

Prof. dr hab. Leonard Etel  
Uniwersytet w Białymstoku

## **Wykaz podmiotów, którym gminne organy podatkowe udzieliły ulg w zakresie podatków i opłat samorządowych**

I W ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>1</sup> pozostawiono w wersji prawie niezmienionej regulacje dotyczące obowiązku podawania do publicznej wiadomości wykazu osób i jednostek, którym udzielono ulg w podatkach i opłatach stanowiących dochód budżetów samorządowych. Może to dziwić z uwagi na to, że regulacje te były przyczyną licznych problemów interpretacyjnych występujących na gruncie poprzedniej ustawy o finansach publicznych. W literaturze wskazywano na szereg mankamentów tych unormowań i potrzebę ich sprecyzowania<sup>2</sup>. Pomimo to nie zdecydowano się na wprowadzenie żadnych zmian, zachowując ich „stare” brzmienie. W ten sposób do nowej ustawy o finansach publicznych przeniesione zostały istniejące wcześniej i trudne do jednoznacznego rozstrzygnięcia problemy, które są przedmiotem niniejszej publikacji.

II Zgodnie z art. 37 ust. 1 powołanej ustawy o finansach publicznych, zarząd jednostki samorządu terytorialnego jest m.in. zobowiązany podać do publicznej wiadomości, w terminie do końca maja danego roku za rok poprzedni, wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, którym w zakresie podatków i 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.

Ten - wydawałoby się - niezbyt skomplikowany przepis, na etapie jego praktycznej realizacji wywołuje liczne wątpliwości i pytania. Zasadniczą tego przyczyną jest jego niski poziom legislacyjny, co może dziwić zwłaszcza w odniesieniu do bardzo zbliżonych regulacji nakładających obowiązek upubliczniania tego rodzaju danych w odniesieniu do podatków zasilających budżet państwa (art. 36). Przepis ten jest zredagowany bardzo przyzwoicie i przez to jest łatwy w stosowaniu przez państwowe organy podatkowe. Nie mogą jednak korzystać z tych unormowań – a szkoda – gminne organy podatkowe, w odniesieniu do wykazów ulg w zakresie podatków i opłat samorządowych.

---

<sup>1</sup> Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.

<sup>2</sup> L. Etel, R. Dowgier, Wykaz podmiotów, którym udzielono ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 6.

III Na samym wstępie należy odpowiedzieć na pytanie o to, jakie podmioty są objęte tym wykazem. Z przytoczonego przepisu wynika, że są to osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne, którym udzielono ulg podatkowych. Tak więc nie ma wątpliwości, że będą to podatnicy podatków i opłat samorządowych, którzy skorzystali z tych preferencji podatkowych. Należy jednak zwrócić uwagę, że przewidziane w ordynacji podatkowej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych dotyczą także płatników, inkasentów, spadkobierców oraz osób trzecich<sup>3</sup>. Mogą oni, na warunkach określonych w art. 67a o.p., ubiegać się o niektóre ze wskazanych tam ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Stąd też gminny organ podatkowy zobowiązany jest objąć omawianym wykazem nie tylko podatników, ale i pozostałe podmioty, którym udzielono ulg w spłacie ich zobowiązań.

IV Kolejny problem związany jest z rozumieniem zwrotu „udzielono ulg, odroczeń, umorzeń, lub rozłożono na raty”. Wszystkie wskazane instytucje są w literaturze przedmiotu określane jako ulgi podatkowe<sup>4</sup>. Dlaczego zatem w analizowanym przepisie ustawodawca zdecydował się obok ulg podatkowych wskazać na umorzenia, odroczenia i rozłożenia na raty? Jest to wg mnie niepotrzebne komplikowanie rzeczy prostych, co jednak na szczęście w tym przypadku nie wywołuje negatywnych następstw. Organ podatkowy powinien wykazem objąć wszelkie ulgi podatkowe, przyznane na wniosek w formie decyzji organu podatkowego<sup>5</sup>. Będą to więc nie tylko ulgi w spłacie podatków, (a więc umorzenie, odroczenie i rozłożenie na raty - art. 67a ordynacji podatkowej), ale również inne ulgi udzielone w formie decyzji na wniosek podatnika, których jest dosyć dużo w ustawie o podatku rolnym. Są to:

- ulga polegająca na obniżeniu podatku w pierwszym roku po upływie okresu zwolnienia, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 4, 5 i 6 (w związku z nabyciem lub objęciem w trwałe zagospodarowanie gruntów przeznaczonych na utworzenie lub powiększenie gospodarstwa rolnego do 100 ha, gruntów gospodarstw rolnych powstałych z zagospodarowania nieużytków oraz gruntów gospodarstw rolnych otrzymanych w drodze wymiany lub scalenia) o 75% i w drugim roku o 50% (art. 12 ust. 6);
- tzw. ulga inwestycyjna (art. 13);
- tzw. ulga żołnierska (art. 13a);

---

<sup>3</sup> Ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a o.p., na mocy odesłania w art. 67e o.p. udzielać można także płatnikom i inkasentom (z wyjątkiem umorzenia), spadkobiercom podatnika lub płatnika oraz osobom trzecim.

<sup>4</sup> W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002, s. 5 i nast.; W. Nykiel (w:) L. Etel (red.) Prawo daninowe, t. III Systemu Prawa Finansowego, Warszawa 2010, s. 35.

<sup>5</sup> Ulga podatkowa może także przysługiwać podatnikowi z mocy prawa, bez konieczności wydania decyzji przez organ podatkowy. Oznacza to, że do jej zastosowania wystarczające jest spełnienie ustawowych przesłanek. Podmioty, które uzyskały tego typu ulgi, nie są objęte analizowanym wykazem.

- ulga związana z wystąpieniem klęski żywiołowej (art. 13c).

We wszystkich ww. przypadkach, zgodnie z art. 13d ustawy o podatku rolnym, ulga stosowana jest na podstawie decyzji wydanej przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta) na wniosek podatnika. Ten tryb udzielania ulgi uzasadnia jej uwzględnienie w omawianym wykazie.

Od wyżej wskazanych ulg należy odróżnić zwolnienia przyznawane na wniosek w formie decyzji. W takiej formie są przyznawane zwolnienia określone w art. 12 ust. 1 pkt 3-7 oraz w art. 12 ust. 2 ustawy o podatku rolnym. Zwolnienie od podatku nie może być utożsamiane z ulgą podatkową, co jest szeroko uzasadnione w literaturze przedmiotu<sup>6</sup>. Różnice pomiędzy ulgą i zwolnieniem są także widoczne na gruncie powołanej ustawy o podatku rolnym<sup>7</sup>.

W związku z powyższym trzeba stwierdzić jednoznacznie, że wykazem powinny być objęte zarówno podmioty, którym udzielono ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie ordynacji podatkowej, jak i na podstawie decyzji przyznającej ulgę uregulowaną w ustawie o podatku rolnym.

V W analizowanym przepisie wątpliwości wzbudza także sformułowanie, zgodnie z którym wykazem objęte są ulgi „w zakresie podatków i opłat”. Nie ma wątpliwości, że np. odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie go na raty mieści się w tym „zakresie”. Problemy pojawiają się wówczas, gdy ulga dotyczy np. odsetek od zaległości podatkowych, które mogą być samodzielnie przedmiotem decyzji uznaniowej organu podatkowego. Można wskazać zarówno na argumenty przemawiające za objęciem wykazem takiej ulgi,<sup>8</sup> jak i temu przeciwne<sup>9</sup>. Ścisłe trzymanie się literalnego brzmienia analizowanego przepisu wskazuje, że tylko ulga dotycząca „podatku” lub „opłaty” powinna być uwzględniona w wykazie. Podatek i opłata mają swoje definicje o charakterze systemowym i nie ma wątpliwości, że nie mogą być utożsamiane z odsetkami od zaległości podatkowych. Biorąc pod uwagę cel analizowanej regulacji, a więc podanie do publicznej wiadomości, komu władza lokalna udzieliła szeroko rozumianych preferencji podatkowych, ulgi w zakresie odsetek od zaległości są tożsame z ulgami w zakresie podatków. Stąd też powinny być objęte wykazem. Pomimo istnienia

---

<sup>6</sup> L. Etel (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2008, s. 34.

