

## **Nieprawidłowości w zakresie wymiaru i poboru podatku od nieruchomości w świetle kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego przeprowadzonych przez RIO w Opolu w 2010 r.**

### **1. Analiza przepisów prawa w zakresie podatku od nieruchomości.**

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup> w art. 1 wylicza świadczenia zaliczone do kategorii podatków i opłat lokalnych, wśród nich podatek od nieruchomości. Pojęcie nieruchomości nie zostało zdefiniowane w cyt. ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ale jak stwierdził NSA w wyroku z dnia 27 lutego 1992 SA/P 1346/91 jest ono tożsame z cywilistycznym rozumieniem art. 46 § 1 kodeksu cywilnego.<sup>2</sup> W myśl tego przepisu są trzy rodzaje nieruchomości w sensie prawnym tj.: części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Niemniej jednak należy stwierdzić, że pojęcie nieruchomości zdefiniowane w kodeksie cywilnym nie jest tożsame z przedmiotem podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 2 cyt. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przedmiotem podatku od nieruchomości są: 1) grunty, 2) budynki lub ich części, 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.<sup>3</sup> Zatem mając na uwadze wyłączenia wynikające z art. 2 ust 2 i 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. „każdy obiekt budowlany z wyjątkiem obiektów małej architektury podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nawet wówczas, gdy nie stanowi nieruchomości ani też jej części składowej. (...) w istocie rzeczy przedmiotem podatku są budynki, budowle i grunty bez względu na to czy stanowią nieruchomość w rozumieniu art. 46 kc.<sup>4</sup>”

Podmioty na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości określone zostały w art. 3 ust. 1 zgodnie z którym zalicza się do nich osoby fizyczne osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej<sup>5</sup>, jeśli mają określony w ust. 1 – 5, tytuł prawny do korzystania z nieruchomości.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. nr 95 poz. 613 z późn zm.)

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964r. kodeks cywilny (Dz. U. z 1964r., nr 16 poz. 63 z późn. zm.)

<sup>3</sup> Art. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych ...

<sup>4</sup> Komentarz do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.06.121.844), [w:] L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC, 2008.

<sup>5</sup> Art. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

Podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla gruntów stanowi powierzchnia, wynikająca z danych gromadzonych w ewidencji gruntów i budynków. Zasady prowadzenia tej ewidencji określono w rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 21 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków.<sup>6</sup> Powierzchnia użytkowa wyrażona w metrach kwadratowych stanowi podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części. Z kolei wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji jest podstawą opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.<sup>7</sup>

Analizując zagadnienie podatku od nieruchomości należy mieć również na uwadze kwestię dotyczącą stawek podatku oraz momentu powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z uregulowaniami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych kompetencję do określania wysokości stawek podatku od nieruchomości posiada rada gminy, która w drodze uchwały określa niniejsze stawki z tym, że stawki określone przez radę gminy nie mogą przekraczać stawek maksymalnych corocznie waloryzowanych przez Ministra Finansów w oparciu o art. 20 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Dyspozycja art. 6 ust 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, że „obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. W tym momencie warto jeszcze przytoczyć uregulowania dotyczące dokumentacji oraz czynności związanych z podatkiem od nieruchomości. Tą kwestię reguluje m.in., art. 6 ust 6 i 9 cyt. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, na podstawie którego podatnicy podatku od nieruchomości są obowiązani składać organowi podatkowemu, właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania, sporządzone na formularzach według określonego wzoru:

- Osoby fizyczne, informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub od zaistnienia zdarzenia powodującego zmianę wysokości opodatkowania,
- Osoby prawne, deklaracje na podatek od nieruchomości, w terminie do dnia 15 stycznia roku podatkowego, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub od zaistnienia zdarzenia powodującego zmianę wysokości opodatkowania.

---

<sup>6</sup> Dz. U. nr 38 poz. 454

<sup>7</sup> Art. 4 ust 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.

