



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA – LKA-4101-021-02/2014

P/14/005

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

ul. Powstańców 29, 40-039 Katowice

T +48 32 784 42 00, F +48 32 784 42 30

lka@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/14/005 – Prawidłowość i skuteczność realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego podatków lokalnych oraz dochodów z majątku
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontroler	Mariusz Klimontowicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 90677 z dnia 30 czerwca 2014 r. [Dowód: akta kontroli str.1-2]
Jednostka kontrolowana	Urząd Miejski w Bieruniu ¹ , ul. Rynek 14 , 43-150 Bieruń
Kierownik jednostki kontrolowanej	Bernard Pustelnik, Burmistrz Miasta Bierunia [Dowód: akta kontroli str.3-4]

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości² działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Pozytywną ocenę uzasadnia prawidłowe prowadzenie ewidencji podatkowej oraz bieżące aktualizowanie i rzetelne prowadzenie bazy danych podatników podatków od nieruchomości oraz środków transportowych. Ocenę uzasadnia również kontrolowanie terminowości wpłat należnych podatków oraz wystawianie tytułów wykonawczych. Prowadzone przez Gminę Bieruń³ postępowania w sprawie udzielenia ulg, poza jednym przypadkiem były prawidłowe. W zakresie realizacji dochodów z majątku prawidłowo dokonywano sprzedaży i wydzierżawiania nieruchomości. NIK pozytywnie ocenia również planowanie dochodów z ww. tytułów.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły przypadków:

- niedoręczenia przez organ podatkowy wszystkim podatnikom decyzji w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości od osób fizycznych,
- braku pisemnego dokumentowania prowadzonych czynności sprawdzających,
- wysyłania przez organ podatkowy do podatników upomnień ze zwłoką oraz wystawiania ze zwłoką tytułów wykonawczych.

¹ Zwany dalej „Urzędem”

² Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

³ Zwaną dalej „Gminą”

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Prawidłowość wymiaru podatków lokalnych

Opis stanu
faktycznego

W okresie objętym kontrolą – od 1 stycznia 2012 do 30 czerwca 2014 r. - wymiarem podatków w Urzędzie zajmowały się 4 osoby⁴ zatrudnione w Referacie Podatków i Opłat Lokalnych⁵.

[Dowód: akta kontroli str.215, 217-232]

Kierownik Referatu posiadała prawidłowo udzielone pełnomocnictwo w sprawach podatkowych, na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁶ oraz ustawy z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁷.

[Dowód: akta kontroli, str. 216-219, 241]

Uzyskane przez Gminę dochody ogółem wyniosły 70.359,4 tys. zł w 2012 r., 76.009,5 tys. zł w 2013 r. oraz 41.593,7 tys. zł w I półroczu 2014 r. Udział dochodów własnych w dochodach Gminy ogółem stanowił odpowiednio: 66,92% 60,73% oraz 70,35%.

Udział natomiast badanych podatków w dochodach ogółem stanowił:

- podatku od nieruchomości od osób prawnych: 21,13% w 2012 r., 18,43% w 2013 r. i 21,63% w I półroczu 2014 r.,
- podatku od nieruchomości od osób fizycznych, odpowiednio: 3,12%, 2,99 % i 3,24%,
- podatku od środków transportowych od osób prawnych: 0,29%, 0,31% i 0,34%.

[Dowód: akta kontroli, str.170-175, 701]

W Gminie, według stanu na koniec 2012 r. i 2013 r. oraz na 30 czerwca 2014 r. liczba podatników podatku od nieruchomości wynosiła: 11849, 12032, 12099⁸. W okresie objętym kontrolą liczba podatników podatku od nieruchomości od osób fizycznych zwiększyła się o 573 osoby⁹, liczba podatników podatku od nieruchomości od osób prawnych - o 12 podmiotów¹⁰, natomiast liczba podatników podatku od środków transportowych od osób prawnych wzrosła o czterech podatników.

[Dowód: akta kontroli, str. 170-175]

W latach 2012-2014 (I półrocze) Rada Miejska w Bieruniu¹¹ podjęła 7 uchwał w zakresie badanych dochodów z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportu¹².

[Dowód: akta kontroli, str. 5-29, 30-102, 125-128,131-133,136-138]

Wszystkie ww. uchwały zostały przyjęte przez Radę Miejską w sposób umożliwiający obowiązywanie w powyższych latach podatkowych. Uchwały zostały przesłane terminowo

⁴ Dwie osoby zajmowały się wymiarem podatku od nieruchomości od osób fizycznych, jedna wymiarem podatku od nieruchomości od osób prawnych oraz jedna wymiarem podatku od środków transportowych.

⁵ Zwany dalej „Referatem”.

⁶ Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm. zwana dalej: Ordynacją podatkową

⁷ Dz. U. z 2013 r., poz. 267 ze zm. zwany dalej: kpa

⁸ Liczba obiektów objętych ww. podatkiem odpowiednio: 11684,12063,12310.

⁹ Stan początkowy na 1 stycznia 2012 r. 11526 podatników.

¹⁰ Stan początkowy na 1 stycznia 2012 r. 114 podatników.

¹¹ Zwana dalej Radą Miejską.

¹² Uchwała Nr XIII/7/2011 z 24 listopada 2011 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości w 2012 r., zwolnień z tego podatku oraz zarządzenia podatku w drodze inkasa w 2012 r. (wraz załącznikiem); uchwała Nr XIII/12/2011 z 24 listopada 2011 r. w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych na rok 2012 (wraz z załącznikiem); uchwała Nr XVI/21/2012 z 29 listopada 2012 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości w 2013 r., zwolnień z tego podatku oraz zarządzenia podatku w drodze inkasa w 2013 r. (wraz załącznikiem); uchwałę Nr XVI/1/2012 z 29 listopada 2011 r. w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych na rok 2013 (wraz z załącznikiem); uchwała Nr XII/1/2013 z 28 listopada 2013 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości w 2014 r., zwolnień z tego podatku oraz zarządzenia podatku w drodze inkasa w 2014 r. (wraz załącznikiem); oraz uchwałę nr I/11/2014 r. z 30 stycznia 2014 r. w sprawie zmiany uchwały XII/1/2013 w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości w 2014 r., zwolnień z tego podatku oraz zarządzenia podatku w drodze inkasa w 2014 r. (wraz załącznikiem); uchwała Nr XII/3/2013 z 28 listopada 2013 r. w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych na rok 2014 (wraz z załącznikiem).

do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach oraz Wojewody Śląskiego¹³. Organy nadzoru nie wносиły zastrzeżeń do treści ww. uchwał, za wyjątkiem jednego przypadku, co opisano szczegółowo w dalszej części wystąpienia. Projekty uchwał były wysyłane również do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów w Warszawie¹⁴.

Uchwały zostały opublikowane w Dzienniku Urzędowym Województwa Śląskiego przed dniem 1 stycznia każdego roku objętego badaniem. Uchwała nr I/11/2014 r. z 30 stycznia 2014 r. *w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości w 2014 r.*[...],¹⁵ podjęta została w celu dokonania zmiany niektórych zapisów uchwały XII/1/2013 Rady Miejskiej z 28 listopada 2013 r. *w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości w 2014 r., zwolnień z tego podatku oraz zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa w 2014 r.*, zakwestionowanych w trybie nadzoru przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Katowicach (RIO), która stwierdziła nieważność ww. uchwały w części zawartych w niej zapisów, *m.in. z powodu istotnego naruszenia prawa*, co szczegółowo opisano poniżej w Uwagach dotyczących badanej działalności.

[Dowód: akta kontroli, str.5, 15-19,30-36,39,46-54,62,66-67,69,73, 78-80,82-94, 97-102, 129-130,134-140,141-146]

Uchwalone przez Gminę stawki podatków od nieruchomości oraz od środków transportowych nie przekraczały górnych stawek określonych w obwieszczeniach Ministra Finansów w sprawie górnych granic kwotowych podatków i opłat lokalnych oraz w sprawie stawek podatków od środków transportowych¹⁶, obowiązujących w latach podatkowych objętych badaniem.

