

Regionalna Izba Obrachunkowa
w Łodzi
ul. Ogrodowa 28d
91-065 Łódź

Łódź, dnia 4 kwietnia 2024 roku

Pani
Barbara Hojnacka
Wójt Gminy Brzeziny

WK – 602/15/2024

Na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 1325), informuję Panią Wójt, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi przeprowadziła kompleksową kontrolę gospodarki finansowej w Gminie Brzeziny¹. Kontrolą objęto wybrane zagadnienia z lat 2021-2022 oraz z I półrocza 2023 roku, dotyczące przede wszystkim: kontroli wewnętrznej; zadłużenia jednostki; prowadzenia rachunkowości; sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych; realizacji dochodów z podatków i opłat lokalnych; realizacji dochodów z majątku; wydatków osobowych; udzielania zamówień publicznych; ewidencji i inwentaryzacji składników majątku; zawarcia porozumień z innymi jednostkami samorządu terytorialnego. Stwierdzone w wyniku czynności kontrolnych nieprawidłowości i uchybienia wynikały z nieprzestrzegania obowiązujących przepisów oraz naruszenia procedur wewnętrznej kontroli finansowej. Wykazane nieprawidłowości dotyczyły, w szczególności²:

I.

W zakresie regulacji wewnętrznych

1. Obowiązująca w kontrolowanej jednostce polityka rachunkowości nie określała sposobu ewidencji zobowiązań wymagalnych na kontach rozrachunkowych, co było wymagane przez art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 120 ze zm.), zgodnie z którym – określając zasady rachunkowości w jednostce, należy zapewnić w niej możliwość wyodrębnienia wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności. Ponadto, na podstawie § 20 ust. 1 pkt 4 lit. b rozporządzenia Ministra Rozwoju

¹ Czynności kontrolne zostały przeprowadzone w dniach 23 października – 1 grudnia 2023 roku. Protokół został podpisany w dniu 9 lutego 2024 roku.

² Wystąpienie pokontrolne podlega udostępnieniu na zasadach określonych w ustawie z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 902), z ograniczeniami wynikającymi z art. 5 tej ustawy.

i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 342), zakładowy plan kont powinien zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.

2. W okresie objętym kontrolą obowiązywały w jednostce dwie instrukcje w zakresie ewidencji podatków i opłat, tj. instrukcja stanowiąca załącznik nr 3 do zarządzenia Wójta Gminy nr 44/2020 z dnia 13 marca 2020 roku oraz instrukcja stanowiąca załącznik do zarządzenia Wójta Gminy nr 90/2018 z dnia 7 sierpnia 2018 roku - które ustalały zasady dla tego samego obszaru zdarzeń, tj. wymiaru i poboru podatku. Powyższe naruszało art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym - kierownik jednostki ustala w formie pisemnej i aktualizuje dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości (w zakresie wymienionym w art. 10 ust. 1 ww. ustawy) Ponadto, w pkt 1 załącznika nr 3a do zarządzenia nr 40/2020 wskazano, że *„W jednostce samorządu terytorialnego dodatkowo prowadzone są księgi rachunkowe: dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat dla organów podatkowych jst na podstawie planu kont przyjętego zarządzeniem nr 82/2010 Wójta Gminy Brzeziny z dnia 29 października 2010 roku ...”*, podczas gdy w § 3 zarządzenia nr 90/2018 z dnia 7 sierpnia 2018 roku kierownik jednostki wskazał, że *„Traci moc zarządzenie nr 82/2010 Wójta Gminy Brzeziny z dnia 29 października 2010 r. w sprawie wprowadzenia zakładowego planu kont dla organu podatkowego”*.

W zakresie udzielonych z budżetu Gminy pożyczek krótkoterminowych

1. Podstawą udzielenia z budżetu Gminy Brzeziny pożyczki w kwocie 82.093,00 zł podmiotowi spoza sektora finansów publicznych - Ochotniczej Straży Pożarnej w Poliku, na realizację projektu pn. „Przebudowa strażnicy w msc. Polik gm. Brzeziny na cele kulturalne”, była umowa RU/P-1/2021 z dnia 19 maja 2021 roku. Zawarcie przedmiotowej umowy poprzedzał wniosek pożyczkobiorcy, który zawierał błędy formalne, a mianowicie nie zawierał on istotnych informacji dla oceny zasadności udzielenia z budżetu Gminy Brzeziny pożyczki, co było wymagane przez § 4 ust. 5 regulacji wewnętrznych przyjętych z zarządzeniu Wójta Gminy nr 66/2021 z dnia 5 maja 2021 roku, a mianowicie: nie określono na jaki cel zostaną przeznaczone środki pożyczki; brak było uzasadnienie wniosku o pożyczkę; terminów rozliczenia spłaty oraz innych ważnych informacji niezbędnych do ustalenie zabezpieczenia spłaty pożyczki.
2. Brak było pisemnej opinii pracownika merytorycznego w zakresie oceny złożonego wniosku i załączonych dokumentów oraz propozycji w przedmiocie ewentualnego udzielenia albo nieudzielenia pożyczki, a w przypadku udzielenia pożyczki – proponowanej kwoty wraz z podaniem pozostałych istotnych warunków przyszłej umowy pożyczki, co było wymagane § 4 pkt 2 ust. 6 oraz pkt 3 ww. zarządzenia nr 66/2021 Wójta Gminy Brzeziny z dnia 5 maja 2021 roku. Z ustnych informacji udzielonych przez Skarbnika Gminy

wynikało, że weryfikację przedmiotowego wniosku przeprowadzili pracownicy Referatu Finansowego pod jej nadzorem.

