



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Opolu

LOP – 4101-011-03/2014
P/14/005

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Opolu
ul. Krakowska 28, 45-075 Opole
T +48 77 449 70 00, F +48 77 449 70 44
lop@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 Opolu
Kontroler	Elżbieta Mularczyk-Malec, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 90791 z dnia 17 lipca 2014 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2)
Jednostka kontrolowana	Urząd Miejski w Oleśnie ¹ , ul. J. Pieloka 21, 46-300 Olesno
Kierownik jednostki kontrolowanej	Sylwester Lewicki, Burmistrz Olesna ² (dowód: akta kontroli str. 3)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie³ realizację przez Gminę Olesno podatków lokalnych i dochodów z majątku w latach 2012-2014 (I półrocze).

Uzasadnienie oceny ogólnej

Pozytywną ocenę uzasadnia prawidłowe dokonywanie wymiaru podatków od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych dla osób prawnych, a także skuteczne egzekwowanie zaległości podatkowych. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych udzielane były przez organ podatkowy z zachowaniem przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*⁴ oraz uchwały Rady Miejskiej nr LIV/376/10 z 30 czerwca 2010 r. *w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis*⁵ dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Gminy. Pozytywnie oceniono także działania Gminy w zakresie pozyskiwania dochodów z majątku. Każdorazowo przed przystąpieniem do sprzedaży nieruchomości oraz oddania składników majątkowych w dzierżawę lub najem Rada Miejska wyrażała zgodę na dokonanie takiej czynności. Dochody z majątku w latach 2012 i 2014 zaplanowano w sposób rzetelny. Zbyt optymistyczne, choć uzasadnione, założenia kierownictwa Gminy w trakcie roku budżetowego 2013 r. zostały skorygowane.

¹ Dalej: Urząd.

² Dalej: Burmistrz.

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

⁴ Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

⁵ Szczególna kategoria wsparcia udzielanego przez państwo ze względu na swą małą wartość nie powodująca zakłócenia konkurencji w wymiarze unijnym.

Formułując powyższą ocenę NIK uwzględniła, że zwłoka w wystawianiu upomnień i tytułów wykonawczych nie miała negatywnego wpływu na skuteczność prowadzonej egzekucji, a stwierdzona nieprawidłowość dotycząca braku w prowadzonej ewidencji podatkowej nieruchomości identyfikatorów budynków, wymaganych przepisami § 5 ust. 1 pkt 2 lit. b rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości⁶, nie wpływała negatywnie na realizację dochodów z podatku od nieruchomości.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Prawdliwość wymiaru podatków lokalnych

Opis stanu
faktycznego

W kontrolowanym okresie w Gminie Olesno⁷ obowiązywały stawki podatku od nieruchomości określone uchwałą Rady Miejskiej⁸ nr XV/102/11 z 29 listopada 2011 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień z tego podatku (na 2012 r.) i uchwałą nr XXVII/199/12 z 27 listopada 2012 r. (na lata 2013-2014) oraz stawki podatku od środków transportowych określone w uchwale nr XV/120/11 z 29 listopada 2011 r. w sprawie określenia wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych. Uchwały te zostały przekazane do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu⁹ w ciągu 7 dni od ich podjęcia, co odpowiadało wymogom określonym w art. 90 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym¹⁰. Organ ten nie podjął rozstrzygnięć nadzorczych dotyczących ww. uchwał. Uchwały te zostały opublikowane w Dzienniku Urzędowym Województwa Opolskiego¹¹ na co najmniej 14 dni przed datą ich wejścia w życie, przypadającą na 1 stycznia następnego roku.

Uchwalone przez Radę stawki podatku od nieruchomości oraz stawki podatku od środków transportowych nie przekraczały maksymalnych stawek określonych przez Ministra Finansów¹² i obejmowały wszystkie przedmioty opodatkowania, wynikające z art. 5 ust. 1 i art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹³. Rada nie różnicowała stawek podatku od nieruchomości w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4 tej ustawy, skorzystała natomiast z uprawnienia zawartego w art. 10 ust. 2 ww. ustawy, różnicując obowiązujące stawki podatku od środków transportowych ze względu na rok produkcji pojazdu (do 1995 r. włącznie i od 1996 r.), wpływ środka transportu na środowisko naturalne (spełniające normy euro lub posiadające katalizator i pozostałe) oraz liczbę miejsc siedzących (do 15, > 15 do 29 i ≥ 30). Określając zasady zwolnienia z podatku od nieruchomości i z podatku od środków transportowych, Rada nie przekroczyła upoważnienia wynikającego z art. 7 ust. 3 i art. 12 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Różnicowanie stawek podatku od środków transportowych nie miało na celu udzielenia pomocy konkretnym przedsiębiorcom, ani też wsparcia konkretnych rodzajów działalności gospodarczej.

⁶ Dz. U. Nr 107, poz. 1138. Dalej: rozporządzenie w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości.

⁷ Dalej: Gmina.

⁸ Dalej: Rada.

⁹ Dalej: RIO.

¹⁰ Dz. U. z 2013, poz. 594 ze zm.

¹¹ Dalej: Dziennik Urzędowy.

¹² Dalej: MF, w obwieszczeniu z dnia 19 października 2011 r. w sprawie górnych stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2012 r. (M.P. Nr 95, poz. 961), z dnia 2 sierpnia 2012 r. w sprawie górnych stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2013 r. (M.P. poz. 587) i z dnia 7 sierpnia 2013 r. w sprawie górnych stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2014 r. (M.P. poz. 724).

¹³ Dz. U. z 2014 r., poz. 849, dalej: ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

W sprawie przyczyn zróżnicowania stawek podatku od środków transportowych Skarbnik Gminy wyjaśnił, że celem obniżenia stawek podatku w stosunku do pojazdów posiadających katalizator spalin, stosowny certyfikat euro, czy też wyprodukowanych w określonych latach, była ochrona przed nadmiernym hałasem oraz emisją spalin. Rada, uchwalając różne stawki podatku w zależności od wpływu środka transportowego na środowisko i jego rok produkcji, miała na uwadze ograniczenie emisji gazów cieplarnianych oraz wycofanie z użycia starych pojazdów, a w konsekwencji poprawę zdrowia i bezpieczeństwa mieszkańców Gminy i użytkowników dróg.

(dowód: akta kontroli str. 30-48, 60, 131-132)

W uchwale nr LIV/376/10 z 30 czerwca 2010 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości w ramach pomocy *de minimis* dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Gminy, Rada określiła zasady udzielania zwolnień w przypadku nowych inwestycji związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Uchwała ta obowiązywała do dnia 31 grudnia 2013 r. Następnie podejmując uchwałę nr XLI/333/14 w dniu 28 stycznia 2014 r. Rada przedłużyła możliwość udzielania ww. zwolnień do 30 czerwca 2014 r. Uchwały te przekazano do RIO. Zostały one również opublikowane w Dzienniku Urzędowym. Projekt uchwały nr LIV/376/10 w październiku 2009 r. został zaopiniowany przez Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów¹⁴.

W przypadku rozłożenia podatku na raty lub odroczenia terminu płatności podatków stanowiących dochód Gminy, Rada uchwałą nr XXVI/250/2000 z 27 października 2000 r. w sprawie wprowadzenia opłaty *prolongacyjnej* wprowadziła opłatę *prolongacyjną* w wysokości 40% stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych ogłaszanej przez MF.

W obszarze realizacji dochodów własnych, organy Gminy wdrożyły kilka rozwiązań skierowanych do rodzin wielodzietnych, m.in. obowiązywała zniżka w opłacie za wywóz odpadów komunalnych na trzecie i kolejne dziecko (o 4 zł), o 50% obniżono opłaty za pobyt dziecka w żłobku za drugie i każde następne dziecko, a także opłaty za pobyt w przedszkolu powyżej pięciu godzin dziennie. Obniżono również ceny biletów wstępu na pływalnię w Oleśnie.

