

Łódź, dnia 29 lipca 2016 roku

Pan  
Krzysztof Bednarek  
Wójt Gminy Wierzchlas

WK – 620/54/2016

Działając na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz.561) informuję Pana Wójta, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi przeprowadziła kompleksową kontrolę gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Gminie Wierzchlas<sup>1</sup>. Kontrolą objęto okres lat 2014-2015 oraz wybrane zagadnienia z lat wcześniejszych, dotyczące przede wszystkim: kontroli wewnętrznej; prowadzenia rachunkowości; zadłużenia; sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych; gospodarki kasowej; realizacji dochodów z podatków i opłat lokalnych; realizacji dochodów z majątku; udzielania zamówień publicznych; wydatków inwestycyjnych; ewidencji i inwentaryzacji. Stwierdzone w wyniku czynności kontrolnych nieprawidłowości i uchybienia wynikały z nieprzestrzegania obowiązujących przepisów, ich wadliwej interpretacji oraz niewystarczającego działania procedur wewnętrznej kontroli finansowej. Wykazane uchybienia i nieprawidłowości dotyczyły, w szczególności:

**I.**

#### **W zakresie kredytów i pożyczek**

1. Umowę pożyczki nr 857/OW/PD/2014 na dofinansowanie zadania pn. „Budowa kanalizacji sanitarnej w miejscowości Kraszkowice” zawarto w dniu 24 grudnia 2014 roku, tj. przed dniem podjęcia uchwały przez Radę Gminy Wierzchlas w tej sprawie (uchwała została podjęta w dniu 30 grudnia 2014 roku). Tym samym naruszono art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. c ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., nr 446), w myśl którego - do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych gminy, przekraczających

---

<sup>1</sup> Czynności kontrolne prowadzone były w dniach 20 kwietnia – 3 czerwca 2016 roku. Protokół kontroli podpisany został w dniu 22 czerwca 2016 roku.

zakres zwykłego zarządu, dotyczących zaciągania długoterminowych pożyczek i kredytów.

2. Wymieniona w punkcie pierwszym umowa pożyczki podpisana została przed dniem wydania opinii przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Łodzi o możliwości spłaty pożyczki, co naruszało art. 91 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.). Zgodnie ze wskazanym przepisem - w przypadku ubiegania się przez jednostkę samorządu terytorialnego o kredyt lub pożyczkę na cel, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 2-4 i art. 90, a także w przypadku zamiaru emisji przez jednostkę samorządu terytorialnego papierów wartościowych na cel, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 2-4 i art. 90, zarząd tej jednostki jest obowiązany uzyskać opinię regionalnej izby obrachunkowej o możliwości spłaty kredytu lub pożyczki lub wykupu papierów wartościowych.
3. Uchwałą nr XLI/247/2014 z dnia 7 listopada 2014 roku określono limit zobowiązań z tytułu zaciągniętych kredytów na sfinansowanie planowanego deficytu budżetu **w kwocie 3.000.000,00 zł**. Jednostka zaciągnęła w dniu 14 października 2014 roku kredyt w wysokości 2.171.512,60 zł na sfinansowanie planowanego deficytu budżetu, z przeznaczeniem na realizację zadania inwestycyjnego pn. „Budowa kanalizacji sanitarnej w miejscowości Kraszkowice”, następnie w dniu 24 grudnia 2014 roku pożyczkę w wysokości 1.554.048,00 zł na sfinansowanie planowanego deficytu budżetowego Gminy w roku 2015 w związku z realizacją ww. inwestycji. W 2014 roku zaciągnięto kredyty i pożyczki **w łącznej kwocie 3.725.560,60 zł**. Tym samym został naruszony art. 91 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. W myśl przywołanego artykułu, suma zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz zobowiązań z wyemitowanych papierów wartościowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 i art. 90, nie może przekroczyć kwoty określonej w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego.
4. Kredyty i pożyczki księgowano bez wyodrębnienia kont analitycznych. Skarbnik Gminy sporządzała jedynie do kwartalnego sprawozdania Rb-Z - ręczne zestawienia z podziałem na poszczególne kredyty i pożyczki. Zgodnie natomiast z opisem kont 134 i 260 zawartym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych 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 (tekst jednolity z 2013 r., poz. 289 ze zm.) - ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 134 powinna umożliwiać ustalenie stanu zadłużenia według umów kredytowych, a ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 260 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu zobowiązań z poszczególnymi kontrahentami według tytułów zobowiązań.

### **W zakresie uregulowań wewnętrznych**

W wyniku kontroli ustalono, że istnieje konieczność uzupełnienia istniejącej dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości, wprowadzonej zarządzeniem nr 62/2013 Wójta Gminy Wierzchlas z dnia 31 grudnia 2013 roku w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości - o wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i procesach przetwarzania danych oraz w zakresie opisu systemu

informatycznego o wykaz procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania. Uzupelnienie to pozwoli spełnić wymogi określone w art. 10 ust. 1 pkt 3 ppkt b i c ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 1047).

### **W zakresie jednostek organizacyjnych i rozliczeń z nimi dokonywanych**

1. Na dzień 31 grudnia 2015 roku na rachunku bankowym dochodów Urzędu Gminy figurowały nieprzekazane do budżetu środki w wysokości 1.252,79 zł, oraz na rachunku bankowym Gminnego Ośrodka Pomocy Społecznej w Wierzchlesie figurowały nieprzekazane do budżetu środki w wysokości 294,64 zł. Wskazane kwoty zostały przekazane na rachunek budżetu gminy w dniu 4 stycznia 2016 roku. W świetle art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jednostkami budżetowymi są jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Powyższy przepis stanowi o tym, że wszystkie wydatki jednostki budżetowej są wydatkami budżetu, a wszystkie dochody jednostki budżetowej są dochodami budżetu. Natomiast zgodnie z opisem do konta 130 – rachunek bieżący jednostki, zawartym w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych 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 - konto 130 służy do ewidencji stanu środków pieniężnych oraz obrotów na rachunku bankowym z tytułu wydatków i dochodów (wpływów) budżetowych objętych planem finansowym. Konto 130 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych na rachunku bieżącym jednostki budżetowej. Konto 130 w zakresie dochodów budżetowych może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych z tytułu zrealizowanych dochodów budżetowych, które do końca roku nie zostały przelane do budżetu. Saldo konta 130 ulega likwidacji przez księgowanie przelewu do budżetu dochodów budżetowych pobranych, lecz nieprzelanych do końca roku, w korespondencji z kontem 222. Wobec powyższego środki z tytułu zrealizowanych dochodów, pozostające na rachunku bankowym jednostki na koniec roku budżetowego, powinny zostać przekazane do budżetu, z którego pochodziły. Nieprzekazanie środków na rachunek budżetu może mieć charakter incydentalny i wynikać z obiektywnych przyczyn, ale nie może być zasadą.
2. Urząd Gminy Wierzchlas prowadził obsługę finansowo-księgową gminnych wszystkich jednostek organizacyjnych, tj. zarówno jednostek oświatowych jak i Ośrodka Pomocy Społecznej oraz Biblioteki Publiczno-Szkolnej. Z informacji otrzymanych od Skarbnika i Sekretarza Gminy wynikało, że Rada Gminy Wierzchlas nie podejmowała uchwały, która określałaby jednostki obsługujące i obsługiwane oraz zakres obowiązków powierzonych jednostce obsługującej w ramach wspólnej obsługi dla Gminnego Ośrodka Pomocy Społecznej oraz Gminnej Biblioteki Publiczno-Szkolnej na podstawie art. 10a ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 1515 ze zm.). Stwierdzono również, że Gminna Biblioteka Publiczno-Szkolna w Wierzchlesie z filiami nie zgłosiła