W zakresie ewidencji księgowej i sprawozdawczości

1. Operacje dokumentujące zdarzenia gospodarcze zaistniałe w 2022 roku ujmowano w 9 rejestrach tworzących księgi rachunkowe Urzędu Gminy. Ustalono, że możliwe było uzyskanie wydruku księgi głównej dla wybranego konta zawierającego dane z powyższych rejestrów, jednak wydruk księgi głównej mógł nastąpić dla jednego lub wybranych rejestrów w zależności od opcji wybranej przez operatora. Niemożliwe natomiast było dokonywanie księgowania pomiędzy rejestrami (np. po stronie Wn konta w rejestrze „Urząd Gminy Brzeziny - dochody” w korespondencji ze stroną Ma konta w pozostałych rejestrach), co skutkowało niewypełnieniem zasady podwójnego zapisu. Powyższa nieprawidłowość stanowiła naruszenie art. 13 ust. 1 w związku z art. 15 ustawy o rachunkowości, gdyż księga główna zawiera zapisy o zdarzeniach, które zostały ujęte uprzednio lub równocześnie w dzienniku, co oznacza, że w księdze głównej znajdują się wszystkie zdarzenia, które zostały zarejestrowane w dzienniku (bądź dziennikach częściowych). Artykuł 13 ust. 1 ww. ustawy stanowi, że księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą: dziennik; księgę główną; księgi pomocnicze; zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych; wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz). Natomiast zgodnie z art. 15 ustawy - konta księgi głównej zawierają zapisy o zdarzeniach w ujęciu systematycznym. Na kontach księgi głównej obowiązuje ujęcie zarejestrowanych uprzednio lub równocześnie w dzienniku zdarzeń, zgodnie z zasadą podwójnego zapisu. Zapisów na określonym koncie księgi głównej dokonuje się w kolejności chronologicznej. Z powyższych przepisów wynika, że podmiot zobowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych powinien prowadzić jedną księgę główną, a jedynie w zakresie dziennika możliwe jest prowadzenie dzienników częściowych, jednak w sposób, który gwarantuje integralność księgi głównej. Zastosowana w 2022 roku forma prowadzenia ksiąg rachunkowych dla ewidencji operacji gospodarczych realizowanych przez Urząd Gminy była niepoprawna. W związku z powyższym kontrolowana jednostka powinna od 2024 roku prowadzić jedną księgę główną dla wszystkich operacji przewidzianych zakładowym planem kont dla jednostki budżetowej.
2. Nie zachowano wymaganego terminu zamknięcia ksiąg rachunkowych prowadzonych dla: budżetu Gminy oraz jednostki budżetowej - Urzędu Gminy za 2021 rok i za 2022 rok, wynikiem czego była możliwość wprowadzania dodatkowych zapisów do ksiąg rachunkowych po sporządzeniu sprawozdań finansowych za wskazane okresy sprawozdawcze. Powyższe naruszało art. 270 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 1270 ze zm.) w zw. z art. 12 ust. 4 i ust. 5 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którymi - ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki kontynuującej działalność, powinno nastąpić najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy. Zamknięcia ksiąg rachunkowych dokonano w trakcie prowadzonej przez inspektorów RIO kontroli.

3. Stwierdzono przypadki, że ewidencja operacji księgowych na kontach syntetycznych księgi głównej Gminy Brzeziny (organu) nie spełniała wymogów ustalonych w planie kont dla Gminy Brzeziny, wprowadzonym zarządzeniem nr 41/2020 Wójta Gminy Brzeziny z dnia 12 marca 2020 roku oraz w przepisach rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, a mianowicie:
- zrealizowane dochody budżetowe Gminy Brzeziny z tytułu odsetek od lokat terminowych przekazano na rachunek dochodów Urzędu Gminy, a w następnym okresie sprawozdawczym ponownie środki te przekazano na rachunek budżetu. Według przepisów ww. rozporządzenia - środki pieniężne, które wpłynęły na rachunek budżetu z tytułu naliczonych odsetek od lokat terminowych stanowiły dochody budżetu i powinny być ujęte w księgach rachunkowych Gminy na kontach: Wn 133, Ma 901 wraz z klasyfikacją budżetową, natomiast w księgach Urzędu Gminy podlegały ewidencji jako przychody na kontach: Wn 800, Ma 760, zgodnie z § 9 ww. rozporządzenia, stosownie do którego - do przychodów urzędu jednostki samorządu terytorialnego zalicza się dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego nieujęte w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych;
 - rozrachunki w zakresie podatku od towarów i usług należnego i naliczanego przez jednostki organizacyjne Gminy Brzeziny (centralizacja VAT prowadzona była w rejestrze budżet Gminy Brzeziny) rozliczano w księgach rachunkowych Gminy Brzeziny na kontach: 271 - Rozliczenia VAT należnego z jednostkami organizacyjnymi, 272 - Rozliczenia VAT naliczonego z jednostkami organizacyjnymi. Powyższe stanowiło naruszenie zasad określonych w § 19 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 i § 20 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym - podstawę do opracowania zakładowego planu kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego określa załącznik nr 2 do rozporządzenia. Stosownie do § 20 ww. rozporządzenia - przy ustalaniu zakładowego planu kont, należy kierować się m.in. następującymi zasadami: 1) konta wskazane w planach kont należy traktować jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce lub placówce albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce (oznacza to, że nie przewidziano możliwości tworzenia kont innych niż określone); 2) plan kont dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego może być uzupełniony o wybrane konta niezbędne do ewidencji operacji budżetu jednostki samorządu terytorialnego z planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych; 3) konta wskazane w planach kont ujętych w załącznikach do rozporządzenia mogą być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych. Wskazać należy, że jedynie w przypadku planu

kont dla budżetu państwa przewidziano możliwość uzupełnienia planu o dodatkowe konta (§ 20 ust. 4 rozporządzenia). Zgodnie przyjętą systematyką zdarzeń - rozrachunki z budżetami, w szczególności rozrachunki z tytułu dochodów pobranych na rzecz budżetu państwa, powinny być ujmowane na koncie 224 ksiąg rachunkowych jednostki samorządu terytorialnego (zakładając prowadzenie ewidencji w księgach organu);

