

Realizacja dochodów z tytułu podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego w świetle wyników kontroli przeprowadzonych w 2008 r. przez RIO w Opolu

1. Informacje wstępne

Ustawa o regionalnych izbach obrachunkowych¹ nakłada na izby obowiązek przeprowadzania kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych podmiotów wymienionych w art. 1 ust. 2 cyt. ustawy. Izby przeprowadzają co najmniej raz na cztery lata kontrolę kompleksową gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, która obejmuje m.in. realizację zobowiązań podatkowych oraz zamówienia publiczne badane na podstawie zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym².

Szczegółowy zakres kontroli kompleksowych został określony przez Krajową Radę Regionalnych Izb Obrachunkowych³, która wśród badanych tematów wskazała również zagadnienia związane z realizacją dochodów budżetowych, w tym dochodów z tytułu podatków i opłat lokalnych, dochodów uzyskiwanych z gospodarowania majątkiem oraz innych dochodów należnych j.s.t. z tytułu różnych ustaw. Jest to obszar, w którym jak wskazują wyniki kontroli przeprowadzonych przez RIO w latach 2004-2007, inspektorzy kontroli stwierdzali największą liczbę nieprawidłowości (ok. 20% wszystkich nieprawidłowości⁴). Naruszenia prawa dotyczyły m.in.: nieprzestrzegania przepisów ustawy Ordynacja podatkowa⁵ przy udzielaniu ulg w zapłacie podatków, nieweryfikowania lub nierzetelnego weryfikowania deklaracji podatkowych, nieprowadzenia postępowań podatkowych w przypadku niezłożenia deklaracji oraz informacji o przedmiocie opodatkowania, niewłaściwego podejmowania lub zaniechania czynności egzekucyjnych wobec zaległości z tytułu podatków i opłat lokalnych, niezachowania zasady powszechności opodatkowania podatkami i opłatami lokalnymi⁶.

Powyższe potwierdzają także wyniki kontroli kompleksowych przeprowadzonych przez RIO w Opolu w 2008 r. Stwierdzone naruszenia prawa w zakresie dochodów i przychodów budżetowych stanowiły 25,7% wszystkich nieprawidłowości.

¹ Ustawa z 07.10.1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2001, Nr 55, poz. 577 z późn. zm.)

² art. 5 ust. 1 ustawy o rio

³ Uchwała Nr 3/2001 Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z dnia 21 marca 2001 r.

⁴ M. Batkiewicz, D. Melerowicz, Działalność kontrolna regionalnych izb obrachunkowych w 2007 r., „Finanse Komunalne” 1-2/2009, s. 109

⁵ Ustawa z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)

⁶ szerzej: Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2007 r., Warszawa 2008, dostępne na stronie www.rio.gov.pl

Kontrola dochodów budżetowych, w tym w szczególności dochodów w tytułu podatków i opłat lokalnych stanowi istotny element kontroli kompleksowych prowadzonych przez RIO. Pozyskiwane we własnym zakresie dochody gwarantują j.s.t. nie tylko realizację stawianych przed nią zadań, ale także zmniejszają zależność finansową od organów centralnych. Niewątpliwie główną rolę w kształtowaniu dochodów własnych gmin odgrywają dochody z tytułu podatków i opłat lokalnych, w zakresie których, organy podatkowe posiadają na mocy ustaw, kompetencje do regulowania w drodze uchwał niektórych elementów ich konstrukcji. Zakres stosowania tych kompetencji uzależniony jest od sytuacji społeczno-ekonomicznej danej jednostki i stanowi istotny element polityki podatkowej gminy. W stosunku do podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego rady gmin na mocy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych⁷, ustawy o podatku rolnym⁸ oraz leśnym⁹, a także przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, uprawnione są do: określania stawek podatku od nieruchomości oraz różnicowania ich wysokości, zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso, określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji na podatki, wprowadzenia innych zwolnień przedmiotowych, zaliczenia niektórych wsi do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy, obniżenia ceny skupu żyta przyjmowanej do obliczenia podatku rolnego, obniżenia średniej ceny sprzedaży drewna stanowiącej podstawę obliczenia podatku leśnego. Ordynacja podatkowa reguluje m.in. kwestię ustalania wynagrodzenia dla płatników i inkasentów z tytułu poboru podatków, wyznaczenia późniejszego niż ustawowy termin płatności dla inkasentów podatków i opłat samorządowych oraz wprowadzenia opłaty prolongacyjnej z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminów płatności podatków oraz zaległości podatkowych. Organy podatkowe gminy zobowiązane są również do prowadzenia wymaganych przepisami urzędów księgowych oraz kont, gdyż ewidencja podatków i opłat stanowi integralną część ewidencji księgowej urzędu. Zasady rachunkowości i plan kont określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21.06.2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego¹⁰. Ponadto wykazywanie dochodów podatkowych w sprawozdaniach budżetowych regulowane jest przez rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27.06.2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej¹¹. Działania

⁷ Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r., nr 121, poz. 844 z późn. zm.)

⁸ Ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r., nr 136, poz. 969 z późn. zm.)

⁹ Ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.)

¹⁰ Dz.U. Nr 142, poz. 1020 z późn. zm.

¹¹ Dz.U. Nr 115, poz. 781 z późn. zm.

organów podatkowych związane z windykacją należności podejmowane są zgodnie z zasadami określonymi rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹².