(dowód: akta kontroli str. 49-59, 60-65, 131-135)

W latach 2012 – 2014 (I półrocze) wzrastały dochody własne Gminy i wynosiły odpowiednio: 13 405,8 tys. zł, 13 777,2 tys. zł i 9 283,2 tys. zł, co stanowiło od 28,5% (w 2012 r.) do 35,8% (w 2014 r.) dochodów ogółem. W porównaniu z ustalonym planem, dochody własne zostały zrealizowane na poziomie: 103,9% w 2012 r., 90,7% w 2013 r. i 59,8% w I półroczu 2014 r. Z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych Gmina uzyskała 3 465,3 tys. zł w 2012 r., 3 498,8 tys. zł w 2013 r. i 1 714,1 tys. zł w I półroczu 2014 r. oraz z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych odpowiednio: 2 687,6 tys. zł, 2 678,2 tys. zł i 1 466,3 tys. zł. Wpływy z tytułu podatku od środków transportowych od osób prawnych w tym samym okresie wyniosły: 146,0 tys. zł, 213,9 tys. zł i 153,3 tys. zł. W kontrolowanym okresie udział ww. podatków w dochodach Gminy kształtował się na poziomie ok. 13%.

¹⁴ Dalej: UOKiK. W celu zapewnienia zgodności projektu uchwały z rozporządzeniem Komisji Europejskiej nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*, Dyrektor Departamentu Monitorowania Pomocy Publicznej zalecił doprecyzowanie treści trzech paragrafów, nie wnosząc innych uwag.

W ewidencji podatkowej Gminy, według stanu na 1 stycznia 2012 r., zarejestrowanych było 5 761 podatników, w tym 5 740 podatników podatku od nieruchomości (5 561 osób fizycznych i 179 osób prawnych) oraz 21 osób prawnych, będących podatnikami podatku od środków transportowych. Do 30 czerwca 2014 r. liczba podatników wzrosła do 5 812 (o 51 podatników), w tym 5 788 podatników podatku od nieruchomości (odpowiednio: 5 601 osób fizycznych i 187 osób prawnych) oraz 24 podatników (osób prawnych) podatku od środków transportowych. Czynności związane z wymiarem ww. podatków wykonywali pracownicy Wydziału Finansowego Urzędu zatrudnieni w komórce podatkowej w wymiarze 2,4 etatu. Nadzór nad realizacją zadań komórki podatkowej sprawował bezpośrednio Skarbnik Gminy.

(dowód: akta kontroli str. 74-76, 77-77b, 113-115, 120-123)

Ewidencja podatkowa nieruchomości zawierała dane o podatnikach i przedmiotach opodatkowania wymagane przepisami rozporządzenia MF w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości za wyjątkiem identyfikatora budynku, co opisano w dalszej części wystąpienia. Do zakończenia kontroli ewidencja podatkowa Gminy prowadzona była w systemie informatycznym KSAT-2000. System ten umożliwiał generowanie raportów i zbiorczych zestawień według kryteriów definiowanych przez użytkownika, jak również eksport danych zawartych w ewidencji do pliku w formacie rozszerzalnego języka znaczników (XML). Wydział Finansowy Urzędu nie miał możliwości bezpośredniego porównywania wyeksportowanych do pliku XML danych z danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków, prowadzonej na podstawie przepisów prawa geodezyjnego i kartograficznego.

(dowód: akta kontroli str. 116-117)

W kontrolowanym okresie w Gminie nie ustalono pisemnych procedur w zakresie bieżącej aktualizacji bazy podatników. Skarbnik Gminy wyjaśnił, iż w ramach przyjętej i stosowanej praktyki w Gminie, aktualizuje się bazę nieruchomości i bazę podatników na podstawie zmian z ewidencji gruntów i budynków, które przekazywane są w formie papierowej. Dodatkowo organ podatkowy ma możliwość podglądu do bazy ewidencji gruntów i budynków, prowadzonej przez Starostę Oleskiego. Bazę podatników, a także bazę nieruchomości porównuje się również z aktami notarialnymi przesyłanymi przez notariuszy oraz z zawiadomieniami o zakończeniu budowy i rozpoczęciu budowy przekazywanymi przez Powiatowy Inspektorat Nadzoru Budowlanego w Oleśnie. Dokonuje się także bieżącego sprawdzenia ewidencji podatników z Centralną Ewidencją i Informacją o Działalności Gospodarczej.

W latach 2012-2014 (do zakończenia kontroli) pracownicy Urzędu dokonywali porównania danych z ewidencji podatkowej nieruchomości z danymi z ewidencji gruntów i budynków w ramach podglądu, co nie było dokumentowane, natomiast ostatnie udokumentowane porównanie danych zostało przeprowadzone w 2012 r. w zakresie osób fizycznych, będących podatnikami podatku od nieruchomości. W efekcie tego porównania dokonano zmiany opodatkowania z podatku rolnego na podatek od nieruchomości w przypadku ok. 150 podatników.

(dowód: akta kontroli str. 118-119, 163-172, 174-175)

Skarbnik Gminy wyjaśnił, że w celu zapewnienia rzetelności danych ewidencji podatkowej nieruchomości, organ podatkowy podejmuje także inne czynności, takie jak m.in. wyjazdy pracowników w teren w celu przeprowadzenia oględzin nieruchomości czy bieżąca współpraca z sołtysami. Pracownicy korzystali również z witryny internetowej, zapewniającej dostęp do zasobów i usług związanych

z danymi przestrzennymi *Geoportal*¹⁵. Zdaniem Skarbnika Gminy w okresie objętym kontrolą sporządzono decyzje podatkowe w odniesieniu do wszystkich ujawnionych przypadków zobowiązań podatkowych. Powyższego nie można było w trakcie kontroli zweryfikować, gdyż w Wydziale Finansowym Urzędu nie prowadzono rejestru złożonych przez podatników informacji i deklaracji.

Skarbnik Gminy wyjaśnił, że dane zawarte w składanych przez podatników deklaracjach oraz informacjach o nieruchomościach i obiektach budowlanych nie budziły wątpliwości organu podatkowego, w związku z tym nie istniała konieczność wszczynania kontroli na podstawie art. 281 §1 ustawy *Ordynacja podatkowa*.

(dowód: akta kontroli str. 118-119, 174-175)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że pracownicy Wydziału Finansowego nie mieli możliwości zweryfikowania części podawanych przez podatników danych np. powierzchni użytkowej budynków, wartości budowli, na podstawie posiadanych dokumentów i ewidencji, pomimo tego organ podatkowy w kontrolowanym okresie nie korzystał z uprawnienia przeprowadzania kontroli u podatników, mających na celu sprawdzenie, czy składane informacje odpowiadają stanowi faktycznemu i czy podatnicy prawidłowo wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

Opis stanu
faktycznego

We wszystkich objętych kontrolą przypadkach (12¹⁶), wymierzono podatek od nieruchomości właścicielom budynków oddanych do użytkowania w latach 2012-2014 (do 31 lipca 2014 r.). Należny podatek wymierzono począwszy od roku następnego, na podstawie dokumentów przekazanych przez Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego w Oleśnie¹⁷. Osoby fizyczne rozpoczynające działalność gospodarczą w kontrolowanym okresie (12 podmiotów), wynajmowały lokale użytkowe w budynkach, w których już wcześniej prowadzona była taka działalność, a właściciele tych budynków byli opodatkowani podatkiem od nieruchomości, w tym od powierzchni wykorzystywanej na prowadzenie działalności gospodarczej. Podatek wymierzano na podstawie informacji składanych przez właścicieli budynków.

(dowód: akta kontroli str. 173)

W badanej próbie 36 podatników stwierdzono osiem przypadków¹⁸ (22%) złożenia informacji i deklaracji po terminie. W przypadku pięciu podatników, pracownicy Wydziału Finansowego wystosowali wezwania pisemne (i telefoniczne) do złożenia informacji, w pozostałych trzech przypadkach nieterminowego złożenia informacji przez podatników, organ podatkowy nie posiadał informacji: o rozpoczęciu działalności gospodarczej (opóźnienie w złożeniu informacji wyniosło 21 dni), o wydanym pozwoleniu na użytkowanie budynku oraz o udzielonej darowiźnie. W dwóch przypadkach podatek naliczono wstecz z terminem płatności przypadającym po upływie 14 dni od otrzymania decyzji, natomiast w przypadku podatnika, który uzyskał pozwolenie na użytkowanie budynku – podstawę opodatkowania podwyższono od 1 stycznia roku następnego, tj. zgodnie z art. 6 ust. 2 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*. Powyższe trzy przypadki

¹⁵ www.geoportal.gov.pl. Aplikacja internetowa umożliwiająca przeglądanie danych przestrzennych oraz wyszukiwanie zbiorów i usług danych przestrzennych należących do Krajowej Infrastruktury Informacji Przestrzennej.

¹⁶ Sprawdzono dziewięć zawiadomień o zakończeniu budowy i trzy pozwolenia na użytkowanie budynków.