4. Funkcjonujące w księgach rachunkowych organu konta analityczne, będące uszczegółowieniem kont syntetycznych 222 i 223, nie spełniały wymogów określonych przepisami rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, z uwagi na wyodrębnienie w ramach tych kont, poza systematyką jednostek organizacyjnych, realizowanych przez jednostkę zadań. Należy wskazać, że prawodawca w regułach funkcjonowania konta 222 wskazał, że ewidencję szczegółową do konta 222 prowadzi się w sposób umożliwiający ustalenie stanu rozliczeń z poszczególnymi jednostkami budżetowymi oraz urzędem obsługującym organ podatkowy jednostki samorządu terytorialnego z tytułu zrealizowanych przez nie dochodów budżetowych. Taką samą zasadę tworzenia kont analitycznych uwzględniono w opisie do konta 223 (ewidencję szczegółową do konta 223 prowadzi się w sposób umożliwiający ustalenie stanu rozliczeń z poszczególnymi jednostkami budżetowymi z tytułu przekazanych na ich rachunki środków pieniężnych przeznaczonych na pokrycie realizowanych przez nie wydatków budżetowych). To oznacza, że pierwsza cyfra analityki ww. kont rozrachunkowych powinna określać daną jednostkę budżetową, z którą prowadzone są rozliczenia, natomiast kolejne człony analityk pozostawiają już dowolność wyodrębniania rozliczeń w ramach wybranych zadań bądź innych grup rodzajowych.
5. Stwierdzono przypadki, że ewidencja operacji gospodarczych na kontach syntetycznych księgi głównej Urzędu Gminy w Brzezinach (jednostki budżetowej) nie spełniała wymogów ustalonych w planie kont określonym dla ww. jednostki budżetowej, wprowadzonym zarządzeniem nr 41/2020 Wójta Gminy Brzeziny z dnia 12 marca 2020 roku oraz w przepisach rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, a mianowicie:
 - zaniechano przeksięgowania salda konta 130-4-2 - Rachunek bieżący, strona Wn w kwocie 204.376,87 zł, ustalonego na dzień 31 grudnia 2022 roku, na konto 800 - Fundusz jednostki, co było wymagane przepisami ww. rozporządzenia. Stosownie do ww. przepisów - konto 130 może służyć również do ewidencji dochodów i wydatków realizowanych bezpośrednio z rachunku bieżącego budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W takim przypadku saldo konta 130 w zakresie zrealizowanych wydatków podlega okresowemu przeksięgowaniu na podstawie sprawozdań budżetowych na stronę Ma konta 800, a w zakresie dochodów - na stronę Wn konta 800. Konsekwencją powyższej nieprawidłowości było wykazanie w bilansie Urzędu

Gminy za 2022 rok środków pieniężnych w pozycji aktywa obrotowe – krótkoterminowe aktywa finansowe;

- operację o treści „sprostowanie płatności kartą płatniczą”, w kwocie 59,50 zł z dnia 31 grudnia 2022 roku, ujęto na kontach: Wn 240-1, Ma 222-5-2 oraz Wn 222-5-2, Ma 240-2. Zastosowany schemat księgowania dla przedmiotowej operacji był niezgodny z zasadami funkcjonowania konta 222, gdyż według ww. rozporządzenia - operacje odnotowane na przedmiotowym koncie mogą być drugostronnie ujmowane na koncie 130 – Rachunek bieżący bądź koncie 800 - Fundusz jednostki.
6. W sprawozdaniu Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego, za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2021 roku, w pozycji D12. – Przychody z tytułu spłaty pożyczki oraz w pozycji D22. – Rozchody z tytułu udzielonej pożyczki, wykazano wartość 82.093,00 zł, co nie było zgodne z danymi ewidencji księgowej. W 2022 roku Gminy Brzeziny udzieliła z budżetu gminy pożyczkę krótkoterminową stowarzyszeniu OSP w Poliku, której zwrot odnotowano w dniu 8 listopada 2022 roku. Na dzień sporządzonego sprawozdania na koncie 250 – Należności finansowe, nie odnotowano salda należności. Powyższe stanowiło naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 1564 ze zm.), stosownie do którego - kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.
7. W zakresie rocznych sprawozdań budżetowych Rb-PDP - z wykonania dochodów podatkowych oraz rocznych sprawozdań budżetowych Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego, sporządzonych za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2021 roku i do dnia 31 grudnia 2022 roku, stwierdzono że kwoty przedstawione w ww. sprawozdaniach w zakresie skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku od środków transportowych zostały wykazane w nieprawidłowych wysokościach. Przy wyliczeniu:
- nie uwzględniono skutków finansowych obniżenia stawek podatku dla pojazdów, które ujęto bądź wykreślono z ewidencji księgowo - podatkowej po dniu 31 marca 2021 roku. W konsekwencji powyższego, kwota skutków wykazanych w ww. sprawozdaniach budżetowych za rok 2021 została zaniżona o 2.980,84 zł;
 - skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatku za 2022 rok, zastosowano górne stawki kwotowe podatku obowiązujące w 2023 roku, podczas gdy prawidłowymi były stawki ogłoszone w obwieszczeniu Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 9 sierpnia 2021 roku (M.P. z 2021 r., poz. 724). W związku z powyższym, skutki finansowe obniżenia górnych stawek podatkowych wykazane w kolumnie 3 sprawozdania Rb-PDP i kolumnie 12 sprawozdania Rb-27S za ww. okres sprawozdawczy, zawyżono o kwotę 74.328,32 zł. Powyższe naruszało § 3 ust. 1 pkt 8 oraz § 7 ust. 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity Dz. U. z 2024 r., poz. 454), zgodnie z którymi - sprawozdanie jednostkowe z wykonania planu dochodów

budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego, sporządza się na podstawie danych z ewidencji księgowej w sposób następujący: w kolumnie "Skutki obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy" wykazuje się kwoty stanowiące różnicę pomiędzy dochodami, jakie gmina lub miasto na prawach powiatu mogłaby uzyskać, stosując górne stawki podatkowe, a dochodami, jakie powinna uzyskać, stosując niższe stawki uchwalone przez radę gminy lub miasta na prawach powiatu; w przypadku zastosowania przez gminę lub miasto na prawach powiatu obniżenia górnej stawki, różnicę - pomiędzy stawką górną a przyjętą w uchwale przez radę gminy lub miasta na prawach powiatu, przemnożoną przez podstawę opodatkowania - wykazuje się w kolumnie "Skutki obniżenia górnych stawek..." sprawozdań dotyczących dochodów budżetowych narastająco od początku roku do końca okresu sprawozdawczego.