[Dowód: akta kontroli str. 301]

Uchwalone przez Gminę stawki podatków od nieruchomości obejmowały wszystkie przedmioty opodatkowania (grunty, budynki i budowle) przy uwzględnieniu wszystkich kategorii wymienionych w art. 5 ust.1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹⁷. Uchwalone podatki od środków transportowych zawierały stawki dla wszystkich pojazdów podlegających opodatkowaniu, z uwzględnieniem klasyfikacji tych środków, zawartej w art. 10 ust 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz podziału przedmiotu opodatkowania, określonego w załącznikach nr 1-3 do ustawy. W uchwałach tych zróżnicowano stawki dla ww. przedmiotów opodatkowania, przy czym nie zawierały one postanowień, które różnicowały stawki podatkowe ze względu na kryteria podmiotowe¹⁸.

[Dowód: akta kontroli str. 9,34,77,94,128,133a]

Burmistrz wyjaśnił, m.in. że: *przygotowuje projekty uchwał podatkowych z uwzględnieniem 2% wzrostu stawek w stosunku do roku poprzedniego – założenia do projektu budżetu miasta Bierunia na dany rok. Referat Podatków i Opłat Lokalnych sporządza materiały do analizy podatków na następny rok podatkowy.(...). Materiały są akceptowane przez Burmistrza Miasta i przedstawiane na Komisji Finansów w celu zaopiniowania wraz z projektem uchwał podatkowych.(...) Komisja Finansów zatwierdza projekt uchwały - opiniuje pozytywnie bądź wnosi poprawki do projektów. Ostatecznie projekty uchwał poddaje się głosowaniu na Sesji rady, która decyduje w głosowaniu o kształcie uchwały.*

[Dowód: akta kontroli, str.35-29,125-128, 48-102, 136-138, 30-47, 131-133,307,310, 302-303,305]

¹³ Na podstawie art. 15 ust.1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych¹³ w celu ich ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

¹⁴ Poza uchwałą Nr XII/1/2013 z 28 listopada 2013 r.

¹⁵ opublikowana w Dz. Urz. Woj. Śl. z 5 lutego 2014 r. poz.647

¹⁶ W sprawie górnych stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych: M.P. z 2011 r. Nr 95, poz. 961, M.P. z 2012 r. poz. 587 i M.P. z 2013 poz. 724 oraz w sprawie stawek podatków od środków transportowych: MP z 2011 r. Nr 95, poz.962, MP z 2012 r.,poz.743, MP z 2013 r., poz.812.

¹⁷ Dz.U. z 2014 r.,poz.849 , zwana dalej: upol.

¹⁸ W uzasadnieniach projektów uchwał Rada Miejska przytaczała, że stanowią one wykonanie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 5 ust.1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁸ w zakresie podatku od nieruchomości lub w zakresie podatku od środków transportu art. 10 ust.1 i 2 upol. Ponadto w uzasadnieniach uchwał dot. podatku od nieruchomości zapisano, że na podstawie art. 7 ust.3 Rada może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe. W uzasadnieniach uchwał nie zawarto zapisów określających przyczyny zróżnicowania stawek obu podatków.

Do 31 grudnia 2013 r. obowiązywały w Gminie uchwały Rady Miejskiej:

- uchwała z 27 marca 2014 r.¹⁹, w której uregulowano zwolnienia z podatku od nieruchomości na terenie Gminy, stanowiące pomoc de minimis. Uchwała wprowadzała zwolnienia z podatku od nieruchomości dla nowowyprowadzonych budynków i budowli pod warunkiem utworzenia nowych miejsc pracy.
- uchwała z 31 maja 2012 r.²⁰ w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na terenie Gminy, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną²¹.

Ponadto, od 1 stycznia 2012 r. obowiązywała uchwała²² określająca wzory formularzy i deklaracji podatkowych. Uchwały te zostały przesłane do właściwych organów nadzoru.

[Dowód: akta kontroli, str. 69-80, 82-94, 100-102, 104-124]

Gmina prowadziła ewidencję podatkową w systemie informatycznym. System spełniał wymogi określone w art. 7 a ust.2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w §§ 3, 4 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej²³. Gmina, w okresie od 17 marca 2010 r. do 31 marca 2014 r., na podstawie § 4 umowy²⁴ zawartej ze Starostą Bieruńsko-Lędzkim (prowadzącym bazę egib²⁵) posiadała dostęp do tej bazy²⁶. Po rozwiązaniu ww. umowy pracownicy Referatu posiadali nadal dostęp do aktualizowanej kwartalnie ww. bazy danych.

[Dowód: akta kontroli, str. 88, 176-215, 217-233, 313, 618, 836]

Gmina posiadała od 28 października 2010 r. certyfikat jakości zarządzania ISO 9001:2000, którego ważność została przedłużona do 27 października 2016 r. Zagadnienia związane z wydawaniem decyzji podatkowej i odwołaniem od decyzji podatkowej, uregulowano w *Księdze Zarządzania Procesem: Wydawanie decyzji w sprawach podatków i opłat*

[Dowód: akta kontroli, str. 234-263]

Obowiązujące w Urzędzie pisemne procedury nie regulowały sposobu weryfikacji bazy podatników oraz bieżącego porównywania danych z ewidencji podatkowej z danymi z ewidencji gruntów, natomiast zagadnienia dotyczące przepływu dokumentacji podatkowej były uregulowane.

Zgodnie z wyjaśnieniami Kierownik Referatu pracownicy wykonywali czynności sprawdzające dotyczące podatku od nieruchomości, opisane w Dziale V Ordynacji podatkowej. Dokonywali m. in. porównania danych zawartych w informacjach w sprawie podatku od nieruchomości z danymi zawartymi w wypisie z ewidencji gruntów; pisemnie i telefonicznie wzywali podatników do składania deklaracji i informacji oraz do złożenia wyjaśnień.

Inne czynności sprawdzające wykonywane przez pracowników Referatu, jak wynika z wyjaśnień Kierownik ww. komórki organizacyjnej, miały polegać na porównaniu danych zawartych w Informacji złożonej w danym roku przez podatnika z *informacjami i deklaracjami z lat poprzednich, okresowym porównywaniem informacji podatkowych i podstaw opodatkowania pod kątem powierzchni i rodzaju użytku gruntowego (deklaracji i informacji) z ewidencją gruntów i budynków Starostwa Powiatowego w Bieruniu (Baza EWOPIS i EWMAPA) przeglądaniem ortofotomapy na stronie powiatu bieruńsko-lędzkiego, mapy google do oglądania terenu, elektronicznych ksiąg wieczystych do ustalania właścicieli, CEiDG w celu ustalenia faktu prowadzenia działalności gospodarczej, KRS do ustalenia osób reprezentujących podatnika, porównanie adresów i osób z ewidencją ludności w ramach urzędu, kierowanie wniosków o udostępnienie danych z ewidencji ludności z innych urzędów, pisma do naczelników Urzędów Skarbowych,*

¹⁹ Nr IV/10/2014

²⁰ Nr VIII/3/2012

²¹ Zmieniona uchwałą Nr V/3/2013/ z dnia 23 maja 2013 r.

²² Nr XIII/11/2011 z dnia 24 listopada 2011 r.

²³ Dz. Nr 107, poz. 1138. W szczególności w ewidencji znajdowały się wymagane ww. rozporządzeniem dane dotyczącej identyfikacyjne podatników podatku od nieruchomości będących osobami prawnymi i fizycznymi, dane określające rodzaj władztwa podatnika nad nieruchomością będącą przedmiotem opodatkowania, dane charakteryzujące przedmioty opodatkowania (nieruchomości gruntowe oraz budynki i ich części).

²⁴ Nr 42/2010 G.714-1/09/10

²⁵ Ewidencja Gruntów i Budynków

²⁶ Umowa została rozwiązana przez Starostę Powiatowego w związku z uchyleniem art. 24 ust.4 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2010 r. , Nr 193, poz. 1287 ze zm.).

do Komorników Sądowych. Ponadto analizowane miały być zawiadomienia o zakończeniu budowy i decyzje o oddaniu do użytkowania obiektów budowlanych przesyłane przez Powiatowego Inspektora Budowlanego pod kątem powstania obowiązku podatkowego od tych obiektów. Przed corocznym wymiarem podatków w systemie podatkowym Rekord miały podlegać sprawdzeniu dane podatkowe - przedmioty i podstawy opodatkowania-funkcja sprawdzania danych kompletnych w celu ujęcia na decyzji wszystkich składników podatku.[...]Dokonywanie sprawdzania informacji podatkowych z ewidencją gruntów nie jest zapisane w formie dokumentu z powodu przeoczenia pracowników referatu.