Celem niniejszej publikacji jest omówienie najczęściej stwierdzanych przez inspektorów kontroli RIO w Opolu nieprawidłowości w oparciu o wyniki kontroli kompleksowych przeprowadzonych w 2008 r. Kontrolą objęto 20 gmin, w tym w szczególności: 2 miasta, 13 gmin miejsko-wiejskich oraz 5 gmin wiejskich. Wyniki kontroli zostaną zaprezentowane w ujęciu ilościowym oraz finansowym¹³, które pozwala na zestawienie skutków finansowych będących konsekwencją ujawnienia nieprawidłowości. Wybrany sposób prezentacji wyników umożliwi pokazanie, przy jakiej skali finansowej danego zjawiska dopuszczono się naruszeń prawa, a jednocześnie pozwala na wskazanie przysporzonych wartości, wynikających z realizacji lub potwierdzenia przyjęcia do realizacji przez kontrolowaną jednostkę, skierowanych do niej wniosków pokontrolnych.

Kontrole kompleksowe przeprowadzone w 2008 r. przez RIO w Opolu objęły swym zakresem badanie realizacji dochodów podatkowych w roku 2007, a w przypadku kontroli rozpoczętych w drugim półroczu 2008 r. także dochody uzyskane w I półroczu 2008 r. Główne obszary będące przedmiotem badania podatków to:

- ewidencja podatkowa,
- prawidłowość dokonywania wymiaru podatków,
- windykacja zaległości podatkowych,
- stosowanie ulg w zapłacie,
- wykazywanie danych podatkowych w sprawozdaniach budżetowych.

Dochody ogółem kontrolowanych jednostek wyniosły 801 862 951 zł w 2007 r., a w 2008 r. 883 371 169 zł. Udział dochodów własnych stanowił odpowiednio 58,67% i 59,12%, z czego dochody uzyskane z podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego to aż 23,76%, a w 2008 r. 35,25% dochodów własnych. Najważniejszym źródłem dochodów własnych był podatek od nieruchomości, którego udział w dochodach własnych stanowił odpowiednio 21,26% w 2007 r. oraz 32,00% w 2008 r. Wpływ na taką strukturę dochodów własnych w istotnej mierze

¹² Dz.U. Nr 137, poz.1541 z późn. zm.

¹³ zgodnie z e „Standardami kontroli regionalnych izb obrachunkowych” – Uchwała nr 6/2006 z 28.09.2006 r. KRRIO

miały typy kontrolowanych jednostek. Zarówno w miastach jak i gminach miejsko-wiejskich podatek od nieruchomości odgrywał główną rolę w generowaniu dochodów podatkowych. Natomiast dochody z podatku rolnego i leśnego stanowiły zaledwie 3% dochodów własnych kontrolowanych gmin.

W 2007 r. zaległości wykazane przez badane jednostki wyniosły 77 571 257 zł, z czego 60% to zaległości podatkowe, natomiast w 2008 r. zaległości wyniosły 74 526 658 zł, w tym zaległości podatkowe – 36 877 792 zł (49,5%). Udział podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości w zaległościach podatkowych stanowił odpowiednio 45,61% w roku 2007 oraz 40,88% w 2008 r. Tak jak w przypadku struktury dochodów własnych zaległości podatkowe dotyczyły w głównej mierze należności z tytułu podatku od nieruchomości. Wpływ na zmniejszenie kwoty zaległości podatkowych miała poprawa i skuteczność podejmowanych czynności windykacyjnych, nie mniej jednak bieżąca windykacja nie zawsze pozwala wyegzekwować zaległości od podmiotów będących w trudnej sytuacji finansowej.

Finansowe skutki obniżenia górnych stawek podatków oraz udzielania ulg, zwolnień, umorzenia zaległości podatkowych, rozłożenia na raty i odroczenia terminu płatności zarówno w 2007 jak i 2008 r. stanowiły 4,5% dochodów ogółem, co wyniosło 7,6% dochodów własnych. Zastosowanie ulg, zwolnień, obniżenie stawek podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego uszczupliło możliwe do osiągnięcia dochody podatkowe w wysokości stanowiącej 4,2% dochodów ogółem (7,3% dochodów własnych). Największe skutki finansowe wystąpiły w związku z obniżeniem górnych stawek w podatku od nieruchomości.

2. Wyniki kontroli

Najczęściej stwierdzane podczas kontroli nieprawidłowości, w zakresie przedmiotowych podatków zostały zaprezentowane w tabeli 1. Są one podstawą do wskazania poniższych zagadnień, w których naruszono przepisy prawa w zakresie podatków. Przyczyn ich wystąpienia należy upatrywać głównie w błędnej interpretacji przepisów prawa, w tym także aktów prawa miejscowego, bądź niestosowaniu wszystkich wytycznych w nich zawartych.