¹⁷ Powiatowy Inspektorat Nadzoru Budowlanego w Oleśnie zawiadomienia o pozwoleniu na użytkowanie budynków i o zakończeniu budowy przesyłał do Urzędu w okresach półrocznych.

¹⁸ Informacje po terminie ustawowym złożyło siedem osób fizycznych - podatników podatku od nieruchomości oraz jedna osoba prawna – podatek podatku od środków transportowych.

nieterminowego złożenia informacji przez osoby fizyczne nie spowodowały uszczuplenia dochodów własnych Gminy.

Gmina prawidłowo i terminowo dokonała wymiaru i przypisu podatku od nieruchomości w odniesieniu do badanych podatników – 12 osób fizycznych i 11 osób prawnych¹⁹. Decyzje podatkowe przekazywano podatnikom w sposób umożliwiający zapłatę podatku w ustawowych terminach, decyzje wysyłano do wszystkich współwłaścicieli, dane zawarte w decyzjach podatkowych wynikały z dokumentów źródłowych, a zastosowane w decyzjach stawki podatku były zgodne z obowiązującą w danym okresie uchwałą Rady. Wydane decyzje odpowiadały wymogom określonym w art. 210 § 1 *Ordynacji podatkowej*. Organ podatkowy sprawdzał poprawność danych zawartych w informacji lub deklaracji składanej przez podatnika m.in. z ewidencją gruntów i budynków, z aktami notarialnymi, z wydrukami ewidencji księgowej w zakresie budowlanej, z posiadanymi dokumentami z lat poprzednich.

(dowód: akta kontroli str. 89-112, 148-160, 221-227)

W zakresie podatku od środków transportowych od osób prawnych stwierdzono, że Gmina na bieżąco aktualizowała bazę danych na podstawie informacji o zarejestrowanych i wyrejestrowanych pojazdach, otrzymywanych comiesięcznie z Wydziału Komunikacji Starostwa Powiatowego w Oleśnie. Deklaracje złożone przez podatników podlegały sprawdzeniu przez organ podatkowy pod kątem ich zgodności z ewidencją podatkową i prawidłowością zastosowanych stawek podatku z uchwalonymi na dany rok.

(dowód: akta kontroli str. 136-147, 228-230)

Do dobrych praktyk w zakresie wymiaru i poboru podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych stosowanych w Urzędzie można zaliczyć:

- wyjazdy pracowników w teren w celu przeprowadzenia oględzin nieruchomości, będących przedmiotem opodatkowania,
- ścisłą współpracę z Wydziałem Urbanistyki, Infrastruktury, Rolnictwa i Ochrony Środowiska Urzędu, w którym opracowywane są plany zagospodarowania przestrzennego, mające znaczenie przy klasyfikacji gruntu,
- współpracę z notariuszami, którzy informują podatników o obowiązku zgłaszania organowi podatkowemu dokonanych transakcji nieruchomości (tj. kupna, sprzedaży czy też darowizny), dzięki czemu podatnicy w szerszym zakresie bez wezwania organu podatkowego sami zgłaszają zmiany,
- współpracę z sołtysami, którzy pośredniczą w kontaktach z podatnikami, np. z osobami starszymi,
- ścisłą współpracę z Wydziałem Komunikacji Starostwa Powiatowego w Oleśnie przy ustalaniu wymiaru podatku od środków transportowych, polegającą na weryfikacji deklaracji podatkowych w przypadku czasowego wyrejestrowania pojazdów.

(dowód: akta kontroli str. 118-119, 174-175)

¹⁹ W przypadku jednego podatnika (osoby prawnej) kontrola RIO, przeprowadzona w Urzędzie w 2012 r., wykazała nieprawidłowości polegające na zaniżeniu powierzchni gruntów pozostałych o 1,1157 ha w deklaracji podatnika o nr 18684. W wyniku ustaleń ww. kontroli podatnik złożył korektę deklaracji, a wymiar podatku podwyższono o 278,93 zł.

Ustalono
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Zgodnie z § 5 ust. 1 pkt 2 lit. b rozporządzenia w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości, ewidencja podatkowa nieruchomości powinna zawierać identyfikatory budynków. Pomimo tego, że ww. rozporządzenie weszło w życie z dniem 1 stycznia 2005 r., do dnia rozpoczęcia kontroli, wykorzystywany w Urzędzie system informatyczny, nie umożliwiał wykazywania takich identyfikatorów. Powyższe świadczy o ograniczonej rzetelności działań podejmowanych w celu przygotowania do realizacji obowiązków związanych z ewidencjonowaniem nieruchomości. Skarbnik Gminy wyjaśnił, że Wydział Geodezji, Kartografii, Katastru i Gospodarki Mieniem Starostwa Powiatowego w Oleśnie, dopiero niedawno zaczął wprowadzać identyfikatory budynków do swojej bazy. Dodał ponadto, że na przełomie sierpnia i września będzie wdrażana nowa wersja programu, która umożliwi taką funkcję i ewidencja podatkowa będzie na bieżąco uzupełniana o identyfikator budynku.

(dowód: akta kontroli str. 116-117, 118-119, 174-175)

Ocena cząstkowa

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

2. Skuteczność i poprawność egzekwowania zaległości podatkowych

Opis stanu
faktycznego

Zaległości podatkowe na dzień 1 stycznia 2012 r., na koniec 2012 r. i 2013 r. oraz na koniec I półrocza 2014 r. z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych wynosiły odpowiednio: 846,9 tys. zł, 805,5 tys. zł, 858,6 tys. zł i 796,6 tys. zł, z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych: 138,1 tys. zł, 152,3 tys. zł, 162,2 tys. zł i 225,7 tys. zł oraz z tytułu podatku od środków transportowych od osób prawnych: 30,6 tys. zł, 75,6 tys. zł, 70,6 tys. zł i 57,6 tys. zł. W porównaniu ze stanem zaległości na dzień 1 stycznia 2012 r. w kontrolowanym okresie (do 30 czerwca 2014 r.) nastąpiło zmniejszenie zaległości o 50,3 tys. zł (5,9%) z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych, wzrosły natomiast zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych - o 87,6 tys. zł (63,4%) oraz zaległości osób prawnych z tytułu podatku od środków transportowych - o 27 tys. zł (88,2%).

(dowód: akta kontroli str. 125-126)

W zakresie windykacji należności podatkowych w Gminie nie ustanowiono wewnętrznych uregulowań. Zgodnie z § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁰, wierzyciel był zobowiązany do systematycznej kontroli terminowości zapłaty zobowiązań pieniężnych.

Pracownicy Wydziału Finansowego Urzędu w sposób systematyczny stosowali następujące zasady monitorowania i kontroli terminowości wpływu należności:

1/ w przypadku podatku od nieruchomości od osób fizycznych po ok. trzech miesiącach po upływie terminu II raty podatku wysyłano upomnienia dotyczące zaległości z I półrocza, upomnienia dotyczące II półrocza wysyłano po ok. dwóch miesiącach po upływie terminu IV raty, jeśli zaległość była niewielka, wówczas wysyłane było jedno upomnienie pod koniec roku za cztery raty;

2/ w przypadku podatku od nieruchomości od osób prawnych upomnienia wysyłane były w trakcie roku dwukrotnie – po I i po II półroczu;

²⁰ Dz. U. Nr 137, poz. 1541 ze zm. Dalej: rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Rozporządzenie to obowiązywało do 20 maja 2014 r.

3/w przypadku podatku od środków transportowych od osób prawnych - upomnienia dotyczące I raty podatku wysyłano do końca I półrocza, natomiast upomnienia dotyczące II raty wysyłano do końca danego roku.

(dowód: akta kontroli str. 259-260)

W Wydziale Finansowym Urzędu prowadzono ewidencję upomnień i tytułów wykonawczych zgodnie ze wzorami określonymi odpowiednio w § 4 ust. 2 i § 7 ust. 1 i 2 ww. rozporządzenia. Raporty z ewidencji tytułów wykonawczych wraz z upomnieniami dołączano do tytułów wykonawczych przesyłanych do organów egzekucyjnych.

