 we wszystkich gminach odnotowano zarówno wzrost dochodów ogółem jak i dochodów własnych. Najniższy przyrost dochodów ogółem (o 3%) wystąpił w gminie miejsko-wiejskiej Wieleń (z 48.256,2 tys. zł w 2014 r. do 49.806,6 tys. zł w 2016 r.), zaś najwyższy (o 38%) w gminie miejskiej Żyrardów (z 118.198,0 tys. zł w 2014 r. do 162.713,8 tys. zł w 2016 r.). Dynamika dochodów własnych gmin w ww. latach wyniosła natomiast od 101% w gminie miejskiej Malbork (z 62.777,3 tys. zł do 63.453,5 tys. zł) do 135% w Zielonej Górze (wzrost z 295.571,0 tys. zł w 2014r. do 398 690,9 tys. zł w 2016 r.).

Udział dochodów własnych w dochodach ogółem badanych gmin kształtował się na poziomie od 34% w 2014 r. w gminie miejsko-wiejskiej Biskupiec do 79% w 2016 r. w gminie wiejskiej Nadarzyn. W większości gmin (19), wskutek niższej dynamiki dochodów własnych w stosunku do dochodów ogółem odnotowano tendencje malejące tego wskaźnika. Największy spadek wartości tego wskaźnika w 2016 r., w stosunku do 2014 r., wystąpił w Elblągu – o 13 punktów procentowych¹², zaś najmniejszy w gminie miejsko-wiejskiej Biskupiec – o 2,3 p.p.

¹⁰ Dane odpowiednio: na koniec 2014 r. w gminie miejsko-wiejskiej Grójec i na koniec września 2017 r. w Zielonej Górze.

¹¹ j.w.

¹² Dalej: p.p.

Infografika nr 7 **Udział dochodów własnych gmin w ich dochodach ogółem**

Źródło: Opracowanie własne NIK

Wszystkie skontrolowane gminy w badanych latach osiągały nadwyżkę operacyjną¹³, a jej najniższa wartość wystąpiła w 2014 r. w gminie wiejskiej Bogdaniec i wyniosła 925,8 tys. zł. Najwyższą wartość odnotowano w Płocku i wyniosła ona 84.478,2 tys. zł. Na koniec 2016 r., w stosunku do stanu z końca 2014 r., w 23 gminach¹⁴ nastąpił przyrost jej wartości, przy czym najniższy w gminie wiejskiej Budzyń (o 4%), a najwyższy w Elblągu (o 241%).

Udział nadwyżki operacyjnej w dochodach ogółem poszczególnych gmin w latach 2014-2016 wahał się od 0,5% w 2015 r. w mieście na prawach powiatu Chełm do 19,8% w 2014 r. w gminie wiejskiej Nadarzyn. Nadwyżka operacyjna w przeliczeniu na jednego mieszkańca danej gminy wyniosła od 22,30 zł w 2015 r. w mieście na prawach powiatu Chełm do 1.363,86 zł w 2016 r. w gminie wiejskiej Nadarzyn. Na koniec 2016 r., w porównaniu do stanu z końca 2014 r., prawie we wszystkich skontrolowanych gminach (23)¹⁵ odnotowano przyrost tego wskaźnika, a wyniósł on od 4% w gminie wiejskiej Budzyń do 244% w Elblągu.

Infografika nr 8 **Udział nadwyżki operacyjnej w dochodach ogółem gmin**

Źródło: Opracowanie własne NIK

Zadłużenie większości skontrolowanych gmin wykazywało tendencje malejące. Na koniec 2016 r., w porównaniu do stanu z końca 2014 r., w 16 gminach nastąpiło zmniejszenie stanu zobowiązań wg tytułów dłużnych. Największy

¹³ Dodatnią różnicę między dochodami bieżącymi, a wydatkami bieżącymi.

¹⁴ W gminie wiejskiej Cyców na koniec 2016 r. w stosunku do 2014 r. nastąpił spadek wartości nadwyżki operacyjnej o 0,5 p.p.

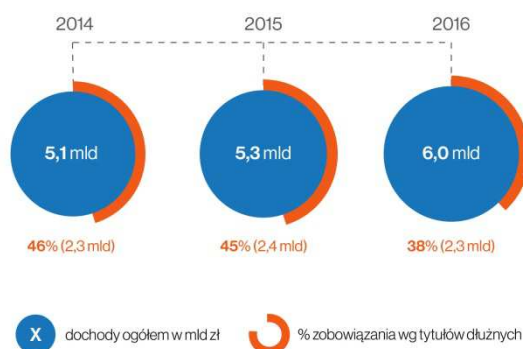
¹⁵ Jedynie w gminie wiejskiej Cyców nastąpił spadek tej wartości o 1%.

spadek wynoszący 50% wystąpił w gminie wiejskiej Cyców (z 4.244,0 tys. zł do 2.177,0 tys. zł), zaś gmina miejsko-wiejska Bełżyce zmniejszyła swoje zobowiązania jedynie o 1% (z 17.100,0 tys. zł do 16.900,0 tys. zł). Na koniec III kwartałów 2017 r. zmniejszenie zadłużenia wystąpiło już w 19 gminach.

Udział zobowiązań ogółem w dochodach ogółem w badanych latach kształtował się na poziomie od 3% w 2016 r. w gminie wiejsko-miejskiej Bytów do 78% w gminie wiejsko-miejskiej Wieleń. Na koniec 2016 r., w stosunku do stanu z 2014 r., we wszystkich skontrolowanych gminach wystąpił spadek wartości tego wskaźnika, przy czym największy spadek (o 18,9 p.p.) wystąpił w gminie miejskiej Żyrardów, a najmniejszy (o 0,2 p.p.) w gminie wiejskiej Bogdaniec.

Infografika nr 9

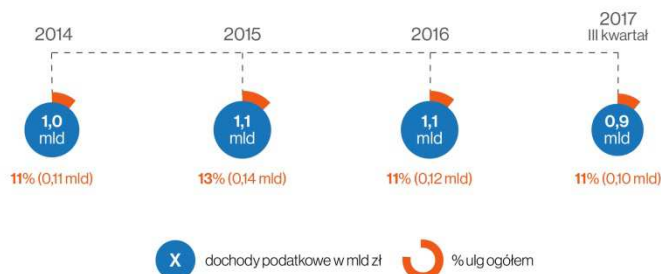
Udział zobowiązań wg tytułów dłużnych w dochodach ogółem gmin



Źródło: Opracowanie własne NIK

Ułgi w podatkach stosunku do dochodów podatkowych, zarówno w 2014 r. jak i na koniec 2016 r. i III kw. 2017 r., stanowiły 11%. W ramach polityki fiskalnej stosowano przede wszystkim obniżenie stawek podatkowych przez organ stanowiący. Skutki obniżenia górnych stawek podatków w 2014 r. wyniosły 147.369,6 tys. zł (99% wszystkich ulg) i na koniec 2016 r. zmniejszyły się z do 94.976,9 tys. zł (80%). Umorzenia zaległości podatkowych udzielone przez organy wykonawcze gmin wyniosły 14.763,6 tys. zł w 2014 r. i zmniejszyły się do 8.250,4 tys. zł na koniec 2016 r. Udział umorzeń zaległości podatkowych w ulgach ogółem wykazywał tendencje malejącą i zmniejszył się z 10% w 2014 r. do 7% w 2016 r. i 6% w III kw. 2017r.