Przedstawiona, syntetyczna analiza stanu prawnego oraz uregulowań w nim zawartych a związanych z podatkiem od nieruchomości wskazuje, że kwestia podatku od nieruchomości została w sposób wyczerpujący uregulowana przez ustawodawcę, ponadto doktryna oraz zgromadzone w przedmiocie analizy orzecznictwo sądów i organów administracyjnych powinny przyczyniać się, przynajmniej w zakresie podstawowych uregulowań prawnych do bezproblemowej interpretacji tychże uregulowań przez kontrolowane jednostki samorządu terytorialnego. Przepisy prawa określone zarówno w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych w odniesieniu do podatku od nieruchomości, jak też w aktach wykonawczych oraz odrębnych aktach prawa takich jak m.in., ordynacja podatkowa w sposób jasny i precyzyjny określają m.in.: właściwość organów podatkowych, przedmiot podatku od nieruchomości, podmioty podatku od nieruchomości a także podstawę opodatkowania, zasady określania stawek podatku od nieruchomości oraz kwestie dotyczące powstania obowiązku podatkowego.

Przedmiotowe opracowanie ma na celu przedstawienie analizy nieprawidłowości stwierdzonych w trakcie przeprowadzonych kontroli kompleksowych w roku 2010, w siedemnastu jednostkach samorządu terytorialnego tj. Urzędach Miast i Gmin województwa opolskiego, w których zagadnienie podatku od nieruchomości było kontrolowane, z pominięciem samorządu powiatów i przeprowadzonych kontroli problemowych. W trakcie kontroli kompleksowych badano zagadnienia związane z gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego w latach 2008 – 2010.

## **2. Analiza nieprawidłowości.**

### **2.1. Powstanie zobowiązania podatkowego.**

Czynności kontrolne przeprowadzone w trakcie kontroli kompleksowych ujawniły szereg nieprawidłowości w obszarze szeroko rozumianego zagadnienia związanego z powstaniem zobowiązania podatkowego. Do stwierdzonych w tym obszarze, można zaliczyć niewątpliwie nieprawidłowość polegającą na: *złożeniu deklaracji podatkowych przez ZGKiM w zakresie podatku należnego od posiadaczy nieruchomości komunalnych oraz dokonaniu przez ten podmiot zapłaty zadeklarowanego podatku.* Ustalono, że ZGKiM zadeklarował podatek od nieruchomości związany z powierzchniami, które na mocy odrębnych umów zawartych pomiędzy Gminą w imieniu której występował ZGKiM a osobami fizycznymi, były przedmiotem najmu. Należy stwierdzić, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit a) cyt. ustawy z dnia 12 stycznia 1991r.: „Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

(...) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem (...)” w kontrolowanym przypadku wystąpiła sytuacja, w której to osoby fizyczne w wyniku zawarcia umów najmu, przedmiotem których były nieruchomości gminne, stały się w myśl cyt. art. 3 ust 1 pkt 4 lit a) podatnikami podatku od nieruchomości i to na nich a nie na zarządcy nieruchomości gminnych ciążył obowiązek podatkowy.

Innym przykładem stwierdzonym w kilku kontrolowanych jednostkach nieprawidłowości, była czynność polegająca na nieskładaniu deklaracji podatkowych przez podmioty do tego zobowiązane. W tym momencie należy zwrócić uwagę na fakt, iż nierzadko podmiotami tymi były m.in., jednostki organizacyjne podległe kontrolowanej jednostką samorządu terytorialnego a także np. Ludowe Zespoły Sportowe, Stowarzyszenia oraz inne podmioty. Porównywalny charakter nieprawidłowości ujawniony został także w wyniku przeprowadzenia kontroli polegającej na sprawdzeniu, czy organ podatkowy podejmował czynności wynikające z ordynacji podatkowej, w sytuacji gdy podatnicy nie wywiązywali się z obowiązku podatkowego, dotyczącego składania deklaracji podatkowych. Kontrola ta obejmowała wybranych podatników, którzy na podstawie umów dzierżawy korzystali z nieruchomości gminnych i tym samym zobowiązani byli do złożenia deklaracji na podatek od nieruchomości lub informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych. Jak ustalono np. w mieście Nysa na 14 skontrolowanych umów dzierżawy aż w 5 przypadkach podatnicy nie złożyli deklaracji bądź informacji podatkowych na 2009 i 2010 rok oraz za lata poprzednie, skutkiem czego było zaniżenie dochodów Gminy.