Wójtowi zamiaru przystąpienia do wspólnej obsługi oraz nie zawarto porozumienia pomiędzy Biblioteką, a Gminą w tej sprawie. Od 1 stycznia 2016 roku obowiązują regulacje wynikające z ustawy z dnia 25 czerwca 2015 roku o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1045), wprowadzające w treści ustawy o samorządzie gminnym zasady organizowania i wykonywania wspólnej obsługi wszelkiego rodzaju gminnych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych. Zgodnie ze zmienionym brzmieniem art. 5 ust. 9 ustawy z dnia 7 września 1991 roku o systemie oświaty (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 2156 ze zm.), możliwość organizowania wspólnej obsługi szkół i placówek na podstawie ustawy o systemie oświaty dotyczyć będzie tylko jednostek oświatowych prowadzonych przez podmioty inne niż jednostki samorządu terytorialnego. Przepisy ustawy o systemie oświaty przestały zatem być podstawą organizowania wspólnej obsługi szkół samorządowych, a stały się nią ogólne regulacje zawarte w ustawie o samorządzie gminnym, dotyczące wszystkich jednostek organizacyjnych gminy. Na mocy art. 10a ww. ustawy od 1 stycznia 2016 roku Gmina może zapewniać obsługę w szczególności administracyjną, finansową i organizacyjną dla jednostek organizacyjnych zaliczanych do jednostek sektora finansów publicznych, gminnych instytucji kultury oraz innych zaliczanych do sektora finansów publicznych gminnych osób prawnych. W zakresie jednostek budżetowych zastosowanie znajdują regulacje zawarte w art. 10b ust. 2 i art. 10c ustawy o samorządzie gminnym. Dla zorganizowania wspólnej obsługi jednostek budżetowych (w tym szkół) zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1 stycznia 2016 r. niezbędne będzie podjęcie przez Radę Gminy uchwały na podstawie art. 10b ust. 2 ustawy, określającej w szczególności jednostkę obsługującą (obecnie funkcję tę pełni Urząd Gminy), jednostki obsługiwane oraz zakres obowiązków powierzonych jednostce obsługującej w ramach wspólnej obsługi. Zakres wspólnej obsługi określony uchwałą Rady Gminy musi być wyznaczony z uwzględnieniem regulacji zawartych w art. 10c ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Z przepisu tego wynika, że obowiązki powierzone jednostce obsługującej nie mogą obejmować kompetencji kierowników jednostek obsługiwanych do dysponowania środkami publicznymi oraz zaciągania zobowiązań, a także sporządzania i zatwierdzania planu finansowego oraz przeniesień wydatków w tym planie. Wspólna obsługa nie może zatem polegać na jakiegokolwiek formie dysponowania przez jednostkę obsługującą środkami jednostek obsługiwanych. Ponadto art. 10c ust. 2 ustawy wskazuje, że w przypadku powierzenia jednostce obsługującej obowiązków z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości jednostek obsługiwanych są one przekazywane w całości (wynika z tego m.in., że to kierownik jednostki obsługującej – Pan Wójt, jeżeli jednostką obsługującą będzie Urząd Gminy – ma sporządzać i aktualizować dokumentację opisującą przyjęte zasady rachunkowości jednostek obsługiwanych, a także podpisywać ich sprawozdania). Natomiast w zakresie gminnych instytucji kultury i samorządowych osób prawnych postawiono wymóg zawarcia porozumienia (art. 10b ust. 3) w celu przystąpienia do wspólnej obsługi, po uprzednim zgłoszeniu wójtowi takiego zamiaru. Porozumienie takie powinno regulować zakres wspólnej obsługi.

Należy zaznaczyć, że w przypadku obsługi finansowo księgowej jednostek oświatowych, w stwierdzonym stanie faktycznym będzie miał zastosowanie art. 48 ust. 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 roku, zezwalający na to, aby wspólna obsługa szkół zorganizowana przez gminę na podstawie art. 5 ust. 9 ustawy o systemie oświaty w brzmieniu dotychczasowym, była prowadzona na dotychczasowych zasadach, nie dłużej jednak niż przez okres 12 miesięcy

od dnia wejścia w życie tej ustawy. Aktualnie wykonywana wspólna obsługa jest umocowana w przepisach ustawy o systemie oświaty, jednak nie dłużej niż do końca 2016 roku. Oznacza to, że podstawą wykonywania wspólnej obsługi szkół od 1 stycznia 2017 roku musi być uchwała podjęta w 2016 roku na podstawie art. 10b ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym.