Infografika nr 10 Udział ulg ogółem w dochodach podatkowych gmin



Źródło: Opracowanie własne NIK

Infografika nr 11

Udział umorzeń zaległości podatkowych w ulgach ogółem

Źródło: Opracowanie własne NIK

**Nierzetelnie
wykazywanie umorzeń
w sprawozdaniach
budżetowych**

W pięciu skontrolowanych gminach (z 24) w sprawozdaniach budżetowych Rb-27S¹⁶ i Rb-PDP¹⁷ nierzetelnie wykazywano skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie Ordynacji podatkowej. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły m.in. niewykazywania kwot umorzonych odsetek i umorzonych w danym okresie sprawozdawczym zaległości podatkowych w wysokości wynikającej z wydanych decyzji, czy też przypisania zaległości podatkowych do nieodpowiednich okresów sprawozdawczych. Stanowiło to naruszenie § 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej¹⁸, który stanowi, że kierownicy jednostek są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Nieprawidłowości te tłumaczono m.in. przeoczeniem i omyłką lub nadmiarem obowiązków służbowych pracowników.

Przykłady:

W gminie wiejskiej Starogard Gdański cztery sprawozdania Rb-27S (za lata 2014-2016 i za III kwartały 2017 r.) oraz sprawozdanie Rb-PDP za 2014 r. zostały sporządzone nierzetelnie. W Rb-27S nie wykazano kwot umorzonych odsetek za zwłokę, tj. 13,2 tys. zł w 2014 r., 8,6 tys. zł w 2015 r., 7,2 tys. zł w 2016 r. oraz 3,0 tys. zł w 2017 r. (III kwartały) jak również zaniżono w Rb-27S i Rb-PDP za 2014 r. kwotę umorzonych zaległości o 0,9 tys. zł.

W gminie wiejskiej Bogdaniec trzy sprawozdania Rb-27S (za lata 2014-2016) i dwa i Rb-PDP (za 2014-2015) zostały błędnie sporządzone. Skutki umorzenia zaległości podatkowych w 2015 r. w kwocie 10,9 tys. zł zostały wykazane w ww. sprawozdaniach za 2014 r., zamiast za 2015 r. Ponadto w sprawozdaniach Rb-27S nie wykazano kwot umorzonych odsetek: w 2014 r. w wysokości: 10,7 tys. zł z tytułu 16 decyzji oraz w 2015 r. z tytułu trzech decyzji w kwocie 1,1 tys. zł. Błędnie ujęto w sprawozdaniu Rb-27S za 2016 r. kwotę umorzonych odsetek wynikającą z siedmiu decyzji, gdyż wykazano 3,1 tys. zł, zamiast 8,7 tys. zł.

W gminie miejsko-wiejskiej Świebodzin w czterech sprawozdaniach Rb-27S (za lata 2013-2016) wykazano nierzetelne dane dotyczące skutków udzielonych ulg. W sprawozdaniu za 2014 r. zaniżono tę pozycję sprawozdania o zaległości podatkowe w kwocie 122,8 tys. zł i odsetki wynoszące 4,4 tys. zł, wynikające z dwóch decyzji. Kwoty te wykazano w sprawozdaniu za 2013 r. W sprawozdaniu za 2015 r. nie ujęto skutków udzielonych ulg w zakresie umorzenia zaległości podatkowych wynikających z dwóch decyzji, tj. należności głównej w kwocie 3,0 tys. zł i odsetek w kwocie 0,1 tys. zł, a w sprawozdaniu za 2016 r. zawyżono skutki decyzji o kwotę odsetek w wysokości 9,8 tys. zł.

¹⁶ Sprawozdanie z wykonania planów dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego.

¹⁷ Sprawozdanie z wykonania dochodów podatkowych.

¹⁸ Dz.U. z 2016 r. poz. 1015, ze zm. – uchylone z dniem 13 stycznia 2018 r.

5.3. UDZIELANIE POMOCY PUBLICZNEJ I POMOCY DE MINIMIS

Nieprzestrzeganie zasad udzielania pomocy de minimis

W latach 2014-2017(III kwartały) organy podatkowe, po przeprowadzeniu 1.669 postępowań podatkowych, umorzyły 880 przedsiębiorcom, w ramach pomocy de minimis¹⁹, zaległości podatkowe w łącznej kwocie 19.445,4 tys. zł. Kontrolą NIK objęto próbę 849²⁰ postępowań prowadzonych w tych sprawach (51% ogółu), zakończonych przyznaniem pomocy de minimis w łącznej kwocie 19.241,5 tys. zł. W 14 jednostkach z 24 objętych kontrolą (58%) stwierdzono nieprawidłowości w zakresie udzielania pomocy de minimis, niewywiązywania się z obowiązków sprawozdawczych lub nierzetelnego sporządzania sprawozdań o udzielonej pomocy. Nieprawidłowości te dotyczyły 398 objętych kontrolą postępowań podatkowych (47%).

Nieuzyskanie od podatników wymaganych dokumentów

W 12 (24) objętych kontrolą gmin stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły gromadzenia dokumentów niezbędnych do przyznania pomocy. Ujawniono je w przypadku 161 postępowań podatkowych (20% postępowań objętych badaniem w tych gminach) przyznających pomoc de minimis na kwotę 5.176,2 tys. zł. Nieprawidłowości te polegały na przyznaniu takiej pomocy, pomimo nieuzyskania od podatników niektórych dokumentów wymaganych art. 37 ust. 1 ustawy w sprawach pomocy publicznej, bądź §2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc de minimis. Dotyczyło to m.in. nieuzyskiwania zaświadczeń o wielkości pomocy wcześniej otrzymanej przez wnioskodawców lub oświadczeń o jej nieotrzymaniu jak i dokumentów finansowych potwierdzających ich sytuację finansową za okres 3 lat obrotowych. Kontrolowane organy podatkowe wyjaśniały to m.in. niedopatrzeniem oraz posiadaniem wiedzy o sytuacji finansowej wnioskodawców.

Zgodnie z tymi przepisami podmioty ubiegające się o pomoc de minimis były zobowiązane do przedstawienia wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy:

- wszystkich zaświadczeń o pomocy de minimis, jakie otrzymały w roku, w którym ubiegały się o pomoc, oraz w ciągu 2 poprzedzających go lat, albo oświadczenia o wielkości pomocy de minimis otrzymanej w tym okresie, albo oświadczenia o nieotrzymaniu takiej pomocy w tym okresie,
- informacji niezbędnych do udzielenia pomocy de minimis, dotyczących w szczególności wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej 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 oraz m.in. informacji dotyczących sytuacji ekonomicznej wnioskodawcy, w tym sprawozdania finansowe za okres 3 ostatnich lat obrotowych, sporządzanych zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Udzielenie przez organy podatkowe pomocy, pomimo niezłożenia przez podatników tych dokumentów było niezgodne z art. 37 ust. 7 ustawy w sprawach pomocy publicznej, który stanowi, że do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc zaświadczeń, oświadczeń lub informacji, o których mowa w art. 37 ust. 1, 2 i 5 tej ustawy, pomoc nie może być udzielona temu podmiotowi.