Tabela 1 Wybrane nieprawidłowości w zakresie podatków

Lp	Rodzaj stwierdzonej nieprawidłowości	Ilość jednostek, w których stwierdzono nieprawidłowości w 2008 r.	Nieprawidłowości finansowe	Korzyści finansowe
1	Niezachowanie powszechności opodatkowania – podatek od nieruchomości, rolny, leśny	11	A1 – 194 163,00 G1 – 1 194 329,00	B2 – 17 574,00
2	Nieweryfikowalnie lub nierzetelne weryfikowanie deklaracji podatkowych – podatek od nieruchomości, rolny, leśny	13	B1 – 82,00 G1 – 1 558,60	D2 – 82,00
3	Ustalanie lub określanie wysokości zobowiązania podatkowego niezgodnie z obowiązującymi przepisami lub uchwałami rady gminy – podatek od nieruchomości, rolny, leśny	15	A1 – 36 561,41 B1 – 20 489,26 G1 – 237 459,49	B2 – 33 950,75 D2 – 20 450,30
4	Dokonywanie przypisu podatków mimo niedoręczenia decyzji wymiarowych lub niezłożenia deklaracji podatkowych	4	F1 – 133,00	
5	Nieprzewodzenie postępowania podatkowego w przypadku niezłożenia deklaracji – podatek od nieruchomości, rolny, leśny	14	A1 – 901,36 B1 – 12 205,00 G1 – 26 939,50	B2 – 97,00
6	Nieprawidłowe udzielanie ulg i zwolnień w podatku od nieruchomości, rolny, leśny	9	A1 – 71 956,40 B1 – 3 491,75 G1 – 37 801,07	B2 – 69 046,00 D2 – 3 477,75
7	Nieprzestrzeganie przepisów Ordynacji podatkowej przy udzielaniu ulg w zapłacie podatków – podatek od nieruchomości, rolny, leśny	6	A1 – 3 231,80 G1 – 1 713,90	
8	Nierozliczanie lub nieprawidłowe rozliczanie inkasentów z pobranych dochodów	6	A1 – 285,00 C1 – 7 364,04 G1 – 2 285	
9	Niewłaściwe podejmowanie lub zaniechanie czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych (zaległości z tytułu podatków i opłat)	9	A1 – 332 693,97 F1 – 17 712,20 G1 – 14 287,90	
10	Wykazywanie w sprawozdaniach nieprawidłowych skutków udzielonych ulg, zwolnień i obniżek stawek podatkowych	11	F1 – 839 577,75 G1 – 1 165 109,45	
11	Wymiar finansowy nieprawidłowości ogółem stwierdzonych w zakresie dochodów i przychodów		A1 – 662 746,83 B1 – 38 755,50 C1 – 7 364,04 F1 – 1 104 197,32 G1 – 2 680 348,01	B2 – 122 136,77 D2 – 24 561,65

Gdzie:

A1 – uszczuplenie środków publicznych,

B1 – kwoty uzyskane z naruszeniem prawa,

C1 – kwoty wydatkowane z naruszeniem prawa,

F1 – kwoty odpowiadające nierzetelnym danym w ewidencji lub sprawozdawczości,

G1 – inne nieprawidłowości w wymiarze finansowym,

B2 – pożytki finansowe w postaci należnych środków publicznych lub innych składników aktywów,

D2 – oszczędności lub uzyskane pożytki finansowe dla obywatela, bądź podmiotów spoza sektora finansów publicznych.

2.1 Niezachowanie zasady powszechności opodatkowania

Stosownie do obowiązujących przepisów prawa podatkowego, podatnicy zobowiązani są do złożenia właściwemu organowi podatkowemu informacji lub deklaracji niezbędnej do

ustalenia wymiaru podatku. Na mocy art. 6 ust. 6 u.p.o.l., osoby fizyczne mają obowiązek złożenia organowi podatkowemu informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych. Informacja sporządzona na formularzu wg ustalonego przez radę gminy wzoru powinna zostać złożona w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego. W przypadku wystąpienia w trakcie roku podatkowego zmian mających wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, osoby fizyczne powinny poinformować o tym organ podatkowy w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian. Powyższe zasady dotyczą także osób fizycznych będących podatnikami podatku rolnego i leśnego. W pierwszym przypadku podatnicy zobowiązani są złożyć właściwemu organowi podatkowemu informacje o gruntach, a w drugim przypadku organowi właściwemu ze względu na miejsce położenia lasu, informacje o lasach, sporządzone na formularzach według ustalonego przez radę gminy wzoru. Osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki nieposiadające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne *Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa*, a także jednostki organizacyjne Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe są ustawowo zobowiązane do samodzielnego składania odpowiednich deklaracji podatkowych w terminie do 15 stycznia roku podatkowego. W przypadku podatku rolnego obowiązek podatkowy nie dotyczy Skarbu Państwa oraz gmin.

Należy zaznaczyć, iż obowiązek składania wymienionych informacji oraz deklaracji dotyczy także podatników korzystających ze zwolnień na podstawie wskazanych wyżej ustaw, jak również zwolnień przedmiotowych na mocy uchwał rady gminy. Wyniki kontroli wskazują, iż pracownicy służb podatkowych, nie egzekwują od wszystkich podatników, zobowiązanych do składania informacji i deklaracji, obowiązku ich składania, mimo, że zgodnie z art. 274a § 1 o.p. w przypadku niezłożenia deklaracji (informacji) organ podatkowy posiada uprawnienie do żądania od podatników złożenia wyjaśnień w tej sprawie.

Dokumenty te są szczególnie ważne, gdyż dane w nich zawarte są niezbędne m.in. do prawidłowego wykazania w sprawozdaniach skutków zastosowanych zwolnień. W wielu przypadkach organ podatkowy nie egzekwował od podmiotów zwolnionych, w szczególności od własnych jednostek organizacyjnych składania odpowiednich deklaracji. Przykładem są tu placówki oświatowe, kluby i zespoły sportowe, jednostki OSP, które korzystają na podstawie umów np.: najmu, dzierżawy, użyczenia, bądź też bezumownie z nieruchomości gminnych. Podmioty te nie składały deklaracji, natomiast często użytkowane przez nie nieruchomości wykazywane były w deklaracji urzędu, co stanowi naruszenie art. 3 ust. 1 pkt 4 cyt. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Kontrole ujawniły również sytuacje, kiedy gminy zobowiązane do wykazania mienia, którego składniki (grunty, budynki, budowle) nie zostały

oddane w posiadanie zależne, nie sporządziły deklaracji na podatek od nieruchomości. W wyjaśnieniach składanych inspektorom organ podatkowy najczęściej tłumaczył, iż powyższe naruszenia wystąpiły przez przeoczenie.