Stosowany program finansowo-księgowy KSAT 2000 umożliwiał automatyczne generowanie upomnień i tytułów wykonawczych oraz raportów z ewidencji upomnień i z ewidencji tytułów wykonawczych, a także automatyczne naliczanie odsetek. Program ten nie umożliwiał natomiast naliczania opłaty prolongacyjnej, która ustalana była przez pracownika Urzędu i następnie wprowadzana do programu finansowo-księgowego. Pracownicy Wydziału Finansowego pod koniec każdego półrocza drukowali z systemu finansowego raporty zaległości za I półrocze i na tej podstawie wysyłali upomnienia do podatników zalegających z płatnościami. Raporty takie drukowano także doraźnie na polecenie Skarbnika Gminy, który analizował ich treść zwłaszcza w okresach półrocznych i rocznych. Stopień zaawansowania prac związanych z windykacją i egzekucją monitorowany był bezpośrednio przez Skarbnika Gminy, który wyjaśnił ponadto, że osobiście prowadził działania windykacyjne w formie rozmów telefonicznych z podatnikami zalegającymi z zapłatą należności.

(dowód: akta kontroli str. 259-260, 261, 262-266, 343-345)

W badanej próbie 32 postępowań windykacyjnych²¹ we wszystkich przypadkach wystawiono upomnienia. Po bezskutecznym upływie terminu zapłaty zaległości podatkowych określonego w upomnieniach wystawiono 16 tytułów wykonawczych, z tego dwa tytuły w okresie do 10 dni, jeden tytuł po upływie 12 dni od dnia bezskutecznego upływu terminu zapłaty wskazanego w upomnieniu.

W dalszej części wystąpienia opisano wystawienie pozostałych 13 tytułów.

Tytuły wystawiane były we wszystkich przypadkach, w których podatnicy, pomimo otrzymania upomnień oraz innych działań prowadzonych przez pracowników Urzędu nie uregulowali zaległości. Upomnienia i tytuły wielopozycyjne wystawiono zgodnie ze wzorami określonymi w rozporządzeniu w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Od każdej kwoty zaległości wykazanej w tytule wykonawczym naliczono odsetki za okres liczony od dnia następnego po terminie płatności, doliczano także koszty wysłanego upomnienia. Wszystkie tytuły wykonawcze do organów egzekucyjnych skierowano niezwłocznie po ich wystawieniu.

Gmina nie wystawiła tytułów wykonawczych w przypadku pozostałych 16 objętych kontrolą postępowań z uwagi na: zapłatę zaległości w wyniku otrzymanego upomnienia (w dwóch przypadkach), zapłatę zaległości w wyniku rozmów Skarbnika Gminy z przedstawicielami firm (osób prawnych w 14 przypadkach). Skarbnik Gminy wyjaśnił, że w celu wyegzekwowania zobowiązań przeprowadzał wielokrotnie rozmowy z przedstawicielami firm, którzy wyjaśniali przyczyny powstania zaległości

²¹ W zakresie podatku od nieruchomości od osób fizycznych i osób prawnych badaniem objęto po 12 postępowań o najwyższych kwotach zaległości (po cztery postępowania w każdym roku). W zakresie podatku od środków transportowych od osób prawnych badaniem objęto 8 postępowań o najwyższych kwotach zaległości (po cztery postępowania w latach 2012-2013). W odniesieniu do zaległości z tytułu podatku od środków transportowych za 2014 r. od osób prawnych Gmina nie wszczyła postępowań windykacyjnych przed dniem 20 maja 2014 r.

podatkowych przejściowymi problemami finansowymi. Podatnicy, z którymi przeprowadzono rozmowy, uregulowali zaległe zobowiązania.

Z badanej próby 32 postępowań windykacyjnych na łączną kwotę 775,4 tys. zł do dnia kontroli wyegzekwowano 648,4 tys. zł (83,6%), w tym 595,6 tys. zł stanowiła kwota uregulowana przez zobowiązanych, a 52,8 tys. zł uzyskana w wyniku prowadzonego postępowania egzekucyjnego. Z możliwości zabezpieczenia zaległych zobowiązań podatkowych, objętych tytułami wykonawczymi, Gmina skorzystała dwukrotnie w formie wpisu hipoteki do księgi wieczystej nieruchomości, zgodnie z art. 34 ustawy *Ordynacja podatkowa*. Oba tytuły zostały wystawione na zaległości z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych i dotyczyły tego samego podatnika. W badanej próbie nie wystąpiły przypadki przedawnienia zobowiązań.

(dowód: akta kontroli str. 267-333, 334-342, 343-345, 352-353)

W zakresie windykacji zaległych zobowiązań z tytułu podatku od środków transportowych w 2013 r. nastąpiła poprawa sytuacji w porównaniu z 2012 r. Wszystkie zaległości objęte upomnieniami (104,8 tys. zł w 2012 r. i 114,6 tys. zł w 2013 r.) zostały wyegzekwowane. W badanym okresie nie wystąpiły przypadki przedawnienia zaległości, nie było również potrzeby stosowania zabezpieczeń.

(dowód: akta kontroli str. 348-349)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Wprawdzie w kontrolowanej próbie nie stwierdzono przypadków niepodjęcia działań windykacyjnych w sytuacjach, które tego wymagały, niemniej jednak Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę na pogorszenie w 2013 r. wskaźników dotyczących egzekwowania zobowiązań z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych i prawnych w porównaniu do 2012 r. Obniżeniu uległ wskaźnik pokrycia zaległości upomnieniami z 86,9% w 2012 r. do 68,2% w 2013 r. O 84 zmniejszyła się liczba wystawionych tytułów wykonawczych (z 246 tytułów²² w 2012 r. do 162 tytułów²³ w 2013 r.), wskutek czego wskaźnik windykacji²⁴, w przypadku zaległości od osób fizycznych uległ pogorszeniu z 46,9% w 2012 r. do 27,4% w 2013 r.²⁵ Wskutek zmniejszenia kwoty wyegzekwowanych zaległości z 679,7 tys. zł do 434,7 tys. zł (o 245 tys. zł) wskaźnik skuteczności egzekucji w 2013 r. (42,6%) w porównaniu z 2012 r. (71%) uległ pogorszeniu o 28 punktów procentowych²⁶. NIK zwraca również uwagę na ograniczone stosowanie zabezpieczenia zobowiązań.

Skarbnik Gminy wyjaśnił: *organ podatkowy zastosował zabezpieczenia hipoteczne tylko w przypadku dwóch tytułów wykonawczych, ponieważ w prawie wszystkich pozostałych przypadkach zaległości objęte tytułami, czy też upomnieniami były skutecznie ściągnięte przez komornika skarbowego lub zapłacone przez podatnika. W związku z czym nie było konieczności stosowania dodatkowego zabezpieczenia zobowiązań. Jedynie w jednym przypadku, gdzie zaległość podatkowa nie została ściągnięta - nie zastosowano wpisu na hipotekę, ponieważ organ podatkowy już wcześniej dokonał zabezpieczenia hipotecznego za zaległości z lat 2005-2010 w kwocie 46 432,80 zł. Zdaniem organu dokonywanie wpisu po każdym roku podatkowym generuje niepotrzebne koszty, ponieważ każdy wpis to wydatek rzędu 200,00 zł. Z tej racji dopiero na początku 2015 r. organ podatkowy planuje dokonać kolejnego zabezpieczenia obejmującego lata 2011-2014. Zauważyć należy również, że zobowiązany podatnik posiada już i tak duży wpis na hipotece związany*

²² W tym 11 tytułów dotyczących zaległości osób prawnych.

²³ W tym 12 tytułów dotyczących zaległości osób prawnych.

²⁴ Liczony jako iloraz zaległości objętych tytułami wykonawczymi do kwoty zaległości ogółem.

²⁵ Podczas gdy w przypadku zaległości od osób prawnych wzrósł z 13,3% do 54,3%.

²⁶ W latach 2012-2013 wskaźniki przedawnienia utrzymywały się na zbliżonym poziomie (ok. 3% w przypadku zaległości od osób prawnych i ok. 7% w przypadku zaległości od osób fizycznych), natomiast wskaźniki zabezpieczenia zaległości były „zerowe”.

z zaciągniętym kredytem w wysokości 180 000 zł, który w razie licytacji nieruchomości objętej hipoteką pierwszy zostanie pokryty z uzyskanych pieniędzy. Skarbnik Gminy wyjaśnił także, że pogorszenie wskaźników skuteczności windykacji w 2013 r. wynikało przede wszystkim z pogorszenia sytuacji materialnej zobowiązanych podatników, którzy nie posiadali środków pieniężnych na zapłacenie zaległego podatku. Na niezapłacone upomnienia wystawiono tytuły wykonawcze, z których część przekazano do komornika na początku 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 346-347, 350-351, 354-355)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Pracownicy Wydziału Finansowego Urzędu wystawili upomnienia podatnikom z badanej próby zalegającym z zapłatą podatków po upływie od 66 do 337 dni od momentu powstania zaległości podatkowej oraz 13 z 16 tytułów wykonawczych (81%) w okresie od 64 do 174 dni od dnia bezskutecznego upływu terminu zapłaty wskazanego w upomnieniu, co wynikało m.in. z przyjętego w Urzędzie sposobu i częstotliwości monitorowania zaległości. Podkreślić należy, że stosownie do § 2 rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wierzyciel był zobowiązany do systematycznej kontroli terminowości zapłaty zobowiązań pieniężnych, a po bezskutecznym upływie terminu określonego w upomnieniu powinien wystawić tytuł wykonawczy (§ 5). Wprawdzie obowiązujące przepisy nie określają terminów podjęcia ww. czynności, jednak uwzględniając kryterium rzetelności, winny być one podejmowane bez zbędnej zwłoki. Skrócenie czasu na prowadzenie czynności egzekucyjnych przez właściwe organy, stwarza ryzyko niezapewnienia skutecznego wyegzekwowania należności Gminy.