8. Do obliczenia skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku od środków transportowych (osoby fizyczne i osoby prawne) za 2021 rok oraz za 2022 rok zaokrąglano górne stawki podatkowe do pełnych złotych od 0,50 zł w górę i do 0,50 zł w dół. Zgodnie art. 20 ust. 1-2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.) - do wyłącznej kompetencji ministra ds. finansów publicznych należy określanie górnych granic stawek kwotowych podatków. Wolą ustawodawcy nie było ich zaokrąglanie do pełnych złotych, w związku z czym, wyliczając kwotę skutku, należy uwzględnić taką stawkę, jaka wynika z odpowiedniego rozporządzenia.
9. Do obliczenia skutków finansowych udzielonych ulg i zwolnień w podatku od nieruchomości uwzględniono budynki hydroforni o łącznej powierzchni użytkowej 274,66 m², które stanowiły własność Gminy Brzeziny, wobec czego podlegały zwolnieniu na mocy art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co spowodowało zawyżenie skutków zwolnienia w 2021 roku o kwotę 2.092,91 zł (274,66 m² x 7,62 zł/m²) i w 2022 roku o kwotę 2.167,07 zł (274,66 m² x 7,89 zł/m²) oraz nie uwzględniono budynków o powierzchni 40,8 m², wykazanych jako zwolnionych na mocy uchwały nr XXII/154/2008 Rady Gminy Brzeziny z dnia 21 listopada 2008 roku w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, co spowodowało zaniżenie skutków zwolnienia w 2021 roku o kwotę 310,90 zł (40,8 m² x 7,62 zł/m²) i w 2022 roku o kwotę 321,91 zł (40,8 m² x 7,89 zł/m²).
10. Do obliczenia skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku od nieruchomości:
 - przyjęto stan powierzchni składników opodatkowania figurujących w ewidencji podatkowej w I kwartale 2021 roku, a nie uwzględniono zmian powierzchni poszczególnych składników powstałych w okresie od dnia 1 kwietnia 2021 roku do dnia 31 grudnia 2021 roku, co przyczyniło się do zaniżenia skutków finansowych o kwotę 1.802,00 zł, która wynikała z różnicy pomiędzy kwotą wynikającą z zestawienia analizy stawek podatkowych według stanu na dzień 31 grudnia 2021 roku i według stanu na dzień 31 marca 2021 roku;
 - nie przyjęto powierzchni budynków zwolnionych z podatku od nieruchomości na podstawie uchwały nr XXII/154/2008 Rady Gminy Brzeziny z dnia 21 listopada 2008 roku w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, tj.

budynku stacji wodociągowej o powierzchni 40,80 m² będącej w posiadaniu podatnika o numerze ewidencyjnym (...) ³ oraz budynków strażnic OSP i budynku hydroforni w Dąbrówce Dużej, o łącznej powierzchni użytkowej 3.562,30 m², co skutkowało zaniżeniem skutków obniżenia górnych stawek podatkowych w 2021 roku o kwotę 2.671,73 zł (3.562,30 m² x (8,37 zł - 7,62 zł)) oraz w 2022 roku o kwotę 2.814,22 zł (3.652,30 m² x (8,68 zł - 7,89 zł).

11. W zakresie danych wykazanych w bilansie z wykonania budżetu Gminy Brzeziny za 2022 rok, stwierdzono że:
 - w pozycji I.1.1. aktywów bilansu - Środki pieniężne budżetu, uwzględniono wartość niewykorzystanych środków dotacji w kwocie 14.585,93 zł (saldo konta 224-3, 224-4, 224-6-3), zł, które podlegały zwrotowi do budżetu państwa do dnia 31 stycznia 2023 roku. Zgodnie z przyjętą w sprawozdaniu finansowym systematyką podziału aktywów pieniężnych, środki innych podmiotów, pozostające na rachunku bankowym na dzień bilansowy, powinny być wykazane w pozycji I.1.2. aktywów - Pozostałe środki pieniężne,
 - w pozycji I.1.2. aktywów bilansu - Pozostałe środki pieniężne, wykazano środki wydatków niewygasających z końcem roku w wysokości 66.297,00 zł (saldo konta 135), które powinny być uwzględnione w pozycji I.1.1. aktywów bilansu – Środki pieniężne budżetu.

W zakresie rozrachunków i roszczeń

1. Saldo konta 225 – Rozrachunki z budżetami, na dzień 31 grudnia 2022 roku w księgach rachunkowych Urzędu Gminy w Brzezinach pokazywało saldo w kwocie 705.080,69 zł (strona Wn), co nie odzwierciedlało stanu faktycznego należności z tytułu rozliczeń podatku od towarów i usług, i w konsekwencji naruszało art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości, według którego - księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Analiza zapisów księgowych wykazała, że zaniechano ujęcia operacji w zakresie wygaszenia należności i zobowiązań z tytułu rozliczeń ww. podatku, które powinny być ujmowane pod datą ostatniego dnia roku w korespondencji z kontem 800, zgodnie z § 3 pkt 4 załącznika nr 1 do zarządzenia nr 47/2020 Wójta Gminy Brzeziny z dnia 20 marca 2020 roku w sprawie zasad ewidencji podatku VAT w Gminie Brzeziny. Według danych ewidencji księgowej saldo konta 225 strona Wn stanowiły należności z tytułu podatku naliczonego z lat 2019 – 2022, które zostały rozliczone z Urzędem Skarbowym, jako zwrot nadwyżki podatku od towarów i usług naliczonego nad podatkiem należnym i ujęte w księgach rachunkowych jako dochody budżetu Gminy Brzeziny, tj. należności z 2019 roku w kwocie 77.070,86 zł, należności z 2020 roku w kwocie 8.570,00 zł, należności z 2021 roku w kwocie 44.090,85 zł, należności z okresu styczeń – listopad 2022 roku w kwocie 28.560,76 zł.
2. Według bilansu oraz zestawienia obrotów i sald kont Urzędu Gminy w Brzezinach, sporządzonych na dzień 31 grudnia 2022 roku, saldo konta 225

³ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

uwzględniało kwotę 15.075,00 zł – stanowiącą wysokość naliczonego podatku dochodowego od dodatkowego wynagrodzenia rocznego za 2022 rok oraz wynagrodzeń z tytułu umowy zlecenia za grudzień 2022 rok, których wypłata nastąpiła w roku 2023. Rozksięgowanie ww. wynagrodzeń na część finansowaną przez pracownika powinno nastąpić na podstawie listy płac w roku, w którym dokonano wypłaty świadczenia. Jednostka budżetowa, odprowadzając zaliczki na podatek dochodowy za swoich pracowników, pełni wyłącznie rolę płatnika. Strona Ma konta 225 odzwierciedla stan zobowiązań Urzędu, a nie zobowiązań pracowników, wobec których wymagalność odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy powstaje w dniu wypłaty wynagrodzenia.

