

Uchwała nr 24/2013
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z dnia 26 lutego 2013 r.

**w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń Burmistrza Miasta Zgorzelec do wniosków zawartych
w wystąpieniu pokontrolnym Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia
14 stycznia 2013 r.**

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a oraz art. 25b ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 1113), Kolegium Regionalnej Izby we Wrocławiu

oddala

zastrzeżenia Burmistrza Miasta Zgorzelec do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 14 stycznia 2013 roku.

Uzasadnienie

W wystąpieniu pokontrolnym z dnia 14 stycznia 2013 r. nr WK.60/140/K-52/12, skierowanym do Burmistrza Miasta Zgorzelec, Regionalna Izba Obrachunkowa we Wrocławiu działając na podstawie art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych wskazała na nieprawidłowości i uchybienia, stwierdzone w trakcie przeprowadzonej w okresie od 30 sierpnia do 26 listopada 2012 r. kontroli gospodarki finansowej gminy miejskiej Zgorzelec. Szczegółowe ustalenia kontroli zawiera protokół podpisany przez inspektorów kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu.

Pismem z dnia 31 stycznia 2013 r. (znak: SK.1710.6.2012 — wpłynęło do Izby 4 lutego 2013 r.) Burmistrz Miasta Zgorzelec wniósł zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych nr 8 lit. a oraz 16 lit. a zawartych w wystąpieniu pokontrolnym. Burmistrz postawił Izbie zarzut naruszenia prawa poprzez błędną wykładnię, a w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie.

Regionalna Izba Obrachunkowa przedmiotowymi wnioskami zaleciła, co następuje:

„8. Przestrzeganie przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2012 roku, poz. 749 ze zm.), a w szczególności:

a) art. 21 § 1 pkt 2 ustawy, zobowiązującego do dokonywania przypisu należności od podatników w ewidencji księgowej pod datą skutecznie doręczonej decyzji [...]

16. Przestrzeganie przepisów ustawy z 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity: Dz.U. z 2010 roku Nr 102, poz. 651 ze zm.), a w szczególności w zakresie:

a) zaniechania pobierania, od potencjalnych nabywców nieruchomości gminnych, zaliczek na poczet kosztów przygotowania nieruchomości do zbycia i dostosowanie zasad finansowania przygotowań do zbycia nieruchomości do przepisów art. 23 ust. 1, art. 25 ust. 1 i art. 35 ustawy [...].”

Wniosek nr 8 lit. a sformułowano w związku z ustaleniem kontroli, że w latach 2009–2012 dokonywano przypisu należności od podatników w zakresie podatku od nieruchomości pod datą wystawienia decyzji wymiarowej, zamiast pod datą skutecznie doręczonej decyzji. Powyższe naruszało przepisy art. 21 § 1 pkt 2 ustawy — Ordynacja podatkowa, w związku z § 2 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 208, poz. 1375).

Podstawę sformułowania wniosku nr 16 lit. a stanowiło natomiast ustalenie kontrolujących, że do 20 listopada 2012 r., od potencjalnych nabywców nieruchomości gminnych w drodze bezprzetar-

gowej pobierano zaliczki na poczet kosztów przygotowania tych nieruchomości do zbycia (w tym operatu szacunkowego).

I. We wniesionych zastrzeżeniach do wniosku pokontrolnego nr 8 lit. a Burmistrz wskazał, że dokonanie przypisu należności podatku od nieruchomości od osób fizycznych w księgach rachunkowych z momentem wystawienia (wydrukowania) decyzji i jej zaakceptowania, nie narusza przepisu art. 21 § 1 pkt 2 ustawy — Ordynacja podatkowa. Przepis art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej określa moment powstania zobowiązania podatkowego, którym jest moment zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (pkt 1), bądź moment doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającego wysokość zobowiązania podatkowego (pkt 2), wskazując jednocześnie, że przepis ten ma charakter ogólny, odnoszący się do momentu powstania zobowiązania podatkowego, „natomiast nie dotyczy kwestii technicznych związanych z rachunkowością i sposobem prowadzenia ewidencji księgowej dla organów podatkowych”, które zostały uregulowane w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2010 r. Nr 208, poz. 1375). W szczególności w § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia postanowiono, że do udokumentowania przypisu służą decyzje. Zdaniem Burmistrza, bez znaczenia jest charakter decyzji (deklaratoryjny, czy konstytutywny), bowiem każda z nich może dokumentować przypis z chwilą wydania. Znaczenie prawne ma zatem wydanie każdej decyzji, a jedynie w przypadku niektórych skutków w postaci powstania zobowiązania następuje z chwilą jej doręczenia, co nie umniejsza znaczenia samego faktu wydania decyzji.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej odnosząc się do przedstawionych zastrzeżeń stwierdziło, co następuje:

W art. 21 § 1 ustawy — Ordynacja podatkowa zostały określone dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych. Pierwszy z nich, określony w punkcie 1 tego przepisu, sprowadza się do zaistnienia określonego w ustawie regulującej konstrukcję danego podatku zdarzenia, z którym ustawa ta łączy powstanie zobowiązania podatkowego. Zdarzeniem tym jest więc pewien stan faktyczny, który musi wystąpić, aby mogło powstać zobowiązanie. Zdarzenie prowadzące do powstania zobowiązania musi być precyzyjnie określone w ustawie, czego wymaga art. 217 Konstytucji RP. Związanie powstania zobowiązania z chwilą zaistnienia określonego stanu faktycznego dokonuje się na mocy ustawy, bez konieczności dokonywania jakichkolwiek czynności dodatkowych przez strony stosunku prawnopodatkowego (w tym organu podatkowego). Zobowiązania tego typu powstają niejako automatycznie, bez względu na wolę i zamiar podatnika. Jedyną przesłanką decydującą o ich powstaniu jest zaistnienie stanu faktycznego, z którym ustawodawca łączy powstanie zobowiązania. Stąd też ten rodzaj zobowiązań określa się jako powstające z mocy prawa. Podatnik może nawet nie wiedzieć, co często ma miejsce w praktyce, że obciążające go zobowiązanie powstało i niezapłacone w terminie przeistoczyło się w zaległość podatkową.

Natomiast zupełnie inna jest rola organu podatkowego przy powstawaniu zobowiązań podatkowych w drodze doręczenia decyzji wymiarowych (art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Zobowiązania te powstają dopiero z dniem prawidłowego doręczenia — wydanej przez organ podatkowy — decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Ich powstanie jest nierozzerwalnie związane z przeprowadzeniem procesu wymiaru zobowiązania, wydaniem decyzji i jej doręczeniem. Przytoczony przepis nie pozostawia więc wątpliwości, że zobowiązania te powstają dopiero po doręczeniu decyzji podatnikowi, nawet wówczas, gdy wynikający z ustawy obowiązek podatkowy ciążył już dłuższy czas na podatniku. Inaczej mówiąc, obowiązek podatkowy nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe, jeżeli podatnikowi nie doręczono (bez względu na przyczyny) decyzji ustalającej wysokość zobowiązania.

Zgodnie z regulacją zawartą w art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity: Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, z późn. zm.), do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Skoro — w myśl § 2 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego — „prypis” to zobowiązanie podatkowe obciążające

konto podatnika, to należy go księgować pod datą powstania zobowiązania podatkowego, czyli pod datą doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Kolegium nie podzieliło przedstawionej w złożonych przez Burmistrza zastrzeżeniach argumentacji, że „okoliczność, że w przypadku części decyzji podatkowych ich skutek w postaci powstania zobowiązania podatkowego wiąże się z ich doręczeniem podatnikowi, nie umniejsza znaczenia samego faktu wydania decyzji, jako aktu normatywnego”. W odniesieniu bowiem do decyzji, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, skutki — zarówno dla podatnika, jak i organu podatkowego — rodzi dopiero skutecznie doręczona decyzja. Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku I SA/Wr 613/98 z dnia 20 kwietnia 2000 r. — „Związanie organu podatkowego własną decyzją wywołuje skutki prawne dopiero w chwili wprowadzenia jej do obrotu prawnego, tzn. z chwilą doręczenia decyzji stronie. Data ta jest faktyczną datą wydania decyzji” (podobnie WSA w wyrokach: I SA/Gl 289/08 z dnia 10 marca 2009 r. oraz I SA/Gl 924/11 z dnia 4 października 2012 r.).