<sup>7</sup> W art. 13e ustawy o podatku rolnym, gdzie mowa jest zarówno o zwolnieniach, jak i o ulgach. Podobnie jest w art. 12 ust. 6 tej ustawy, gdzie wyraźnie odróżnia się 5-letnie zwolnienie od następujących po nim ulg w tym podatku.

<sup>8</sup> R. Trykozko, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2010, s. 81.

<sup>9</sup> L. Etel, R. Dowgier, Wykaz..., op. cit.

wątpliwości, należy przychylić się do poglądu, zgodnie z którym udzielone ulgi w spłacie odsetek powinny być traktowane na równi z innymi ulgami podatkowymi<sup>10</sup>.

Wykazem objęte powinny być także ulgi, których przedmiotem jest zaległość podatkowa oraz opłata prolongacyjna. Jednym z rodzajów ulg podatkowych, o którym mowa w analizowanym przepisie, jest umorzenie. Ulga ta jest unormowana w art. 67a § 1 pkt 3 ordynacji podatkowej. Może ona być stosowana jedynie w odniesieniu do zaległości podatkowych, odsetek oraz opłaty prolongacyjnej. Nie można umorzyć podatku do momentu upływu terminu jego płatności. Po upływie tego terminu staje się on zaległością podatkową, która może być w całości lub części umorzona. Uzasadnia to wcześniej sformułowane twierdzenie, że wykazem powinny być objęte ulgi, których przedmiotem są podatki, opłaty (w tym prolongacyjna), zaległości podatkowe oraz odsetki od niezapłaconych w terminie podatków i opłat.

VI Kolejny problem wymagający rozstrzygnięcia dotyczy umorzeń podatków i opłat. W wykazie powinno być w odniesieniu do tej ulgi w spłacie podane nie tylko oznaczenie podmiotu, który z niej skorzystał, ale także dodatkowo wskazanie wysokości umorzonych kwot oraz przyczyn umorzenia. Co do przyczyn umorzenia, to należy bazować na ustawowo określonych w ordynacji podatkowej przesłankach, które decydują o zastosowaniu tej ulgi, a mianowicie: „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”(art. 67a § 1). Takie przesłanki są także wskazane w ustalonym przez Ministra Finansów wzorze wykazu stosowanego w odniesieniu do podatków państwowych<sup>11</sup>.

Nie można w analizowanym wykazie podawać szczegółowych informacji uzasadniających w konkretnych przypadkach zastosowanie ulgi (np. trudna sytuacja finansowa podatnika, choroba, pożar itp.). Naruszałoby to dane chronione tajemnicą skarbową. Nie ma żadnych wątpliwości co do tego, że przyczyny umorzenia odnoszone są do poszczególnych podmiotów, którym udzielono ulgi podatkowej. Tak też powinny być wykazywane kwoty umorzeń. Nie można się zgodzić z prezentowanym w literaturze poglądem, zgodnie z którym w wykazie powinna być podana wyłącznie kwota umorzonych podatków (jak rozumiem - łącznie), bez wskazywania, ile umorzono danemu podmiotowi<sup>12</sup>. Wg mnie w przypadku umorzeń brzmienie przepisu wskazuje na konieczność podania kwoty i przyczyny umorzenia

---

<sup>10</sup> Podobnie E. Ruśkowski (w:) E. Ruśkowski, J. Salachna (red.), Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2010, s. 143; M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Wrocław 2010, s. 110.

<sup>11</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lutego 2010 r. w sprawie wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłaty prolongacyjne w kwocie przewyższającej 5.000 zł (Dz. U. Nr 22, poz. 112).

<sup>12</sup> R. Trykozko, Ustawa... , op. cit., s. 81.

w odniesieniu do konkretnego podatnika, który z tej preferencji skorzystał. Nie można bowiem oderwać od podatnika przyczyny umorzenia mu podatku, a przez to i kwoty. Przyczyny umorzeń mają charakter indywidualny i nie mogą być podawane „łącznie” w odniesieniu do wszystkich podmiotów, którym umorzono podatek lub opłatę. Nie można z jednej strony indywidualizować przyczyn umorzenia, a jednocześnie podawać skumulowaną kwotę dokonanych umorzeń wszystkim podmiotom objętym wykazem. Za „indywidualnym” podawaniem kwot i przyczyn umorzeń przemawia także przyjęte w tym zakresie unormowanie dotyczące podatków państwowych<sup>13</sup>. Wzór zawartego w tym akcie wykazu nie pozostawia wątpliwości, że zarówno kwota umorzenia, jak i jego przyczyna (powód), muszą być podane w odniesieniu do konkretnego podmiotu.

