3

RZECZPOSPOLITA POLSKA

SZEF CENTRALNEGO BIURA ANTYKORUPCYJNEGO

Andrzej Stróżny

R2-4425|20

Warszawa, 18 czerwca 2020 r.

URZĄD MIEJSKI w Kolbuszowej
SEKRETARIAT BURMISTRZA
Wpł. dn. 2020-07-03 roku
Zał. .....
podpis 13164

egzemplarz nr 1

Burmistrz Kolbuszowej

Pan Jan Zuba

W związku z przeprowadzonym w okresie od 8 maja 2019 r. do 5 lutego 2020 r. przez funkcjonariuszy Delegatury Centralnego Biura Antykorupcyjnego w Rzeszowie postępowaniem kontrolnym w zakresie *udzielania wybranym osobom fizycznym i prawnym ulg w spłacie zaległego podatku przez Burmistrza Kolbuszowej w latach 2012-2018* oraz umotywowanymi zastrzeżeniami do protokołu kontroli zawartymi w piśmie z 12 lutego 2020 r., działając w oparciu o art. 45 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz. U. z 2019 r., poz. 1921), zwanej dalej „ustawą o CBA", po dokonaniu analizy zastrzeżeń do protokołu kontroli przedstawiam swoje stanowisko w tej sprawie.

1. **Odnośnie zastrzeżenia dotyczącego podejmowania przez organ podatkowy wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia spraw w postępowaniach podatkowych, jak również zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego (strona 1 zastrzeżeń).**

   Kontrolowany podniósł, że w toku postępowań podatkowych podjął wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz zebrał i w sposób wyczerpujący rozpatrzył materiał dowodowy.

   Ustosunkowując się do zastrzeżenia Kontrolowanego należy na wstępie zaznaczyć, że – jak wynika z udostępnionej kontrolującym dokumentacji – w 18 przypadkach organ podatkowy zdecydował o przyznaniu ulgi, nie pozyskując uprzednio stosownych informacji na temat sytuacji finansowej podatnika. W części spośród zakwestionowanych postępowań brak było w tym zakresie jakiejkolwiek dokumentacji, zaś w pozostałych, dokumentacja była szczątkowa. Składające się na nią protokoły przesłuchania strony oraz dokumenty finansowe (często niepełne, bądź dotyczące jedynie krótkiego okresu), nie dawały wystarczającej wiedzy na temat rzeczywistych możliwości finansowych podatnika.

   Zaniechanie przez organ podatkowy podjęcia czynności zmierzających do zebrania pełnego materiału dowodowego – zwłaszcza w sytuacji, gdy strona powołuje się na określone i ważne dla niej okoliczności – należy rozpatrywać w kategorii naruszenia art. 122 oraz art. 187 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm.). Dopiero bowiem po dokonaniu wnikliwej i wszechstronnej oceny okoliczności sprawy, na podstawie analizy całokształtu materiału dowodowego, organ podatkowy może zdecydować, jakie dowody posłużą do ustalenia okoliczności faktycznych. Obszerne i wyczerpujące zbadanie wszystkich okoliczności faktycznych daje finalnie podstawę do

późniejszych rozważań i ewentualnego stwierdzenia zaistnienia ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Bez szczegółowej wiedzy na temat sytuacji podatnika organ nie jest w stanie obiektywnie stwierdzić, czy zaistniała sytuacja uzasadnia zastosowanie ulgi w postaci umorzenia zaległości podatkowej.

Z uwagi na przedstawione powyżej przesłanki nie uwzględniam zastrzeżenia Kontrolowanego w całości.

2. **Odnośnie zastrzeżenia dotyczącego dostrzeżenia przez organ podatkowy uzasadnionego ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego w pozytywnie rozpatrzonych wnioskach podatników o zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (strona 1 zastrzeżeń).**

Kontrolowany podniósł, że w pozytywnie rozpatrzonych wnioskach, dotyczących zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, organ dostrzegł uzasadniony ważny interes podatnika lub interes publiczny, wskazując przy tym, że ważny interes publiczny oceniał wielopłaszczyznowo, każdorazowo rozważając skutki udzielenia bądź nieudzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Zdaniem Kontrolowanego nie można tracić z pola widzenia, że np. likwidacja zakładu pracy i związane z nią zwiększenie bezrobocia wśród mieszkańców gminy prowadziłoby w konsekwencji do pomniejszenia wpływów podatkowych gminy, wzrostu liczby osób korzystających z pomocy społecznej i zdrowotnej (finansowanej z budżetu gminy) czy nasilenia zachowań patologicznych (alkohol, narkotyki, dewastacje, rozboje), w związku z ograniczeniem ofert zagospodarowania wolnego czasu mieszkańców gminy, a zwłaszcza dzieci i młodzieży.