Należy przy tym dodać, że niezgromadzenie przez organ podatkowy pełnej i rzetelnej informacji o pomocy de minimis, jaką każdy wnioskujący o tę pomoc

¹⁹ W badanych latach skontrolowane j.s.t. nie umorzyły zaległości podatkowych, które stanowiłyby pomoc publiczną, o której mowa w art. 67b §1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

²⁰ W 23 gminach badaniem objęto min. 60 decyzji o umorzeniu zaległości podatkowych o najwyższych kwotach, które stanowiły pomoc de minimis (po 15 z każdego badanego roku). W przypadku niedostatecznej liczby takich decyzji ww. badaniem objęto wszystkie postępowania. W badanych latach w gminie miejskiej Wieleń nie umorzono przedsiębiorcom zaległości, które stanowiły pomoc de minimis.

podatnik otrzymał w okresie trzech lat budżetowych²¹ mogło skutkować przekroczeniem dopuszczalnych pułapów tej pomocy. Łączna wartość pomocy de minimis dla jednego beneficjenta prowadzącego działalność gospodarczą nie może przekroczyć równowartości: 200 tys. euro lub 100 tys. euro w sektorze transportu drogowego towarów²², 15 tys. euro w sektorze rolnym²³ lub 500 tys. euro w przypadku podatników wykonujących usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym²⁴. Przekroczenie tych progów skutkowałoby udzieleniem pomocy publicznej, a zamiar jej udzielenia podlega notyfikacji - zgłoszeniu Komisji Europejskiej, na mocy art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²⁵. Zgłoszeniu podlega bowiem każda pomoc, która nie została od tego obowiązku zwolniona na podstawie innych przepisów, w tym min. rozporządzeń w sprawie pomocy de minimis.

Przykłady:

W gminie miejsko-wiejskiej Bytów w 46 przypadkach (na 59 objętych badaniem) pomocy de minimis udzielono w postaci umorzenia zaległości podatkowych na kwotę 442,6 tys. zł (60% badanej próby), pomimo iż podatnicy nie złożyli kompletu informacji i zaświadczeń wymaganych art. 37 ust. 1 i 2 ustawy w sprawach pomocy publicznej. W jednym przypadku udzielono pomocy de minimis pomimo nieuzupełnienia wniosku przez podatnika, zaś w pozostałych 45 odstąpiono od żądania uzupełnienia informacji niezbędnych do uzyskania ww. pomocy.

W gminie wiejskiej Nadarzyn nierzetelne dokumentowanie pomocy de minimis otrzymanej przez podatników w roku ubiegania się o ulgę i w okresie dwóch lat poprzedzających stwierdzono w 38 postępowaniach (spośród wszystkich 55 przeprowadzonych w badanym okresie), w wyniku których udzielono pomocy de minimis na łączną kwotę 2.263,7 tys. zł (97% z kwoty objętej badaniem). W 34 przypadkach organ podatkowy w ogóle nie zwrócił się do podatników o uzupełnienie danych zawartych w złożonych dokumentach lub o złożenie niektórych dokumentów, zaś w pozostałych czterech postępowaniach organ nie wyegzekwował od wnioskodawców informacji dotyczącej ich sytuacji ekonomicznej.

W Płocku stwierdzono 26 przypadków (na 60 objętych badaniem) udzielenia pomocy de minimis poprzez umorzenie zaległości podatkowych na łączną kwotę 545,6 tys. zł (49%), pomimo tego, iż podatnicy do dnia wydania decyzji przyznającej ww. pomoc nie złożyli dokumentów określonych w art. 37 ust. 1 pkt 1 ustawy w sprawach pomocy publicznej, tj. zaświadczeń o pomocy de minimis, jaką otrzymali w roku, w którym ubiegali się o pomoc oraz w ciągu dwóch poprzedzających go lat albo oświadczenia o wielkości pomocy de minimis otrzymanej w tym okresie lub oświadczenia o nieotrzymaniu takiej pomocy w tym okresie.

W gminie miejskiej Iława w 14 przypadkach (na 60 zbadanych) udzielono pomocy de minimis w postaci umorzenia zaległości podatkowych na kwotę 404,6 tys. zł (34% badanej próby), pomimo tego, iż podatnicy wraz z wnioskiem o umorzenie tych zaległości nie złożyli niektórych dokumentów wymaganych art. 37 ust. 1 ww. ustawy. W 13 przypadkach do wniosku nie załączono informacji o sytuacji ekonomicznej wnioskodawcy za okres trzech ostatnich lat obrotowych, zaś w jednym nie uzyskano od wnioskodawcy dokumentów o wielkości wcześniej otrzymanej pomocy de minimis albo o nieotrzymaniu takiej pomocy w tym okresie.

²¹ Tj. roku, w którym udzielono danej pomocy oraz dwóch lat poprzednich.

²² 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 (Dz. U. UE. L. 2013.352.1)

²³ Rozporządzenie Komisji (UE) NR 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis w sektorze rolnym (Dz. Urz. EU. L 352 z 24.12.2013)

²⁴ Rozporządzenie Komisji (UE) NR 360/2012 z dnia 25 kwietnia 2012 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis przyznawanej przedsiębiorstwom wykonującym usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym (Dz. U. L 114 z 26.4.2012).

²⁵ Dz.U.2004.90.864/2

Błędy związane z wydawaniem zaświadczeń o pomocy de minimis

W 9 (z 24) skontrolowanych gmin stwierdzono nieprawidłowości związane z wydawaniem zaświadczeń beneficjentom pomocy, że udzielona pomoc publiczna jest pomocą de minimis. Dotyczyły one 124 postępowań (58% objętych badaniem w tych jednostkach) i polegały w szczególności na:

- wydaniu 98 zaświadczeń z opóźnieniem wynoszącym od jednego do 215 dni w stosunku do terminu określonego w §4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie zaświadczeń o pomocy de minimis i pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie, zgodnie z którym zaświadczenia wydaje się z urzędu w dniu udzielenia pomocy,
- niewydawaniu w 14 przypadkach beneficjentom pomocy zaświadczeń, że udzielona pomoc publiczna jest pomocą de minimis, co stanowiło naruszenie §4 ust. 1 ww. rozporządzenia,
- podaniu w 12 zaświadczeniach nierzetelnych danych, gdyż kwoty pomocy w nich wykazane nie były tożsame z kwotami wynikającymi z decyzji o umorzeniu zaległości podatkowych, co było niezgodne z § 3 pkt 6 ww. przepisu.

Przykłady:

W **gminie miejsko-wiejskiej Bytów** 49 zaświadczeń (spośród 59 objętych badaniem) wydano z opóźnieniem wynoszącym od 1 do 215 dni.

W **gminie miejskiej Kraśnik** w przypadku 60 postępowań objętych badaniem: 31 zaświadczeń wydano z opóźnieniem (od jednego do 14 dni), nie wydano dwóch zaświadczeń o udzieleniu pomocy w łącznej kwocie 10,9 tys. zł, cztery zaświadczenia zawierały błędne dane (m.in. zawyżenia kwoty udzielonej pomocy lub podania identyfikatora podatnika, któremu nie udzielono pomocy).

W **gminie miejskiej Żary** organ podatkowy, wydając w badanym okresie wszystkie 11 decyzji umarzających zaległości w łącznej kwocie 174,7 tys. zł, nie potwierdził zaświadczeniami, że ulgi te stanowiły pomoc de minimis.

W **gminie miejskiej Malbork** trzy zaświadczenia o pomocy de minimis (z 47 zbadanych) nie uwzględniały całości udzielonej pomocy - dwa nie obejmowały pomocy z tytułu umorzonej opłaty prolongacyjnej w kwocie łącznie 1,1 tys. zł, jedno zaś z tytułu umorzonych odsetek w kwocie 0,2 tys. zł.