Kontrola w Gminie Dobrodzień ujawniła, że nie objęto obowiązkiem podatkowym osób fizycznych wynajmujących lokale użytkowe (23 umowy w 2007 r., 22 umowy w 2007 r.) oraz garaże (18 umów najmu w 2007 r., 17 umów w 2008 r.) będące własnością Gminy a oddane w administrowanie zakładowi budżetowemu. Lokale oraz garaże zostały oddane w najem na podstawie umów zawartych pomiędzy osobami fizycznymi a ZGKiM. Jednocześnie ustalono, że zakład budżetowy wykazał ww. lokale użytkowe i garaże w swoich deklaracjach podatkowych jak również uiszczył od nich podatek od nieruchomości.

Podczas czynności kontrolnych w Gminie Ozimek ustalono, że w deklaracji gminy na podatek od nieruchomości zostały wykazane nieruchomości oddane w użyczenie, najem czy dzierżawę Towarzystwu Społeczno Kulturalnemu Niemców na Śląsku Opolskim, Ludowym Zespołom Sportowym, Ochotniczym Strażom Pożarnym oraz innym osobom korzystającym z nieruchomości gminnych. Ponadto ustalono, iż osoby prowadzące działalność gospodarczą na nieruchomościach gminy na podstawie zawartej umowy najmu czy dzierżawy, zostały objęte podatkiem od nieruchomości i tym samym powierzchnie nieruchomości wynajętych lub wdzierżawionych zostały podwójnie opodatkowane. W deklaracji urzędu nie wykazano gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako drogi (dr). Powyższe spowodowało zaniżenie wysokości podatku od nieruchomości o kwotę 119 360,00 zł.

2.2 Nieweryfikowanie lub nierzetelne weryfikowanie deklaracji podatkowych

Organy podatkowe pierwszej instancji, zgodnie z art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa, dokonują czynności sprawdzających, które służą badaniu formalnej poprawności dokumentów, w tym deklaracji. Ocena formalnej poprawności ma na celu sprawdzenie, czy dokument został sporządzony zgodnie z ustalonymi wymaganiami, jeżeli takie wynikają z przepisów prawa, czy został sporządzony na formularzu według ustalonego wzoru, czy nie zawiera błędów lub oczywistych omyłek. Celem czynności sprawdzających jest również ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Dane wykazywane w deklaracjach na podatek od nieruchomości, rolny i leśny porównywane są z powierzchnią i rodzajem gruntów wynikającym z ewidencji gruntów i budynków. W kontrolowanych gminach inspektorzy

stwierdzali nieprawidłowości związane z brakiem potwierdzenia daty wpływu informacji (deklaracji) do urzędu oraz brakiem adnotacji organu podatkowego o dokonaniu czynności sprawdzających. Powyższe narusza przepisy instrukcji kancelaryjnej¹⁴, oraz uniemożliwia ustalenie czy dokumenty złożono w terminie wynikającym z przepisów. Brak weryfikacji otrzymanych dokumentów powodował sytuacje, w których pracownicy przyjmowali od podatników informacje o budynkach, gruntach czy lasach oraz deklaracje podatkowe na formularzach niezgodnych ze wzorem ustalonym przez radę gminy (nieaktualne formularze) i nie podejmował działań celem usunięcia nieprawidłowości.

Czynności kontrolne wykazały, iż nie rzetelnie bądź w ogóle nie weryfikowano deklaracji składanych przez zobowiązane podmioty, w tym w szczególności deklaracje podmiotów zwolnionych, w wyniku czego dochodziło do rozbieżności pomiędzy informacjami zawartymi w deklaracjach, a danymi wynikającymi z innych dokumentów (np. umów dzierżawy, użyczenia). Powyższe sytuacje występowały, pomimo, iż w Urzędzie znajdowała się dokumentacja, na podstawie, której należało poddać w wątpliwość rzetelność danych wykazanych w deklaracji. Powodem tego był brak przepływu informacji pomiędzy pracownikami merytorycznie odpowiedzialnymi za gospodarowanie mieniem gminy a służbami podatkowymi. Weryfikacja złożonych informacji, deklaracji podatkowych powinna zapewnić niezwłoczne usuwanie stwierdzonych uchybień. Zgodnie z cyt. art. 274 o.p. w przypadku stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy lub oczywiste omyłki bądź wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymogami, organ podatkowy zwraca się do składającego deklarację o złożenie niezbędnych wyjaśnień oraz o skorygowanie, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji poddaje w wątpliwość.

Kontrola w Gminie Zdzeszowice wykazała, że podatnik w informacji o nieruchomościach w części D wykazał łączną powierzchnię gruntów: 1,5 ha (15 000 m²), natomiast w części E informacji podatnik wykazał 1 000 m² jako grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz 1 400 m² (zamiast 14 000 m²) jako grunty pozostałe – tereny przemysłowe. Organ podatkowy nie wezwał podatnika do skorygowania deklaracji. Na podstawie błędnie sporządzonej informacji organ podatkowy wydał decyzję, w której przyjął odmienne powierzchnie niż wynikające ze złożonej informacji:

*tereny przemysłowe – 1,40 m² * 0,10 zł = 0,14 zł*

*grunty związane z działalnością – 1 000 m² * 0,64 zł = 640 zł.*

¹⁴ Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej dla organów gmin i związków międzygminnych (Dz. U. nr 112, poz. 1319)

Prawidłowo w decyzji tereny przemysłowe powinny zostać wykazane w wielkości 14 000 m². Zaniżono wymiar podatku o 1 399,86 zł.