### **W zakresie ewidencji i sprawozdawczości**

1. W wyniku analizy zapisów księgowych dokonywanych w grudniu 2015 roku w księgach rachunkowych budżetu gminy stwierdzono nieprawidłowości dotyczące sposobu ewidencji niektórych rodzajów operacji, dotyczyło to przede wszystkim ewidencji: [1] zwrotu przez GOPS nienależnie pobranych świadczeń z pomocy społecznej oraz odsetek od świadczeń z funduszu alimentacyjnego, [2] wpływu dotacji na zadania z zakresu pomocy społecznej, [3] operacji związanych z przekazaniem środków z funduszu alimentacyjnego na rzecz budżetu państwa, [4] operacji dotyczących zaewidencjonowania zobowiązań wynikających z niewykorzystanych dotacji podlegających zwrotowi właściwym dysponentom, co zostało szczegółowo opisane w protokole z kontroli. Wymienione operacje księgowane były w sposób naruszający zasady klasyfikacji zdarzeń gospodarczych określone w załączniku nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych 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. W trakcie kontroli RIO w Łodzi dokonano sprostowania ww. operacji poprzez ich zaksięgowanie w 2016 roku w sposób opisany przez kontrolujących. Z uwagi na zamknięcie ksiąg rachunkowych 2015 roku nie prostowano zapisów 2015 roku.
2. W zakresie ewidencji na koncie 901 – dochody budżetu oraz na koncie 902 – wydatki budżetu, stwierdzono, że prowadzona ona była bez wymaganej szczegółowości określonej w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych 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. Zgodnie z opisem do kont 901 i 902, zawartym w załączniku nr 2 do ww. rozporządzenia, ewidencja szczegółowa do tych kont powinna umożliwić ustalenie stanu poszczególnych dochodów i wydatków wg podziałek klasyfikacji budżetowej. Skarbnik Gminy złożyła kontrolującemu oświadczenie, że sprawozdania finansowe jednostek organizacyjnych w 2016 roku będą księgowane z zastosowaniem klasyfikacji budżetowej, a co za tym idzie ewidencja szczegółowa na koncie 902 będzie prowadzona z zastosowaniem klasyfikacji budżetowej.
3. W 2015 roku dokonywano księgowania na koncie 245 – wpływy do wyjaśnienia w ewidencji księgowej budżetu gminy, które to konto nie zostało ujęte w planie kont dla budżetu gminy, a operacje na nim ewidencjonowane powinny zostać zaksięgowane na koncie 224 (szczegółowo opisane w protokole z kontroli). Zarówno w załączniku nr 2 do ww. rozporządzenia Ministra Finansów, jak również w wykazie kont dla budżetu gminy, ustalonym zarządzeniem nr 62/2013 Wójta Gminy Wierzchnas z dnia 31 grudnia 2013 roku w sprawie wprowadzania zasad (polityki) rachunkowości, brak było w planie kont dla budżetu konta 245 - wpływy do wyjaśnienia. Należy zaznaczyć, że przepisy ww. rozporządzenia Ministra

Finansów zezwalają na wprowadzanie dodatkowych kont do planu kont, o czym stanowi § 15 rozporządzenia. Zgodnie z § 15 ust. 1 pkt 1 i 2 ustalając zakładowy plan kont, należy się kierować 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;
  - 2) plan kont dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego może być uzupełniony, w miarę potrzeby, o właściwe konta planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.
4. W sprawozdaniu Rb-ST w pozycji środki niewykorzystanych dotacji w roku budżetowym wykazano kwotę 0,00 zł, co było niezgodne z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych budżetu Gminy Wierzchlas, jak również z dokumentacją źródłową. W księgach rachunkowych na koncie 224 - rozrachunki z budżetami, na dzień 31 grudnia 2014 roku, co prawda nie wykazano żadnych zobowiązań wobec budżetów, jednak kwota niezwróconych dotacji wynikała z zapisów na koncie 245 - wpływy do wyjaśnienia (nieprawidłowość opisana we wcześniejszym punkcie).
5. W wyniku kontroli dokumentacji źródłowej dotyczącej realizacji inwestycji „Budowa kanalizacji sanitarnej dla miejscowości Kraszkowice” stwierdzono, że wykonawca w dniu 2 maja 2014 roku wystawił fakturę nr 1/V/EKO/2014 za wykonanie projektu budowlano-wykonawczego kanalizacji sanitarnej dla miejscowości Kraszkowice, na kwotę netto 74.536,58 zł, brutto 91.680 zł. Zapłaty dokonano w dniu 26 maja 2014 roku. Kwota brutto na fakturze, tj. 91.680 zł nie odpowiadała kwocie wynikającej z zawartej umowy (96.000 zł) za wykonanie projektu budowlano-wykonawczego kanalizacji sanitarnej dla miejscowości Kraszkowice. Wg adnotacji znajdującej się na odwrocie faktury „należność została pomniejszona od kwoty umownej o wartość 4.320 zł z tytułu naliczonej kary (przekroczenie terminu uzyskania pozwolenia na budowę o 45 dni)”. W wyniku kontroli ustalono, że faktura 1/V/EKO/2014 została zaewidencjonowana poprzez zapis na kontach: Wn 080 – środki trwałe w budowie, Ma 201 – rozrachunki z dostawcami i odbiorcami na kwotę 91.680 zł (klasyfikacja 90001 § 6050), natomiast zapłata za fakturę została ujęta w księgach rachunkowych poprzez zapis na kontach Wn 201, Ma 130 – rachunek bieżący jednostki w kwocie 91.680 zł (klasyfikacja 90001 § 6050). Wg § 9 ust. 2 umowy, zamawiający uprawniony jest do potrącenia kar umownych, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i 3 niniejszego § z przysługującego wykonawcy wynagrodzenia, w odmiennym przypadku strona zobowiązana była do zapłaty kary umownej w terminie 14 dni od daty otrzymania wezwania od drugiej strony. Wystawienie faktury w kwocie pomniejszonej o karę umowną było niezgodne z treścią umowy, gdyż nie stanowiło potrącenia zapłaty, lecz zmniejszenie wynagrodzenia umownego, ponadto stanowiło naruszenie niżej wymienionych przepisów. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 ppkt g ustawy o rachunkowości - przez pozostałe koszty i przychody operacyjne rozumie się koszty i przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki, a w szczególności koszty i przychody związane z odszkodowaniami i karami. Z przytoczonego przepisu wynika, że w myśl ustawy o rachunkowości otrzymane kary stanowią pozostałe przychody operacyjne. Natomiast zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych 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, do ewidencji pozostałych przychodów operacyjnych służy konto 760, na którym ewidencjonuje się m.in. przychody z tytułu kar. W kontrolowanej jednostce nie dokonano ewidencji naliczonej kary umownej jako pozostałego przychodu operacyjnego z uwagi na fakt wystawienia faktury pomniejszonej o kwotę kary umownej.