W **gminie wiejskiej Starogard Gdański** we wszystkich trzech zaświadczeniach o pomocy de minimis wydanych w badanych latach, podano niższą wartość brutto pomocy od faktycznie udzielonej o łącznie 0,5 tys. zł. Nie uwzględniono w nich bowiem udzielonej pomocy z tytułu umorzonych odsetek za zwłokę.

Opóźnienia i błędy w sprawozdaniach o udzielonej pomocy de minimis

Kontrola wykazała również, że w 14 (z 24) skontrolowanych gmin nierzetelnie wywiązywano się z obowiązków sprawozdawczych wynikających z art. 32 ust. 1 i 32a ust. 1 ustawy w sprawach pomocy publicznej. Zgodnie z tymi przepisami podmioty udzielające pomocy są zobowiązane do sporządzania i przedstawiania: Prezesowi UOKiK – sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej innej niż pomoc publiczna w rolnictwie lub rybołówstwie oraz ministrowi właściwemu do spraw rolnictwa – sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie, albo obu tym organom informacji o nieudzieleniu takiej pomocy w danym okresie sprawozdawczym. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły głównie:

- niesporządzania lub przekazywania do UOKiK i Ministra RiRW, z opóźnieniem wynoszącym od jednego do 1.206 dni w stosunku do terminów określonych w § 6 odpowiednich rozporządzeń²⁶, sprawozdań

²⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 września 2008 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie oraz informacji o nieudzieleniu pomocy²⁶ (Dz. U. Nr 174, poz. 1081 ze zm.) uchylone z dniem 20 stycznia 2017 r. oraz 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 2016 r. poz. 1871).

- o udzielonej pomocy publicznej lub o nieudzieleniu takiej pomocy (154 sprawozdania),
- nierzetelnego sporządzenia sprawozdań, tj. m. in. nie ujmowania w nich lub błędnego podawania niektórych wymaganych przepisami informacji, tj. m.in. formy udzielonej pomocy, wykazywania kwot innych niż wynikające z decyzji o umorzeniu bądź niebędących pomocą de minimis (32 sprawozdania).

Przykłady:

W Płocku 21 (spośród 60) sprawozdań o udzielonej pomocy de minimis przekazano do UOKiK z opóźnieniem wynoszącym od trzech do 1.206 dni.

W **gminie miejsko-wiejskiej Bytów** stwierdzono 20 przypadków nieterminowego przekazania sprawozdań do UOKiK (na 59 objętych badaniem), a opóźnienia wyniosły od jednego do 208 dni.

W **gminie miejskiej Malbork** nie sporządzono i nie przedstawiono Prezesowi UOKiK czterech sprawozdań o udzielonej pomocy de minimis. Ministrowi RiRW nieterminowo przekazano 10 informacji o nieudzieleniu pomocy de minimis w rolnictwie (opóźnienie wyniosło od jednego do 12 dni) oraz pięć sprawozdań o udzieleniu takiej pomocy (opóźnienie wyniosło od siedmiu do 37 dni).

W **gminie miejskiej Żary** nieterminowo przekazano łącznie 11 sprawozdań, w tym osiem miesięcznych informacji o nieudzieleniu pomocy de minimis w rolnictwie oraz rybołówstwie (z opóźnieniem od jednego do sześciu dni) i trzy informacje roczne o nieudzieleniu pomocy publicznej w rybołówstwie za lata 2014-2016 (z opóźnieniem od 12 do 13 dni).

W **gminie miejsko-wiejskiej Biskupiec**, w 19 sprawozdaniach o udzieleniu pomocy de minimis (spośród 61) nieprawidłowo wskazano formę udzielonej pomocy. Podano bowiem, że umorzono zaległości podatkowe lub odsetki na kwotę 686,1 tys. zł, podczas gdy faktycznie udzielone ulgi polegały na odroczeniu terminu płatności podatku lub rozłożeniu jego spłaty na raty.

W **gminie wiejskiej Budzyń**, w pięciu przypadkach (spośród 60) w sprawozdaniach podano nierzetelne dane, tj. m.in. nie wykazano pomocy de minimis udzielonej jednemu przedsiębiorcy, dwukrotnie wykazano udzieloną pomoc na podstawie jednej decyzji, a także wykazano błędne kwoty i formę udzielonej pomocy, przy czym cztery sprawozdania przekazano Ministrowi RiRW z opóźnieniem wynoszącym od dwóch do 21 dni.

Nieterminowe wydawanie zaświadczeń o udzielonej pomocy de minimis jak i nieterminowe przekazywanie do odpowiednich organów sprawozdań o udzieleniu takiej pomocy lub o jej nieudzieleniu, czy też niewywiązywanie się z tych obowiązków, organy podatkowe tłumaczyły m.in. znacznym obciążeniem pracowników. Natomiast błędy w tych dokumentach tłumaczono omyłką lub przeoczeniem.

5.4. SPORZĄDZANIE I UDOSTĘPNIANIE INFORMACJI O OSOBACH FIZYCZNYCH, PRAWNYCH ORAZ JEDNOSTKACH ORGANIZACYJNYCH NIEPOSIADAJĄCYCH OSOBOWOŚCI PRAWNEJ, KTÓRYM UMORZONO ZALEGŁOŚCI PODATKOWE

Nierzetelne sporządzanie wykazów podatników, którym umorzono zaległości podatkowe lub udzielono pomocy publicznej

W latach 2014-2017(III kwartały) organy podatkowe terminowo opublikowały łącznie 144 wykazy osób fizycznych, prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe (72 wykazy) i udzielono pomocy publicznej (72 wykazy).

Spośród 24 gmin objętych kontrolą, 15 nierzetelnie wywiązywało się z obowiązku o którym mowa w art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. f i g u.f.p. Zgodnie z tymi przepisami zarząd j.s.t. podaje do publicznej wiadomości, w terminie do 31 maja roku następnego, wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym m.in. w zakresie podatków udzielono umorzeń w kwocie przewyższającej łącznie 500 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia, a także wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym udzielono pomocy publicznej.

Nieprawidłowości stwierdzono w 44 wykazach na 144 skontrolowane (31%), a dotyczyły one głównie:

- podawania nieprawidłowych kwot umorzonych zaległości i przyczyn umorzenia zaległości podatkowych (31 wykazów),
- nieujmowania w wykazach podatników, którym umorzono zaległości podatkowe (w 12 wykazach),
- niewykazywania podatników, którym udzielono pomocy publicznej (11 wykazów).

Nierzetelne sporządzanie wykazów organy podatkowe tłumaczyły m.in. omyłką, przeoczeniem i błędami rachunkowymi.

Przykłady:

W **gminie miejskiej Hława** we wszystkich wykazach za lata 2014-2016, jako przyczynę umorzenia zaległości podano „względy społeczne”, podczas gdy z decyzji o umorzeniu wynikało, że był to „ważny interes podatnika”. Ponadto, w przypadku ośmiu podatników, kwoty umorzonych im zaległości podane w wykazach za lata 2014-2016, nie były zgodne z kwotami wynikającymi z decyzji o umorzeniu. Na przykład, w 2015 r. kwoty te, dotyczące dwóch podatników zawyżono o 4,3 tys. zł (wykazano 5,9 tys. zł zamiast 1,6 tys. zł).

W **Elblągu**, w wykazie podmiotów, którym umorzono zaległości podatkowe w 2014 r. jako przyczynę zastosowania ulgi w przypadku sześciu podatników podano ważny interes publiczny, podczas gdy z treści decyzji wynikało, że był to ważny interes podatnika. W trzech przypadkach kwoty umorzeń nie były zgodne z kwotami wynikającymi z wydanych decyzji (w odniesieniu do dwóch podatników wykazano zaniżone kwoty umorzonych zaległości odpowiednio o 1,0 tys. zł i 117,3 tys. zł).