W sprawie przyczyn braku bieżącego porównania danych z ewidencji podatkowej z bazą egib, Kierownik Referatu wyjaśniła, że nie ma takiej funkcji w posiadanym i wykorzystywanym oprogramowaniu, która umożliwiałaby porównanie danych z ewidencji podatkowej z danymi egib. Porównywanie jest dokonywane jedynie w poszczególnych, konkretnych sprawach podatkowych. Stąd czynność polegająca na porównaniu ww. danych nie jest dokumentowana. Nie ma przepisów nakazujących wykonywanie takich porównań.

[Dowód: akta kontroli, str. 267,313-314]

W okresie objętym kontrolą pracownicy Referatu nie prowadzili kontroli u podatników, natomiast przeprowadzili oględziny dwóch nieruchomości (obiektów) podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z wyjaśnieniami Kierownik Referatu, pracownicy dokonywali weryfikacji informacji i deklaracji za pomocą czynności sprawdzających [...].

[Dowód: akta kontroli, str. 234-265,268,270-273]

Kontrola 36 spraw dotyczących wymiaru podatków dobranych losowo²⁷ wykazała, m.in., że:

- 1) w zakresie podatku od nieruchomości od osób fizycznych, wszystkie decyzje wysłane do podatników zostały sporządzone poprawnie pod względem rachunkowym, formalnym i merytorycznym i doręczono je w czasie umożliwiającym podatnikom zapłatę I raty podatku w ustawowym terminie, tj. do 15 marca roku podatkowego. Decyzje spełniały wymogi określone w art. 210 § 1 pkt 1-8 Ordynacji podatkowej.
- 2) w zakresie podatku od nieruchomości od osób prawnych, we wszystkich badanych przypadkach podmioty złożyły deklarację w terminie do 31 stycznia danego roku podatkowego, co było zgodne z art.6 ust.9 pkt 1 upol. Złożone deklaracje były sprawdzane pod względem formalno-prawnym przez pracowników Referatu.
- 3) w zakresie podatku od środków transportowych od osób prawnych, 10 na 11 deklaracji podatnicy złożyli w terminie do 15 lutego danego roku podatkowego, zgodnie z wymogiem określonym w art. 9 ust.6 pkt 1 upol. W jednym przypadku podatnik²⁸ złożył deklarację po upływie 28 dni od ww. terminu. Podatnik uregulował płatność podatku wynikającego z deklaracji wraz z odsetkami.

We wszystkich przypadkach zastosowane stawki podatku były zgodne ze stawkami uchwalonymi na dany rok podatkowy przez Radę Miejską.

[Dowód: akta kontroli, str. 267, 313-314, 345-356, 906-954, 955-994, 997-1020]

W aktach 36 ww. spraw nie stwierdzono adnotacji potwierdzających dokonanie przez pracowników Referatu czynności weryfikacyjnych, przed wydaniem decyzji o wymiarze ww. podatku (co opisano szczegółowo poniżej).

[Dowód: akta kontroli, str.266,288,832-1018]

Przebieg czynności sprawdzających i aktualizujących bazę podatkową nie był określony w przyjętych procedurach.

Kierownik Referatu wyjaśniła, m.in., że: *nie wszystkie ustalenia w ramach czynności sprawdzających są zapisywane w formie adnotacji przez pracowników [...] natomiast (czynności - przypis kontrolera) skutkują aktualizacją bazy podatkowej i wzrostem dochodów podatkowych.* Kierownik Referatu podała, że skutek podatkowy czynności

²⁷ Dobór losowy dotyczył: 12 spraw związanych z wymiarem podatku od nieruchomości od osób fizycznych, 12 dotyczących tego podatku od osób prawnych i 12 dotyczących podatku od środków transportowych od osób prawnych.

²⁸ Kod 128, deklaracja za 2012 r.

sprawdzających w latach 2012 – 2014 (do 30 czerwca) wyniósł łącznie 2.289,9 tys. zł w związku z prowadzonymi w tym okresie 73 postępowaniami podatkowymi, tj. 40 postępowaniami na kwotę 1.043,6 tys. zł w 2012 r., 27 postępowaniami na kwotę 1.237,6 tys. zł w 2013 r. oraz 6 postępowaniami na kwotę 8,3 tys. zł w 2014 r.

[Dowód: akta kontroli, str.267,832-1018]

W wyniku porównania danych dotyczących 8 nowych zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych wydanych w Gminie w latach 2012 - 2014²⁹ dla osób fizycznych, a także zmian dotyczących nieruchomości i obiektów należących do 4 osób prawnych oraz 54 zawiadomień o zakończeniu budowy złożonych przez osoby fizyczne, ustalono, że bazy podatkowe podatników podatku od nieruchomości od osób fizycznych i prawnych były aktualne.

[Dowód: akta kontroli, str.273-286,650-651]

Gmina posiadała także aktualną bazę danych dotyczącą liczby pojazdów podlegających opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych (od osób prawnych i osób fizycznych). Baza ta była aktualizowana raz w miesiącu, na podstawie informacji podatkowych otrzymywanych z Wydziału Komunikacji Starostwa Powiatowego w Bieruniu. Informacje przekazywane Gminie zawierały dane określone w § 5 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie informacji podatkowych³⁰.

[Dowód: akta kontroli, str.367-381]

W okresie objętym kontrolą organ podatkowy nie wydał decyzji podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości w 24 przypadkach (na kwotę łączną 3,7 tys. zł)³¹. Przypadki te dotyczyły nieruchomości o nieuregulowanym stanie prawnym, nieruchomości, co do których toczyły się sprawy sporne w sądzie i sytuacji niezłożenia informacji przez podatnika ze względu na nieprzeprowadzenie postępowań spadkowych lub zrzeczenia się przez spadkobierców spadku.

[Dowód: akta kontroli, str. 267]

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W 7 przypadkach³² (na 12 zbadanych) nieprawidłowo doręczone zostały decyzje określające wymiar podatku od nieruchomości od osób fizycznych. Powyższe dotyczyło sytuacji, w których nieruchomości stanowiły współwłasność kilku osób, w tym małżeństw, a decyzje nie były doręczane wszystkim współwłaścicielom. Stanowiło to naruszenie art. 145 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym pisma doręcza się stronie. Zgodnie bowiem z art. 3 ust.4 upol, jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązki podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach.

Kierownik Referatu³³ w powyższej sprawie wyjaśniła: *Decyzje wymiarowe były doręczane jednemu z podatników w sytuacji gdy wcześniej uzgodniono z podatnikami, że zostanie doręczona jedna decyzja na adres jednej ze wskazanych, zobowiązanych osób. Powyższa praktyka nie była prawidłowa, natomiast przemawiały za nią względy ekonomiczne (koszty jednego doręczenia zamiast kilku doręczeń). Szczególnie dotyczy to wymiaru podatku od nieruchomości zajętych pod drogi, gdzie występuje wielu podatników zobowiązanych solidarnie.*

[Dowód: akta kontroli, str. 217, 266-267, 314, 316, 318, 906, 910, 914, 917, 930, 943, 947,951]

²⁹ Pominięto w badaniu pozwolenia jednorazowe na sprzedaż napojów alkoholowych.

³⁰ Dz. U. z 2013 r., poz.190

³¹ w 2012 r. w 7 przypadkach - kwota podatku 1173, zł, w 2013 r. 7 przypadkach - kwota podatku 1173 zł oraz w 2014 r. (do 30 czerwca) w 10 przypadkach - kwota podatku 1356,00 zł.

³² Nr ewidencji podatnika: 2/89, 2/1501,1/333, 14/9, 14/18, 1/7773,1/2146

³³ Do obowiązków Kierownika Referatu Podatków i Opłat Lokalnych należało, m.in. bezpośrednie kierownictwo, organizacja pracy oraz nadzór nad prawidłowym i terminowym wykonywaniem zadań objętych zakresem działania tej komórki organizacyjnej.

2. Pracownicy Referatu nie dokumentowali podejmowanych czynności sprawdzających. Powyższe stwierdzono w aktach wszystkich 36 zbadanych spraw związanych z wymiarem podatku od nieruchomości od osób fizycznych i prawnych oraz podatku od środków transportowych. Stanowiło to naruszenie art. 126 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że wszelkie ustalenia i podejmowane decyzje powinny mieć formę pisemną, a zgodnie z art. 177 Ordynacji podatkowej czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, winny być utrwalane w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności. W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie sprawami wymiaru podatku od nieruchomości od osób fizycznych zajmowało się dwóch pracowników Referatu (jeden podatkiem od środków transportowych, drugi podatkiem od osób prawnych).