Według wyjaśnień Skarbnika Gminy pracownicy Wydziału Finansowego w miarę swoich możliwości czasowych dokonywali kontroli terminowości wpływu badanych podatków. W każdym półroczu pracownicy wysyłali również postanowienia o zarachowaniu nadpłat, z których wynikały ostateczne kwoty zaległości danego podatnika. Ponadto po terminie płatności każdej raty podatku przeprowadzane były rozmowy telefoniczne z większymi dłużnikami, przypominające o obowiązku zapłaty zaległości. Podatnicy deklarowali zapłatę podatku w określonym przez siebie terminie. Gmina wystawiając upomnienia dwukrotnie w trakcie roku miała na uwadze również obniżenie kosztów przesyłek pocztowych. Zwłoka w wystawianiu tytułów wykonawczych wynikała z niedoborów kadrowych, jakie miały miejsce w 2012 r.²⁷ Również kompleksowa kontrola RIO w 2012 r. spowodowała opóźnienia w realizacji zadań dotyczących windykacji, gdyż pracownicy zajęci byli przygotowaniem materiałów do kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 334-342, 350-351)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie. Przy formułowaniu oceny częściowej Najwyższa Izba Kontroli uwzględniła, iż stwierdzona nieprawidłowość - ze względu na wysoką skuteczność windykacji w badanej próbie (83,6%) - nie miała istotnego wpływu na obniżenie dochodów własnych Gminy.

²⁷ Choroba jednej z pracownic i długotrwałe zwolnienie lekarskie.

Opis stanu faktycznego

3. Prawdliwość stosowania ulg podatkowych

Uchwalone przez Radę Miejską w kontrolowanym okresie stawki podatku od nieruchomości i stawki podatku od środków transportowych były niższe od górnych stawek określonych przez MF²⁸. W wyniku zastosowania obniżonych stawek podatku od nieruchomości, wpływy do budżetu Gminy w 2012 r. były niższe o 1 931,6 tys. zł (w tym o 730 tys. zł od osób prawnych), w 2013 r. o 2 203,3 tys. zł (w tym o 812,8 tys. zł od osób prawnych) i o 1 139 tys. zł (w tym o 414,7 tys. zł od osób prawnych) w I półroczu 2014 r. Z kolei niższe stawki podatku od środków transportowych spowodowały obniżenie możliwych do uzyskania dochodów własnych Gminy od podatników będących osobami prawnymi o 108 tys. zł w 2012 r., 127,4 tys. zł w 2013 r. i 81,9 tys. zł w I półroczu 2014 r.

Skarbnik Gminy wyjaśnił, że *decyzja w sprawie niepodwyższania stawek w podatku od środków transportowych oraz w podatku od nieruchomości w latach 2012-2014 była poprzedzona analizą dochodów podatkowych za lata 2006-2010. Z powyższej analizy jednoznacznie wynikało, że pomimo niepodnoszenia stawek podatku od nieruchomości i od środków transportu, dochody z tytułu ww. podatków corocznie wzrastały. Ponadto organ podatkowy od momentu objęcia stanowiska Burmistrza Olesna, tj. od 2007 roku nie podejmował decyzji dotyczących podwyższania stawek w podatku od nieruchomości, ponieważ nie chciał zwiększać i tak już wysokich kosztów, jakie muszą ponosić podatnicy z tytułu ich posiadania. Stawki podatku od nieruchomości są zdaniem organu wystarczająco wysokie i póki co nie ma potrzeby ich podnoszenia, tym bardziej, że wpływy do budżetu Gminy z tytułu wyżej wymienionych danin charakteryzuje tendencja rosnąca, mimo iż stawki w tym podatku nie są podwyższane od 7 lat. W latach 2006-2013 roczne dochody Gminy z tytułu badanych podatków wzrosły o 484 tys. zł, równocześnie roczne dochody z tytułu podatków dochodowych (udział Gminy w PIT i CIT) wzrosły o 3 346,6 tys. zł. Według wyjaśnień Skarbnika Gminy, corocznie przed podjęciem decyzji w sprawie wysokości stawek podatku od środków transportowych i podatku od nieruchomości, konsultował projekt uchwały z Burmistrzem i przedstawicielami Rady Miejskiej, a skutki finansowe decyzji o niepodwyższaniu stawek ww. podatków Skarbnik Gminy szacował na podstawie danych sprawozdawczych za rok ubiegły.*

(dowód: akta kontroli str. 231-258, 356-357, 360-363)

Rada zwolniła z podatku nieruchomości lub ich części: zajęte pod obiekty związane z działalnością sportową, wykorzystywane na potrzeby działalności kulturalnej, udzielania świadczeń zdrowotnych dla dzieci w wieku do lat trzech, działalności opiekuńczej i charytatywnej, na cele związane z rehabilitacją zawodową i społeczną oraz zatrudnieniem osób niepełnosprawnych. Rada zwolniła także z podatku od nieruchomości na okres trzech lat budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, stanowiące nowe inwestycje (w ramach pomocy *de minimis*). Skutki finansowe ww. zwolnień podatkowych dla budżetu Gminy w latach 2012-2014 (I półrocze) wyniosły odpowiednio: 665,8 tys. zł, 829,9 tys. zł oraz 432,4 tys. zł. Zwolnienia podatkowe obejmowały głównie podatników o statusie osób prawnych i osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą.

(dowód: akta kontroli str. 30, 35-36, 49-52, 356-357)

W kontrolowanym okresie do Burmistrza wpłynęło 35 wniosków w sprawie udzielenia ulg podatkowych w oparciu o przepisy *Ordynacji podatkowej* na łączną kwotę 167,5 tys. zł, z tego: 23 wnioski na kwotę 151,4 tys. zł w 2012 r., dziewięć na kwotę 10,3 tys. zł w 2013 r. i trzy na kwotę 5,8 tys. zł w I półroczu 2014 r. Podatnicy występowali o umorzenie zaległości podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości, tylko jeden wniosek z 2012 r. dotyczył odroczenia terminu płatności

²⁸ Patrz przypis 12.

raty podatku (za listopad) w wysokości 12,7 tys. zł. Organ podatkowy pozytywnie rozpatrzył 29 wniosków (odpowiednio: 21, pięć i trzy) udzielając ulg na kwotę 148 tys. zł (w latach 2012-2014 I półrocze odpowiednio: 142,3 tys. zł, 2,2 tys. zł i 3,5 tys. zł). Udzielone ulgi dotyczyły umorzenia zaległości podatkowych wraz z odsetkami (28) oraz w jednym przypadku (w 2012 r.) odroczenia terminu płatności. Podatnicy nie składali wniosków w sprawie ulg w podatku od środków transportowych.

Podatnicy złożyli ponadto 21 wniosków (okresie od 1 stycznia 2012 r. do 30 czerwca 2014 r. odpowiednio: 10, cztery i siedem) na kwotę 101,2 tys. zł (49,3 tys. zł, 32,7 tys. zł i 19,2 tys. zł) w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości w ramach pomocy *de minimis*, z których organ podatkowy pozytywnie rozpatrzył 18 udzielając zwolnienia z ww. podatku łącznie na kwotę 79,6 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 358-359, 364-371)

Badaniem objęto 20 postępowań podatkowych w sprawach dotyczących udzielenia ulg w podatku od nieruchomości, w tym 14 postępowań zakończonych decyzją pozytywną²⁹ oraz sześć (100%) zakończonych decyzją negatywną³⁰. Postępowania te prowadzone były zgodnie z postanowieniami *Ordynacji podatkowej*³¹. Wymagania stawiane przez organ podatkowy podatnikom ubiegającym się o udzielenie ulgi były jednakowe, a sprawy załatwiano według kolejności wpływu i bez zbędnej zwłoki³². Stwierdzono, że decyzje wydawane w ramach uznania administracyjnego odpowiadały wymogom art. 210 *Ordynacji podatkowej*, uzasadnienia decyzji formułowane były w taki sposób, że spełniały wymagania formalne i wyjaśniały przyczyny konkretnego rozstrzygnięcia danej sprawy. Podatnikowi, któremu została udzielona ulga w formie odroczenia terminu płatności, prawidłowo naliczono opłatę prolongacyjną. Podatnik ten w wyznaczonym w decyzji terminie uregulował kwotę podatku wraz z opłatą prolongacyjną.