6. W kosztach realizacji zadania inwestycyjnego nie uwzględniono kosztów odsetek bankowych od udzielonych kredytów i pożyczek na realizację ww. zadania inwestycyjnego w ogólnej kwocie 85.440,36 zł. Niezaliczenie do kosztów wytworzenia środka trwałego kosztów obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania stanowiło naruszenie art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 28 ust. 8 ww. ustawy - cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych obejmuje ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również: 1) niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy; 2) koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.
7. Urząd Gminy w Wierzchlesie nie prowadził ewidencji szczegółowej do konta 201 – rozrachunki z odbiorcami i dostawcami według poszczególnych kontrahentów, co stanowiło naruszenie zasad ewidencji zobowiązań określonych w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych 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. Zgodnie z opisem do konta 201 – rozrachunki z odbiorcami i dostawcami, prowadzona do tego konta ewidencja szczegółowa powinna zapewnić możliwość ustalenia należności i zobowiązań krajowych i zagranicznych według poszczególnych kontrahentów.
8. W wyniku kontroli dokumentacji źródłowej z miesiąca grudnia 2015 roku oraz stycznia 2016 roku, stwierdzono, że na czynności związane z dostarczeniem wody dla potrzeb oczyszczalni ścieków w Krzeczowie wystawiono dwie faktury VAT. Z uwagi na fakt, że właścicielem oczyszczalni ścieków jest Gmina Wierzchlas, świadczeń na własne cele nie należy traktować jako usługi. W myśl art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.), świadczenie usług nie może mieć miejsca bez ustalenia konsumenta, tj. podmiotu będącego beneficjentem danej usługi. Tym samym w przedmiotowej sytuacji nie występuje czynność podlegająca opodatkowaniu podatkiem VAT. W konsekwencji czynność ta nie podlega obowiązkowi udokumentowania fakturą VAT. Zatem Gmina dostarczając wodę dla potrzeb oczyszczalni ścieków, której jest właścicielem nie świadczy usługi sprzedaży wody; jest to czynność wewnętrzna niepodlegająca podatkowi od towarów i usług.
9. Od potrąconych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych kontrolowana jednostka nie pobierała przysługującego płatnikowi należnego wynagrodzenia prowizyjnego z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa, na podstawie art. 28 § 1 ustawy z dnia

29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.).

10. W zakresie umów zlecenia oraz umów o dzieło, zobowiązania z tytułu zaliczek na podatek dochodowy oraz składek ZUS nie były ewidencjonowane na kontach rozrachunkowych, a ujmowane jedynie jako zapłata poprzez zapis na kontach Wn 404 – wynagrodzenia i Ma 130 – rachunek bieżący. Powyższym naruszono zasady ewidencji zobowiązań określone w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych 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. Konto 225 – rozrachunki z budżetami - służy do ewidencji rozrachunków z budżetami w szczególności z tytułu dotacji, podatków, nadwyżek środków obrotowych, nadpłat w rozliczeniach z budżetami. Na stronie Wn konta 225 ujmuje się nadpłaty oraz wpłaty do budżetu, a na stronie Ma - zobowiązania wobec budżetów i wpłaty od budżetów. Konto 229 – pozostałe rozrachunki publicznoprawne - służy do ewidencji, innych niż z budżetami, rozrachunków publicznoprawnych, a w szczególności z tytułu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych. Na stronie Wn konta 229 ujmuje się należności oraz spłatę i zmniejszenie zobowiązań, a na stronie Ma - zobowiązania, spłatę i zmniejszenie należności z tytułu rozrachunków publicznoprawnych. Ewidencja szczegółowa prowadzona do kont 225 i 229 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu należności i zobowiązań według każdego z tytułów rozrachunków odrębnie oraz podmiotów, z którymi są dokonywane rozliczenia. W trakcie kontroli RIO w Łodzi, tj. od maja 2016 roku zaprowadzona została prawidłowa ewidencja rozrachunków w powyższym zakresie.
11. Należności z tytułu pożyczek pracowniczych udzielonych z ZFŚS w kwocie 6.080 zł ujęte zostały na koncie 240 – pozostałe rozrachunki, co stanowiło naruszenie zasad ewidencji operacji gospodarczych na kontach 240 i 234, określonych w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych 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. Zgodnie z opisem do konta 234 – pozostałe rozrachunki z pracownikami, na stronie Wn tego konta ujmuje się w między innymi należności z tytułu pożyczek z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.
12. W zestawieniu obrotów i sald za 2015 rok, salda kont syntetycznych 221 – należności z tytułu dochodów budżetowych i 240 – pozostałe rozrachunki, wykazane zostały jako per salda kont analitycznych. W zestawieniu obrotów i sald konto 221 wykazywało jedynie saldo strony Wn, natomiast konto 240 jedynie saldo strony Ma. Salda kont analitycznych wskazywały zarówno na występowanie należności, jak i zobowiązań na tych kontach. Powyższe stanowiło naruszenie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych 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. Zgodnie z opisem do kont 221 i 240, zawartym w załączniku nr 3 do ww. rozporządzenia, konta 221 i 240 mogą wykazywać



salda strony Wn i strony Ma. Do oddzielnego wykazywania sald zobowiązywał także pośrednio art. 7 ust. 3 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym wartość poszczególnych składników aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów, jak też zysków i strat nadzwyczajnych ustala się oddzielnie. Nie należy kompensować ze sobą wartości różnych co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów związanych z nimi oraz zysków i strat nadzwyczajnych.

13. Ewidencjonowanie umorzenia środków trwałych następowało w korespondencji z niewłaściwym kontem. Odpisy umorzeniowe księgowano poprzez zapis na koncie Wn 800 – fundusz jednostki, w korespondencji z kontem Ma 071 – umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, co stanowiło naruszenie zasad ewidencji określonych w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych 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. Prawidłowo umorzenie środków trwałych powinno zostać ujęte poprzez zapis na koncie 400 (Wn) w korespondencji z kontem 071 (Ma). Zgodnie z opisem do konta 400 – amortyzacja, konto to służy do ewidencji naliczonych odpisów amortyzacji od środków trwałych, od których odpisy umorzeniowe są dokonywane stopniowo według stawek amortyzacyjnych. Na stronie Wn konta 400 ujmuje się zatem naliczone odpisy amortyzacyjne. Konto 400 może wykazywać w ciągu roku obrotowego saldo Wn, które wyraża wysokość poniesionych kosztów amortyzacji. Natomiast konto 071 służy do ewidencji zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które podlegają umorzeniu według stawek amortyzacyjnych stosowanych przez jednostkę. Odpisy umorzeniowe są dokonywane w korespondencji z kontem 400. Na stronie Ma konta 071 ujmuje się zwiększenia umorzenia wartości początkowej środków trwałych.
14. W sprawozdaniu Rb-NDS za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 roku zawyżono kwotę odsetek podlegających wyłączeniu na podstawie art. 243 ust. 3 ustawy o finansach publicznych (zawyżenie o 1.460,82 zł). W kwocie odsetek uwzględniono prowizję od udzielonej pożyczki oraz prowizje za przelewy i opłaty za prowadzenie rachunków w Banku Gospodarstwa Krajowego. Stosownie do przepisów art. 243 ust. 3 pkt 1 ustawy o finansach publicznych, ograniczenia określonego w ust. 1 nie stosuje się do spłat rat kredytów i pożyczek zaciągniętych w związku z umową zawartą na realizację programu, projektu lub zadania finansowanego z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2, wraz z należnymi odsetkami - w terminie nie dłuższym niż 90 dni po zakończeniu programu, projektu lub zadania i otrzymaniu refundacji z tych środków; termin ten nie ma zastosowania do odsetek i dyskonta od zobowiązań zaciągniętych na wkład krajowy, o których mowa w pkt 1 i 1a.
15. Prowizję od udzielonej pożyczki z Banku Gospodarstwa Krajowego oraz prowizje za przelewy i opłaty za prowadzenie rachunków w BGK ewidencjonowano na koncie 751 – koszty finansowe. Zgodnie z planem kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, stanowiącym załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych 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 – prowizje i opłaty za prowadzenie rachunków powinny być ewidencjonowane na koncie zespołu 4, takim jak 402 – usługi obce, przy zachowaniu zastosowanej przez jednostkę klasyfikacji budżetowej (801 - rozliczenia z bankami związane z obsługą długu publicznego).