W ocenie Kontrolowanego nie wystarczy stwierdzić, że w interesie państwa (gminy) było/jest zapewnienie ściągalności podatków, ale należy też uwzględnić następstwa odmowy udzielenia ulgi w sferze życia społecznego, które mogły negatywnie wpłynąć na obszary działalności gminy w korespondencji z art. 7 ust. 1 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r., poz. 713 t.j.), stanowiącym o zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty.

Odnosząc się do zastrzeżenia Kontrolowanego w pierwszej kolejności należy wskazać, że nieprawidłowości w tym zakresie sformułowane zostały w oparciu o zgromadzoną przez organ podatkowy dokumentację, która w wielu przypadkach nie była kompletna (lub nie było jej wcale). Taki stan rzeczy czyni obiektywnie niemożliwym wskazanie podstaw potwierdzenia przez organ konkretnych okoliczności zgłaszanych przez podatnika i zakwalifikowania ich w ramach ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego.

W celu stwierdzenia zaistnienia ustawowego kryterium ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, organ podatkowy nie jest ograniczony informacjami (argumentami) przedkładanymi przez podatnika, natomiast obowiązany jest podjąć wszelkie działania niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, czego w rozważanych przypadkach nie uczynił. Warto w tym miejscu podkreślić, że pomimo uznaniowości, będącej kompetencją organu podatkowego, nie może być ona utożsamiana z dowolnością. Jak wynika z wyroku WSA w Gliwicach z dnia 12 grudnia 2019 r. (sygn. akt I SA/Gl 891/19), gdy w sprawie nie wystąpiły okoliczności nagłe i niezależne od postępowania podatnika, to w interesie społecznym nie leży wówczas *„(...) przyznanie ulgi w postaci umorzenia zaległości podatkowych wraz z odsetkami, gdyż byłoby to pewnego rodzaju „premiowaniem", stawianiem w uprzywilejowanej pozycji podatników nierzetelnie wykonujących obowiązki, w stosunku do osób terminowo regulujących swoje zobowiązania względem budżetu państwa"*. Warto również wskazać, iż *„konieczność spłaty zobowiązań cywilnoprawnych nie może uzasadniać udzielenia ulgi w spłacie podatku. Nie może być bowiem tak, że wskutek zaciągniętych kredytów i konieczności zaspokojenia innych roszczeń, gmina będzie trakto-*

wana gorzej niż inni wierzyciele" (wyrok WSA w Olsztynie z 30 października 2019 r., I SA/Ol 70/19).

Warto przy tym wskazać, że kontrolujący, dokonując oceny ustalonych nieprawidłowości związanych z brakiem przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, warunkującej zastosowanie przez Burmistrza Kolbuszowej ulg w przypadkach wyszczególnionych w protokole kontroli, swoje ustalenia oparli na obiektywnych danych, w tym m.in. na uzyskanych z Urzędu Skarbowego informacjach na temat dochodów podatników, wobec których zastosowana została zakwestionowana ulga.

Z uwagi na przedstawione powyżej przesłanki nie uwzględniam zastrzeżenia Kontrolowanego w całości.

3. **Odnośnie zastrzeżenia dotyczącego sformułowania przez organ podatkowy uzasadnień faktycznych i prawnych decyzji przy uwzględnieniu zebranych w toku postępowań podatkowych informacji, faktów i dowodów (strona 1 zastrzeżeń).**

Kontrolowany podniósł, że w decyzjach sformułował uzasadnienia faktyczne i prawne uwzględniające zebrane w toku postępowań podatkowych informacje, fakty i dowody.

Odnosząc się do uwag Kontrolowanego należy wskazać, iż niezależnie od rodzaju podmiotu jakiemu udziela się ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, zgodnie z art. 210 § 1 pkt 6 ustawy Ordynacja podatkowa decyzja winna zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne. W myśl § 4 ww. artykułu uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa. Co ważne, uzasadnienie do decyzji winno być zawsze sporządzone, nawet gdy decyzja w całości uwzględnia żądanie strony (art. 210 § 5 ustawy - Ordynacja podatkowa).