W **gminie wiejskiej Starogard Gdański** wykazane kwoty umorzeń w latach 2014-2016 nie odzwierciedlały faktycznej kwoty udzielonych ulg, gdyż nie uwzględniono umorzonych odsetek za zwłokę, łącznie na kwotę 28,3 tys. zł (odpowiednio: 12,9 tys. zł, 8,4 tys. zł i 6,9 tys. zł). W wykazach tych nie ujęto również czterech podmiotów, którym umorzono zaległości podatkowe - dwóch w 2014 r. (1.466 zł i 505 zł) oraz po jednym w 2015 r. (648 zł) i 2016 r. (520 zł).

W **gminie miejskiej Malbork**, w wykazach podmiotów, którym udzielono pomocy publicznej nie ujęto trzech podatników korzystających z takiej pomocy w 2015 r. i jednego korzystającego w 2016 r., ujęto natomiast podmioty nie korzystające z ww. pomocy (w wykazie za 2014 r. - trzy podmioty, za 2015 r. - pięć i za 2016 r. - dwa).

6. ZAŁĄCZNIKI

6.1. METODYKA KONTROLI I INFORMACJE DODATKOWE

Cel główny kontroli	Ocena rzetelności i zgodności z prawem prowadzonych przez organy podatkowe gmin postępowań podatkowych w sprawie umorzenia zaległości podatkowych.
Cele szczegółowe	Ocena przestrzegania określonych w Ordynacji podatkowej uregulowań w zakresie umarzania zaległości podatkowych oraz zasadność zastosowanych umorzeń w kontekście sytuacji finansowej gminy. Ocena prawidłowości udzielania pomocy publicznej i pomocy de minimis. Ocena prawidłowości sporządzania i udostępniania informacji o osobach fizycznych, prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe.
Zakres podmiotowy	Kontrola została przeprowadzona w 24 urzędach gmin położonych na terenie województw: warmińsko-mazurskiego, lubelskiego, lubuskiego, wielkopolskiego, mazowieckiego i pomorskiego. W każdym z województw kontrolą objęto cztery urzędy gmin (wiejskiej, miejskiej, wiejsko-miejskiej i miasta na prawach powiatu), w których w latach 2014-2016 umorzono najwięcej zaległości podatkowych lub przeprowadzono najwięcej postępowań podatkowych.
Kryteria kontroli	Kontrole przeprowadzono na podstawie art. 2 ust. 2 ustawy o NIK z uwzględnieniem kryteriów: legalności, gospodarności i rzetelności.
Okres objęty kontrolą	2014-2017 (III kwartały) z uwzględnieniem zdarzeń wykraczających poza ten okres, istotnych dla kontrolowanej działalności. Niniejszą kontrolę przeprowadzono w okresie od 5 grudnia 2017 r. do 20 kwietnia 2018 r.
Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK	W ramach analizy przedkontrolnej uzyskano z sześciu Regionalnych Izb Obrachunkowych (z Olsztyna, Zielonej Góry, Poznania, Lublina, Gdańska i Warszawy) informacje dotyczące najwyższych kwot umorzeń zaległości podatkowych w latach 2014-2016. Informacje szczegółowe na temat liczby i kwot decyzji umorzonych zaległości uzyskano również z kilkudziesięciu urzędów gmin (miejskich, wiejskich i miejsko-wiejskich) o największej skali tych ulg.
Pozostałe informacje	Problematyka przyznawania ulg podatkowych były przedmiotem wielu kontroli NIK ²⁷ , w których m.in. negatywnie oceniono prowadzenie przez organy wykonawcze gmin postępowań podatkowych. Stwierdzone w tych kontrolach nieprawidłowości dotyczyły w szczególności nierzetelnego prowadzenia

²⁷ Kontrole o nr: P /06/148 „Stosowanie ulg podatkowych przez organy gmin oraz skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych w latach 2004-2006 (I półrocze)”, P/09/165 „Stosowanie przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podmiotów działających na ich terenie”, P/09/165 „Stosowanie przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podmiotów działających na ich terenie”, P/11/163 „Ulg udzielane przez gminy w odniesieniu do podatków stanowiących ich dochód w latach 2008-2010”.

**Stan realizacji
wniosków
pokontrolnych**

postępowań podatkowych w sprawach ulg. Polegały one na stosowaniu nieprzejrzystych lub niejednorodnych kryteriów przy ocenie wniosków, dowolności w wydawaniu decyzji oraz nieprawidłowym dokumentowaniu postępowań, naruszania zasad stosowania ustawowych przesłanek udzielania ulg oraz braku udokumentowania ich zaistnienia oraz naruszaniu zasad przyznawania pomocy de minimis. W jednej ze skontrolowanych gmin stwierdzono również wydawanie 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. Niektóre ze stwierdzonych nieprawidłowości wskazywały na występowanie praktyk sprzyjających korupcji, takich jak: koncentracja nadmiaru kompetencji w zakresie stosowania ulg podatkowych i niepodatkowych w „rękach” jednego pracownika, wadliwość wewnętrznej kontroli finansowej, brak dostępu lub nierówny dostęp podatników do informacji o możliwości uzyskania ulg w zapłacie podatków, niejasne, nieprzejrzyste lub niejednorodne kryteria stosowane przy ocenie wniosków w sprawie udzielania ulg.

Po zakończeniu kontroli, NIK skierowała do kierowników wszystkich 24 kontrolowanych jednostek wystąpienia pokontrolne, w których sformułowała łącznie 95 wniosków pokontrolnych.

Wnioski te dotyczyły w szczególności:

- 1) prowadzenia postępowań o udzielenie ulgi podatkowej oraz wydawania decyzji w tych sprawach w sposób odpowiadający w pełni wymogom Ordynacji podatkowej,
- 2) egzekwowania od wnioskodawców ubiegających się o udzielenie pomocy de minimis wszystkich dokumentów wymaganych ustawą w sprawach pomocy publicznej,
- 3) rzetelnego sporządzania i terminowego przekazywania do UOKiK i MRiRW sprawozdań o udzieleniu pomocy de minimis,
- 4) rzetelnego sporządzania wykazów, o których mowa w art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. f i g ustawy o finansach publicznych.

Z informacji o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych wynika, że zrealizowano 66 wniosków (70%), 13 jest w trakcie realizacji, a 16 nie zrealizowano.

Zastrzeżenia do wystąpień pokontrolnych złożyły trzy organy podatkowe: Wójt Gminy Biskupiec, Wójt Gminy Nadarzyn oraz Burmistrz Miasta Kraśnik. Organy te złożyły łącznie 24 zastrzeżenia, a odnosiły one się w szczególności do sformułowanej w tych przypadkach negatywnej oceny ogólnej jak i do negatywnie ocenionych obszarów częściowych. Organy podatkowe kwestionowały też ocenę Najwyższej Izby Kontroli, że w objętych badaniem postępowaniach nie zostały spełnione ustawowe przesłanki „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego” oraz że nienależycie wywiązano się z określonego w art. 122 Ordynacji podatkowej obowiązku dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Zespoły Orzekające Komisji Rozstrzygającej w Najwyższej Izbie Kontroli, po rozpatrzeniu na posiedzeniach jawnych 24 zgłoszonych zastrzeżeń, oddaliły w całości 18 z nich, częściowo uwzględniły – pięć, a jedno zastrzeżenie uwzględniły w całości.