Wykazem objęte są jedynie te podmioty, którym udzielono ulg w kwocie przewyższającej **łącznie** 500 zł. Oznacza to, że organ podatkowy musi zsumować kwoty ulg udzielone podatnikowi w ciągu roku. Jeżeli kwota powstała po zsumowaniu umorzeń zaległości np. w trzech podatkach przekracza 500 zł, podatnik taki powinien być objęty wykazem. Ustalając kwotę przyznanych umorzeń należy zsumować nie tylko należności główne (kwoty zaległości), ale i kwoty odsetek od tych zaległości.

W związku z powyższymi ustaleniami należy stwierdzić, że jedynie w przypadku umorzenia zaległości podatkowej na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 ordynacji podatkowej omawiany wykaz będzie składał się z czterech elementów: danych identyfikujących beneficjenta, rodzaju preferencji (umorzenie), kwoty umorzenia, przyczyn umorzenia. W przypadku innych ulg wykaz powinien się ograniczać jedynie do wskazania podmiotu, który z preferencji korzysta oraz rodzaju preferencji (odroczenie, rozłożenie na raty, inne ulgi).<sup>14</sup>

VII W analizowanym art. 37 warty zauważenia jest ust. 2, z którego wynika, że podanie do publicznej wiadomości wykazu podmiotów, którym udzielono ulg podatkowych, nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej. Wcześniej tego zastrzeżenia nie było, co mogło wzbudzać niepotrzebne obawy co do dopuszczalności upublicznienia danych podatnika i udzielonych mu preferencji podatkowych. Należy podkreślić, że nie prowadzi do naruszenia tajemnicy skarbowej podanie do wiadomości publicznej jedynie danych, o których mowa jest w art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. f) ustawy o finansach publicznych. Sporządzając wykaz należy zwrócić uwagę na to, że może on zawierać jedynie następujące informacje:

---

<sup>13</sup> Zob. załącznik do powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 lutego 2010 r. w sprawie wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym umorzono zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłaty prolongacyjne w kwocie przewyższającej 5.000zł.

<sup>14</sup> L. Etel, R. Dowgier, Wykaz... , op. cit.

- określenie podmiotu korzystającego z ulgi (imię i nazwisko lub nazwa; dopuszczalne jest podanie miejscowości, gdzie znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba osoby lub jednostki);
- rodzaj ulgi;
- wskazanie wysokości umorzonych kwot;
- wskazanie przyczyn umorzenia.

Inne dane indywidualne podatnika nie mogą być objęte wykazem, ponieważ są objęte tajemnicą skarbową. Dostęp do tych danych mają jedynie podmioty określone w dziale VII ordynacji podatkowej – „Tajemnica skarbową”. Wśród tych podmiotów nie ma radnych – członków komisji rewizyjnych, którzy w praktyce dosyć często występują do organów podatkowych z żądaniem przedstawienia danych indywidualnych zawartych w deklaracjach lub aktach podatników, którym udzielono ulg podatkowych<sup>15</sup>. Osoby te nie mają prawa dostępu do tych danych. Ich udostępnienie wiąże się z odpowiedzialnością karną przewidzianą w art. 306 ordynacji podatkowej.

VIII W obowiązujących regulacjach dotyczących omawianego wykazu w dalszym ciągu nie ma określonej jego formy i trybu podania do publicznej wiadomości. W związku z tym organy gminy mają dużą swobodę w uregulowaniu tych kwestii<sup>16</sup>. Może to być przedmiotem uchwały podjętej na podstawie art. 18 ust. 1 oraz art. 40 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym, gdzie określony będzie wzór tego wykazu, zasady jego podawania do publicznej wiadomości oraz okres, przez który wykaz taki będzie dostępny publicznie. Problematyka ta