Punktem łączącym te nieprawidłowości był fakt korzystania przez podmioty z mienia gminnego na podstawie umów najmu lub dzierżawy. W świetle uregulowań zawartych w art. 6 ust 6, 7 i 9 osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej i spółki, zobowiązane są do składania odpowiednio informacji o nieruchomościach w przypadku osób fizycznych i deklaracji podatkowych w przypadku pozostałych podmiotów oraz wpłacania należnego podatku obliczonego w decyzji wymiarowej, wydanej przez organ podatkowy jak też deklaracji podatkowej.

Ważnym z punktu widzenia powstania zobowiązania podatkowego aspektem jest terminowość składania deklaracji podatkowych przez podatników podatku od nieruchomości. Kontrole przeprowadzone przez RIO w Opolu ujawniły że osoby prawne nie dopełniały obowiązku terminowego składania deklaracji na podatek od nieruchomości. Brak zachowania terminowości pozostawał w sprzeczności z dyspozycją art. 6 ust. 9 jednakże obowiązek

terminowego składania deklaracji ciążył na podatnikach i jako taki nie zależał od czynności organu podatkowego. Sytuacja nabierała jednak znaczenia, gdy zobowiązany podatnik nie składał w terminie deklaracji podatkowej a organ podatkowy nie podejmował odpowiednich działań w celu wydania decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego. W przypadku osób prawnych decyzja wymiarowa ma charakter deklaratoryjny i oparta jest również między innymi o fakt samego złożenia deklaracji przez podatnika. Brak złożenia deklaracji pomimo ustawowego obowiązku, uprawnia organ podatkowy w trybie art. 274a do żądania złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwania do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku. Kontrole wykazały, że nie wszystkie organy podatkowe korzystały z tego uprawnienia co w konsekwencji przekładało się na dopuszczanie do wystąpienia sytuacji, w których podatnicy składali deklaracje na podatek od nieruchomości z opóźnieniem lub wręcz o czym była mowa powyżej, w ogóle nie wykonywali nałożonego na nich obowiązku złożenia deklaracji na podatek od nieruchomości.

Warto wspomnieć, że kontrole kompleksowe wykazały, iż błędne ustalenie podatku od nieruchomości może nastąpić jeszcze, w wyniku błędnej interpretacji zapisów art. 6 ust 1, z którego wynika że obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. W skontrolowanych przez opolską Izbę przypadkach organ podatkowy przyjmował inny okres, nieodpowiadający temu wynikającemu z art. 6 ust 1, co w konsekwencji miało przełożenie na wartość zobowiązania podatkowego.

## **2.2. Właściwość przedmiotowa i podmiotowa w podatku od nieruchomości oraz podstawa opodatkowania.**

Kontrola zagadnień związanych z podatkiem od nieruchomości w obszarach właściwości przedmiotowej i podmiotowej oraz podstawy opodatkowania ujawniła między innymi, że jedna z gmin nie sporządziła deklaracji na podatek od nieruchomości obejmującej nieruchomości gminne nieoddane w posiadanie zależne i nie dokonała zapłaty podatku. W wyniku czynności kontrolnych ustalono, że kontrolowana jednostka pozostawała w błędnym przekonaniu, iż Gminie jako osobie prawnej będącej właścicielem nieruchomości położonej na jej terenie a także wspólnocie samorządowej jej mieszkańców brak podmiotowości podatkowej w zakresie podatku od nieruchomości. Zważyć należy, iż w myśl art. 165 ust 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej jednostki samorządu terytorialnego mają osobowość prawną, przysługują im prawo własności i inne prawa majątkowe, a od tego przepisy prawa

podatkowego wyrażone w art. 3 ust 1<sup>8</sup> warunkują podmiotowość podatkową. Zatem mając na uwadze powyższe gmina jako właściciel jest zobowiązana zgodnie z dyspozycją art. 6 ust 9 pkt 1<sup>9</sup> do złożenia deklaracji na podatek od nieruchomości a w konsekwencji na podstawie art. 6 ust 9 pkt 3 winna dokonać bez wezwania wpłaty podatku obliczonego w deklaracji.