16. Skutki finansowe obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy, wykazane w sprawozdawczości budżetowej zostały: [1] zawyżone w 2015 roku o kwotę 6.767,20 zł w podatku od nieruchomości od osób prawnych, [2] zawyżone w 2014 roku o kwotę 8,36 zł w podatku rolnym od osób prawnych, [3] zawyżone w 2014 roku o kwotę 616,26 zł w podatku od środków transportowych od osób prawnych, [4] zawyżone w 2015 roku o kwotę 265,05 zł w podatku od środków transportowych od osób prawnych. Przyczyny nieprawidłowości opisano szczegółowo w protokole kontroli.
17. Ponadto, kwota skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku od środków transportowych od osób fizycznych została ustalona w sposób nieprawidłowy i powinna zostać przeanalizowana przez jednostkę kontrolowaną, w celu skorygowania błędów. Nieprawidłowości zostały opisane w protokole kontroli i wynikały głównie z faktu, że deklaracje złożone na podatek od środków transportowych były niekompletne, nie zawierały informacji o parametrach pojazdów, które są niezbędne do ustalenia prawidłowej kwoty podatku.

(...)<sup>2</sup>.

W skutkach finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych za lata 2014 - 2015 uwzględniono innego podatnika o nr konta 100001, pomimo, że zbył on pojazd już w 2012 roku – skutki w 2014 roku zawyżono o kwotę 64 zł (stawka maksymalna 136,00 zł, stawka lokalna 72,00 zł), a w 2015 roku skutki zawyżono o kwotę 387 zł (stawka maksymalna 821,00 zł, stawka lokalna 434,00 zł).

18. Kwota skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku rolnym od osób fizycznych została ustalona w sposób nieprawidłowy i powinna zostać przeanalizowana przez jednostkę kontrolowaną, w celu skorygowania błędów. Nieprawidłowości zostały opisane w protokole kontroli i wynikały głównie z nieprawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania gruntów rolnych, podwójnego opodatkowania gruntów pod działalność gospodarczą, tj. zarówno podatkiem rolnym, jak i podatkiem od nieruchomości.
19. Skutki finansowe udzielonych przez Radę Gminy ulg i zwolnień (uchwała nr XIX/114/2012 z dnia 26 września 2012 roku Rady Gminy Wierzchlas) zostały zawyżone w 2015 roku o kwotę 2.417,34 zł. Powyższe wynikało z uwzględnienia w kwocie skutków zwolnień gruntów ochotniczych straży pożarnych sklasyfikowanych w ewidencji gruntów jako użytki rolne, nie zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Podkreślenia wymaga fakt, że wskazana nieprawidłowość została stwierdzona w także w wyniku poprzedniej kontroli kompleksowej przeprowadzonej w Gminie Wierzchlas

---

<sup>2</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

w 2012 roku. Wówczas kontrolujący wskazali, że od tych gruntów powinien być naliczany podatek rolny (powyższe oznacza, że ochotniczych straży pożarnych z terenu Gminy Wierzchnas nie objęto podatkiem rolnym). Tym samym wskazana nieprawidłowość obejmuje nie tylko rok 2015, ale także lata wcześniejsze.

### **W zakresie planowania i wykonania budżetu**

Według budżetu gminy na 2015 rok i jego zmian w trakcie roku oraz sprawozdania kwartalnego Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie, planowany deficyt na dzień 31 grudnia 2015 roku **wynosił 3.035.361,59 zł**, a faktycznie osiągnięto na koniec 2015 roku nadwyżkę w kwocie **380.218,84 zł**. Analiza kolejnych pozycji sprawozdania pozwalała zauważyć, że kontrolowana jednostka nie zrealizowała planowanych wydatków budżetowych na kwotę ponad 3.330.000,00 zł, w tym majątkowych na około 1.337.000,00 zł. Informacje o rodzaju niezrealizowanych wydatków budżetowych zawarto w protokole kontroli. Powyższe świadczyło o tym, że Gmina nie monitorowała na bieżąco wykonania budżetu w trakcie roku budżetowego oraz nie korygowała na bieżąco pierwotnych założeń.

### **W zakresie wieloletniej prognozy finansowej**

1. W uchwale nr X/50/2015 z dnia 18 września 2015 roku w sprawie zmian w wieloletniej prognozie finansowej (WPF), w kwocie rozchodów nie uwzględniono zmniejszenia kwoty pożyczki zaciągniętej w Wojewódzkim Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Łodzi, wynikającej z aneksu nr 1 zawartego w dniu 29 lipca 2015 roku do umowy pożyczki i dotacji nr 857/OW/PD/2014 z dnia 24 grudnia 2014 roku na dofinansowanie realizacji zadania pn. „Budowa kanalizacji sanitarnej w miejscowości Kraszkowice”. Po uwzględnieniu aneksu rozchody powinny być mniejsze o kwotę 1.381,00 zł i stanowić kwotę 1.356.247,32 zł. Powyższe nie miało wpływu na wysokość wskaźnika i zachowanie relacji, wynikającej z art. 243 ustawy o finansach publicznych.
2. W przypadku zmiany WPF na lata 2016-2025, wprowadzonej zarządzeniem nr 12/2016 z dnia 7 kwietnia 2016 roku, zmieniono plan rozchodów w 2017 roku i 2022 roku. Powyższe wynikało z przesunięcia spłaty kredytu w wysokości 100.000,00 zł z roku 2017 na rok 2022, w celu spełnienia w 2017 roku relacji wynikającej z art. 243 ustawy o finansach publicznych. Kontrolującym nie przedłożono jednak żadnego dokumentu dającego podstawę do dokonania ww. przesunięcia i spełnienia wymogu realistyczności prognozy, określonego w art. 226 ust.1 ustawy o finansach publicznych.
3. Odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek na 2015 rok zaplanowano ponad dwukrotnie większe niż faktycznie wykonano wydatki z tego tytułu na dzień 31 grudnia 2015 roku. Stosownie do art. 226 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych - wieloletnia prognoza finansowa powinna być realistyczna i określać dla każdego roku objętego prognozą między innymi wydatki bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w tym na obsługę długu. By spełniać ustawowy wymóg realności, WPF powinna być weryfikowalna i przygotowana w oparciu o prawidłowe założenia metodologiczne, bez zaniżania lub zawyżania przyjętych w niej wartości. W przypadku długu realność kosztów jego obsługi wpływa na wysokość indywidualnego wskaźnika spłaty zobowiązań, wyliczonego w oparciu o art. 243 ustawy o finansach publicznych.