Przeprowadzone czynności kontrolne w Gminie Gogolin wykazały, iż kwota podatku od nieruchomości naliczonego w deklaracji urzędu w wysokości 997 026 zł została zawyżona łącznie o 1 558,60 zł. Na tą kwotę składały się: 45,60 zł (nienależny podatek naliczony od powierzchni garażu oddanego w użyczenie podatnikowi) i 1 513 zł (podatek naliczony od budynku po byłym Przedszkolu nr 2 przekazany w trwały zarząd zakładowi budżetowemu). Jednocześnie w deklaracji nie ujęto danych dotyczących nieruchomości zwolnionych na mocy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. nieruchomości zajętych na potrzeby organów Gminy.

2.3 Ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego niezgodnie z obowiązującymi przepisami lub uchwałami rady gminy

Podatnikom podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego będącym osobami fizycznymi wysokość podatku na dany rok podatkowy ustalana jest w drodze decyzji na podstawie danych wykazanych w złożonej organowi podatkowemu informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych, gruntach lub lasach. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania. W przypadku podatników, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie tych trzech podatków i przedmioty opodatkowania położone są na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobierana jest w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustalonego w jednej decyzji. Osoby prawne, jednostki nieposiadające osobowości prawnej składają do 15 stycznia danego roku podatkowego deklaracje na określony podatek. Podmioty te dokonują zapłaty podatku w wysokości wynikającej z deklaracji, bez konieczności wystawiania przez organ podatkowy decyzji. Wysokość zobowiązania podatkowego określonego w formie decyzji będzie miała miejsce w sytuacji, gdy organ podatkowy prowadząc postępowanie podatkowe stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji.

Wykazywane dane powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów i budynków, które są podstawą do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Mimo, iż występują sytuacje, kiedy informacje w ewidencji gruntów są nieaktualne ze względu na to, iż zdarzenia rejestrowane są z pewnym opóźnieniem, to zgodnie z orzecznictwem nawet, gdy dane zawarte w deklaracji, czy informacji złożonej przez podatnika są niezgodne z danymi

wynikającymi z ewidencji, rozstrzygające znaczenie dla opodatkowania gruntów mają zapisy wynikające z ewidencji¹⁵.

W jednej z gmin, w skutek błędnych informacji zapisanych w ewidencji gruntów i budynków podatnikowi przypisano grunty będące własnością innego podatnika. W trakcie kontroli podatnik dokonał sprostowania nieprawidłowości i tym samym doprowadzono do zgodności zapisów w ewidencji ze stanem faktycznym.

W kontrolowanych jednostkach różnice pomiędzy danymi wykazanymi przez podatników a zapisami w ewidencji gruntów i budynków dotyczyły głównie błędnej klasyfikacji gruntu oraz powierzchni deklarowanych gruntów, budynków. Ponadto nieprawidłowe ustalenie zobowiązania podatkowego miało miejsce także w wyniku popełnionych błędów rachunkowych powstałych z winy pracowników np. przy wprowadzaniu danych do programu komputerowego.

Kontrola w Gminie Branice wykazała, iż podatnik będący jednostką samorządu terytorialnego w deklaracji podatkowej na podatek od nieruchomości nie wykazał do opodatkowania nieruchomości gruntowych i budynków o łącznej powierzchni 43 266 m². W załącznikach do deklaracji podatnik podał, iż nieruchomości te stanowiące pustostany podlegają zwolnieniu na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jak wynika z ustaleń kontroli wymienione nieruchomości nie były wykorzystywane na potrzeby organu j.s.t., a jedynie pozostawały w jego dyspozycji, stąd nie spełniały przesłanek do nieopodatkowania w myśl wymienionych przepisów. Organ podatkowy nie podjął działań zmierzających do ustalenia podatku, co pozostawało w sprzeczności z art. 2 ust. 1 cyt. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W wyniku wymienionej nieprawidłowości zaniżone zostały dochody gminy o kwotę 33 527 zł.

W trakcie czynności kontrolnych w Gminie Polska Cerkiew ustalono, iż podatnik w złożonej w dniu 24.01.2007 r. deklaracji wykazał podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości: grunty o powierzchni 16 740 m² i budynki mieszkalne o powierzchni 226 m² i należny podatek w kwocie 2 638 zł. Z ewidencji gruntów i budynków wynika, że w 2007 roku podatnik posiadał grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości odpowiednio w okresie od: stycznia do maja 2007 roku o powierzchni 17 376 m², a w okresie od czerwca do grudnia 2007 r. o powierzchni 11 576 m². Prawidłowa kwota podatku od

¹⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28.03.2006 r., III S.A./Wa 3501/05, niepubl.

nieruchomości za 2007 rok wyniosła 2 638 zł. W wyniku nieprawidłowego wykazania podstawy opodatkowania nastąpiło zawyżenie należnego Gminie podatku o kwotę 508 zł. Grunty opodatkowane przez podatnika podatkiem od nieruchomości podlegały w 2007 roku opodatkowaniem podatkiem rolnym, z uwagi na fakt, że są to użytki rolne.