3. Według bilansu oraz zestawienia obrotów i sald kont Urzędu Gminy w Brzezinach, sporządzonych na dzień 31 grudnia 2022 roku, saldo konta 229 uwzględniało kwotę 37.021,81 zł - stanowiącą zobowiązanie z tytułu naliczonych składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne finansowanych przez pracownika od dodatkowego wynagrodzenia rocznego za 2022 rok. Ujęcie ww. składek na przedmiotowym koncie nie miało uzasadnienia. Zobowiązanie do przekazania tych środków do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych powstaje dopiero w związku z wypłatą świadczenia na rzecz pracowników (analogicznie jak wyżej).
4. W bilansie Gminy Brzeziny za 2022 roku, w pozycji I.3. pasywów bilansu – Pozostałe zobowiązania, wykazano zobowiązania wobec jednostki budżetowej - Urzędu Gminy, w kwocie 204.923,87 zł (saldo konta 204-14). Przedmiotowe saldo powstało, w wyniku ewidencjonowania operacji w zakresie wpłat podatku od towarów i usług należnego z tytułu sprzedaży towarów (węgla), który wpływał na rachunek budżetu, i drugostronnie ujmowany był na koncie 133 - Rachunek budżetu. W związku z powyższym, w sprawozdaniu finansowym wykazano je po stronie aktywów jako środki budżetu, natomiast po stronie pasywów jako zobowiązania wobec Urzędu Gminy z tytułu rozliczeń podatku, podczas gdy środki te na dzień 31 grudnia 2022 roku stanowiły dochody budżetu Gminy Brzeziny (według deklaracji zbiorczej VAT-7 za miesiąc grudzień 2022 rok nie podlegały one przekazaniu na rachunek budżetu państwa), w związku z tym należało je zaksięgować na konto 901 – Dochody budżetowe, wraz z odpowiednią klasyfikacją budżetową, a następnie uwzględnić w wyniku wykonania budżetu za 2022 rok. Powyższe naruszało art. 24 ust. 1 i ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którymi - księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.
5. Zaniechano ewidencji operacji w zakresie aktualizacji należności zagrożonych z tytułu zaległości w podatkach i opłatach lokalnych odnotowanych na koncie podatnika o numerze konta (...)⁴, który od dnia 11 września 2022 roku znajdował się w stanie upadłości, co było wymagane przez art. 35b ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którymi - wartość należności

⁴ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego, w odniesieniu do: 1) należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub w stan upadłości oraz w stosunku do których zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne lub został złożony wniosek o zatwierdzenie układu w postępowaniu - do wysokości należności nieobjętej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności, zgłoszonej likwidatorowi lub sędziemu-komisarzowi w postępowaniu upadłościowym lub umieszczonej w spisie wierzytelności w postępowaniu restrukturyzacyjnym; 2) należności od dłużników w przypadku oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości, jeżeli majątek dłużnika nie wystarcza lub jedynie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego - w pełnej wysokości należności. W dniu 2 listopada 2022 roku Wójt Gminy Brzeziny zgłosił wierzytelność Gminy, w prowadzonym postępowaniu upadłościowym wobec ww. podatnika, z tytułu: podatku od środków transportowych za lata 2017-2022 w łącznej kwocie 23.723,00 zł, opłat za zagospodarowanie odpadów komunalnych za lata 2019 - 2022 w łącznej kwocie 2.061,36 zł oraz odsetek naliczonych do dnia 31 października 2022 roku w łącznej kwocie 6.604,00 zł, które powinny być objęte odpisem aktualizacyjnym z uwagi na toczące się postępowania upadłościowe.

W zakresie podatków i opłat lokalnych

1. Przypisów lub odpisów zobowiązań podatkowych dokonywano z naruszeniem § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 roku w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2010 r., nr 208, poz. 1375), zgodnie z którymi - do udokumentowania przypisów lub odpisów służą deklaracje w rozumieniu art. 3 pkt 5 ustawy Ordynacja podatkowa, z której wynika zobowiązanie podatkowe lub decyzji - co ustalono w oparciu o następujący stan faktyczny: przypisu podatku od nieruchomości na koncie podatnika (...) ⁵ dokonano w dniu 19 stycznia 2023 roku w wysokości 4.501,00 zł, pomimo, że podatnik w dniu 19 stycznia 2023 roku złożył deklarację, w której wskazał kwotę podatku od nieruchomości w wysokości 4.912,00 zł, obliczoną na podstawie stawek maksymalnych wynikających z obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2022 roku w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2023. Natomiast kwota podatku w wysokości 4.501,00 zł została wykazana w korekcie deklaracji z dnia 19 maja 2023 roku, w której do wyliczenia podatku przyjęto stawki wynikające z uchwały nr LV/323/2022 Rady Gminy Brzeziny z dnia 28 września 2022 roku w sprawie podatku od nieruchomości na 2023 rok. Analogiczną nieprawidłowość stwierdzono w odniesieniu do podatnika o numerze ewidencyjnym (...) ⁶, który w deklaracji z dnia

⁵ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

⁶ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

23 stycznia 2023 roku przyjął stawki podatku wynikające z uchwały nr XXXVIII/235/2021 Rady Gminy Brzeziny z dnia 6 września 2021 roku w sprawie ustalenia podatku od nieruchomości na 2022 rok, wykazując łączną kwotę podatku w wysokości 18.176,00 zł, która została zaewidencjonowana na koncie szczegółowym, w kwocie niezgodnej z deklaracją, tj. w wysokości 20.125,00 zł. Następnie w dniu 10 marca 2023 roku podatnik złożył korektę deklaracji, która określała podatek w wysokości 20.125,00 zł, według stawek wynikających z uchwały w sprawie podatku od nieruchomości na 2023 rok, która nie została zaewidencjonowana, z uwagi na uprzednie zaksięgowanie przepisu w kwocie wynikającej ze stawek wynikających z uchwały.

2. Konta szczegółowe w ewidencji podatkowej prowadzono z naruszeniem zasady określonej § 11 ust. 4 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z którym - dla każdego podatnika prowadzi się odrębne konto w każdym podatku. Natomiast dla podmiotu ewidencyjnego, który w rejestrze gruntów i budynków figurował jako właściciel działki nr (...) ⁷ oraz działki nr (...) ⁸, utworzono dwa konta: (...) ⁹.
3. Stawkę podatku rolnego stanowiącą równowartość pieniężną 5q żyta, w decyzji nr RF.3127.1170034.1.2023 z dnia 8 lutego 2023 roku, dla ustalenia wymiaru podatku rolnego od gruntów o powierzchni fizycznej 0,6281 ha, które wchodziły w skład gospodarstwa rolnego o łącznej powierzchni użytków rolnych 8,5006 ha, zastosowano z naruszeniem art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 333 ze zm.), z którego wynika - że stawka podatku rolnego dla gruntów stanowiących gospodarstwo rolne wynosi równowartość pieniężną 2,5q żyta od 1 ha przeliczeniowego gruntów gospodarstw rolnych.
4. Naruszono art. 63 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.), zgodnie z którym - podstawy opodatkowania, kwoty podatków, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych, poprzez:
 - zaniechanie zaokrąglania do pełnych złotych kwot pobieranych odsetek za zwłokę, co stwierdzono m.in. w odniesieniu do zaewidencjonowanych na