Wykazywanie danych w informacjach o nieruchomościach oraz deklaracjach podatkowych niezgodnie z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów i budynków oraz stosowanie nieprawidłowych stawek podatkowych, stwierdzono w 6 kontrolowanych jednostkach. Kontrole ujawniły, że podatnicy w sposób nieprawidłowy ujawniali dane w informacjach o podatku od nieruchomości oraz w deklaracjach na podatek od nieruchomości w ten sposób, że powierzchnie użytkową nieruchomości zawyżali bądź zaniżali a niektórych powierzchni użytkowych nie wykazywali. Błędne sporządzanie informacji oraz deklaracji polegało również na ujawnianiu powierzchni nieruchomości niezgodnie z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów i budynków. Błędy w tym zakresie w szczególności polegały na ustaleniu nieprawidłowej powierzchni gruntów lub klasy gruntów od której zależała stawka opodatkowania. Wyżej wymienione nieprawidłowości w większości miały wpływ na wysokość wymiaru podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 4 ust 1 i 2<sup>10</sup> „podstawę opodatkowania stanowi: 1) dla gruntów – powierzchnia, 2) dla budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa (...).” Regulacje zawarte w art. 1a ust 3<sup>11</sup>, wskazują w sposób jednoznaczny, że konieczność ustalenia charakteru gruntu winna nastąpić na podstawie ewidencji gruntów i budynków, a dane w niej zawarte zgodnie z art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989r.<sup>12</sup> stanowią podstawę wymiaru podatków. Zatem powierzchnie gruntów stanowiących podstawę opodatkowania podatnik zobowiązany jest wykazać w informacji lub deklaracji. Dane zawarte w wyżej wymienionych dokumentach winny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów i budynków, gdyż jako takie stanowią dla organu podatkowego podstawę do wyliczenia kwoty podatku od danej nieruchomości.

Ponadto należy wspomnieć, iż kontrole wykazały stosowanie przez podatników i organy podatkowe błędnych stawek podatkowych. Przykładem takiej nieprawidłowości jest sytuacja stwierdzona m.in. w gminie Dąbrowa, gdzie dokonując wymiaru podatku dla osób fizycznych prowadzących działalność w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych organ podatkowy zastosował preferencyjną stawkę podatkową zarówno dla powierzchni

---

<sup>8</sup> ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych ...

<sup>9</sup> Ibidem

<sup>10</sup> ibidem

<sup>11</sup> ibidem

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 17 maja 1989r. prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2010r. nr 193 poz. 1287 zpóźn. zm.)

związanych jak i zajętych na prowadzenie tej działalności co pozostawało w sprzeczności z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit d)<sup>13</sup> Ponadto wszystkie grunty będące w posiadaniu wyżej wymienionych osób fizycznych w tym grunty związane z działalnością w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych zostały opodatkowane wg stawek jak dla gruntów pozostałych co z kolei pozostawało w sprzeczności z art. 5 ust 1 lit a)<sup>14</sup>

Nawiązując do poprzedniej nieprawidłowości, w tym miejscu należy przytoczyć nieprawidłowość, która polegała na wykazywaniu w deklaracjach podatkowych przez osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej gruntów opodatkowanych według stawki jak dla gruntów pozostałych w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego. Stwierdzone nieprawidłowości w 5 kontrolowanych jednostkach w latach 2009-2010 spowodowały uszczuplenie budżetu gmin na łączną kwotę 44.771 złotych.

W świetle przeprowadzonych w tym zakresie kontroli, należy stwierdzić, że podatnicy błędnie klasyfikowali część gruntów jako niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i opodatkowywali je stawką podatku jak od gruntów pozostałych. Ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 3<sup>15</sup> określił, że przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć, „grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b), chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych” Zatem zgodnie z przytoczoną definicją wszystkie grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, chyba że przedmiot opodatkowania nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności gospodarczej ze względów technicznych. W przytoczonej definicji ustawodawca przewidział również dwa wyjątki, a mianowicie nieruchomościami niezwiązanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej będącymi w posiadaniu przedsiębiorcy, są budynki mieszkalne i zajęte pod nie grunty oraz grunty pod jeziorami i grunty zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrownie wodne.