Uwzględniając powyższe, Kolegium Izby nie znalazło podstaw do uznania, że przy formułowaniu wniosku pokontrolnego nr 8 lit. a naruszono prawo poprzez błędną wykładnię prawa lub niewłaściwe zastosowanie.

II. Składając zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 16 lit. a Burmistrz stwierdził m.in., że stosowana przez gminę praktyka pobierania zaliczek pokrywających koszty przygotowania do sprzedaży nieruchomości (koszty wyceny, ewentualne koszty podziału) nie narusza przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami. Burmistrz przyznał, że analiza art. 23 ust. 1 pkt 2 oraz art. 25 ust. 1 i 2 nie pozostawia wątpliwości, że to organ wykonawczy gminy zobligowany jest do zapewnienia wyceny nieruchomości wchodzących w skład gminnego zasobu nieruchomości, którym gospodaruje. Statuowany ww. przepisami obowiązek reguluje jednak wyłącznie kwestie związane z zapewnieniem wyceny i nie powinien być interpretowany jako ograniczenie w przeniesieniu tych kosztów na nabywców nieruchomości. Taka praktyka mogłaby bowiem w niektórych przypadkach prowadzić do sytuacji, w których gmina ponosiłaby stratę w związku ze sprzedażą nieruchomości. Zdaniem Burmistrza, kwestia ponoszenia kosztów związanych z przygotowaniem nieruchomości do sprzedaży może być regulowana przez strony umowy w sposób swobodny w oparciu o przepisy art. 353¹ Kodeksu cywilnego. Burmistrz przytoczył również rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Dolnośląskiego z dnia 27 listopada 2012 r. sygn. NK-N19.4131.212.2012.SP1, w którym wskazano, iż nabywca oraz dysponent mienia komunalnego, jako równorzędne strony stosunku cywilnoprawnego, będą władne ustalić w umowie przeniesienia własności nieruchomości kwestie związane z poniesieniem kosztów przygotowania nieruchomości do zbycia.

Odnosząc się do powyższych zastrzeżeń Burmistrza, Kolegium Izby wskazuje, że w myśl art. 25 ust. 1 i 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami, gminnym zasobem nieruchomości gospodaruje organ wykonawczy gminy. Gospodarowanie to polega m.in. na wykonywaniu czynności określonych w art. 23 ust. 1, obejmujących również zapewnienie wyceny zbywanych nieruchomości. Z kolei art. 35 ust. 1 ustawy, regulujący tryb sprzedaży nieruchomości gminnych, wskazuje, że właściwy organ sporządza i podaje do publicznej wiadomości wykaz nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży, do oddania w użytkowanie wieczyste, użytkowanie, najem lub dzierżawę. W ustępie 2 tego artykułu ustawodawca określił elementy, jakie powinien zawierać taki wykaz. W przypadku nieruchomości kierowanych do sprzedaży takim obligatoryjnym elementem jest cena nieruchomości.

Skoro zatem gospodarujące zasobem nieruchomości organy zobowiązane są do zapewnienia wyceny tych nieruchomości, a także do podania do publicznej wiadomości ich ceny, to nie może budzić wątpliwości, że określenie wartości nieruchomości, celem wskazania na tej podstawie jej ceny, musi nastąpić przed podaniem do publicznej wiadomości wykazu nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży. W tym stanie rzeczy pobieranie od przyszłych, potencjalnych nabywców zaliczek na pokrycie kosztów przygotowania do sprzedaży nieruchomości nie znajduje żadnego uzasadnienia. Stanowiłoby to bowiem niedopuszczalną próbę przerwania na kupującego, ciężącego na gminie obowiązku oszacowania nieruchomości, jeszcze przed zawarciem umowy. Tym samym zastrzeżenia Burmistrza nie zasługują w tym zakresie na uwzględnienie.

W związku z powyższym, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu postanowiło jak w sentencji.

Uchwała jest ostateczna i nie przysługuje na nią skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego.

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu

Lucyna Hanus