⁷ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

⁸ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

⁹ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

koncie podatnika (...) ¹⁰ wpłat odsetek w wysokości 237,16 zł w dniu 18 maja 2022 roku, 573,33 zł w dniu 19 czerwca 2023 roku;

- zaokrąglenie bez podstawy prawnej przyznanych kwot ulg inwestycyjnych, które przyznaje się w wysokości 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych.
5. W toku prowadzonych postępowań o umorzenie zaległości podatkowych, o przyznanie w podatku rolnym ulgi inwestycyjnej oraz zwolnień i ulg z tytułu nabycia gruntów, opisanych szczegółowo w protokole z kontroli, organ podatkowy nie zawiadamiał strony o niezakończonym sprawie we właściwym terminie i nie wskazywał nowego terminu załatwienia sprawy, co stanowiło naruszenie art. 140 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z art. 139 § 1 ww. ustawy zgodnie z którymi - załatwienie 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 ustawy stanowią inaczej. O każdym przypadku niezakończonym sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy.
 6. W decyzjach o umorzeniu odsetek podatkowych określano wysokość umorzonych odsetek na dzień wydania decyzji, co stanowiło naruszenie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 roku w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 703), zgodnie z którym - w razie złożenia podania o umorzenie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, odsetki za zwłokę są naliczane do dnia wniesienia podania, włącznie z tym dniem.
 7. Rozstrzygnięcie decyzji nr RF.3123.1280228.8.2021/2022 z dnia 20 kwietnia 2022 roku o umorzeniu 25% zaległości podatkowych z tytułu III i IV raty z 2021 roku w łącznym zobowiązaniu pieniężnym w wysokości 8.175,50 zł, nie zawierało odniesienia do wniosku podatnika w części dotyczącej pozostałej kwoty zaległości, o umorzenie której podatnik wnioskował, tj. o umorzenie 50% zaległości podatkowych obejmujących III i IV ratę podatku za 2021 roku.
 8. Organ podatkowy nie podjął wszelkich niezbędnych działań mających na celu dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego w prowadzonym postępowaniu o przyznanie ulgi inwestycyjnej, zakończonym wydaniem decyzji nr RF.3123.40067.2.2021 z dnia 18 listopada 2021 roku, w której przyznano ulgę inwestycyjną w podatku rolnym, w kwocie 15.593,00 zł, na wniosek o zastosowanie ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym z tytułu wydatków poniesionych na budowę budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt, co stwierdzono w odniesieniu do:
 - braku ustalenia kategorii budynków, określonych w informacji z dnia

¹⁰ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

22 stycznia 2020 roku Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego o braku sprzeciwu w sprawie zawiadomienia o zakończeniu budowy, jako budynków gospodarczych (...) ¹¹, co jest istotne w związku z podstawą prawną przyznania ulgi inwestycyjnej, która przysługuje (zgodnie z art. 13 ustawy o podatku rolnym) z tytułu wydatków poniesionych: [1] na budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska; [2] zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód);

- zasadności przyjęcia do ustalenia kwoty ulgi inwestycyjnej faktury nr 542/21/F z dnia 21 września 2021 roku, która potwierdzała zakup kominów wentylacyjnych na kwotę 1.820,00 zł, już po dokonanych zgłoszeniu o zakończeniu budowy budynków gospodarczych do Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego.
9. Nie podjęto czynności mających na celu doręczenie decyzji ustalającej wymiar zobowiązania podatkowego na 2021 rok podatnikowi o numerze ewidencyjnym (...) ¹², w wyniku czego decyzja nie weszła do obrotu prawnego, gdyż w świetle art. 21 § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa - zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Wobec powyższego powstał skutek tożsamy z zaniechaniem ustalenia zobowiązania podatkowego wobec podatnika.
10. (...) ¹³.
11. Uchwałę nr LV/323/2022 Rady Gminy Brzeziny z dnia 28 września 2022 roku w sprawie stawek podatku od nieruchomości na 2023 rok opublikowano w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego w dniu 9 stycznia 2023 roku, pod pozycją 204, czyli w terminie uniemożliwiającym obowiązywanie od dnia 1 stycznia 2023 roku. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 1461)- akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. W odniesieniu do analogicznego stanu faktycznego Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, w wyroku z dnia 16 lutego 2016 roku o sygn.

¹¹ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

¹² Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

¹³ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

III SA/Wa 1390/15 wskazał, że „...warunkiem wejścia w życie aktu prawa miejscowego regulującego wysokość podatku od nieruchomości jest jego ogłoszenie poprzez publikację w wojewódzkim dzienniku urzędowym, przy czym wymagane *vocatio legis* dla takiego aktu to co najmniej czternaście dni. Powyższe oznacza również, że jeżeli nie zostanie dopełniony warunek właściwego ogłoszenia aktu, to akt taki nie obowiązuje. Urzędowe ogłoszenie aktu prawa miejscowego jest jednym z istotnych elementów systemu zapewniającego jawność norm prawnych w społeczeństwie, a co za tym idzie, służy zapewnieniu zasady praworządności. Treść aktu normatywnego określającego obowiązek podatkowy musi być bowiem powszechnie dostępna, gdyż wówczas podatnicy mają rzeczywistą możliwość spełnienia ciążącego na nich obowiązku przestrzegania tego prawa. Zatem z uwagi na brak publikacji uchwały, w pierwszym dniu nowego roku podatkowego w Gminie nie obowiązywały stawki podatkowe, które powinny zostać przyjęte na mocy uchwały organu stanowiącego. W tej sytuacji należy wskazać na art. 20a ust.1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stosownie do którego - w przypadku nieuchwalenia stawek podatków lub opłat lokalnych, o których mowa w art. 5 ust. 1, art. 10 ust. 1 oraz art. 19 pkt 1 lit. a-d, stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. Organ podatkowy w zakresie wymiaru podatku stosował jednak stawki podatkowe wynikające z uchwały nr LV/323/2022 Rady Gminy Brzeziny z dnia 28 września 2022 roku w sprawie stawek podatku od nieruchomości na 2023 rok.