Kierownik Referatu wyjaśniła, m.in., że nie wszystkie ustalenia w ramach czynności sprawdzających były zapisywane w formie adnotacji pracowników w aktach spraw w związku z dużą ilością spraw i ciągłą tendencją do wzrostu liczby podatników spowodowaną podziałami nieruchomości oraz zmianami podatników spowodowanymi obrotem nieruchomościami. Ponadto, brak adnotacji w aktach spraw tłumaczyła przeoczeniem. Dodatkowo podała, że pracownicy Referatu zostali przeszkoleni, w trakcie kontroli NIK, w zakresie stosowania art. 177 Ordynacji podatkowej.

[Dowód: akta kontroli, str.217, 266-267 314,319]

Uwagi dotyczące
badanej działalności

W uchwałach: Nr XIII/7/2011 z 24 listopada 2011 r., Nr XVI/21/2012 z 29 listopada 2012 r. oraz Nr XII/1/2013 z 28 listopada 2013 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości, zwolnień z tego podatku oraz zarządzenia podatku w drodze inkasa zawarto postanowienia o treści (§ 3 ust. 1 pkt 1): *Zwolnić od podatku od nieruchomości budynki lub ich części oraz grunty zajęte pod działalność statutową polegającą na świadczeniu i wykonywaniu zadań w zakresie niezawodowej ochrony przeciwpożarowej*. W świetle § 3 ust. 1 pkt 1 ww. uchwał, pozbawione możliwości skorzystania ze zwolnienia zostały niektóre podmioty wymienione w art.15 ustawy z 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej³⁴ w szczególności te, które zawodowo wykonują zadania z zakresu ochrony przeciwpożarowej³⁵. Podejmując ww. uchwały Gmina Bieruń przekroczyła upoważnienie ustawowe zawarte art. 7 ust. 3 upol, zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne niż określone m.in. w art. 7 ust.1 tej samej ustawy *zwolnienia przedmiotowe*. NIK zauważyła jednakże, że uchwały te nie spowodowały żadnych skutków finansowych dla budżetu Gminy.

[Dowód: akta kontroli, str. 5-9,30-34, 154-155]

Powyższe zapisy zostały zakwestionowane przez RIO w Katowicach w ostatniej z ww. uchwał, tj. w uchwale Nr XII/1/2013 z 28 listopada 2013 r. RIO w dniu 12 grudnia 2013 r. wszczęła postępowanie nadzorcze w sprawie stwierdzenia nieważności tejże uchwały. W uchwale z dnia 19 grudnia 2013 r.³⁶ Kolegium RIO w Katowicach stwierdziło nieważność ww. uchwały Rady Miejskiej w Bieruniu w części zapisu: *§ 3 ust.1 pkt 1 uchwały z powodu istotnego naruszenia prawa, polegającego na wprowadzeniu zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego od podatku od nieruchomości podczas gdy rada gminy posiada uprawnienie do stanowienia o zwolnieniach przedmiotowych, czym naruszono art. 7 ust.3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych [...]*.

Jak wynika z uzasadnienia wyżej cyt. uchwały Kolegium RIO, przyczynami zamieszczenia ww. zapisów w powyższej uchwale w zakresie zapisu dotyczącego ww. zwolnienia było kierowanie się przez jednostkę przy jego konstruowaniu wyrokiem WSA w Gliwicach z 22 marca 2011 r. sygn. akt I SA/G1 109/11, natomiast przyczyną nie przesłania projektu uchwały do Prezesa UOKiK było niedopatrzenie się przez jednostkę w przedmiotowej regulacji pomocy de minimis

[Dowód: akta kontroli, str.15,36,139,141-148]

³⁴ Dz. U. z 2009 r. Nr 178, poz.1380

³⁵ W art. 15 ww. ustawy wymieniono jednostki wykonujące zadania z zakresu ochrony przeciwpożarowej: 1) jednostki Państwowej Straży Pożarnej, 2) jednostki organizacyjne Wojskowej Ochrony Przeciwpożarowej, 3) zakładowa straż pożarna, 4) zakładowa służba ratownicza, 5) gminna zawodowa straż pożarna, 6) powiatowa (miejaska) zawodowa straż pożarna, 7) terenowa służba ratownicza, 8) ochotnicza straż pożarna, 9) związek ochotniczych straży pożarnych, 10) inne jednostki ratownicze.

³⁶ Nr 520/XXXII/2013

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, działalność kontrolowanej jednostki w badanym zakresie.

2. Skuteczność i poprawność egzekwowania zaległości podatkowych

Opis stanu faktycznego

W okresie objętym kontrolą stan zaległości podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych i fizycznych oraz podatku od środków transportowych od osób prawnych, wzrósł z 993,2 tys. zł, wg stanu na 1 stycznia 2012 r., do 1.110,3 tys. zł na 31 grudnia 2012 r., a następnie do 4.658,5 tys. zł na 31 grudnia 2013 r. Według stanu na 30 czerwca 2014 r. kwota zaległości wynosiła 3.480,4 tys. zł.

Największy przyrost zaległości podatkowych odnotowano w podatku od nieruchomości od osób prawnych, co było związane z ujęciem w kwocie zaległości (wg stanu na 31 grudnia 2013 r.) kwot tzw. *zaległości spornych* przedsiębiorcy górnictwa (2.632,4 tys. zł) z tytułu podatku od nieruchomości od wyrobisk górniczych³⁷ oraz zaległości z tytułu zwolnienia od podatku z tytułu pomocy regionalnej (1.221,6 tys. zł), o którą ubiegał się w 2013 r. jeden z przedsiębiorców, który następnie (24 kwietnia 2014 r.) uregulował ww. zobowiązanie³⁸.

[Dowód: akta kontroli, str.382, 388-433,652]

Zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych wynosiły: 407,4 tys. zł na koniec 2012 r., 406,4 tys. zł na koniec 2013 r. oraz 421,7 tys. zł na 30 czerwca 2014 r. Na wysokość zaległości z tytułu tego podatku miały istotny wpływ kwoty zaległości nieściągalnych od trzech podatników³⁹.

Zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych wyniosły w tym okresie odpowiednio: 694,2 tys. zł 4.241,5 tys. zł oraz 3.052,0 tys. zł. Na wysokość tych zaległości wpływ miały zaległości trzech podatników⁴⁰.

Zaległości z tytułu podatku od środków transportowych od osób prawnych: wyniosły odpowiednio: 8,7 tys. zł, 10,6 tys. zł oraz 6,6 tys. zł. Wysokość zaległości z tytułu podatku od środków transportowych od osób prawnych nie miała istotnego wpływu na wysokość zaległości łącznych z tytułu tego podatku w badanym okresie⁴¹.

[Dowód: akta kontroli, str.384]

W Gminie nie przyjęto pisemnych procedur dotyczących windykacji należności podatkowych, w tym określających sposób prowadzenia analizy terminowości wpłat należności z tytułu podatków. Zadania związane z kontrolą terminowości wpłat należności z tytułu podatków realizował Referat, nad którym nadzór pełnił Naczelnik Wydziału Finansowego.

[Dowód: akta kontroli, str.448-458]

Ewidencja upomnień oraz tytułów wykonawczych prowadzona była zgodnie z wzorem określonym w załącznikach nr 3 i 8 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴².

[Dowód: akta kontroli, str.186-187,198,213-214,450-462]

W okresie objętym kontrolą Burmistrz Miasta Bierunia wystawił upomnienia i tytuły wykonawcze obejmujące zaległości z tytułu:

³⁷ Decyzja nieostateczna. Zawieszone postępowanie egzekucyjne. Sporna zaległość w powyższej wysokości wykazana także w stanie zaległości według stanu na 30 czerwca 2014 r.

³⁸ Kwota zaległości wykazana w stanie zaległości za 2013 r.

³⁹ Wg stanu na 31 grudnia 2013 r. zaległości te wynosiły : B.M. kwota zaległości 224 820 zł, S.W. kwota 30 629 zł oraz M.S. kwota 42 172 zł

⁴⁰ Kwota z tytułu ww. rozrachunków z trzema spółkami.