---

<sup>13</sup> Ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych ...

<sup>14</sup> Ibidem.

<sup>15</sup> Ibidem.

Innym przykładem stwierdzonej nieprawidłowości, była sytuacja w której organ podatkowy nie zastosował wyłączenia zawartego w art. 2 ust 3 pkt 2<sup>16</sup> i dopuścił do sytuacji w której grunty oznaczone w ewidencji gruntów i budynków klasyfikacją Wp (grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi) zostały opodatkowane wg stawki jak dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, czym zawyżono dochody budżetu gminy z tytułu podatku od nieruchomości za 2009 rok o kwotę 38.033 złotych. Wyłączenie zawarte w wyżej wymienionym przepisie skutkuje tym, że w przypadku posiadania przez podatnika gruntów oznaczonych w ewidencji gruntów i budynków symbolem Wp obowiązek podatkowy nie powstaje z mocy prawa a opodatkowanie tych gruntów jest nieprawidłowością.

### **2.3. Czynności kontrolne i sprawdzające organu podatkowego oraz wymogi formalne dokumentacji związanej z podatkiem od nieruchomości.**

Zagadnieniem nie bezpośrednio wprost związanym z obszarem wymiaru i poboru podatku od nieruchomości, nie mniej jednak o tyle istotnym w odniesieniu do ogółu zobowiązań podatkowych, że nie sposób o nim nie wspomnieć jest kontrola podatkowa u podatników wykonywana przez organy podatkowe pierwszej instancji w oparciu o dyspozycje art. 281 § 1 ordynacji podatkowej<sup>17</sup> W wyniku przeprowadzonych kontroli kompleksowych ujawniono, że w 4 jednostkach organ podatkowy za dany rok podatkowy nie przeprowadził ani jednej kontroli podatkowej u podatnika, tłumacząc się m.in., jak miało to miejsce w mieście Nysa, że: *„organ podatkowy nie przeprowadzał kontroli podatkowych, o których mowa w art. 281 § 1 ustawy ordynacja podatkowa, ponieważ prawidłowość określania przez podatników stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu stwierdzana była w wyniku oględzin nieruchomości oraz analizy akt, ewidencji gruntów i budynków gminy Nysa i innych dokumentów.”* W ocenie kontrolujących, kontrola podatkowa wykonywana w trybie art. 281 § 1 ordynacji podatkowej ma charakter kontroli zmierzającej do ustalenia stanu faktycznego i jego konfrontacji z tym co wykazał podatnik a przyjął organ podatkowy. W sytuacji gdy występowałyby rozbieżności pomiędzy tymi danymi, bądź organ powzięłby wątpliwość co do rzetelności danych wykazanych przez podatnika winien przeprowadzić kontrolę podatkową. Biorąc pod uwagę ponadto, że przedmiotem działania organu podatkowego są podatki lokalne, mające charakter roczny, wskazane by było aby kontrola podatkowa była przeprowadzana co najmniej raz do roku. Konkludując, nieprzeprowadzenie

---

<sup>16</sup> ibidem

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r., ordynacja podatkowa tekst jednolity (Dz. U. z 2005r. nr 8 poz. 60)



kontroli podatkowych u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych zwanych „kontrolowanymi” jest niezgodne z art. 281 § 1 ordynacji podatkowej.