W zakresie dochodów z majątku

1. Gmina nie opracowała planu wykorzystania gminnego zasobu nieruchomości, co naruszało art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2023 r., poz. 344 ze zm.), zgodnie z którym - gospodarowanie zasobem polega w szczególności na wykonywaniu czynności, o których mowa w art. 23 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, a ponadto na sporządzaniu planów wykorzystania zasobu, przygotowywaniu opracowań geodezyjno-prawnych i projektowych, dokonywaniu podziałów oraz scaleń i podziałów nieruchomości, a także wyposażaniu ich, w miarę możliwości, w niezbędne urządzenia infrastruktury technicznej.
2. W postępowaniach administracyjnych wszczętych w lipcu 2022 roku w sprawie naliczenia opłat adiacenckich (...) ¹⁴ - organ administracji publicznej nie załatwił spraw przez wydanie decyzji, które rozstrzygają sprawę do co jej istoty w całości lub w części, albo w inny sposób kończą sprawę w danej instancji, co stanowiło naruszenie art. 104 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 roku Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 775 ze zm.). Do czasu zakończenia kontroli przez RIO w Łodzi postępowania nie zostały jeszcze zakończone, a Wójt Gminy złożyła oświadczenie, stosownie do którego - postępowania mają być umorzone z uwagi na upływ okresu ważności operatów szacunkowych (operaty

¹⁴ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

sporządzone w maju 2021 roku). W kontekście złożonego wyjaśnienia należy zauważyć, że wprowadzenie operaty szacunkowej nie było aktualne na dzień wszczęcia postępowania administracyjnego, to nie stanowiły przecież podstawy ustalenia opłaty adiacenckiej. Wskutek niewydania decyzji opłata taka nie została bowiem ustalona. Natomiast zgodnie z art. 156 ust.4 ustawy o gospodarce nieruchomościami – operat szacunkowy może być wykorzystywany po upływie okresu, o którym mowa w ust. 3 (12 miesięcy), po potwierdzeniu jego aktualności przez rzeczoznawcę majątkowego. Potwierdzenie aktualności operatu szacunkowego następuje przez umieszczenie stosownej klauzuli w operacie szacunkowym przez rzeczoznawcę, który go sporządził, oraz dołączenie do operatu szacunkowego analizy potwierdzającej, że od daty jego sporządzenia nie wystąpiły zmiany uwarunkowań prawnych lub istotne zmiany czynników, o których mowa w art. 154 ustawy. Po potwierdzeniu aktualności operat szacunkowy może być wykorzystywany do celu, dla którego został sporządzony, w kolejnych 12 miesiącach, licząc od dnia upływu okresu, o którym mowa w ust. 3, chyba że wystąpią zmiany uwarunkowań prawnych lub istotne zmiany czynników, o których mowa w art. 154 ustawy.

Jednocześnie, jeżeli doszło do umorzenia postępowań, należy przypomnieć art.98a ust.1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, zgodnie z którym – wszczęcie postępowania w sprawie ustalenia opłaty adiacenckiej może nastąpić w terminie do 3 lat od dnia, w którym decyzja zatwierdzająca podział nieruchomości stała się ostateczna albo orzeczenie o podziale stało się prawomocne.

Istnieje wobec tego ryzyko, że w analizowanej sytuacji opłata adiacencka nie zostanie ustalona.

Odpowiedzialność za stwierdzone naruszenia i nieprawidłowości ponoszą pracownicy Urzędu Gminy w zakresie wskazanym w protokole kontroli.

II.

Informując o powyższych nieprawidłowościach proszę Panią Wójt o podjęcie działań mających na celu ich wyeliminowanie oraz zapobieżenie występowaniu w przyszłości. W związku z powyższym RIO w Łodzi kieruje następujące **wnioski pokontrolne**:

1. Uzupełnić zasady (politykę) rachunkowości o postanowienia dotyczące zasad ewidencji w księgach rachunkowych ewentualnych zobowiązań wymagalnych.
2. Dokonać analizy obowiązujących unormowań dotyczących ewidencji podatków i opłat, w celu ustalenia jasnych zasad w tym zakresie, przestrzegając § 9 ust.1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 roku w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych

jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z którym - ewidencja podatków jest integralną częścią ewidencji księgowej urzędu i jest prowadzona z wykorzystaniem kont syntetycznych planu kont urzędu jako jednostki budżetowej.

3. Zapewnić przestrzeganie ustalanych przez Wójta Gminy zasad udzielania pożyczek z budżetu Gminy.
4. Zapewnić przestrzeganie ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, w szczególności poprzez:
 - prowadzenie księgi głównej dla Urzędu Gminy w Brzezinach, zgodnie z wymogami wynikającymi z art. 13 ust. 1 w zw. z art. 15 ustawy;
 - rzetelne, bezbłędne, sprawdzalne i bieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych zgodnie z wymogiem określonym w art. 24 ust.1 ustawy;
 - ujmowanie w księgach rachunkowych (konto 290) należności zagrożonych, zgodnie z wymogiem określonym w art. 35b ust. 1 ustawy;
 - terminowe zamykanie ksiąg rachunkowych, zgodnie z wymogiem określonym art. 12 pkt 4 ustawy.
5. Ewidencji poszczególnych operacji gospodarczych dokonywać zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.
6. Zapewnić prawidłowe wykazywanie danych w sprawozdaniu Rb-NDS, w zakresie przychodów i rozchodów, przestrzegając § 9 ust.2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.
7. Zapewnić prawidłowe ustalanie i wykazywanie w sprawozdaniach budżetowych Rb – PDP oraz Rb-27S skutków finansowych udzielonych ulg i zwolnień w podatku od nieruchomości oraz skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku od nieruchomości oraz w podatku od środków transportowych, zgodnie z wymogami określonymi w § 3 ust. 1 pkt 8 i 9 oraz w § 7 ust. 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Sporządzić i przekazać do RIO w Łodzi korektę sprawozdań budżetowych Rb-PDP oraz Rb-27S za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2021 roku i za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2022 roku, uwzględniając prawidłowe skutki finansowe udzielonych ulg i zwolnień w podatku od nieruchomości, skutki finansowe obniżenia górnych stawek w podatku od nieruchomości oraz w podatku od środków transportowych.
8. Sprawozdania finansowe jednostki samorządu terytorialnego (bilans) sporządzać zgodnie z wymogami zawartymi w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu

państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.