⁴¹ Kwota zaległości z tytułu podatku od środków transportowych łącznie od osób prawnych i fizycznych wynosiła w badanym okresie: wg stanu na 31 grudnia 2012 r. 150,7tys. zł, wg stanu na 31 grudnia 2013 r. 114,9 tys. zł oraz na 30 czerwca 2014 r. 142,8 tys. zł.

⁴² Dz. U. z 2001 r., Nr 137, poz.1541 ze zm., zwane dalej rozporządzeniem.

- podatku od nieruchomości od osób fizycznych - 1241 upomnień oraz 122 tytuły wykonawcze w 2012 r., 1653 upomnień oraz 332 tytuły wykonawcze w 2013 r. oraz 358 upomnień i 164 tytuły wykonawcze w I półroczu 2014 r.,
- podatku od nieruchomości od osób prawnych wystawiono odpowiednio: 57 upomnień oraz 54 tytuły wykonawcze, 37 upomnień oraz 40 tytułów wykonawczych oraz 12 upomnień i 4 tytuły wykonawcze,
- z tytułu podatku od środków transportowych od osób prawnych - 2 upomnienia dla osób prawnych oraz 2 tytuły wykonawcze w 2012 r. i 2 upomnienia oraz 5 tytułów wykonawczych w 2013 r. Do 30 czerwca 2014 nie wystawiono upomnień i tytułów wykonawczych dla podatników będących osobami prawnymi.

[Dowód: akta kontroli, str.384]

Stopień zabezpieczenia hipotekami zaległości osób prawnych i fizycznych w podatku od nieruchomości wynosił 44,58% w 2012 r. i 9,95% w 2013 r. Wskaźnik windykacji podatku od nieruchomości od osób prawnych, wskazujący stopień objęcia należności zaległej tytułami wykonawczymi również się obniżył i wynosił 85,14% w 2012 r. i 69,08% w 2013 r., natomiast wskaźnik ten w zakresie podatku od nieruchomości od osób fizycznych w ww. latach wyniósł odpowiednio: 78,63% i 76,97%. Wskaźnik pokrycia zaległości upomnieniami w 2012 r. wyniósł 56,36% natomiast w 2013 r. uległ obniżeniu do 10,03%. Obniżeniu uległ również wskaźnik skuteczności windykacji (stopień objęcia należności zaległej tytułami wykonawczymi) i wyniósł odpowiednio 49,03% i 10,58%.

W przypadku podatku od środków transportowych od osób prawnych wskaźnik windykacji w 2012 r. wynosił 65,03%, a w 2013 r. uległ zwiększeniu do 100 %, wskaźnik pokrycia zaległości upomnieniami w 2012 r. wyniósł 82,73%, natomiast w 2013 r. 38,09%, a wskaźnik skuteczności windykacji wyniósł odpowiednio 51,80% i 55,68%.

W okresie objętym kontrolą przedawnieniu uległy należności podatkowe z tytułu podatku od środków transportowych w łącznej kwocie 9,4 tys. zł⁴³. Dotyczyło to należności od 3 podatników, wobec których naczelnicy urzędów skarbowych umorzyli postępowania ze względu na: stan materialny dłużników, brak możliwości ustalenia miejsca pobytu jednego z ww. dłużników oraz śmierć dłużnika. Nie uległy przedawnieniu należności z tytułu podatku od nieruchomości.

[Dowód: akta kontroli, str. 307,434-435,440,903-905]

Wpływ na wysokość wskaźnika windykacji podatku od nieruchomości od osób prawnych w 2013 r. miały zaległości dwóch podmiotów, tj. jednej spółki (1 221 607,00 zł) oraz przedsiębiorcy górniczego (2 632 436,00 zł).

W pierwszym przypadku zostało wniesione przez podatnika odwołanie od decyzji, które wstrzymało jej wykonanie w trybie egzekucji administracyjnej. Zgodnie z wyjaśnieniami Kierownik Referatu, decyzji nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności z powodu braku przesłanek ustawowych. Ze względu na rodzaj decyzji (decyzja deklaratoryjna) na karcie kontowej podatnika figurowała zaległość podatkowa.

W drugim przypadku dotyczyło to decyzji wystawionej przedsiębiorcy górniczemu z tytułu podatku od nieruchomości za 2008 r., tj. budowli w wyrobiskach górniczych. Zgodnie z wyjaśnieniami Kierownik Referatu decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności i zastosowano środek egzekucyjny w celu przerwania biegu przedawnienia i zawieszono postępowanie egzekucyjne na podstawie art. 9 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zdaniem Kierownik Referatu *wskaźnik skuteczności windykacji jest niski w przypadku podatku od nieruchomości od osób prawnych z uwagi na to, że zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa na dwa sposoby: wskutek złożenia deklaracji podatkowej oraz na podstawie decyzji określającej zobowiązania podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości. Po wprowadzeniu w 2009 r. przepisów dotyczących wykonalności decyzji podatkowych, jedynie decyzje ostateczne podlegają wykonaniu.*

[Dowód: akta kontroli, str.388, 392-443,652]

⁴³ Od osób prawnych w kwocie 449,00 zł w 2012 r. oraz 8 988,70 zł w 2013 r.

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

W 19 sprawach⁴⁴ na 25 badanych w których zostały wystawione tytuły egzekucyjne⁴⁵ organ podatkowy działał ze zwłoką. Liczba dni pomiędzy datą płatności pierwszego zobowiązania określonego w decyzji wymiarowej, a datą wystawienia upomnienia i/lub decyzji wynosiła ponad 30 dni, w tym w 7 przypadkach powyżej 60 dni (w tym w 4 przypadkach powyżej 100 dni)⁴⁶. Ponadto w 12 przypadkach liczba dni pomiędzy datą upływu terminu określonego w upomnieniu a datą wystawienia tytułu egzekucyjnego wynosiła ponad 30 dni (z tego w 5 przypadkach powyżej 60 dni w tym w 4 przypadkach przekraczała 100 dni⁴⁷).

Artykuł 125 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej nakłada na organ podatkowy obowiązek działania w sprawie szybko i wnikliwie, przy użyciu możliwie najprostszych środków służących do jej załatwienia. Sprawy nieskomplikowane (pod względem faktycznym i prawnym), tj. takie, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji czy wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie. Badane sprawy w ocenie NIK nie należały do spraw skomplikowanych.

Kierownik Referatu wyjaśniła, że w zbadanych postępowaniach egzekucyjnych dot. zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych, opóźnienia w wystawianiu upomnień wynikały z dużej liczby spraw do załatwienia w Referacie w stosunku do liczby zatrudnionych osób. W tej sytuacji przy występowaniu w danej sprawie niskich kwot zaległości, upomnienia były wystawiane dla kilku rat zaległości. Skracало to czas niezbędny do załatwienia sprawy. Występowanie opóźnień w wystawianiu upomnień w sprawach związanych z egzekucją należności z tytułu podatku od środków transportu od osób prawnych wynikało z faktu, że postępowania te prowadzone były przez pracownika obsługującego kasę Urzędu i w czasie wolnym od wykonywania tych czynności. Stąd wystąpiły istotne opóźnienia w wystawianiu upomnień. Pracownicy Referatu odpowiedzialni za prowadzenie spraw związanych z egzekucją badanych zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości oraz z tytułu podatków od środków transportu, przypadki zwłoki tłumaczyli brakiem czasu.

NIK zwraca uwagę, że terminowe i bieżące wystawianie, i doręczanie dłużnikom upomnień, ma istotne znaczenie dla dalszego przebiegu postępowania egzekucyjnego. Rozporządzenie w § 5 nakazywało wierzycielowi po bezskutecznym upływie terminu określonego w upomnieniu wystawić tytuł wykonawczy. Ponadto w świetle art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, egzekucja może być wszczęta jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, prześle mu pisemne upomnienie zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego. Postępowanie egzekucyjne może być wszczęte dopiero po upływie 7 dni od dnia doręczenia tego upomnienia. Zgodnie z art. 139 § 1-2 Ordynacji podatkowej załatwianie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej - nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. Niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych przez stronę łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie.

[Dowód: akta kontroli, str.217-219,223-225,226-229,230-232, 314,463-569,608-609,1238-1240]

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonej nieprawidłowości, działalność kontrolowanej jednostki w badanym zakresie.