Kontrola ujawniła, że w mieście Nysa organ podatkowy nie zwracał się do Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Opolu o wyznaczenie właściwego organu podatkowego do załatwienia spraw dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego dotyczących Burmistrza, Zastępców Burmistrza, Skarbnika ani osób wymienionych w art.132 § 2 ordynacji podatkowej<sup>18</sup> Ponadto ustalono, że decyzje wymiarowe w 2009 roku dla Burmistrza, Zastępców Burmistrza i ich współmałżonków wystawiał Skarbnik Gminy z upoważnienia Burmistrza a w 2010 roku decyzje wymiarowe dla Burmistrza i jednego z Zastępców Burmistrza i jego żony wystawił Skarbnik, natomiast decyzję wymiarową dla drugiego z Zastępców Burmistrza i jego żony wystawił w oparciu o upoważnienie Burmistrza pierwszy z Zastępców Burmistrza. Jak widać z powyższego, organ podatkowy jakim niewątpliwie jest Skarbnik czy zastępca Burmistrza działający z upoważnienia Burmistrza czyli organu podatkowego wydał decyzje wymiarowe dla tego samego organu podatkowego czyli Burmistrza i drugiego zastępcy Burmistrza. Takie działanie naruszyło dyspozycję art. 132 ordynacji podatkowej<sup>19</sup> ze względu na niewyłączenie się organu podatkowego od załatwiania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego dotyczących tego organu podatkowego.

Kolejną nieprawidłowością dość powszechnie stwierdzaną w protokołach kontroli była nieprawidłowość polegająca na tym, że organ podatkowy nie odnotowywał dokonania czynności sprawdzających na deklaracjach składanych przez podatników. Zgodnie z art. 126 w związku z art. 272 ordynacji podatkowej, organ podatkowy pierwszej instancji z zachowaniem zasady pisemności dokonuje czynności sprawdzających mających na celu: sprawdzenie terminowości składania deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów, stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów, ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Co warte podkreślenia nierzadko organy podatkowe pierwszej instancji odnotowywały na deklaracjach podatkowych przeprowadzenie czynności sprawdzających, czym zapewniały o ich formalnej poprawności a w wyniku kontroli przeprowadzonych przez inspektorów kontroli tychże deklaracji, ujawniane były nieprawidłowości polegające m.in. na: stosowaniu druków nieprzewidzianych

---

<sup>18</sup> Ibidem,

<sup>19</sup> Ibidem.

uchwałą rady gminy, obliczaniu podatku w oparciu o nieprawidłowe, niezgodne z uchwałą rady gminy stawki podatkowe, sporządzaniu deklaracji w sposób niespełniający wymogów druku określonego przez uchwałą rady gminy czy choćby popełnianiu przez podatników zwykłych omyłek rachunkowych. Reasumując powyższe, należy pamiętać, że „(...) czynności sprawdzające są porównywane do kontroli wstępnej (kameralnej), której istota polega na weryfikowaniu oraz konfrontowaniu informacji pochodzących z różnych źródeł (pismo Ministerstwa Finansów z dnia 28 maja 1998 r., RS-7250-942/OP/O/98/ZB, Prawo Przedsiębiorcy 1998, nr 43, s. 4, Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych 1998, nr 34, s. 37). (...) Czynności sprawdzające dotyczą jedynie trzech okoliczności: terminowości, formalnej poprawności dokumentów oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. To zaś oznacza, że w stosunku do potrzeb związanych z płatnością podatków i jej kontrolą, czynności sprawdzające mają charakter formalny i wstępny. (...)”<sup>20</sup> niemniej jednak w całym postępowaniu podatkowym pełnią oczywistą i bardzo ważną rolę gdyż „(...) pozwalają ograniczyć ryzyko związane z samoobliczaniem podatku oraz z obliczaniem wysokości zobowiązań podatkowych przez płatników. Dają bowiem możliwość skorygowania deklaracji podatkowej i zapobieżenia stosowaniu sankcji karnych skarbowych. Nie chronią jednak przed wystąpieniem innych dolegliwości (np. obowiązku zapłacenia odsetek za zwłokę).”<sup>21</sup>

### **3. Podsumowanie.**

Analiza stwierdzonych podczas kontroli kompleksowych nieprawidłowości pozwoliła wykazać, że w wyniku przeprowadzenia kontroli w zakresie obszaru dotyczącego wymiaru i pobory podatku od nieruchomości, w kontrolowanych jednostkach popełniano najczęściej błędy polegające na:

- niezachowaniu zasady powszechności opodatkowania (nieprawidłowości finansowe w wysokości 24.339zł),
- nieweryfikowaniu lub nierzetelnym weryfikowaniu deklaracji podatkowych (nieprawidłowości finansowe w wysokości 326.536,00zł),

---

<sup>20</sup> Dowgier Rafał, Etel Leonard, Kosikowski Cezary, Pietrasz Piotr, Popławski Mariusz, Presnarowicz Sławomir komentarz LEX 2011 Komentarz do art.272 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.05.8.60), [w:] C. Kosikowski (red.), L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX, 2011, wyd. IV.