2.4 Nieprowadzenie postępowania podatkowego w przypadku niezłożenia deklaracji

Prowadzone czynności kontrolne ujawniły, że aż w 14 kontrolowanych jednostkach organ podatkowy nie prowadził postępowań podatkowych w sytuacji niezłożenia przez podatników deklaracji. Organ podatkowy nie korzystał z uprawnienia do żądania od podatników złożenia wyjaśnień w tej sprawie i nie wzywano ich do złożenia deklaracji, pomimo ciążącego na nich obowiązku. W wyniku tego decyzje podatników będących już w poprzednich latach podatnikami wystawiano z „automatu” bazując na informacjach wprowadzonych do programu nie dokonując jednocześnie weryfikacji wprowadzonych wcześniej danych.

Ponadto w 4 gminach pomimo niezłożenia deklaracji podatkowych lub niedoręczenia decyzji wymiarowych dokonywano przypisu podatków.

Zaniedbania organu podatkowego i nieprowadzenie postępowań podatkowych w przypadku braku złożenia deklaracji wpływało bezpośrednio na uszczuplenie dochodów podatkowych, w 2 jednostkach dopuszczono do przedawnienia należności budżetu gminy.

W toku czynności kontrolnych w Gminie Walce, ustalono, że w dniu 17.04.2007 r. przedsiębiorca złożył w Urzędzie wniosek o wydanie zezwolenia na sprzedaż napoi alkoholowych. Z dokumentacji dołączonej do zezwolenia wynika, że przedsiębiorca na terenach dzierżawionych od Rolniczej Spółdzielni Produkcyjnej prowadzi działalność gospodarczą. Przedsiębiorca nie złożył organowi podatkowemu informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych podlegających opodatkowaniu, a organ podatkowy nie wezwał przedsiębiorcy do ich złożenia.

2.5 Nieprawidłowe udzielanie ulg i zwolnień

Zakres przeprowadzonych kontroli obejmował weryfikowanie spełnienia przez podatników wszystkich wymogów formalnoprawnych niezbędnych do uzyskania ulg i zwolnień zarówno ustawowych jak również pozaustawowych uchwalonych przez organy stanowiące gmin. Ujawnione nieprawidłowości w tym obszarze dotyczyły błędnej interpretacji obowiązujących przepisów prawa oraz udzielenia zwolnień pomimo braku spełnienia wszystkich przesłanek

ustalonych w tym zakresie przez radę gminy. Naruszenia dotyczyły stosowania zwolnień w podatku od nieruchomości w związku z tworzeniem przez przedsiębiorców nowych miejsc pracy, a także w związku z przyznaniem ulg inwestycyjnych w podatku rolnym.

W trakcie czynności kontrolnych w Gminie Polska Cerekiew stwierdzono, iż kwotę przyznanej ulgi inwestycyjnej w dwóch przypadkach naliczono od wartości netto udokumentowanych wydatków. Złożona przez podatników dokumentacja nie zawierała oświadczeń podatników potwierdzających, że są oni płatnikami podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 15 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług bądź na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 cyt. ustawy są rolnikami ryczałtowymi i tym samym zwolnieni z tego podatku.

Ponadto ustalono, iż w gminie udzielono ulg w podatku od nieruchomości pomimo, że podatnicy nie spełnili wymogów określonych w §1 pkt 3 uchwały Rady Gminy nr XXI/182/2001 z dnia 23 listopada 2001 r., tj. nie wykazali utworzonych miejsc pracy w stosunku do najwyższego stanu zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty w okresie 12 miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku.

Powyższe nieprawidłowości spowodowały uszczuplenie dochodów gminy w wysokości 69 046 zł.

2.6 Nieprzestrzeganie przepisów Ordynacji podatkowej przy udzielaniu ulg w zapłacie podatków

Organ podatkowy na wniosek podatnika w przypadkach uzasadnionych jego ważnym interesem lub interesem publicznym może: odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć jego zapłatę na raty, odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki określone w decyzji oraz umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną. W przypadku umorzenia zaległości podatkowej następuje także umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa.

Decyzja wydana w powyższych sprawach ma charakter uznaniowy, jednakże organ podatkowy jest zobowiązany do zebrania wyczerpującego materiału dowodowego, na podstawie, którego powinien dokonać wnikliwej i obiektywnej oceny, czy zaistniała okoliczność została udowodniona i w związku z tym, czy istnieją (bądź nie) przesłanki do wydania pozytywnej decyzji. Stosowanie ulg w zapłacie wpływa bezpośrednio na dochody podatkowe gminy, prowadząc do uszczuplenia możliwych do osiągnięcia dochodów. Stąd też ważne jest, aby organ podatkowy przeprowadził wyczerpujące czynności dowodowe, a nie

opierał się jedynie na „znajomości sytuacji podatnika z wcześniej prowadzonych postępowań” bądź „faktach ogólnie znanych”. Czynności kontrolne wykazały również uchybienia w treści decyzji związane z brakiem uzasadnienia prawnego i faktycznego. Uzasadnienie faktyczne powinno w szczególności zawierać wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, natomiast uzasadnienie prawne zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa. Odnotowano przypadki niedotrzymania przez organ podatkowy terminu załatwienia sprawy bez jednoczesnego zawiadomienia strony o przyczynach niedotrzymania terminu i wskazania nowego terminu załatwienia sprawy, w jednej z gmin decyzje wydawała osoba nieposiadająca upoważnienia w tym zakresie.