Przy podejmowaniu decyzji w sprawie zastosowania ulgi w formie umorzenia zaległości podatkowej organ podatkowy badał w szczególności sytuację finansową podatnika, która była najczęściej podawaną przyczyną we wnioskach o zastosowanie ulgi.

W badanej próbie postępowań nie stwierdzono przypadków bezzasadnego udzielenia ulg lub odmiennego załatwiania identycznych lub podobnych spraw, ani przypadków naruszenia zasad udzielania pomocy *de minimis*. Podatnikowi, który wnioskował o zwolnienie z podatku w części dotyczącej nowej inwestycji³³, a prowadził działalność w zakresie transportu drogowego, organ podatkowy odmówił udzielenia ulgi w związku z przekroczeniem limitu pomocy *de minimis* (100 tys. euro) w okresie trzech lat kalendarzowych. W przypadku trzech wniosków w sprawie zwolnienia z podatku nowych inwestycji u podatników dokonano komisyjnych oględzin, które potwierdzono protokołem i dokumentacją fotograficzną. Organ zgodnie z art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o *postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*³⁴ żądał od podatników przedstawienia

²⁹ Po trzy decyzje z lat 2012-2014 dotyczące podatku od osób fizycznych oraz trzy decyzje za 2012 r. i po jednej za lata 2013-2014 (100%) dotyczące osób prawnych.

³⁰ Pięć decyzji z lat 2012-2013 (odpowiednio: dwie i trzy) dotyczące osób fizycznych oraz jedna z 2012 r. dotycząca osoby prawnej.

³¹ W Gminie nie ustanowiono wewnętrznych procedur w zakresie udzielania ulg podatkowych.

³² W przypadku trzech podatników decyzje wydano z przekroczeniem terminu wynikającego z art. 139 *Ordynacji podatkowej* (okresie do miesiąca, do trzech miesięcy i powyżej trzech miesięcy – decyzja odmowna). Przedłużenie postępowania podatkowego związane było m.in. z koniecznością uzupełnienia materiału dowodowego i wydawaniem decyzji wymiarowych na nowy rok. Organ podatkowy w każdym przypadku informował stronę o niedotrzymaniu terminu ze wskazaniem przyczyn i nowego terminu załatwienia sprawy.

³³ Budowa hali magazynowej.

³⁴ Dz. U. z 2007 r., Nr 59, poz. 404 ze zm.

zaświadczeń o otrzymanej pomocy *de minimis* lub stosownego oświadczenia. Wszystkim podatnikom, którym Burmistrz udzielił pomocy *de minimis*, zostały wydane zaświadczenia lub decyzje, spełniające wymogi zaświadczenia.

(dowód: akta kontroli str. 358-359, 360-363, 372-431, 432-438)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena cząstkowa

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

4. Prawidłowość i skuteczność realizacji dochodów z majątku

Opis stanu
faktycznego

Stosownie do obowiązku określonego w art. 23 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami³⁵, w Gminie opracowano *Plan wykorzystania zasobu nieruchomości stanowiących własność Gminy Olesno na lata 2012-2014*. Plan ten został sporządzony w szczególności określonej w art. 23 ust. 1d ww. ustawy.

(dowód: akta kontroli str. 445-455)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że *Plan wykorzystania zasobu nieruchomości stanowiących własność Gminy Olesno na lata 2012-2014* nie zawierał informacji o nieruchomościach przeznaczonych do sprzedaży w latach 2013 i 2014 i nie był aktualizowany w tym zakresie. Ponadto w przypadku nieruchomości planowanych do oddania w najem, dzierżawę i użyczenie, zawierał tylko ogólne stwierdzenie, iż *na lata 2012-2014 zakłada się kontynuację dotychczasowych umów dzierżawy, najmu i użyczenia*.

(dowód: akta kontroli str. 445-455)

Kierownik Wydziału Gospodarki Nieruchomościami i Lokalami Urzędu wyjaśnił, że *plan wykorzystania zasobu nieruchomości stanowiących własność Gminy jest dokumentem, który w żaden sposób nie wiąże Rady Miejskiej, posiadającej wyłączną ustawową kompetencję do przeznaczania do sprzedaży majątku publicznego. Biorąc pod uwagę, że w Gminie nie przyjęto uchwały ogólnej o zasadach gospodarowania zasobem nieruchomości, poszczególne decyzje w zakresie przekraczającym kompetencje Burmistrza przyjmowane są w postaci odrębnych uchwał, odpowiednio do decyzji większości radnych. Plan sprzedaży nieruchomości zawiera więc jedynie propozycje Burmistrza, dotyczące planowanego do sprzedaży majątku. W każdym okresie rozliczeniowym znajdują się nieruchomości, które planowano sprzedać, a jednak nie zostały zbyte, a także takie, które nie były przewidziane, a zostały uwzględnione w ciągu roku do sprzedaży. Działania takie dopuszczalne są również ze względów finansowych i ekonomicznych, aby zrealizować zaplanowane inwestycje. Sprzedaż nieujętej w planie wykorzystania zasobu, nieruchomości przy ul. Powstańców Śląskich 8 nastąpiła w związku z zakończeniem procedury planistycznej dla tego obszaru, natomiast sprzedaż nieruchomości przy ul. Sądowej 10 spowodowana była koniecznością niezwłocznego opróżnienia z lokatorów znajdującego się na tej działce budynku mieszkalnego ze względu na pogarszający się jego stan techniczny i bardzo wysokie koszty remontu kapitalnego.*

³⁵ Dz. U. z 2014 r., poz. 518 ze zm., dalej: ustawa o gospodarce nieruchomościami.

Nie kwestionując argumentów wskazanych w powyższych wyjaśnieniach, NIK zwraca uwagę, że zmiany zamierzeń dotyczących gospodarowania nieruchomościami gminnymi nie znalazły odzwierciedlenia w postaci zmiany planu wykorzystania nieruchomości.

W kwestii szczegółowego wykazu nieruchomości, w stosunku do których w planie przewidziano dalszą kontynuację zawartych umów najmu i dzierżawy, Kierownik Wydziału Gospodarki Nieruchomościami i Lokalami wyjaśnił, że *ewidencja tych umów prowadzona i aktualizowana jest w postaci elektronicznej w dwóch programach komputerowych, użytkowanych w Urzędzie. Podstawowa baza danych wydzierżawionych i wynajętych nieruchomości ujęta jest w programie KSAT, w module „GMK – gospodarka mieniem komunalnym”, który skonfigurowany jest z modulem „fakturowanie” i „księga główna”. Drugie zestawienie zawartych umów prowadzone jest przez pracowników Wydziału w arkuszach kalkulacyjnych programu Microsoft Excel. Z obydwu programów można wygenerować wydruki według dowolnych atrybutów.*

(dowód: akta kontroli str. 445-455, 465, 469-471)

Opis stanu
faktycznego

W uchwale nr IV/15/10 z dnia 29 grudnia 2010 r.³⁶, stosownie do postanowień art. 59 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o *finansach publicznych*³⁷, Rada określiła szczegółowe zasady, sposób i tryb udzielania ulg cywilnoprawnych w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem publicznym lub dłużnika.