Na finansowe rezultaty kontroli w łącznej wysokości 10.898,8 tys. zł złożyły się głównie nieprawidłowości dotyczące prowadzonych postępowań podatkowych i sporządzanych sprawozdań budżetowych, w tym m.in.:

- uszczuplenia środków lub aktywów w kwocie 10.611,5 tys. zł, która to dotyczyła umorzenia zaległości podatkowych z naruszeniem przepisów prawa²⁸

²⁸ Opis nieprawidłowości na str. 15, 17-21 informacji.

- sprawozdawcze skutki nieprawidłowości w kwocie 219,2 tys. zł dotyczyły nierzetelnie sporządzonych sprawozdań budżetowych Rb-27 i Rb-PDP, sporządzonych za lata 2014-2016²⁹.
- potencjalne finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości na kwotę 59,8 tys. zł, dotyczyły błędów w sprawozdaniach budżetowych sporządzonych za III kwartał 2017 r., które mogłyby skutkować nierzetelnym sporządzeniem rocznych sprawozdań, gdyby nie zostały wykryte i usunięte w kontroli NIK³⁰.

Wykaz jednostek kontrolowanych

L.p.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę**	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*
1.	Delegatura w Gdańsku	Urząd Gminy Starogard Gdański	Stanisław Połom Wójt	O
2.	Delegatura w Gdańsku	Urząd Miasta Malborka	Marek Charzewski Burmistrz	O
3.	Delegatura w Gdańsku	Urząd Miejski w Bytowie	Ryszard Sylka Burmistrz	O
4.	Delegatura w Gdańsku	Urząd Miasta Gdyni	Wojciech Szczurek Prezydent	O
5.	Delegatura w Lublinie	Urząd Gminy w Cycowie	Wiesław Pikuła Wójt	N
6.	Delegatura w Lublinie	Urząd Miasta Kraśnik	Mirosław Włodarczyk Burmistrz	N
7.	Delegatura w Lublinie	Urząd Miejski w Bełżycach	Ryszard Góra Burmistrz	P/N
8.	Delegatura w Lublinie	Urząd Miasta Chełm	Agata Fisz Prezydent	P
9.	Delegatura w Olsztynie	Urząd Gminy Braniewo	Tomasz Sielicki Wójt	N
10.	Delegatura w Olsztynie	Urząd Miasta Iława	Adam Żyliński Burmistrz	N
11.	Delegatura w Olsztynie	Urząd Miejski w Biskupcu	Kamil Kozłowski Burmistrz	N
12.	Delegatura w Olsztynie	Urząd Miejski w Elblągu	Witold Marek Wróblewski Prezydent	P/N
13.	Delegatura w Olsztynie	Urząd Gminy Nadarzyn	Dariusz Zwoliński Wójt	N
14.	Delegatura w Olsztynie	Urząd Miasta Żyrardowa	Wojciech Jasiński Prezydent	N
15.	Delegatura w Olsztynie	Urząd Miasta i Gminy w Grójcu	Jacek Stolarski Burmistrz	P/N
16.	Delegatura w Olsztynie	Urząd Miasta Płocka	Andrzej Nowakowski Prezydent	N
17.	Delegatura w Poznaniu	Urząd Gminy Budzyń	Marcin Sokołowski Wójt	O
18.	Delegatura w Poznaniu	Urząd Miejski w Pile	Piotr Głowski Prezydent	P
19.	Delegatura w Poznaniu	Urząd Miejski w Wieleniu	Elżbieta Rybarczyk Burmistrz	O
20.	Delegatura w Poznaniu	Urząd Miejski w Koninie	Józef Zygmunt Nowicki Prezydent	P/N
21.	Delegatura w Zielonej Górze	Urząd Gminy w Bogdańcu	Krystyna Pławska Wójt	P/N
22.	Delegatura w Zielonej Górze	Urząd Miejski w Żarach	Danuta Madej Burmistrz	P/N

²⁹ Opis nieprawidłowości na str. 27 informacji³⁰ J.w.

23.	Delegatura w Zielonej Górze	Urząd Miejski w Świebodzinie	Dariusz Bekisz Burmistrz	0
24.	Delegatura w Zielonej Górze	Urząd Miasta Zielona Góra	Janusz Kubicki Prezydent	P/N

* Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna (P), pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości (P/N), negatywna (N). Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową (O).

** Delegatury: w Gdańsku, Lublinie, Poznaniu, Zielonej Górze i w Olsztynie przeprowadzająca kontrole na terenie województwa warmińsko-mazurskiego i mazowieckiego, skontrolowane urzędy (po 4 w każdym z województw) zaprezentowano w kolejności wg rodzaju gmin, tj. gmina wiejska, miejska, wiejsko-miejska i miasto na prawach powiatu.

6.2. ANALIZA STANU PRAWNEGO I UWARUNKOWAŃ ORGANIZACYJNO-EKONOMICZNYCH

Umorzenie zaległości podatkowej jako szczególny rodzaj ulgi, gdyż jest odstępstwem od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania

Umorzenie zaległości podatkowej dotyczy tylko i wyłącznie podatku, którego termin płatności minął, czyli sytuacji kiedy należność stała się zaległością podatkową. Umorzenie - podobnie jak przedawnienie - stanowi nieefektywny sposób wygasania zobowiązania podatkowego. Oznacza ono, że dany podmiot może zrezygnować z wierzytelności podatkowej. Wierzyciel podatkowy jednak - inaczej niż wierzyciel w cywilnoprawnych stosunkach zobowiązaniowych - nie ma swobody w dysponowaniu wierzytelnością podatkową, lecz może to uczynić tylko w zakresie i na zasadach określonych przez prawo. Umorzenie zaległości podatkowych lub odsetek dotyczą wyłącznie wykonywania zobowiązań podatkowych. Umorzenie zaległości podatkowej powinno mieć charakter wyjątkowy, gdyż jest odstępstwem od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania. Organ podatkowy dokonuje umorzenia w formie decyzji administracyjnej o charakterze konstytutywnym, znoszącej stosunek prawny zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy orzekając o umorzeniu zaległości podatkowych za podstawę rozstrzygnięcia może mieć przesłankę ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego albo obie te przesłanki razem.

Ważny interes podatnika i interes publiczny to pojęcia nieostre a ich sprecyzowanie można poszukiwać w orzecznictwie sądowym

Ważny interes podatnika lub interes publiczny są przesłankami, które muszą wystąpić, aby możliwe było umorzenie zaległości podatkowej. Interes podatnika lub publiczny nie ma definicji ustawowej. Z uwagi na nieostrość tych pojęć, a przez to ich szeroki zakres, wszelkie próby zdefiniowania skazane byłyby na niepowodzenie. Zasadniczy wpływ na sprecyzowanie omawianych pojęć ma orzecznictwo sądowe. W wielu orzeczeniach sąd, rozpatrując konkretne sprawy, wskazywał na okoliczności, których wystąpienie świadczyło o istnieniu „ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego”.

„Ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych. Będzie to utrata możliwości zarabkowania, utrata losowa majątku. Interes publiczny to sytuacja, gdy zapłata zaległości podatkowych spowoduje konieczność sięgania przez podatnika do środków pomocy państwa, gdyż nie będzie w stanie zaspokajać swoich potrzeb materialnych” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 22.04.1999 r., SA/Sz 850/98).