⁴⁴ Nr podatnika:1/74 (w 2012 r. , 2013 r. i 2014 r.), 1/122, 1/397,11/6, 2/639,2/2112,1,291,1/1937, 1/817, 1/354, 2/2041, 2/1861,13/61, 72 (w 2012 r i 2013 r.), 132,115.

⁴⁵ Łącznie objęto badaniem 33 postępowania wszczęte upomnieniami lub decyzjami wystawionymi w okresie objętym kontrolą.

⁴⁶ Nr podatnika:1/74 (w 2012 r. 72 dni i 2014 r. 68 dni), 1/122 (211 dni), 1/397 (96 dni),11/6 (96 dni), 72 (w 2012 r. 223 dni i 2013 r. 229 dni), 115 (w 2012 r. 236 dni).

⁴⁷ Nr podatnika:1/397 (206 dni), 11/6 (212 dni), 2/2041 (114 dni), 72 (196), 115 (182 dni).

3. Prawidłowość stosowania ulg podatkowych

Opis stanu
faktycznego

W latach 2012-2013 i do 30 czerwca 2014 r. skutki obniżenia górnych stawek podatkowych podatków od nieruchomości od osób prawnych i fizycznych oraz podatku od środków transportowych od osób prawnych, wyliczonych według stawek określonych w obwieszczeniu Ministra Finansów, w porównaniu do wysokości podatków naliczonych wg stawek podatków uchwalonych przez Radę Gminy wyniosły: 3.404,2 tys. zł w 2012 r., 4.169,4 tys. zł w 2013 r. oraz 2.181,6 tys. zł na koniec I półrocza 2014 r. Udział wartości podatku naliczonego wg stawek zawartych w uchwałach Rady Gminy w wartości podatków ustalonych wg górnych stawek określonych w obwieszczeniu Ministra Finansów wynosił odpowiednio: 83,79%, 81,49% oraz 81,22%.

[Dowód: akta kontroli, str.619-620]

Gmina nie posiadała opracowanego dokumentu określającego strategię fiskalną czy też strategię podatkową Gminy. W każdym roku badanego okresu, przed uchwaleniem budżetu były sporządzane analizy związane z planowaniem dochodów podatkowych, w tym analizy związane z ustaleniem stawek podatkowych, porównania stawek stosowanych w sąsiadujących gminach. Materiały dotyczące badanych podatków były przygotowywane przez Referat, akceptowane przez Burmistrza i Komisję Finansów oraz przedstawiane na posiedzeniach Rady Gminy.

[Dowód: akta kontroli, str.303-306, 697-759, 762-792]

W okresie objętym kontrolą, 30 podatników⁴⁸, złożyło wnioski o umorzenie podatków w całości lub części, bądź o odroczenie terminu płatności, rozłożenia płatności na raty. Dwadzieścia z tych wniosków rozpatrzono pozytywnie⁴⁹. Łączna kwota wnioskowanych ulg (objętych 30 wnioskami) wynosiła 1 587,8 tys. zł, natomiast wartość ulg wynikająca z 20 decyzji organu podatkowego uwzględniających złożone wnioski w całości lub części wyniosła 94,2 tys. zł.

[Dowód: akta kontroli, str.621-629,653]

W badanym okresie organ podatkowy wydał 6 postanowień o odmowie wszczęcia postępowania, 2 sprawy pozostawiono bez rozpatrzenia oraz w jednym przypadku umorzono postępowanie. Wydane decyzje przyznające ulgi dotyczyły wyłącznie zobowiązań z tytułu podatku od nieruchomości (dwie podatku od osób prawnych i 17 podatku od osób fizycznych). W okresie objętym kontrolą, podatnicy podatku od środków transportowych od osób prawnych nie złożyli wniosków o udzielenie ulg z tytułu tego podatku.

[Dowód: akta kontroli, str.626]

W Gminie nie podjęto uchwały określającej zasady naliczania opłaty prolongacyjnej. Niepodjęcie uchwał oraz nienaliczanie opłaty prolongacyjnej, Burmistrz wyjaśnił małą liczbą uwzględnionych wniosków podatników oraz niskimi kwotami ulg.

[Dowód: akta kontroli, str.306]

Objętych badaniem 25 postępowań w sprawie przyznania indywidualnych ulg podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych spełniało wymogi Ordynacji podatkowej. W badanej próbie postępowań, nie stwierdzono przypadków: nierównego traktowania podatników polegającego na: nieuzasadnionym przyspieszaniu kolejności załatwiania niektórych spraw przy jednoczesnym opóźnianiu innych, nierównego traktowania podatników pod względem wymaganej przez organ podatkowy ilości i rodzaju dokumentacji.

Zbadano 25 rozstrzygnięć (decyzji lub postanowień) wydanych w sprawie przyznania lub odmowy przyznania ulgi podatkowej, w ramach tzw. uznania administracyjnego. Rozstrzygnięcia były legalne, tj. były uzasadnione w sposób odpowiadający wymogom formalnym oraz wyjaśniały w sposób należyty motywy rozstrzygnięcia poszczególnej sprawy. Nie stwierdzono przypadków odmiennego załatwienia sprawy w identycznych lub podobnych sprawach.

⁴⁸ Jeden z wniosków podatników z 2012 r. obejmował łącznie rozłożenie zobowiązania podatkowego na raty oraz umorzenie odsetek.

⁴⁹ w 2012 r. na 14 wniosków w tym 6 zostało załatwionych pozytywnie, w 2013 r. na 13 wniosków, w tym 10 zostało załatwionych pozytywnie, a na koniec I półrocza 2014 r. wszystkie złożone wnioski (3) zostały załatwione pozytywnie

W okresie objętym kontrolą przy udzielaniu ulg podatkowych 2 przedsiębiorcom (100%), nie stwierdzono przypadków naruszenia zasad przyznawania pomocy de minimis.

[Dowód: akta kontroli, str.621-630,653,1021-1182]

Postępowania w sprawie przyznania ulg podatkowych w okresie objętym kontrolą były prowadzone w Gminie zgodnie z *Instrukcją dotyczącą udzielania ulg uznaniowych w spłacie zobowiązań podatkowych i umarzania zaległości podatkowych*, wprowadzoną zarządzeniem Burmistrza Miasta Bierunia⁵⁰. Instrukcja ta określała tryb i zasady udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych i umarzania zaległości podatkowych, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej. W Instrukcji określono zasady rozkładania na raty i odraczania terminów płatności zobowiązań i zaległości podatkowych, umarzania zaległości oraz zagadnienia proceduralne. W szczególności regulowała ona sposób ewidencji i doręczeń wniosków podatników, sposób postępowania pracowników z wpływającymi wnioskami, postępowania w przypadku wystąpienia braków formalnych, sposób dokumentowania przez podatników okoliczności mających wpływ na podjęcie decyzji w sprawie przyznania ulgi, sposób prowadzenia czynności wyjaśniających, zasady zawiadamiania podatników w trakcie postępowania. Załącznikiem do Instrukcji był formularz Informacji o stanie majątkowym i sytuacji materialnej podatnika. Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia, jako przykład dobrej praktyki, działania Gminy polegające na wprowadzeniu w życie ww. *Instrukcji*⁵¹.

[Dowód: akta kontroli, str.626, 630-638, 653, 1021-1182]

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

W przypadku jednego z sześciu objętych szczegółowym badaniem wniosków o umorzenie zaległości w podatku od nieruchomości od osób fizycznych organ nie powiadomił podatników o przedłużeniu terminu załatwienia sprawy w trybie art. 140 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, w sytuacji gdy okres rozpatrywania tego wniosku przekroczył 60 dniowy termin do załatwienia sprawy i wyniósł 112 dni. Organ podatkowy sformułował ponadto wnioski wynikające z prowadzonego postępowania przed przysługującym podatnikom 7 dniowym terminem wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, biegnącym od daty doręczenia podatnikom wezwania ww. sprawie⁵².

Kierownik Referatu prowadząca ww. sprawę wyjaśniła: *Podatnik był wzywany do Urzędu w celu uzupełnienia wniosku o brakujące dokumenty i osobiście ustnie informowałam podatnika o przedłużeniu terminu załatwienia sprawy. Nie wiem dlaczego nie poinformowałam podatnika na piśmie o przedłużeniu tego terminu. Sądzę, że w tym przypadku nastąpiło to przez moje przeoczenie.*

[Dowód: akta kontroli, str.315,639-649]

⁵⁰ Zarządzeniem Nr B-0151/56/10 z 13 kwietnia 2010 r.