(dowód: akta kontroli str. 466-468)

W latach 2012 - 2014 w Gminie obowiązywały: 1/ uchwała z 1999 r. w sprawie *zasad sprzedaży lokali użytkowych*³⁸, 2/ uchwała z 2005 r. w sprawie *zasad sprzedaży lokali mieszkalnych*, stanowiących własność Gminy³⁹ i 3/ zarządzenie nr 23/08 Burmistrza z dnia 9 kwietnia 2008 r. w sprawie *ustalenia stawek czynszu dzierżawnego gruntów komunalnych*. W rozstrzygnięciu nadzorczym dotyczącym treści uchwały w sprawie *zasad sprzedaży lokali mieszkalnych*, Wojewoda Opolski stwierdził nieważność § 5 tej uchwały z powodu istotnego naruszenia prawa. Uzasadniając swoje stanowisko wskazał, iż treść zapisu w § 5 w brzmieniu: *Można odmówić sprzedaży lokalu mieszkalnego najemcy, któremu przysługuje tytuł prawny do innego lokalu mieszkalnego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub innych krajów członkowskich Unii Europejskiej*, narusza bezwzględnie obowiązujący przepis art. 34 ust. 1 pkt 3 ustawy o *gospodarce nieruchomościami*, zgodnie z którym każda osoba spełniająca zawarte w nim przesłanki jest uprawniona do kupna zbywanego lokalu mieszkalnego i przysługuje jej pierwszeństwo w nabyciu tego lokalu.

Do zakończenia kontroli Rada nie określiła zasad nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości oraz ich wydzierżawiania lub wynajmowania na czas oznaczony dłuższy niż trzy lata lub na czas nieoznaczony. Czynności w sprawach majątkowych przekraczające zakres zwykłego zarządu Burmistrz podejmował wyłącznie za zgodą Rady.

(dowód: akta kontroli str. 66-73, 463-464, 517-519)

³⁶ W sprawie określenia zasad i trybu umarzania, odraczania i rozkładania na raty należności pieniężnych, mających charakter cywilnoprawny, przypadających Gminie Olesno lub jej jednostkom podległym.

³⁷ Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.

³⁸ Uchwała nr XIV/107/99 z dnia 14 lipca 1999 r., zmieniona uchwałą nr XXIV/197/2000 z dnia 28 czerwca 2000 r.

³⁹ Uchwała nr XXX/262/05 z dnia 16 marca 2005 r.

Ze sprzedaży nieruchomości w latach 2012-2013 Gmina uzyskała 2 229 tys. zł, z tego: w 2012 r. z tytułu sprzedaży 53 nieruchomości - dochody w kwocie 1 569 tys. zł, w 2013 r. ze sprzedaży 11 nieruchomości - dochody wyniosły 660 tys. zł. Powyższe transakcje obejmowały sprzedaż 1,85 ha gruntów, ośmiu budynków i siedmiu samodzielnych lokali. Dominującą formą sprzedaży nieruchomości był tryb przetargowy, z którego wpływy stanowiły 91,1% w 2012 r. i 70,7% w 2013 r. Sprzedaż nieruchomości w każdym przypadku poprzedzała wycena rzeczoznawcy majątkowego. Wartość rynkowa nieruchomości sprzedanych w 2012 r. według operatów szacunkowych wynosiła 1 510 tys. zł, wartość nieruchomości sprzedanych w 2013 r. - 1 115 tys. zł, tj. łącznie 2 625 tys. zł. Różnica 396 tys. zł pomiędzy wyceną rzeczoznawcy, a wpływami ze sprzedaży wynikała ze sprzedaży lokali mieszkalnych dotychczasowym najemcom z bonifikatą oraz sprzedaży nieruchomości w drodze kolejnych przetargów lub rokowań za niższą cenę.

(dowód: akta kontroli str. 441-442)

Badaniem objęto sprzedaż czterech nieruchomości dokonanych w trybie przetargowym⁴⁰, w tym dwóch nieujętych w Planie wykorzystania zasobu na lata 2012-2014⁴¹. Stwierdzono, że przed ogłoszeniem przetargu na sprzedaż nieruchomości Gmina posiadała aktualną wycenę sporządzoną przez rzeczoznawcę majątkowego. Wykazy nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży podawano do publicznej wiadomości stosownie do obowiązku określonego w art. 35 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Przed podpisaniem aktu notarialnego nabywcy wyłonieni w wyniku przetargu każdorazowo dokonali zapłaty ceny nieruchomości, co odpowiadało wymogom art. 70 ust. 1 ww. ustawy. Postępowania przetargowe na sprzedaż tych nieruchomości prowadzono z zachowaniem zasad określonych w rozdziale 4 ustawy o gospodarce nieruchomościami.

(dowód: akta kontroli str. 480-490)

Gmina na podstawie 143 umów w 2012 r., 149 umów w 2013 r. i 145 umów w I półroczu 2014 r. oddała w dzierżawę lub najem nieruchomości, obejmujące w każdym roku grunty o powierzchni od 81 do 82 ha, budynki o powierzchni użytkowej 252,28 m² i lokale o powierzchni użytkowej 27,36 m². Dochody Gminy z tego tytułu systematycznie rosły i wyniosły odpowiednio: 149,5 tys. zł, 155,5 tys. zł i 98 tys. zł.

Badanie 10 umów dzierżawy gruntów i najmu lokali zawartych w kontrolowanym okresie⁴² nie wykazało nieprawidłowości skutkujących uszczupleniem dochodów Gminy. Stwierdzono, że Urząd nie sporządzał i nie podawał do publicznej wiadomości wykazów nieruchomości przewidzianych do oddania w dzierżawę dotychczasowym dzierżawcom na okres kolejnych trzech lat. Wykazy takie zostały sporządzone przed zawarciem pierwszej umowy z danym dzierżawcą. Przed podpisaniem z dotychczasowymi dzierżawcami kolejnych umów, Rada podejmowała uchwałę w sprawie wyrażenia zgody na oddanie przedmiotowej nieruchomości w dzierżawę lub najem ze wskazaniem konkretnego podmiotu: w przypadku ośmiu nieruchomości - na okres trzech lat, w jednym przypadku - na czas nieokreślony⁴³.

⁴⁰ W 2012 r. sprzedaż dwóch nieruchomości przy ul. Powstańców Śląskich nr 8 i nr 14G. W 2013 r. sprzedaż nieruchomości przy ul. Sądowej nr 10 i przy ul. Zielonej (2 działki).

⁴¹ W części ww. planu zawierającej „Program zagospodarowania nieruchomości”

⁴² O najwyższej wysokości czynszu w skali roku.

⁴³ Jedna umowa - zawarta z nowym dzierżawcą na okres trzech lat - nie została poprzedzona uchwałą Rady. Stosowną uchwałę Rada podjęła przed podpisaniem poprzedniej umowy dzierżawy. Poprzedni dzierżawca wskazał podmiot kontynuujący jego działalność.

Kierownik Wydziału Gospodarki Nieruchomościami i Lokalami Urzędu wyjaśnił, że obowiązek sporządzenia wykazu nieruchomości przeznaczonych pod najem i dzierżawę jest czynnością poprzedzającą wprowadzenie własności publicznej do obrotu, co ma tym samym umożliwić składanie ewentualnych roszczeń, w tym dotyczących skorzystania z prawa pierwszeństwa. Zawieranie kolejnych umów najmu i dzierżawy z tym samym użytkownikiem nie ma więc charakteru inicjacji postępowania, a jest wyłącznie kontynuacją pierwotnych założeń dotyczących przeznaczenia i zagospodarowania wytyczonej nieruchomości. Zdecydowana większość nieruchomości lokalowych i gruntowych wynajęta zostaje w drodze przetargu nieograniczonego, a przystępujący do nich oferenci czynią na nich nakłady i ulepszenia, które z reguły zwracają się dopiero po wielu latach użytkowania. W dobrze pojętym interesie Gminy jest zapewnienie bezpieczeństwa inwestorom i przedsiębiorcom, którzy wynajmując nieruchomości gminne oczekują pewnej stabilności i ochrony ze strony samorządu lokalnego na okres dłuższy niż tylko pierwotne trzy lata. Ponadto w umowach zawieranych po raz pierwszy dzierżawcy/najemcy mają zagwarantowane pierwszeństwo w zawarciu umowy na kolejny okres. Sporządzenie wykazu i podanie go do publicznej wiadomości ma racjonalne uzasadnienie jeżeli dzierżawca lub najemca dobrowolnie zrezygnuje z dalszego użytkowania. Kierownik zwrócił również uwagę na fakt, że każde zawarcie umowy na kolejny okres poprzedzone jest stosowną uchwałą Rady, w której oprócz szczegółowego opisu wydzierżawianej nieruchomości gminnej, zawarta jest też informacja o dzierżawcy. Ponieważ wszystkie akty prawa lokalnego publikowane są na stronach internetowych BIP, strona niezadowolona z takiej decyzji Rady, może w każdym czasie wnieść skargę, przedstawiając swoje roszczenia.