4. Na 2017 rok jednostka zaplanowała w wieloletniej prognozie finansowej ponad 12% wzrost dochodów bieżących w stosunku do planu roku 2016 (wzrost o ponad 2.300.000 zł), co miało wpływ na kształtowanie się prognozy wymienionych dochodów w kolejnych latach prognozy. Skarbnik Gminy Wierzchlas w wyjaśnieniu złożonym do protokołu kontroli, uzasadniła jedynie wzrost ww. dochodów w 2017 roku o kwotę 800.000,00 zł, natomiast w wieloletniej prognozie finansowej planowany wzrost dochodów bieżących w 2017 roku w stosunku do roku poprzedniego wynosił ponad 2.300.000,00 zł. Należy mieć na uwadze, że realistyczność wieloletniej prognozy finansowej, o której mowa w art. 226 ust.1 ustawy o finansach publicznych, w zakresie przyjmowanych w prognozie wartości dla przyszłych budżetów ma znaczenie dla potwierdzenia spełnienia w kolejnych latach ustawowego wskaźnika spłaty zobowiązań, określonego w art. 243 ustawy o finansach publicznych, co jest jedną z zasadniczych funkcji prognozy. Brak spełnienia standardu realistyczności niesie ze sobą ryzyko dla jednostki samorządowej wystąpienia istotnych problemów w prowadzeniu gospodarki finansowej polegających, m.in., na braku możliwości spłaty zadłużenia, konieczności negocjowania zmiany terminów spłaty oraz zwiększeniu kosztów obsługi zadłużenia.
5. W WPF, wprowadzonej uchwałą nr XIII/89/2015 z 29 grudnia 2015 roku wskazano dochody majątkowe w kwocie 857.000,00 zł. Z objaśnień do WPF wynikało, że są to planowane w 2016 roku dotacje na realizację inwestycji, w tym na „Zagospodarowanie Centrum Wsi Toporów” oraz „Rewitalizację Parku w Mierzycach”. Z wyjaśnień Skarbnika Gminy wynikało, że jednostka nie posiadała jednak dokumentów źródłowych (umów) dających podstawę takiego planowania. Powyższe nie miało wpływu na spełnienie relacji, o której mowa w art. 243 ustawy o finansach publicznych. W kolejnych zmianach WPF nie planowano dochodów majątkowych na rok 2016 i lata kolejne.

#### **W zakresie realizacji dochodów budżetowych**

1. Oddając w najem/dzierżawę nieruchomości będące przedmiotem kontroli, w latach 2014 - 2015 (szczegółowo opisane w protokole z kontroli), jednostka nie zachowała procedury w zakresie obowiązku podania do publicznej wiadomości wykazu nieruchomości przeznaczonych do oddania w najem lub dzierżawę, stosownie do art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 1774 ze zm.).
2. W przypadku wszystkich umów dzierżawy objętych kontrolą kwoty czynszu za rok 2014 zostały ustalone w oparciu o niewłaściwą równowartość 1 q żyta, przyjętą przez Radę Gminy do podstawy wymiaru podatku rolnego za dany rok kalendarzowy. Zgodnie z przyjętym przez Urząd Gminy sposobem ustalania wysokości należnego czynszu dzierżawnego, jego wysokość za 2014 rok powinna stanowić równowartość pieniężną przeliczeniowej ilości żyta (podanej w kwintalach), ustalonej w zależności od dzierżawionej klasy gruntu (uchwała Rady Gminy nr XIII/78/2008 z dnia 30 stycznia 2008 roku określała ilości kwintali żyta za jeden hektar powierzchni gruntu w zależności od jego klasy), przy czym wartość 1 q żyta ustalona przez Radę Gminy do podstawy wymiaru podatku rolnego na rok 2014 została obniżona do kwoty 55 zł za 1 dt. Powyższa sytuacja spowodowała zaniżenie wysokości opłat czynszowych w roku 2014 na łączną kwotę 41,52 zł (kwota zaniżenia nie uwzględnia dwóch umów dzierżawy, dla których nie było możliwości

- ustalenia właściwych stawek czynszu ze względu na brak ustaleń z zakresie podstawy naliczania czynszu dla innych niż rolne grup użytków gruntowych).
3. W zakresie udzielania ulg w zapłacie podatku na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) ustalono, że wystąpiły sytuacje, w których organ podatkowy udzielił ulg na podstawie jedynie wniosku podatnika i karty leczenia szpitalnego. Tym samym organ podatkowy nie wypełnił dyspozycji wynikających z art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 ww. ustawy. Zgodnie z wymienionymi artykułami, w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy. Ponadto organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy i ocenić na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.
  4. Podatnicy (osoby fizyczne) podatku rolnego, objęci próbą kontroli, w większości przypadków nie składali informacji na podatek rolny według wzoru formularza ustalonego przez Radę Gminy. Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (tekst jednolity Dz. U. z 2013 r., poz. 1381 ze zm.), osoby fizyczne mają obowiązek złożyć właściwemu organowi podatkowemu informacje o gruntach, sporządzone na formularzach według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku rolnego. Osoby fizyczne mają również obowiązek złożyć informacje o zajęciu gruntów gospodarstwa rolnego na prowadzenie innej działalności niż działalność rolnicza lub po zaprzestaniu prowadzenia tej działalności o przywróceniu działalności rolniczej, albo jeżeli z innych powodów ich powierzchnia uległa zmniejszeniu lub zwiększeniu.
  5. Podatnik podatku od nieruchomości od osób prawnych (...) <sup>3</sup>, oprócz gruntów zgłoszonych do opodatkowania jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, posiadał również grunty rolne (sklasyfikowane jako użytki rolne klasy V i VI, podlegające zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym), na które nie złożył informacji na podatek rolny. Organ podatkowy z kolei nie podjął żadnych czynności, aby wyegzekwować jej złożenie. Tymczasem obowiązek składania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny, o którym mowa w ust. 8 pkt 1 ustawy o podatku rolnym, dotyczy również podatników korzystających ze zwolnień i ulg na podstawie przepisów ustawy.
  6. W odniesieniu do podatnika wymienionego w punkcie powyżej, organ podatkowy, mając na względzie definicję legalną gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wynikającą z art. 1a ust.1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.), powinien przeprowadzić czynności sprawdzające (kontrolę podatkową) pod kątem, czy grunty rolne nie są gruntami faktycznie zajęтыми na prowadzenie działalności gospodarczej. Zajęcie przez przedsiębiorcę użytków rolnych pod