W Gminie Jemielnica stwierdzono, iż decyzja w sprawie umorzenia I raty podatku od nieruchomości za 2007 r. na kwotę 60,00 zł wydana na podstawie podania, w którym strona poinformowała o trudnej sytuacji finansowej i załączyła opinię GOPS-u. Powyższa decyzja posiadała nieprawidłową podstawę prawną (67 § 1 pkt 3 i § 2 cyt. ustawy), winno być art. 67a § 1 pkt 3 cyt. ustawy, ponadto uzasadnienie decyzji niezgodne z faktami (we wniosku strona wskazała, że pieniądze potrzebuje na leki, to co jej zostaje z „opieki społecznej” to wydatki na wodę, prąd, śmieci, a w uzasadnieniu decyzji podano, „uznając rację i argumenty wymienione we wniosku a zwłaszcza straty finansowe spowodowane pożarem budynków gospodarczych wraz z znajdującymi się w nich maszynami rolniczymi organ podatkowy postanowił jak w osnowie niniejszej decyzji”).

2.7 Niewłaściwe podejmowanie lub zaniechanie czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych

Zgodnie z przepisami cyt. wyżej rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wierzyciel jest zobowiązany do systematycznej kontroli terminowości zapłaty zobowiązań pieniężnych, tym samym czynności windykacyjne przewidziane cyt. przepisami prawa winny być prowadzone systematycznie i na bieżąco. W przypadku braku zapłaty należności podatkowych w terminie określonym w decyzji bądź wynikającym z przepisów prawa, wierzyciel powinien wysłać do zobowiązanego upomnienie. Po bezskutecznym upływie terminu określonego w upomnieniu

bądź w niektórych przypadkach bez potrzeby doręczenia upomnienia¹⁶ wszczyna postępowanie egzekucyjne wystawiając tytuł wykonawczy. Wyniki kontroli wskazują na nieprawidłowości związane zarówno z zaniechaniem czynności wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych jak również z wystawianiem ich z opóźnieniem (od 80 dni do 233 dni w przypadku upomnień, do 160 dni w przypadku tytułów wykonawczych). Powodem nieterminowego podejmowania czynności windykacyjnych były najczęściej według osób składających wyjaśnienia braki kadrowe lub też zbyt duże obciążenie obowiązkami pracowników zajmujących się windykacją. Ponadto inspektorzy wskazywali, iż w jednostkach nie podejmowano działań zmierzających do zabezpieczenia należności podatkowych. Postępowanie zabezpieczające mimo, że nie prowadzi bezpośrednio do wyegzekwowania należności, pozwala na uniknięcie przedawnienia zaległości i daje gwarancję jej ściągnięcia po upływie tego terminu z przedmiotu hipoteki lub zastawu. W praktyce dochodzi do sytuacji, w których mimo wiedzy pracowników o nie regulowaniu przez podatników zobowiązań przez kilka lat, nie dokonuje się zabezpieczenia należności. Takim zaniedbaniem ze strony organu podatkowego dopuszcza się do zbycia majątku przez podatnika, tym samym minimalizując szansę odzyskania należności gminy.

W Gminie Dobrodzień ustalono, że zaległość podatnika A na dzień 31.12.2007 r. wyniosła 205 342,47 zł (w tym odsetki w kwocie 173 968 zł). Zaległość dotyczy okresu od czerwca 1999 r. W oparciu o przedstawioną dokumentację ustalono, że od 1999 r. organ podatkowy nie podjął czynności celem zabezpieczenia należności gminnych. W dniu 21.10.2005 r. podatnik dokonał sprzedaży ostatnich należących do siebie nieruchomości gruntowych.

W przypadku podatnika B, zaległość na dzień 31.12.2008 r. wyniosła 103 261,20 zł (w tym odsetki 52 591,00 zł). Zaległość dotyczy okresu od lipca 2002 r. Organ podatkowy nie dokonał zabezpieczenia należności poprzez wpis na hipotekę. W dniu 22.10.2004 r. podatnik dokonał sprzedaży nieruchomości.

2.8 Wykazywanie w sprawozdaniach nieprawidłowych skutków udzielonych ulg, zwolnień i obniżek stawek podatkowych

Prowadzone czynności kontrolne obejmowały także sprawdzenie prawidłowości wykazywania w sprawozdaniach budżetowych danych dotyczących skutków obniżenia górnych stawek podatków,

¹⁶ w przypadku gdy podatnicy podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego złożyli deklarację zawierającą w swojej treści pouczenie, że stanowi ona podstawę wystawienia tytułu wykonawczego bez uprzedniego doręczenia upomnienia

skutków udzielonych ulg, odroczeń, umorzeń i zwolnień oraz skutków decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa.

Jedną z przyczyn niewykazywania skutków udzielonych ulg i zwolnień wprowadzonych uchwałami Rady Gminy w sprawozdaniach było nie ujmowanie w ewidencji wszystkich deklaracji podatkowych na nieruchomości gminne ze względu na brak ich złożenia oraz nie ujmowanie wszystkich decyzji wydanych przez organ podatkowy.

Kwoty skutków wykazywane w sprawozdaniu Rb-PDP mają szczególne znaczenie z uwagi na fakt, iż stanowią jeden z czynników wpływających na wysokość części wyrównawczej subwencji ogólnej należnej jednostce. W sytuacjach wykazania błędnych danych, jednostki sporządzały korektę sprawozdań przekazywaną za pośrednictwem izby do Ministerstwa Finansów.

W trakcie kontroli w Gminie Strzelce Opolskie stwierdzono, że w sprawozdaniu Rb-PDP za 2007 r. ujęto skutki zwolnienia z podatku na mocy uchwały Rady Miejskiej powierzchni budynków i gruntów stanowiących kompleks pałacowy w m. Błotnica. Z uwagi na fakt, iż obiekt ten wpisany jest do rejestru zabytków oraz, że w jego skład wchodzi powierzchnie gruntów sklasyfikowanych jako nieużytki podlegał on zwolnieniu z mocy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Powyższe spowodowało zawyżenie kwoty zwolnienia udzielonego na mocy uchwały Rady Miejskiej o 12 590,50 zł.