„Przesłanka ważnego interesu podatnika wymaga ustalenia sytuacji majątkowej podatnika, skutków ekonomicznych, jakie wystąpią w wyniku realizacji zobowiązania dla niego i jego rodziny. Jednak organ podatkowy musi mieć na uwadze i to, że między innymi względy społeczne wymagają również, żeby zobowiązanie podatkowe było realizowane, a podatnik pochopnie nie był z nich zwalniany” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Katowicach z 21.03.2001 r., I SA/Ka 577/00).

„Pojęcia ważnego interesu podatnika nie można ograniczać tylko i wyłącznie do sytuacji nadzwyczajnych czy też zdarzeń losowych uniemożliwiających uregulowanie zaległości podatkowych, albowiem pojęcie to funkcjonuje w zdecydowanie szerszym znaczeniu, uwzględniającym nie tylko sytuacje nadzwyczajne, ale również normalną sytuację ekonomiczną podatnika, wysokość uzyskiwanych przez niego dochodów oraz wydatków, a w tym względzie również wydatków ponoszonych w związku z ochroną zdrowia własnego lub członków najbliższej rodziny (koszty leczenia). W związku z tym w postępowaniu podatkowym wszczętym wnioskiem podatnika o przyznanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych szczególny nacisk winien być położony na analizę sytuacji rodzinnej podatnika” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10.03.2009 r., I FSK 31/08).

„Interes publiczny to dyrektywa postępowania nakazująca mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa lub danej społeczności lokalnej (jednostka samorządu terytorialnego), takich jak: sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy

publicznej, sprawność działania aparatu państwowego itp." (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 6.07.2010 r., SA/Bk 156/10).

„Podatnik, który prowadzi działalność gospodarczą, powinien zważać na wysokość dochodów, obciążenia oraz zabezpieczyć środki na ten cel. Niemożliwe jest umarzanie przez organ podatkowy kolejnych rat podatku firmie przynoszącej zyski. Byłoby to bowiem kredytowanie działalności gospodarczej przez Skarb Państwa" (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 7.05.2009 r., I SA/Ol 157/09).

„Użyte w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej zwroty „ważny interes podatnika” i „interes publiczny” odnoszą się do hipotezy normy prawnej i wskazują sytuację faktyczną, w której można dokonać umorzenia zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę. Stanowią one swoistą klauzulę generalną odsyłającą do ocen pozaprawnych i określającą dyrektywy wyboru organu podatkowego. W sytuacji, gdy organ podatkowy stwierdzi, że w sprawie nie zachodzą przesłanki, o których mowa w omawianym przepisie, a więc nie występuje ważny interes podatnika lub interes publiczny, przepis ten w ogóle nie może mieć zastosowania i przyznanie ulgi jest wykluczone. Natomiast stwierdzenie przez organ podatkowy, że którakolwiek z tych przesłanek występuje, otwiera drogę do rozważenia, czy zaległość podatkowa lub odsetki za zwłokę mogą być umorzone, a jeśli tak – to w jakiej części" (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3.12.2015 r., II FSK 3103/15).

Kryterium ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego musi być w każdym wypadku indywidualnie ustalane przez organ w ramach postępowania podatkowego. Pojęcie interesu publicznego nie ma stałej treści, co wymaga każdorazowo dokonania oceny skutków rozstrzygnięć prawnych z punktu widzenia wartości, jakie kryć się mogą pod tym pojęciem. Za ważny interes podatnika należy uznać taką sytuację, w której świadczenie podatkowe nie może zostać spełnione bez doraźnej pomocy organów podatkowych. Pomoc taką w postaci umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę uzasadniać mogą sytuacje wyjątkowe, takie jak klęski żywiołowe lub inne zdarzenia losowe (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 26.09.2002 r. III SA 659/01).

Ulgi w spłacie podatków jako pomoc publiczna i pomoc de minimis

Udzielanie przedsiębiorcom (podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą) ulg w spłacie zobowiązań podatkowych jest, co do zasady, traktowane jako jedna z form pomocy udzielanej przez państwo lub samorząd. W Ordynacji podatkowej zostały uregulowane trzy tryby udzielania podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o czym stanowi art. 67b § 1 ww. ustawy. Pierwszy odnosi się do sytuacji, gdy ulga nie stanowi pomocy publicznej, a przyznawanie ulgi realizowane jest na podstawie przesłanek wskazanych w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej, tj. ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Drugi tryb obejmuje udzielanie ulg w ramach tzw. pomocy de minimis. Szczegółowe warunki udzielania takiej pomocy określają przepisy wspólnotowe. Trzeci natomiast to udzielanie ulg zaliczanych do pomocy publicznej, które są przyznawane z uwzględnieniem wymogów wynikających z przepisów regulujących dopuszczalność tego rodzaju pomocy.

Pomoc de minimis jest to najczęściej stosowany rodzaj pomocy. Zgodnie z art. 37 ust. 1 pkt 1 ustawy w sprawach pomocy publicznej podmiot ubiegający się o pomoc de minimis jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o jej udzielenie wszystkich zaświadczeń o pomocy de minimis, jakie otrzymał w roku, w którym ubiega się o pomoc, oraz w ciągu dwóch poprzedzających go lat, albo oświadczenia o wielkości pomocy de minimis otrzymanej w tym okresie. Jeżeli podatnik nie korzystał z tego rodzaju pomocy, jest zobowiązany przedstawić oświadczenie o nieotrzymaniu takiej pomocy. Organ podatkowy samodzielnie rozstrzyga, czy

Sytuacja finansowa gmin

są spełnione przesłanki udzielenia tego rodzaju pomocy. Pomoc ta może być udzielona, jeżeli podatnik nie uzyskał pomocy przekraczającej 200 tys. euro lub 100 tys. euro w przypadku podatników prowadzących działalność w zakresie transportu. Pomoc tę sumuje się na takiej zasadzie, że dodaje się pomoc uzyskaną w roku bieżącym i 2 latach poprzedzających. Po stwierdzeniu, że dana ulga mieści się w kategorii pomocy de minimis, dalsze postępowanie organu podatkowego w sprawie jej przyznania jest oparte wyłącznie na przepisach Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy przyznaje ulgi w ramach pomocy de minimis w oparciu o określone w Ordynacji podatkowej przesłanki, tj. ważny interes podatnika i interes publiczny.

Kwestię dotyczące gospodarki finansowej j.s.t. w okresie objętym kontrolą regulowały m.in. przepisy ustawy o dochodach j.s.t. i u.f.p. Największy katalog dochodów własnych mają gminy, a do dochodów tych należą m.in. dochody z podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych i dochody z majątku.

Dochody własne stanowią niezbędną podstawę działalności finansowej gmin. Na ich poziom mają wpływ decyzje organów gmin (rady gminy, a także odpowiednio wójta, burmistrza, prezydenta). Władze samorządowe – zgodnie z obowiązującymi przepisami – decydują o wysokości obowiązujących w danej gminie stawek podatkowych, o wielkości udzielonych ulg i zwolnień oraz mają prawo podejmować decyzje o umorzeniu, rozłożeniu na raty i odroczeniu terminu płatności. Zwolnienia wprowadzone przez rady gmin mogą zachęcać przedsiębiorców do podjęcia działalności gospodarczej oraz tworzenia nowych miejsc pracy na terenie danej gminy, z drugiej strony jednak obniżają dochody własne tych jednostek.