---

<sup>3</sup> 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.

działalność gospodarczą wiąże się z obowiązkiem zapłaty podatku od nieruchomości.

7. W jednej decyzji w sprawie zwolnienia z podatku rolnego gruntów nabytych przez podatnika na powiększenie istniejącego gospodarstwa rolnego (szczegóły w protokole kontroli) błędnie ustalono okres przysługiwania zwolnienia. Zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy o podatku rolnym, okres zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 4, wynosi 5 lat, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawarto umowę sprzedaży gruntów lub prawa wieczystego użytkowania, ustanowiono prawo wieczystego użytkowania gruntów lub objęto grunty w trwałe zagospodarowanie w drodze umowy. Z kolei w myśl art. 13d ust. 3 wymienionej ustawy - zwolnienia i ulgi podatkowe udzielone na wniosek podatnika stosuje się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono wnioski.
8. W zakresie deklaracji na podatek od nieruchomości za lata 2014-2015, złożonych przez podatników o numerach kont (...) <sup>4</sup>, stwierdzono rozbieżności między ww. deklaracjami, rejestrem wymiarowym Urzędu, a ewidencją księgową. (...) <sup>5</sup>.
9. W wielu przypadkach wskazanych w protokole kontroli organ podatkowy nie dokonywał kontroli składanych przez podatników deklaracji. Powyższe dotyczyło między innymi:
  - w zakresie deklaracji na podatek od nieruchomości, złożonych przez podatnika (...) <sup>6</sup> stwierdzono rozbieżności w zgłoszonej do opodatkowania powierzchni gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. (...) <sup>7</sup>,
  - (...) <sup>8</sup>. Wskazać w związku z powyższym należy, że zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej,

---

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>8</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

z zastrzeżeniem ust. 4-6 – stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. (...) <sup>9</sup>. W 2013 roku podatek zaniżono o kwotę 1.472,10 zł, w 2014 roku o kwotę 2.944,28 zł, a w 2015 roku o 4.416,30 zł,

- podatnicy podatku od nieruchomości od osób prawnych – (...) <sup>10</sup>, w deklaracjach złożonych za lata 2013-2015 nie udokumentowali zmian w podstawie opodatkowania budowli. Nie wezwano podatników do wyjaśnienia prawidłowości danych w deklaracji bądź do złożenia ich korekt,
- podatnik (...) <sup>11</sup> w złożonej z początkiem 2015 roku deklaracji na podatek od nieruchomości zadeklarował podatek od nieruchomości bez uwzględnienia sprzedanej w styczniu 2015 roku nieruchomości gruntowej. Zgodnie z art. 6 ust. 3, 4 i 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. Obowiązek podatkowy wygasa z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek. Jeżeli obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w ciągu roku, podatek za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek. (...) <sup>12</sup>. Podatek za 2015 rok został zaniżony w deklaracji złożonej przez podatnika o kwotę 63,00 zł,
- (...) <sup>13</sup>,

---

<sup>9</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>13</sup> 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 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w deklaracji podatkowej i innych dokumentach składanych przez podatników). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

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

- (...) <sup>14</sup>.

Powyższe świadczy o tym, że organ podatkowy nie podjął czynności sprawdzających, wynikających z art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa, mających na celu m.in. stwierdzenie formalnej poprawności złożonych deklaracji podatkowych oraz ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Ponadto, zgodnie z art. 274a § 2 ww. ustawy - w razie wątpliwości, co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy mógł wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.

Zgodnie natomiast z art. 274 § 1 pkt 1 i § 2 pkt 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa, w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami (dotyczy podatników (...)<sup>15</sup>), organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień: 1) koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 5.000 zł<sup>16</sup>. Następnie organ podatkowy uwierzytelnia kopię skorygowanej deklaracji, o której mowa w § 1 pkt 1 i doręcza podatnikowi uwierzytelnioną kopię skorygowanej deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo informacją o braku takich zmian, oraz pouczeniem o prawie wniesienia sprzeciwu.

10. W wyniku kontroli prawidłowości opodatkowania osób fizycznych, będących podatnikami podatku od nieruchomości ustalono, że grunty wykazane przez podatników w informacjach podatkowych, związane z działalnością gospodarczą opodatkowano w decyzjach wymiarowych na lata 2014-2015 dwukrotnie, tj.: (...)<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> 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 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w deklaracji podatkowej i innych dokumentach składanych przez podatników). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> Do 31 grudnia 2015 roku – 1.000 zł.

<sup>17</sup> 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 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w deklaracji podatkowej i innych dokumentach składanych przez podatników). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.