9. Zobowiązania z tytułu pobranej zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz z tytułu składek społecznych i zdrowotnych odprowadzanych do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, od wypłaconego pracownikom dodatkowego wynagrodzenia rocznego, w części finansowanej ze środków pracownika, ewidencjonować na kontach zespołu „2” w miesiącu wypłaty ww. wynagrodzenia.
10. Zapewnić przestrzeganie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, poprzez:
 - dokonywanie przypisów lub odpisów na podstawie deklaracji w rozumieniu art. 3 pkt 5 ustawy Ordynacja podatkowa, z której wynika zobowiązanie podatkowe lub na podstawie decyzji, zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia;
 - prowadzenie dla podatnika odrębnego konta w każdym podatku, zgodnie z § 11 ust. 4 pkt 1 rozporządzenia.
11. Zapewnić przestrzeganie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa, poprzez:
 - zaokrąglanie podstaw opodatkowania, kwot podatków, odsetek za zwłokę, opłat prolongacyjnych, oprocentowania nadpłat oraz wynagrodzenia przysługującego płatnikom i inkasentom do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych, zgodnie z art. 63 § 1 ustawy;
 - załatwianie spraw podatkowych w terminach określonych w art. 139 § 1 ustawy, który stanowi, że załatwienie 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 ustawy stanowią inaczej. Zgodnie z kolei z art. 140 ustawy - o każdym przypadku niezakończania sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy;
 - podejmowanie w toku postępowań podatkowych wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu, zgodnie z art. 122 ustawy;
 - doręczanie podatnikom decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, co jest warunkiem powstania zobowiązania podatkowego - stosownie do art. 21 § 1 pkt 2 ustawy.
12. Wysokość podatku rolnego ustalać w wysokości stanowiącej równowartość pieniężną 2,5q żyta od 1 ha przeliczeniowego gruntów gospodarstw rolnych albo w wysokości stanowiącej równowartość pieniężną 5q żyta od liczby

hektarów wynikających z ewidencji gruntów i budynków, w przypadku gruntów pozostałych, zgodnie z art.6 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym.

13. W razie złożenia podania o umorzenie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, odsetki za zwłokę naliczać do dnia wniesienia podania, włącznie z tym dniem, zgodnie z § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 roku w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach.
14. Dołożyć należytej staranności przy składaniu deklaracji podatkowej przez Gminę Brzeziny, uwzględniając w szczególności regulację wynikającą z art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którą - zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty i budynki lub ich części stanowiące własność gminy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów.
15. Zapewnić niezwłoczne przekazywanie uchwał Rady Gminy w sprawie ustalenia stawek podatkowych w podatku od nieruchomości do publikacji w Dzienniku Urzędowym Województwa łódzkiego. Dokonać analizy stanu faktycznego i prawnego zaistniałego w wyniku opublikowania w Dzienniku Urzędowym Województwa łódzkiego uchwały nr LV/323/2022 Rady Gminy Brzeziny z dnia 28 września 2022 roku w sprawie stawek podatku od nieruchomości na 2023 rok dopiero w dniu 9 stycznia 2023 roku, w szczególności w kontekście reguły wynikającej z art. 20a ust.1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W ramach powołanych analiz odnieść się m.in. do kwestii – czy zastosowanie stawek podatkowych ustalonych w ww. uchwale Rady Gminy ma wpływ na ważność decyzji ustalających wysokość zobowiązań podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości na 2023 rok.
16. Zapewnić sporządzanie planu wykorzystania gminnego zasobu nieruchomości, zgodnie z art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami.
17. Zapewnić ustalanie opłaty adiacenckiej, o której mowa w art. 98a ust.1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, w sytuacji jeżeli w wyniku podziału nieruchomości dokonanego na wniosek właściciela lub użytkownika wieczystego, który wniósł opłaty roczne za cały okres użytkowania tego prawa, wzrośnie jej wartość. Do ustalenia opłaty adiacenckiej przyjmuje się stawkę procentową obowiązującą w dniu, w którym decyzja zatwierdzająca podział nieruchomości stała się ostateczna albo orzeczenie o podziale nieruchomości stało się prawomocne.
18. Zapewnić przestrzeganie art. 156 ust.3 ustawy o gospodarce nieruchomościami, zgodnie z którym - operat szacunkowy może być wykorzystywany do celu, dla którego został sporządzony, przez okres 12 miesięcy od daty jego sporządzenia, chyba że wystąpiły zmiany uwarunkowań prawnych lub istotne zmiany czynników, o których mowa w art. 154 ustawy. Przy czym – stosownie do art. 156 ust.4 ww. ustawy – operat szacunkowy może być wykorzystywany po upływie okresu, o którym mowa w ust. 3 (12 miesięcy), po potwierdzeniu jego aktualności przez rzeczoznawcę majątkowego. Potwierdzenie aktualności operatu szacunkowego następuje przez umieszczenie stosownej klauzuli w operacie szacunkowym przez

rzecznawcą, który go sporządził, oraz dołączenie do operatu szacunkowego analizy potwierdzającej, że od daty jego sporządzenia nie wystąpiły zmiany uwarunkowań prawnych lub istotne zmiany czynników, o których mowa w art. 154 ustawy. Po potwierdzeniu aktualności operat szacunkowy może być wykorzystywany do celu, dla którego został sporządzony, w kolejnych 12 miesiącach, licząc od dnia upływu okresu, o którym mowa w ust. 3, chyba że wystąpią zmiany uwarunkowań prawnych lub istotne zmiany czynników, o których mowa w art. 154 ustawy

Podając powyższe do wiadomości, zgodnie z art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych, proszę Panią Wójt Gminy o przesłanie informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych lub przyczynach ich niewykonania w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Jednocześnie informuję, że stosownie do art. 9 ust. 4 ww. ustawy, do wniosków zawartych w II części wystąpienia pokontrolnego przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżeń do Kolegium Izby.

Zastrzeżenie składa właściwy organ jednostki kontrolowanej w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego za pośrednictwem Prezesa Izby.

Podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

Bieg terminu, o którym mowa wyżej, ulega zawieszeniu na czas rozpatrzenia zastrzeżeń, w odniesieniu do wniosków pokontrolnych objętych zastrzeżeniem.

Ryszard Paweł Krawczyk

Prezes RIO w Łodzi

(podpisane cyfrowo)

Do wiadomości:

Przewodniczący Rady Gminy Brzeziny,
Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Rady Gminy Brzeziny,
aa.