---

<sup>15</sup> Taka właśnie sprawa była przedmiotem pisma z dnia 5 maja 2008 r. Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie (K-0542/31/MK/08, „Biuletyn RIO w Szczecinie” 2008.2.103), które zachowało aktualność, pomimo zmiany stanu prawnego. RIO stwierdza, iż indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów, a także akta postępowania podatkowego oraz dokumentacja rachunkowa organu podatkowego, zgodnie z art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), objęte są tajemnicą skarbową. W przedmiotowej sprawie, przepisy ustawy zobowiązują Burmistrza do przestrzegania cytowanej tajemnicy skarbowej. Dostęp do akt podatkowych jest ściśle reglamentowany przepisami art. 297-299 wyżej wymienionej ustawy - Ordynacja podatkowa oraz przepisami innych ustaw. W wykazie organów, w tym organów kontrolnych uprawnionych do dostępu do akt podatkowych, nie jest wymieniona komisja rewizyjna jednostki samorządu terytorialnego. Ze względu na powyższe ograniczenia, Komisja Rewizyjna ma jedynie możliwość wglądu do danych jawnych określonych przepisami art. 14 pkt 2 lit. e oraz lit. f ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104, z późn. zm.), zawartych w wykazie 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 500 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia oraz wykazie osób prawnych i fizycznych, którym udzielono pomocy publicznej.

<sup>16</sup> Zob. C. Kosikowski, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2008, s. 144. Podobny pogląd jest zawarty w piśmie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2006 r. (ST1-4834-598/06). „Skoro więc ustawodawca zdecydował o wprowadzeniu ogólnej zasady jawności, jako obligatoryjnej w działalności jednostek samorządu terytorialnego, to są one obowiązane ją respektować, natomiast ustalenie sposobu realizacji tej zasady należy już do organów jednostek samorządu terytorialnego, przy uwzględnieniu powszechnie obowiązujących przepisów.”

może być również uregulowana w zarządzeniu wydanym przez wójta, burmistrza, prezydenta, na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym<sup>17</sup>.

Wydaje się jednak, że najlepszym sposobem podania do publicznej wiadomości tego wykazu jest umieszczenie go w Biuletynie Informacji Publicznej. Wykaz jest elementem składowym szerszej informacji dotyczącej prowadzonej gospodarki finansowej w roku ubiegłym (art. 37 ust. 1 pkt 2). Informacja ta stanowi informację publiczną w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (u.d.i.p.)<sup>18</sup>. Jednakże wójt, burmistrz (prezydent miasta) nie ma obowiązku podania do publicznej wiadomości w BIP analizowanego wykazu<sup>19</sup>. Może jednak to zrobić, z uwagi na to, że jest to informacja publiczna (art. 8 ust. 3). W literaturze wskazuje się, że w przypadku upublicznienia informacji publicznej w innej formie, niż poprzez jej umieszczenie w BIP-ie, zgodnie z art. 10 ust. 1, powinna ona być udostępniona na wniosek. Oznacza to, że w każdym czasie istnieje obowiązek udzielenia objętych tym wykazem informacji na wniosek, o ile w miejscu ogólnie dostępnym wykaz nie jest aktualnie wywieszony. Udostępnienie to ma miejsce na zasadach określonych w art. 13-15 u.d.i.p. Problem ten nie istnieje natomiast w przypadku zamieszczenia wykazu w BIP-ie.<sup>20</sup>

IX W konkluzji należy stwierdzić, że w dalszym ciągu aktualne są postulaty sprecyzowania postanowień art. 37 ustawy o finansach publicznych w zakresie zasad i trybu sporządzania i upubliczniania wykazu podmiotów, którym udzielono ulg podatkowych. Najlepszym uzasadnieniem tych postulatów są wskazane w tym opracowaniu problemy, które wiążą się z praktycznym stosowaniem tego przepisu. Ich definitywne rozwiązanie wymaga całkowitej zmiany aktualnego brzmienia tego unormowania. Dobrym wzorem jest bliźniaczy art. 36 tej ustawy, dotyczący podawania do wiadomości informacji o podmiotach, które skorzystały z umorzenia zobowiązań podatkowych zasilających budżet państwa.

---

<sup>17</sup> L. Etel, R. Dowgier, Wykaz ..., op. cit.

<sup>18</sup> Dz. U. Nr 112, poz. 1198, z późn. zm.

<sup>19</sup> Wykaz ten nie jest wymieniony w art. 6 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>20</sup> L. Etel, R. Dowgier, Wykaz... op. cit.