⁵¹ W Instrukcji określono zasady rozkładania na raty i odraczania terminów płatności zobowiązań i zaległości podatkowych, umarzania zaległości oraz zagadnienia proceduralne. W szczególności regulowała sposób ewidencji i doręczeń wniosków podatników, sposób postępowania pracowników z wpływającymi wnioskami, postępowania w przypadku wystąpienia braków formalnych, sposobu dokumentowania przez podatników okoliczności mających wpływ na podjęcie decyzji w sprawie przyznania ulgi, sposób prowadzenia czynności wyjaśniających, zasady zawiadamiania podatników w trakcie postępowania, Załącznikiem do Instrukcji był formularz *Informacji o stanie majątkowym i sytuacji materialnej podatnika*.

⁵² Przebieg poszczególnych czynności podejmowanych w sprawie przez Referat przedstawiał się następująco: podatnicy zwrócili się do Burmistrza Miasta Bierunia z wnioskiem o umorzenie podatku od nieruchomości. Wniosek wpłynął do UM w Bieruniu w dniu 1 października 2012 r. W dniu 17 października 2012 r. podatnicy zostali wezwani do potwierdzenia okoliczności przedstawionych we wniosku (doręczone podatnikom w dniu 19 października 2012 r.). Postanowieniem z dnia 20 grudnia 2012 r. podatnicy zostali wezwani do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego w terminie 7 dni o doręczenia postanowienia (postanowienie doręczono podatnikom 11 stycznia 2013 r.). W dniu 31 grudnia 2012 r. zostały sformułowane wnioski Referatu z postępowania wyjaśniającego dotyczącego umorzenia ww. zaległości z podatku od nieruchomości. W dniu 21 stycznia 2013 r. organ podatkowy wydał decyzję w sprawie umorzenia zaległości podatkowej w kwocie 2 985,00 zł wraz z należnymi odsetkami w kwocie 355,00 zł (doręczona podatnikom w dniu 22 stycznia 2013 r.)

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność kontrolowanej jednostki w badanym zakresie.

4. Prawidłowość i skuteczność realizacji dochodów z majątku

Opis stanu faktycznego

W okresie objętym kontrolą, w Gminie nie zostały określone zasady nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości oraz ich wydzierżawiania lub wynajmowania na czas oznaczony dłuższy niż 3 lata lub czas nieoznaczony. Organ stanowiący - Rada Gminy - udzielała zgody na zbycie, dzierżawę lub wynajem nieruchomości w uchwałach związanych z poszczególnymi transakcjami.

Burmistrz Miasta Bieruń w powyższej sprawie wyjaśnił, m.in. że: *artykuł 18 ust.2 ustawy [...] o samorządzie gminnym [...] nie nakłada obowiązku podjęcia uchwały określającej zasady nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości oraz ich wydzierżawiania lub wynajmowania na czas dłuższy niż 3 lata lub na czas nieoznaczony. Żadna z sześciu dotychczasowych kadencji rady nie sygnalizowała potrzeby przyjęcia rozwiązań systemowych w postaci ustalenia ww. zasad. Zatem Burmistrz Miasta każdorazowo uzyskuje zgodę rady na podjęcie czynności w sprawach majątkowych gminy, przekraczających zakres zwykłego zarządu.*

[Dowód: akta kontroli, str. 309,679]

W 2012 r. w Gminie zawarto 340 umów dzierżawy i najmu, z których uzyskano dochody w łącznej wysokości 1 249,6 tys. zł, w 2013 r. - 351 , z których uzyskano dochody w kwocie 1 355,6 tys. zł, natomiast do 30 czerwca 2014 r. - 326 umów, z których uzyskano dochody w łącznej kwocie 352,5 tys. zł⁵³.

[Dowód: akta kontroli, str.680,683,676-678]

Zarządzeniem Burmistrza⁵⁴ z 16 grudnia 2011 r. przyjęto *Plan wykorzystania gminnego zasobu nieruchomości Gminy Bieruń na lata 2012-2014*, zgodnie z wymogami określonymi w art. 23 ust.1 pkt 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami⁵⁵.

[Dowód: akta kontroli, str.654-660]

W okresie objętym kontrolą dokonano sprzedaży w trybie przetargowym czterech działek⁵⁶ z których trzy⁵⁷ nie były ujęte w *Planie wykorzystania gminnego zasobu nieruchomości Gminy Bieruń na lata 2012-2014*. Burmistrz Miasta wyjaśnił, m.in., że *plan wykorzystania zasobu opracowuje się na okres 3 lat. Przepis został sformułowany w taki sposób, że wydaje się domagać by plan został opracowany wyłącznie na okres 3 lat. Z uwagi na cel sporządzania takiego planu przepis należy rozumieć jako wymóg, by plan został opracowany na okres nie krótszy niż 3 lata [...] Ustawa [...] nie nakłada obowiązku dokonywania aktualizacji planów wykorzystania zasobów. Trudno się również tego dopatrzeć, mając komentarz do art. 23 ww. ustawy.*

[Dowód: akta kontroli, str.311-313]

Badanie zbycia wszystkich czterech działek wykazało, że w każdym przypadku zgodę na sprzedaż nieruchomości wyraziła Rada Miasta, a postępowania prowadzono na podstawie ustawy o gospodarce nieruchomościami. W postępowaniach Urząd korzystał z aktualnych operatów szacunkowych. Wykazy nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży nieruchomości gruntowych podawano do publicznej wiadomości, stosowanie do art. 35 ust.1 ustawy o gospodarce nieruchomościami. We wszystkich przypadkach umowy przenoszące własność nieruchomości zawierano po zapłaceniu przez nabywców ceny

⁵³ W kwotach wskazanych dochodów w ww. okresie znajdowały się dochody pochodzące z wpłat lokatorów korzystających z lokali komunalnych i mieszkalnych w sposób bezumowny, których wyodrębnienie z łącznych kwot dochodów nie było możliwe przez jednostkę kontrolowaną.

⁵⁴ Nr B.0050.341.2011 z dnia 16 grudnia 2011 r.

⁵⁵ Dz. U. z 2014, poz.518 ze zm.

⁵⁶ Działki nr 679/35, 677/35 przy ul. Turyńskiej, nr 676/35 przy ulicy Ekonomicznej oraz nr 1051/229 przy ul. Leśnej, wszystkie w Bieruniu.

⁵⁷ Nr 679/35, 677/35 oraz nr 676/35

nieruchomości nabytej w drodze przetargu. W badanych postępowaniach przestrzegano przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z 14 września 2004 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzenia przetargów oraz rokowań na zbycie nieruchomości⁵⁸.

[Dowód: akta kontroli, str. 1186-1200]

Kontrola sposobu zawarcia 10 umów dzierżawy na czas nieoznaczony wykazała, że we wszystkich przypadkach upubliczniono informację o zamiarze wydzierżawienia nieruchomości, zgodnie z art. 35 ust.1 ustawy o gospodarce nieruchomościami. W zawartych umowach znajdowały się postanowienia zabezpieczające interes Gminy, tj. zapisy dotyczące waloryzacji czynszu oraz przypadków uzasadniających naliczanie odsetek z tytułu nieterminowej zapłaty czynszu. Wszyscy dzierżawcy w kontrolowanym okresie uregulowali czynsz terminowo.

[Dowód: akta kontroli, str. 685-696]

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność jednostki kontrolowanej w badanym obszarze.

5. Rzetelność planowania dochodów z majątku

Opis stanu faktycznego

Zaplanowane dochody Gminy ogółem: 76. 751, 0 tys. zł w 2012 r., 81 718,5 tys. zł w 2013 r. i 78.951,7 tys. zł w 2014 r. zostały wykonane odpowiednio: w 91,67 %, 93,01% oraz 67,89% do 30 czerwca 2014 r. Największy udział w dochodach ogółem (ponad 50%) miały dochody własne. Realizacja tych dochodów kształtowała się na poziomie: 95,62%, 93,05%, oraz 70,35% wartości planowanej.

Zaplanowane dochody z majątku⁵⁹ zostały zrealizowane odpowiednio w: 61,93%, 115,09% oraz 71,98%.