W Gminie Jemielnica ustalono, iż skutki obniżenia górnych stawek podatku od nieruchomości zostały zaniżone o kwotę 8 327,12 zł w sprawozdaniu za okres sprawozdawczy od początku roku do dnia 31.12.2006 r. oraz o kwotę 8 327,12 zł w sprawozdaniu za okres od początku roku do dnia 31.12.2007 r. Przyczyną tej nieprawidłowości było przyjęcie błędnej stawki wartości budowli do wyliczenia skutków. Do wyliczenia skutków jako górną stawkę (ustawową) przyjęto stawkę 1% zamiast 2%.

2.9 Pozostałe nieprawidłowości

Wśród pozostałych nieprawidłowości ujawnionych w toku prowadzenia czynności kontrolnych należy wskazać na:

- dokonywanie przypisu podatków mimo niedoręczenia decyzji wymiarowych lub niezłożenia deklaracji podatkowych ,
- nieprzestrzeganie przepisów w zakresie kontroli podatkowych,

- nierozliczenie lub nieprawidłowe rozliczenie inkasentów z pobranych dochodów,
- niewystępowanie do SKO o wyznaczenie właściwego organu podatkowego do załatwiania spraw podatkowych skarbnika,
- nieterminowe doręczanie decyzji wymiarowych.

W celu usunięcia stwierdzonych uchybień i nieprawidłowości Regionalna Izba Obrachunkowa w Opolu przekazała kontrolowanym jednostkom wnioski pokontrolne zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności, wskazując m.in. na konieczność:

- wyeliminowania nieprawidłowości dotyczących windykacji należności podatkowych,
- zawieszania postępowań podatkowych w przypadku śmierci podatnika oraz podejmowania dalszych działań przewidzianych prawem celem niedopuszczenia do przedawnienia należności budżetu gminy,
- dokonywania wymiaru podatku rolnego, od nieruchomości, łącznego zobowiązania podatkowego zgodnie z przepisami odpowiednich ustaw,
- dokonywania przypisu podatków osobom fizycznym po uprzednim doręczeniu decyzji wymiarowych oraz objęcie obowiązkiem podatkowym wszystkich zobowiązanych podatników i wszystkich nieruchomości podlegających opodatkowaniu,
- przestrzegania obowiązku przeprowadzania kontroli podatkowych celem sprawdzenia czy podatnicy wywiązują się z przepisów prawa podatkowego,
- wdrożenia procedur, które zapewnią prawidłowe przeprowadzenie i dokumentowanie postępowań mających na celu wyjaśnienie stanu faktycznego uzasadniającego udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych,
- przestrzegania obowiązku egzekwowania od podatników deklaracji podatkowych oraz rzetelnego sprawdzania prawidłowości danych w nich zawartych,
- skutecznego wyeliminowania nieprawidłowości w zakresie sprawozdawczości budżetowej, opracowania i wdrożenia procedur zapewniających sprawowanie bieżącej kontroli w tym zakresie.

3. Wnioski

Wpływy z tytułu podatków lokalnych są jednym z najważniejszych źródeł dochodów własnych j.s.t. Wójt (burmistrz, prezydent) jako organ podatkowy jest odpowiedzialny za prawidłowości i skuteczność prowadzenia postępowań podatkowych, a rada posiada kompetencje z zakresie wynikającym z przepisów do podejmowania uchwał podatkowych.

Działania organów wpływają bezpośrednio na wielkość uzyskiwanych w danym roku budżetowym dochodów podatkowych.

Zaprezentowane wyniki kontroli potwierdzają, iż jest to obszar, w którym w dalszym ciągu występuje szereg nieprawidłowości, w szczególności dotyczą one podatku od nieruchomości. Większość z przedstawionych wyżej naruszeń wystąpiła w ponad połowie kontrolowanych gmin. Najczęściej, bo aż w 15 jednostkach naruszano przepisy obowiązującego prawa przy ustalaniu lub określaniu wysokości zobowiązania podatkowego. Ponadto organ podatkowy nie egzekwował obowiązku składania deklaracji od podmiotów do tego zobowiązanych oraz nie weryfikował złożonych deklaracji bądź robił to nierzetelnie.

Konsekwencje zaniechania powyższych działań mają przełożenie bezpośrednio na utracone dochody podatkowe oraz na nierzetelne wykazywanie skutków w sprawozdaniach budżetowych.

Największą finansową grupę nieprawidłowości stanowiły uchybienia związane z wykazywaniem w sprawozdaniach nieprawidłowych skutków udzielonych ulg, zwolnień i obniżek stawek podatkowych.

Uszczuplenie dochodów w kontrolowanych gminach stanowiło kwotę 662 746,83 zł, z tego utrata aż połowy należności podatkowych związana jest z nieprawidłowym prowadzeniem czynności windykacyjnych.

Przeprowadzone czynności kontrolne pozwalają stwierdzić, iż główną przyczyną wystąpienia nieprawidłowości w zakresie przedmiotowych podatków było nieprzestrzeganie obowiązujących przepisów prawa bądź ich błędna interpretacja. Możliwościami powstawania nieprawidłowości sprzyjał brak nadzoru, sprawnej komunikacji pomiędzy poszczególnymi wydziałami (referatami) oraz rozliczania pracowników z wykonywania powierzonych zadań i nieegzekwowania od nich odpowiedzialności za ich prawidłową realizację.

Opracowała

Aleksandra Bieniaszewska