Polityka finansowa j.s.t. polega na pozyskiwaniu odpowiednich środków finansowych, które umożliwiają realizację nałożonych na nią zadań. W istocie j.s.t. wpisana jest zasada samodzielności. W wymiarze praktycznym samodzielność gminy jest determinowana posiadaniem przez nią środków finansowych i majątku, służących do wykonywania zadań. Samodzielność ta jest wyznaczana m.in. udziałem dochodów własnych w dochodach ogółem. Skuteczność realizacji dochodów własnych przesądza o samodzielności ekonomicznej j.s.t. i ma zasadnicze znaczenie przy konstruowaniu budżetu j.s.t.

Od 2014 r. obowiązują indywidualne limity zadłużenia odzwierciedlające ekonomiczną zdolność j.s.t. do spłaty zobowiązań. Zostały one określone w art. 242 i 243 u.f.p. Nowa reguła zakazuje j.s.t. uchwalania budżetu, którego realizacja spowodowałaby, że w roku budżetowym oraz w każdym roku następującym po roku budżetowym relacja płatności związanych z obsługą zadłużenia do dochodów byłaby wyższa niż średnia arytmetyczna z ostatnich trzech lat, obliczona jako relacja dochodów bieżących powiększonych o dochody ze sprzedaży majątku oraz pomniejszonych o wydatki bieżące, do dochodów ogółem budżetu. Limit zadłużenia ma za zadanie zabezpieczyć j.s.t. przed nadmierną kumulacją płatności z tytułu obsługi zadłużenia w stosunku do ich dochodów, nie ogranicza natomiast możliwości absorpcji środków europejskich przeznaczonych na realizację projektów objętych dofinansowaniem z tych środków. Z limitu tego wyłączone są bowiem spłaty kredytów, pożyczek oraz wykup wyemitowanych papierów wartościowych na realizację projektów z udziałem środków unijnych.

Ordynacja podatkowa

Zakres przedmiotowy stosowania tej ustawy został określony w art. 2, zgodnie z którym stosuje się ją m.in. do: podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetów j.s.t., 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. W art. 13 § 1 pkt 1 tej ustawy określono, że organem podatkowym jest m.in. wójt, burmistrz (prezydent miasta) – jako organ pierwszej instancji, a organem odwoławczym od decyzji wydanych przez ww. organy - samorządowe kolegium odwoławcze (pkt 3).

Zgodnie z art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym organ podatkowy, na wniosek podatnika, może m.in: 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 (art. 67a § 2).

Stosowanie do zapisów art. 67b tej ustawy organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a.

Stosownie do art. 67d § 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy może z urzędu umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną, 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 lub umorzonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym, albo sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości,
- 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 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 (art. 51 § 2).

W dziale IV, rozdział 1 Ordynacji podatkowej uregulowane zostały ogólne zasady prowadzenia postępowania podatkowego (art. 120-129). Na uwagę z punktu widzenia celu niniejszej kontroli zasługują niżej wskazane przepisy. Zgodnie z dyspozycją art. 122 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 te 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. Organ podatkowy może odstąpić od ww. zasady (art. 123 § 2), 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 sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

Rozdział 4 działu IV Ordynacji podatkowej reguluje sposób załatwiania spraw określając także terminy ich załatwienia (w szczególności art. 139 i 140). Zgodnie z art. 139 § 1 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 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. W art. 140 § 1 określono natomiast, że o każdym przypadku niezakończonych spraw we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia

sprawy. Ten sam obowiązek ciąży na organie podatkowym również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu (art. 140 § 2).

W Rozdziale 11 działu IV Ordynacji podatkowej uregulowano z kolei sposób prowadzenia postępowania dowodowego (art. 180-200). W tym zakresie, na szczególną uwagę zasługują uregulowania określone w art. 181, który 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 lub kontroli celno-skarbowej. Ponadto zgodnie z dyspozycją art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy jest obowiązany na podstawie całego zebranego materiału dowodowego również ocenić, czy dana okoliczność została udowodniona (art. 191 ww. ustawy).

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 m.in. informację obejmującą wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym w zakresie podatków lub opłat udzielono ulg, odroczeń, umorzeń lub rozłożono spłatę na raty w kwocie przewyższającej łącznie 500 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia oraz wykaz osób fizycznych prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym udzielono pomocy publicznej.

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 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 (39,34%) i od osób prawnych posiadających siedzibę na obszarze gminy (6,71%).

Zasady ustalania i gromadzenia dochodów własnych j.s.t. zostały uregulowane w rozdziale 3 ww. ustawy (w art. 9-18). Stosownie do art. 18 ust. 1 tej ustawy 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 w sprawach pomocy publicznej

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 Europejską³¹.

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 tej ustawy).

Zgodnie z dyspozycją art. 32 ust. 1 ww. 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

³¹ Art. 87 ust. 1 Traktatu stanowi, że z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w niniejszym Traktacie, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek 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.

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 art. 35 ustawy w sprawach pomocy publicznej, Rada Ministrów określiła:

- zakres sprawozdań i informacji, o których mowa w art. 32 ust. 1, oraz sprawozdań, o których mowa w art. 34 ust. 1, terminy ich składania i okresy sprawozdawcze oraz wzory formularzy, mając na uwadze zapewnienie skuteczności monitorowania pomocy publicznej oraz konieczność uwzględnienia technicznych uwarunkowań związanych z przekazywaniem sprawozdań i informacji, o których mowa w art. 32 ust. 1, z wykorzystaniem aplikacji SHRIMP,
- zakres sprawozdań i informacji, o których mowa w art. 32a ust. 1, terminy ich składania i okresy sprawozdawcze oraz wzory formularzy, mając na uwadze zapewnienie skuteczności monitorowania pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie, w szczególności przestrzegania krajowego limitu skumulowanej kwoty pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie.

Zgodnie z art. 37 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy w sprawach 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, albo oświadczenia o nieotrzymaniu takiej pomocy w tym okresie,
- informacji niezbędnych do udzielenia pomocy de minimis, dotyczących w szczególności wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej 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.

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

6.3. WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH DOTYCZĄCYCH KONTROLOWANEJ DZIAŁALNOŚCI

1. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2017 r. poz. 524, zm.).
2. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2018 r. poz. 994, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2017 r. poz. 1453, ze zm.).
6. Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.).
7. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2018 r. poz. 362).
8. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2009 r. w sprawie przekazywania sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej i informacji o nieudzieleniu takiej pomocy z wykorzystaniem aplikacji SHRIMP (Dz. U. z 2018 r. poz. 712).
9. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc de minimis lub pomoc de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz. U. Nr 53, poz. 312 ze zm.).
10. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc de minimis (Dz. U. Nr 53, poz. 311 ze zm.).
11. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 stycznia 2017 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie oraz informacji o nieudzieleniu takiej pomocy (Dz. U. poz. 120).
12. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 lipca 2009 r. w sprawie przekazywania sprawozdań albo informacji dotyczących pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie z wykorzystaniem aplikacji (Dz. U. Nr 127, poz. 1053 ze zm.).
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 2016 r. poz. 1871).
14. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy de minimis i pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz. U. z 2018 r. poz. 350).
15. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1015, ze zm. – uchylony z dniem 13 stycznia 2018 r.).

6.4. WYKAZ PODMIOTÓW, 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. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
8. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
9. Sejmowa Komisja Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej
10. Senacka Komisja Budżetu i Finansów Publicznych
11. Senacka Komisja Samorządu Terytorialnego i Administracji Państwowej
12. Minister Finansów
13. Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi
14. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów
15. Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych
16. Prezesi Regionalnych Izb Obrachunkowych
17. Prezydenci, burmistrzowie i wójtowie skontrolowanych gmin