<sup>21</sup> Tamże.

- ustalaniu lub określaniu wysokości zobowiązania podatkowego niezgodnie z obowiązującymi przepisami lub uchwałami rady gminy (nieprawidłowości finansowe w wysokości 32.233,66zł),
- nieprowadzeniu postępowania podatkowego w przypadku niezłożenia deklaracji podatkowej.

Uszczegółowiając ten katalog wskazać należy, że nieprawidłowości polegały na: braku złożenia informacji o nieruchomości lub braku złożenia deklaracji podatkowych, nieterminowym składaniu deklaracji, niesporządzaniu deklaracji przez podmioty do tego zobowiązane, przyjmowaniu nieprawidłowego okresu istnienia obowiązku podatkowego a także wykazywaniu w deklaracjach powierzchni gruntów niezgodnych z wynikającymi z ewidencji gruntów i budynków, wykazywaniu nieprawidłowych stawek opodatkowania, wykazywaniu przez osoby prawne powierzchni gruntów opodatkowanych według stawek jak od gruntów pozostałych oraz braku dokumentowania dokonywania czynności sprawdzających co w konsekwencji przekładało się na brak lub nierzetelne weryfikowanie deklaracji podatkowych.

Nieprawidłowością, która najczęściej towarzyszyła wyżej wymienionym oraz niejako podsumowywała wykonywane czynności a raczej bierność organów podatkowych, był zarzut stawiany przez inspektorów kontroli, formułowany wobec organu podatkowego o niekorzystaniu z uprawnienia do żądania złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub możliwości wezwania do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku oraz w razie powzięcia wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.<sup>22</sup>

Wydaje się, że główna przyczyna powstawania nieprawidłowości w świetle zgromadzonych wyników kontroli, przy założeniu że pomija się tu zamierzone lub nie działanie podatników, którzy można domniemywać nierzadko nie znają się na regulacjach prawnych dotyczących podatku od nieruchomości na tym samym poziomie profesjonalizmu i wiedzy prawniczej co organy podatkowe, leży właśnie po stronie organów podatkowych i ich służb. Organy te często działają z naruszeniem regulacji prawnych a także pomimo posiadania zazwyczaj pełnej dokumentacji w postaci aktów notarialnych, deklaracji, wyciągów z ewidencji gruntów i budynków lub innych przydatnych dokumentów wykorzystywanych w

---

<sup>22</sup> Art. 274a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r., ordynacja podatkowa ...

postępowaniu podatkowym, nie dokonują w sposób należyty i rzetelny weryfikacji deklaracji podatkowych, narażając się przez to w dużej mierze na powstawanie wyżej wskazanych nieprawidłowości. Taki czynnik ryzyka jakim jest brak należytej staranności, naraża budżety gmin na niemałe straty finansowe z tytułu zmniejszonych wpływów z podatku od nieruchomości. Pośrednio nie bez znaczenia jest fakt, przeprowadzania małej ilości kontroli podatkowych w trybie art. 281 § 1 ordynacji podatkowej. Wszakże w większości przypadków organy podatkowe dopełniały obowiązku przeprowadzenia tychże kontroli jednak nierzadko ich liczba oscylująca w okolicach 10 – 20 kontroli podatkowych w danym roku podatkowym, wydaje się być co najmniej mała w odniesieniu do ilości podatników. Takie działanie organów podatkowych budzi wątpliwości, gdyż efekt przeprowadzanych kontroli podatkowych zazwyczaj kończył się zmianą wysokości wymiaru podatku. Zatem zwiększenie zarówno intensywności kontroli podatkowych oraz bardziej rzetelne dokonywanie czynności sprawdzających niewątpliwie wpłynęłyby na zmniejszenie stwierdzanych w trakcie kontroli kompleksowych nieprawidłowości związanych z wymiarem i poborem podatku od nieruchomości.

Starszy Inspektor Kontroli Przemysław Sparczyński