(dowód: akta kontroli str. 465, 469-471, 480-490, 491-515)

Gmina jako wydzierżawiający prawidłowo zabezpieczała swoje interesy. Wieloletnie umowy na dzierżawę i najem nieruchomości zawierały m.in. postanowienia o waloryzacji czynszu, naliczaniu odsetek ustawowych w przypadku nieterminowego regulowania czynszu, zakresu odpowiedzialności za zniszczenie udostępnionego mienia. Wysokość czynszu ustalano w oparciu o stawki wynikające z zarządzenia Burmistrza nr 23/08 lub w wyniku przetargu⁴⁴. Dzierżawcy (jeden przypadek), który w kontrolowanym okresie regulował czynsz miesięczny ze zwłoką, Gmina wystawiała upomnienia i naliczała odsetki. Na dzień kontroli w objętych kontrolą przypadkach nie występowały zaległości w opłatach czynszowych.

(dowód: akta kontroli str. 491-515, 516)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność jednostki w badanym obszarze.

5. Rzetelność planowania dochodów z majątku

Opis stanu
faktycznego

Zrealizowane dochody z majątku Gminy w 2012 r. wyniosły 2 085,5 tys. zł, co stanowiło 102,7 % planu, w 2013 r. 1 265,7 tys. zł (72,6% planu), a w pierwszym półroczu 2014 r. dochody Gminy wykonano na poziomie 2 087,5 tys. zł (85,4% planu rocznego). Niezrealizowanie planu w 2013 r. wynikało przede wszystkim z niższych dochodów z tytułu sprzedaży składników majątkowych (670,3 tys. zł), wykonanych na poziomie 59,1% planu. Niższe od planowanych w 2013 r. pozostałe

⁴⁴ Rozstrzygniętego przed okresem kontrolowanym.

dochody z majątku z tytułu: przekształcenia prawa wieczystego użytkowania w prawo własności (83,8% planu), opłat za nabycie prawa użytkowania wieczystego i prawa własności (93,2% planu) oraz opłat za trwałe zarząd i użytkowanie wieczyste (62,7% planu) zostały zrównoważone wpływami z tytułu najmu i dzierżawy składników majątkowych, które zrealizowano na poziomie 115,2% planu.

(dowód: akta kontroli str. 127-130)

Kierownik Wydziału Gospodarki Nieruchomościami i Lokalami wyjaśnił, że *przyczyną niezrealizowania planu dochodów ze sprzedaży nieruchomości w 2013 r. było przesunięcie na I półrocze 2014 r. sprzedaży działek inwestycyjnych przy ulicy Leśnej w Oleśnie⁴⁵ oraz mieszkań przy ulicy Dworcowej nr 5, 7, 9, 11, które stanowiły znaczące pozycje w wykazie dochodów 2013 r. (łącznie ok. 1 mln zł), co spowodowane niezależną od Urzędu zwłoką w publikacji ogłoszeń o ich sprzedaży.*

(dowód: akta kontroli str. 580)

Wydział Gospodarki Nieruchomościami i Lokalami corocznie podczas prac nad projektem budżetu Gminy na rok następny, przedkładał projekt planu finansowego, który zawierał m.in. dochody planowane według podziałki klasyfikacji budżetowej związane z *Gospodarką gruntami i mieszkaniami* (rozdział 70005). W sprawie gromadzenia danych wykorzystywanych do sporządzenia projektu planu finansowego Kierownik Wydziału Gospodarki Nieruchomościami i Lokalami wyjaśnił, że *planowane wpływy: 1/ z najmu i dzierżawy określone były na podstawie wykazu zawartych umów i pobieranego czynszu za rok poprzedni, 2/ ze sprzedaży nieruchomości – w pierwszej kolejności w planie ujmowane były grunty, które nie zostały zbyte w poprzednich okresach, dodatkowo wykazywane były nieruchomości gruntowe, przygotowane do sprzedaży w wyniku zakończonych czynności podziałowych lub scaleń. Dodał także, iż w ciągu roku budżetowego dokonywana była również sprzedaż mienia nieujętego w planie, jeżeli spowodowane to było czynnikami, których nie dało się przewidzieć wcześniej np. dotyczących głównie nieruchomości zabudowanych o złym stanie technicznym, wykluczającym z dalszego użytkowania, w przypadku gdy koszty remontu kapitałnego przekraczały możliwości finansowe Gminy. Bez planu prowadzona była również sprzedaż gruntów zajętych na poprawienie warunków zagospodarowania działek siedliskowych na podstawie składanych wniosków przez zainteresowane strony. Sprzedaż ta każdorazowo poprzedzona była stosowną uchwałą Rady.*

(dowód: akta kontroli str. 580)

Stwierdzono, że w okresie objętym kontrolą miały miejsce istotne różnice pomiędzy wysokością dochodów z majątku, zaplanowanych przez Wydział Gospodarki Nieruchomościami i Lokalami, a dochodami ujętymi w uchwałach budżetowych⁴⁶. I tak ww. dochody ujęte w uchwale budżetowej na 2012 r. były wyższe o 148 tys. zł, w 2013 r. – wyższe o 1 187 tys. zł, w 2014 r. – niższe o 33,7 tys. zł, jednak w trakcie roku budżetowego dokonywano zmian uchwał budżetowych w ww. zakresie. W trakcie roku budżetowego 2013 dochody ze sprzedaży nieruchomości ujęte w uchwale budżetowej trzykrotnie obniżano (z 3 100 tys. zł) do kwoty 1 133,8 tys. zł

⁴⁵ Na terenach włączonych do Katowickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej.

⁴⁶ Uchwała nr XVI/122/11 z 27 grudnia 2011 r., uchwała nr XXVIII/211/12 z 21 grudnia 2012 r., uchwała nr XL/323/13 z 20 grudnia 2013 r.

(tj. łącznie o 1 966,2 tys. zł)⁴⁷, z kolei w 2014 r. zwiększono plan dochodów ze sprzedaży majątku o 348 tys. zł do kwoty 1 872,9 tys. zł⁴⁸.

(dowód: akta kontroli str. 520-571, 572-579)

W powyższej sprawie Skarbnik Gminy wyjaśnił, że dane do projektu uchwały budżetowej opierał na materiałach otrzymanych z komórki merytorycznej, a ponadto w wyniku analizy potrzeb finansowych budżetu na naradzie kierownictwa Gminy dokonywano stosownych zmian. Przyczyną istotnych zmian w wysokości planowanych w budżecie na lata 2012-2014 dochodów majątkowych były oczekiwania kierownictwa Gminy związane z szybszym pozyskaniem środków ze sprzedaży działek na terenach inwestycyjnych włączonych do Katowickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej. W wyniku opóźnień proceduralnych i kryzysowej sytuacji na rynku nieruchomości, dopiero w I półroczu 2014 r. sprzedano dwie działki za ok. 1,5 mln zł.

(dowód: akta kontroli str. 583)

Zaplanowane dochody z tytułu sprzedaży składników majątkowych były zbieżne z wielkościami ujętymi w wieloletniej prognozie finansowej Gminy. Planowane dochody z majątku obejmowały wszystkie źródła ich pochodzenia, szczególnie te, z których dochody zostały zrealizowane w latach ubiegłych i nie miały incydentalnego charakteru. W trakcie kontroli NIK nie przedłożono innych analiz, na podstawie których dochody z majątku ujęto w planie.

(dowód: akta kontroli str. 584-590, 591-592)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena cząstkowa

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

IV. 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 Kontroli⁴⁹, wnosi o:

1. Zapewnienie uzupełnienia prowadzonej ewidencji podatkowej nieruchomości o identyfikatory budynków.
2. Podjęcie działań organizacyjnych mających celu bieżące monitorowanie zaległości podatkowych oraz niezwłoczne wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych w przypadkach nieuregulowania zaległości przez podatników.

⁴⁷ Uchwała nr XXIX/228/13 z dnia 29 stycznia 2013 r. o kwotę 1 100 tys. zł, uchwała nr XXXVII/291/13 z 12 września 2013 r. o kwotę 216,2 tys. zł oraz uchwała nr XL/325/13 z 20 grudnia 2013 r. o kwotę 650 tys. zł.

⁴⁸ Uchwała nr XLV/365/14 z dnia 2 czerwca 2014 r.

⁴⁹ Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.

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 Opolu.

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.

Opole, dnia 16 września 2014 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Opolu

Kontroler
Elżbieta Mularczyk-Malec
Główny specjalista k.p.

.....
podpis

.....
podpis