Niniejszą problematykę doprecyzowuje przytoczone w protokole kontroli stanowisko NSA w Warszawie z dnia 23 października 1998 r. (sygn. akt. SA/Ka 225/97), według którego uzasadnienie powinno w szczególności zawierać *„ocenę zebranego w postępowaniu materiału dowodowego, dokonaną przez organ wykładnię stosowanych przepisów oraz ocenę przyjętego stanu faktycznego w świetle obowiązującego prawa"*. W powyższym orzeczeniu NSA podniesiono, że brak prawidłowego uzasadnienia decyzji *„uniemożliwia* [..] – *w przypadku jej zaskarżenia - ustalenie, czy organ nie przekroczył granic przyznanego mu uznania administracyjnego, gdyż to swobodne uznanie nie może być wszakże tożsame z dowolnością"*. Według innego orzeczenia NSA, z decyzji powinno jednoznacznie wynikać *„jakie okoliczności danego stanu faktycznego odpowiadają którym z fragmentów normy prawnej zastosowanej w sprawie"* (Wyrok NSA w Warszawie z 18 maja 2000 r., sygn. V SA 2762/99).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy należy podkreślić, że decyzje Burmistrza Kolbuszowej, w których stwierdzono naruszenie art. 210 § 4 w zw. z art. 210 § 1 pkt 6 ustawy Ordynacja podatkowa, zawierały jedynie krótkie, ogólnikowe uzasadnienia, z których nie wynikało, które fakty organ uznał za udowodnione, którym dowodom dał wiarę, a którym – i dlaczego – nie. W świetle zaprezentowanego orzecznictwa nie ulega wątpliwości, że takie uzasadnienia nie spełniają przesłanek zawartych w art. 210 § 1 pkt 6 w zw. z art. 210 § 4 wspomnianej ustawy.

Z uwagi na przedstawione powyżej przesłanki nie uwzględniam zastrzeżenia Kontrolowanego w całości.

4. **Odnośnie zastrzeżenia dotyczącego przedstawionych w protokole danych z rocznych deklaracji podatkowych, które nie zawierają informacji odnośnie odliczenia od dochodu strat z lat ubiegłych i innych odliczeń (strona 1 i 2 zastrzeżeń).**

W ocenie Kontrolowanego przedstawione w protokole kontroli dane z rocznych deklaracji podatkowych (stowarzyszeń, fundacji, przedsiębiorców) nie zawierają informacji odnośnie odliczenia od dochodu strat z lat ubiegłych i innych odliczeń, co w połączeniu z brakiem odniesień do sprawozdań finansowych, bilansu czy rachunku zysków i strat tych podmiotów nie pozwala na nakreślenie pełnego i właściwego ich obrazu. Ponadto Kontrolowany stoi na stanowisku, że sformułowania użyte w protokole, np.:

- *„Jak wynika z powyższych informacji sytuacja finansowa (...) kształtowała się w różny sposób"*;
- *„Jak wynika z powyższych informacji sytuacja finansowa spółki nie kształtowała się w jednolity sposób – raz był to dochód, innym razem strata"*;
- *„Jak wynika z powyższych informacji sytuacja podatnika, mając na względzie osiągane dochody, kształtowała się w zmienny sposób, w większości notując stratę z działalności gospodarczej"*;

świadczą o dualizmie wniosków zawartych w protokole i są niezrozumiałe dla organu podatkowego.

Odnosząc się do zastrzeżenia należy na wstępie zauważyć, że – jak wynika z dokumentacji udostępnionej przez Kontrolowanego – organ podatkowy, rozpatrując wnioski o udzielenie ulgi w zapłacie podatku, nie badał sprawozdań finansowych zainteresowanych podmiotów, nie przeprowadzając tym samym niezbędnego rozpoznania ich sytuacji finansowej. Analiza, na podstawie której stwierdzano zaistnienie ustawowych przesłanek udzielenia ulg w zapłacie podatku, obarczona była zatem fundamentalną wadą. Sytuacja finansowa podatnika jest bowiem istotnym wskaźnikiem przy badaniu zaistnienia przesłanek uzasadniających udzielenie ulg w oparciu o art. 67a ustawy Ordynacja podatkowa.