[Dowód: akta kontroli, str. 760]

Tryb prac nad projektem uchwały budżetowej określała uchwała Rady Miejskiej z 30 września 2010 r.⁶⁰ Dodatkowo Burmistrz Miasta corocznie wydawał zarządzenie w sprawie założeń do projektu budżetu. Plany dochodów określano po przeprowadzeniu analiz wykonanych dochodów z lat ubiegłych. Przy określaniu stawek podatkowych analizowano stawki podatków stosowane w roku poprzednim przez sąsiadujące samorządy.

Jak wyjaśniła Skarbnik Miasta *proponując do budżetu w zakresie dochodów ze sprzedaży gruntów czy dochodów z przekształcenia prawa wieczystego użytkowania w prawo własności przedkłada Wydział Ładu Przestrzennego i Gospodarki Nieruchomościami (GPN). Składane propozycje są poprzedzane analizą wykonania dochodów z tego tytułu z trzech ostatnich lat budżetowych. Są brane pod uwagę inne czynniki, tj. zainteresowanie potencjalnych nabywców, którzy deklarują chęć nabycia gruntów, czy też chęć przekształcenia prawa wieczystego użytkowania w prawo własności. Następnie przedstawione propozycje i możliwości ich pozyskania są omawiane w szerszym gronie (Burmistrz, Zastępca Burmistrza, Skarbnik, Naczelnik Wydziału GPN) i akceptowane bądź nie do projektu budżetu.*

[Dowód: akta kontroli, str. 697-758]

Największe różnice pomiędzy planem, a realizacją dochodów odnotowano m.in. w:

- § 076 przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności, gdzie wykonanie planu w 2012 r. wyniosło 25,1 tys. zł, co stanowiło 502% wielkości planowanej (5,0 tys. zł), w 2013 r. wyniosło 1 135,4 tys. zł, co stanowiło 276,43%

⁵⁸ Dz.U. z 2004 r., Nr 207, poz. 2108 ze zm.

⁵⁹ § 750 najem i dzierżawa składników majątkowych jst, § 076 przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności, § 77 użytkowanie wieczyste, nabycie prawa własności, § 078 zbycie praw majątkowych, § 087 sprzedaż składników majątkowych, § 047 wpływy z opłat za trwałe zarząd, służebności i użytkowanie wieczyste.

⁶⁰ Nr VIII/17/2010

wielkości planowanej (410,7 tys. zł). Na 30 czerwca 2014 r. nie zrealizowano żadnych dochodów, natomiast wielkość planowana zamykała się kwotą 18,0 tys. zł;

- § 077 użytkowanie wieczyste, nabycie prawa własności, w którym wykonanie planu w 2012 r. wyniosło 263,6 tys. zł, co stanowiło 23,43% wielkości planowanej (1 125,3 tys. zł), w 2013 r. wyniosło 132,4 tys. zł co stanowiło 26,49% wielkości planowanej (500 tys. zł) oraz na I półrocze 2014 r. 936,1 tys. zł co stanowiło 82,97% planu (1.128,2 tys. zł).

[Dowód: akta kontroli, str. 760-761,1236]

Przyczyny powstania różnicy pomiędzy wykonanymi i planowanymi dochodami z majątku Gminy Bieruń w ww. paragrafach były zróżnicowane:

- W 2012 r. w § 076 przy planowaniu budżetu założono wykonanie na poziomie 5 tys. zł mając na uwadze: przypadające na 2012 r. raty z tytułu przekształcenia użytkowania wieczystego w prawo własności oraz wnioski wspólnoty mieszkaniowej o przekształcenie prawa (przy założeniu, że będzie udzielona bonifikata w wysokości 30% na podstawie uchwały nr XII/4/2011 Rady Miejskiej w Bieruniu z dnia 24 listopada 2011 r. Zgodnie z wyjaśnieniami Burmistrza Miasta Bierunia, *założenie niskiego dochodu z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości spowodowane było wyraźnym spadkiem zainteresowania przekształceniem z uwagi na wejście w życie w dniu 8 sierpnia 2011 r. Wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 stycznia 2010 r. stwierdzającego niekonstytucyjność art. 4 ust.8 i 9 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości. Na wykonanie budżetu wpłynęła kwota uzyskana z przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości będącej w użytkowaniu wieczystym osoby prawnej.*
- W 2012 r. w § 077, według wyjaśnień Burmistrza Miasta Bierunia, przy planowaniu budżetu założono, że *sprzedaży będą podlegać działki położone przy ul. Leśnej, Lipcowej oraz Oświęcimskiej. Mimo wcześniejszego zainteresowania przetarg na zbycie nieruchomości przy ul. Oświęcimskiej zakończył się wynikiem negatywnym z wyjątkiem części nieruchomości przeznaczonej na polepszenie warunków zagospodarowania nieruchomości sąsiedniej.*
- W 2013 r. w § 077, zgodnie z wyjaśnieniami Burmistrza Miasta Bierunia, przy planowaniu budżetu założono, że *sprzedaży będą podlegać działki położone przy ul. Leśnej, Borowinowej oraz Lipcowej. Mimo zainteresowania działkami zaproponowanymi do sprzedaży, ostatecznie przystąpił jeden zainteresowany. Należy dodać, że ogłoszenia o przetargu ukazały się dodatkowo na blisko 70 portalach internetowych..*

[Dowód: akta kontroli, str. 308-309,748-756]

Zaplanowane dochody z podatku od nieruchomości od osób fizycznych i prawnych oraz od środków transportowych od osób prawnych, łącznie w kwocie 18.292,1 tys. zł w 2012 r., 16 884,0 tys. zł w 2013 r. oraz 17.119,2 tys. zł w 2014 r., zostały wykonane odpowiednio w: 94,40 %, 97,89% i 62,22% (wg stanu na 30 czerwca).

Wartość wykonanych dochodów Gminy w porównaniu do ich wartości planowanej z tytułu każdego z ww. podatków, przedstawiała się następująco:

- Dochody z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych wyniosły, w 2012 r. 14.868,2 tys. zł, co stanowiło 92,97% planu (15.991,4 tys. zł), w 2013 r. 14.010,2 tys. zł, tj. 95,89% planu (14. 610,0 tys. zł) oraz w 2014 r. (wg stanu na 30 czerwca 2014 r.) 8.996,5 tys. zł, co stanowiło 61,57% planu (14.610,0 tys. zł);
- Dochody z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych wyniosły odpowiednio: 2. 192,9 tys. zł, co stanowiło 100,34% planu (2.185,5 tys. zł), 2.278,7 tys. zł, co stanowiło 110,08% planu (2.070,0 tys. zł) oraz 1.513,2 tys. zł (wg stanu na 30 czerwca 2014 r.), co stanowiło 67,44% planu (2.244,0 tys. zł);
- Dochody z tytułu podatku od środków transportowych od osób prawnych wyniosły: 205,6 tys. zł, co stanowiło 178,52% planu (215,2 tys. zł), 239,7 tys. zł, co stanowiło

117,50% planu (204,0 tys. zł) oraz 142,5 tys. zł (wg stanu na 30 czerwca 2014 r.), co stanowiło 53,76% planu (265,2 tys. zł).

Planowane przez Urząd dochody były kompletne i obejmowały wszystkie źródła ich pochodzenia.

[Dowód: akta kontroli, str. 760-761,1236]

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w badanym zakresie.

IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁶¹, wnosi o podjęcie niezbędnych działań w celu zapewnienia:

- 1) **Niezwłocznego wysyłania upomnień do podatników w sprawie zaległości podatkowych oraz szybkiego wystawiania tytułów egzekucyjnych.**
- 2) **Doręczania decyzji dotyczących wymiaru podatku od nieruchomości od osób fizycznych wszystkim podatnikom (stronom) zobowiązanym do zapłaty podatku.**
- 3) **Przestrzegania zasady pisemności postępowania w sprawach podatkowych.**
- 4) **Zawiadamiania stron o każdym przypadku niezakończona sprawy w terminie.**

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach.

Obowiązek poinformowania NIK o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Katowice, dnia 26 września 2014 r.

**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach**

**Kontroler
Mariusz Klimontowicz
gł. specjalista kontroli państwowej**

⁶¹ Dz. U. z 2012 r., poz.82 zwanej dalej „ustawą o NIK”