W toku kontroli uzyskano niezbędną dokumentację z urzędu skarbowego, która pozwoliła ocenić sytuację finansową podatników będących beneficjentami udzielonych ulg. Ocena ta z oczywistych względów miała charakter ogólny – nie mogła zastąpić wyczerpującego rozpoznania, które powinien przeprowadzić Kontrolowany. Warto przy tym zaznaczyć, że kontrolujący, dokonując ustaleń w zakresie stanu faktycznego, wzięli pod uwagę nie tylko dochód podatnika w roku, w którym została wydana decyzja, lecz także dochód za rok poprzedni (wiele decyzji było wydanych w I połowie danego roku). Użyte w protokole kontroli sformułowania, które w ocenie Kontrolowanego miałyby świadczyć o dualizmie wniosków, posłużyły jedynie do podsumowania informacji przekazanych przez urząd skarbowy.

Z uwagi na przedstawione powyżej przesłanki nie uwzględniam zastrzeżenia Kontrolowanego w całości.

5. **Odnośnie zastrzeżenia dotyczącego pominięcia ważnych aspektów dotyczących podmiotów, którym udzielono ulgi w spłacie podatku (strony 2-6 zastrzeżeń).**

Według Kontrolowanego, w protokole kontroli pominięto niezmiernie ważne aspekty dotyczące beneficjentów udzielonych ulg, wskazując jednocześnie na charakter prowadzonej przez nie działalności.

Odnosząc się do zastrzeżenia, należy na wstępie zaznaczyć, iż zgodnie z art. 44 ust. 2 ustawy o CBA, obligatoryjnymi elementami protokołu kontroli są opis stanu faktycznego i ocena ustalonych nieprawidłowości. Przywołany przepis nie nakłada na kontrolujących

obowiązku zawierania w protokole wszelkich informacji, które zostaną pozyskane w toku kontroli. W protokole umieszcza się jedynie informacje istotne dla zakresu prowadzonego postępowania.

Nie można zgodzić się z twierdzeniem Kontrolowanego, jakoby opisana przez niego sytuacja wskazanych podatników (podmiotów, które w swoich założeniach uwzględniają w szerokim zakresie działalność na rzecz społeczności lokalnej), nie została wzięta pod uwagę przez kontrolujących przy sporządzaniu protokołu kontroli. Należy podkreślić, że udzielenie przez Kontrolowanego ulg stowarzyszeniom, fundacjom oraz spółdzielniom, nie zostało zakwestionowane w zakresie ewentualnego naruszenia przepisu art. 67a ustawy Ordynacja podatkowa. Nie ulega jednak wątpliwości, że organ podatkowy powinien podjąć niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego, a także sporządzić uzasadnienie faktyczne i prawne decyzji – czego w omawianych przypadkach nie uczynił.

Odnosząc się z kolei do uwag Kontrolowanego dotyczących zaistnienia u wybranych przedsiębiorców problemów z płynnością finansową, należy zwrócić uwagę, że prowadząc działalność gospodarczą podatnik winien zważać na wysokość dochodów, obciążenia, jak i zabezpieczyć środki na ten cel (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 7 maja 2009 r., I SA/OL 157/09). Znaczna część podmiotów działających na rynku zmaga się z różnego rodzaju problemami i trudnościami, jednakże jest to wpisane w ramy ryzyka prowadzenia działalności. Dopiero problemy charakteryzujące się *„nieprzewidywalnością i niezależnością od sposobu postępowania podatnika"* (wyrok WSA w Lublinie z dnia 6 listopada 2019 r., I SA/Lu 379/19) mogą być podstawą do administracyjnego uznania zaistnienia ważnego interesu podatnika i udzielenia zwolnienia z uiszczenia należnego podatku. Gdyby obowiązek płacenia podatków miał być uzależniony od samego faktu wystąpienia trudnej sytuacji finansowej, to ustawodawca wprowadziłby takie wyłączenia przedmiotowe (np. kryterium dochodowe poniżej którego nie powstaje obowiązek podatkowy, fakt pozostawania bezrobotnym).

Z uwagi na przedstawione powyżej przesłanki nie uwzględniam zastrzeżenia Kontrolowanego w całości.

Zgodnie z zapisem art. 45 ust. 7 i 8 ustawy o CBA, Kontrolowany lub osoba przez niego upoważniona może odmówić podpisania protokołu kontroli, składając – w terminie 7 dni od dnia otrzymania niniejszego stanowiska – pisemne wyjaśnienie tej odmowy.

z up.

Zastępca Szefa
Centralnego Biura Antykorupcyjnego
Bogdan Sakowicz