11. (...) <sup>18</sup>. W zakresie powierzchni gruntów, które nie zostały ujęte w informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych, do złożenia której podatnik był zobligowany i które na podstawie wypisu z rejestru gruntów są jego własnością, organ podatkowy powinien ustalić czy są one wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej – i w związku z tym czy nie powinny być opodatkowane wyższą stawką, jak dla gruntów pod działalność gospodarczą.
12. (...) <sup>19</sup>. Zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa – organ podatkowy może zmienić decyzję nawet po pięciu latach od doręczenia decyzji pierwotnej – organ odmawia wszczęcia postępowania dopiero w przypadku, gdy żądanie jej zmiany zostało wniesione po upływie 5 lat od daty doręczenia pierwotnej decyzji (art. 256 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa). Od zmiany decyzji w opisanym wyżej trybie, odróżnić należy zmianę decyzji wywołaną zaistnieniem przesłanek skutkujących koniecznością wznowienia postępowania. W przypadku, gdy organ uzyska informację, że okoliczności wpływające na zmianę wysokości opodatkowania podatkiem od nieruchomości, o których organ ten nie wiedział, istniały już w dacie wydania przez ten organ pierwotnej decyzji (dotyczy decyzji wydanej w dniu 15 stycznia 2015 roku), będzie miał on obowiązek wznowienia postępowania (art. 240 § 1 pkt 4 ustawy Ordynacja podatkowa). W takim przypadku ustawodawca przewiduje już podjęcie przez organ specjalnej procedury, której rozpoczęcie wymaga wydania postanowienia o wznowieniu postępowania (art. 243 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa). Jeżeli organ w toku postępowania stwierdzi zasadność przesłanki skutkującej wznowieniem postępowania, zobowiązany będzie uchylić w całości lub w części dotychczasową decyzję i w tym zakresie orzec co do istoty sprawy (art. 245 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa).
13. Wobec podatnika (...) <sup>20</sup> zostało wydane postanowienie Sądu Rejonowego w Wieluniu z dnia 23 czerwca 2015 roku o egzekucji nieruchomości (w uzasadnieniu wskazano, że postanowienie o przybiciu uprawomocniło się i licytant wykonał wszelkie warunki licytacji). Tym samym postanowieniem przesądzono na rzecz licytantów prawo własności nieruchomości.

Zawiadomieniem o zmianie nieruchomości z dnia 14 lipca 2015 roku, Starosta Wieluński dokonał zmian stanu właścicieli działek. (...) <sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>19</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

Nowy podatnik nie złożył informacji ani na podatek rolny, ani na podatek od nieruchomości, a organ podatkowy nie wezwał podatnika do dopełnienia formalności. Pomimo niezłożenia przez podatnika ww. informacji, opodatkowano podatnika podatkiem rolnym od wylicytowanej powierzchni, ale dopiero za okres od października do grudnia 2015 roku (decyzja z dnia 13 listopada 2015 roku w sprawie zmiany łącznego zobowiązania pieniężnego za 2015 rok), tymczasem postanowienie o egzekucji nieruchomości, jak wspomniano powyżej, wydano w czerwcu 2015 roku.

14. W wielu kontrolowanych przypadkach podatnicy nie składali korekt informacji na podatek od nieruchomości, w sytuacji gdy zmieniał się przedmiot opodatkowania, bądź też dane wskazane w informacjach były niezgodne ze stanem faktycznym. Z kolei organ podatkowy nie wzywał podatników do dopełnienia tych obowiązków. Przykładowo (...) <sup>22</sup>.

W myśl art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, osoby fizyczne są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od dnia zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w ust. 3.

Należy podkreślić, że organ podatkowy ustala w drodze decyzji podatek od nieruchomości na rok podatkowy na podstawie złożonej przez podatnika Informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych, w której znajdują się dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru podatku od nieruchomości, zgodnej z ustalonym przez radę gminy wzorem. W sytuacji, gdy organ podatkowy nie posiada Informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych przed wydaniem decyzji wymiarowej nie może dokonać czynności sprawdzających, do których jest zobligowany przepisem art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa - ustalenia poprawności formalnej składanych deklaracji, jak również ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

Organ podatkowy powinien wezwać podatnika do złożenia Informacji - na mocy art. 274a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, który stanowi, że organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku.

Wskazać należy również, że samo złożenie przez podatnika deklaracji nie zwalnia organu podatkowego od ustalania okoliczności istotnych dla ustalenia stanu faktycznego oraz porównania danych zawartych w deklaracji lub informacji ze stanem rzeczywistym. W sytuacji, gdy podatnik twierdzi, że dane wynikające z poprzedniej deklaracji nie są aktualne, czy też nie są zgodne ze stanem rzeczywistym, to organ podatkowy może albo wezwać go do złożenia aktualnej deklaracji podatkowej, albo też w ramach wszczętego postępowania podatkowego ustalić faktyczną podstawę opodatkowania.

---

<sup>22</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

Organ podatkowy powinien podjąć czynności zmierzające do zebrania materiału dowodowego pozwalającego na ustalenie stanu faktycznego oraz załatwienie sprawy.

Powyższe nieprawidłowości wskazują, że Wójt Gminy Wierzchlas występując w roli organu podatkowego nie dochował należytej staranności, aby prawidłowo przeprowadzić postępowania podatkowe i wydać merytorycznie poprawne decyzje kończące te postępowania.

15. W jednym przypadku stwierdzono złożenie przez podatnika podatku od nieruchomości – osobę fizyczną, deklaracji (DN-1) na podatek od nieruchomości. Osoby fizyczne będące podatnikami podatku od nieruchomości obowiązane są składać od dnia 1 stycznia 2003 roku informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych. Wymóg ten wynika z art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, po zmianie wprowadzonej ustawą z dnia 30 października 2002 roku o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz z zmianie niektórych ustaw (Dz. U. z 2002 roku, nr 200, poz. 1683). Deklaracje na podatek od nieruchomości zostały przewidziane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych dla osób prawnych będących podatnikami podatku od nieruchomości.
16. W wyniku kontroli prawidłowości opodatkowania dzierżawców i najemców nieruchomości gminnych ustalono, że nie opodatkowano dzierżawców nieruchomości niezabudowanych, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako grunty zabudowane i zurbanizowane oznaczone w ewidencji gruntów jako K – użytki kopalne. Powyższe dotyczyło dzierżawców oznaczonych numerami kont (...) <sup>23</sup>.

Wójt Gminy Wierzchlas Krzysztof Bednarek wyjaśnił, że ze względu na brak inwestorów chętnych do wydzierżawiania, bądź kupna powyższych działek, w celu wykorzystania ich w sposób zgodny z klasyfikacją z rejestru gruntów, tj. jako użytki kopalne, są one obecnie wykorzystywane rolniczo na podstawie umów przez dzierżawców, a do celów naliczenia podatku rolnego przyjmowano że powyższym gruntom odpowiada klasa bonitacyjna V odpowiadającą klasie sąsiednich gruntów.

W świetle natomiast art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 roku Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jednolity z 2015 r., poz. 520 ze zm.), podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. W świetle przytoczonych przepisów organ podatkowy jest zobowiązany prowadząc postępowanie podatkowe uwzględnić dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków.

Zgodnie z art. 1 ustawy o podatku rolnym, opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.

W stanie faktycznym wynikającym z ewidencji gruntów i budynków oraz stosownie do wymienionych przepisów ustawy o podatku rolnym,

---

<sup>23</sup> 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.

opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają jedynie grunty określone w ewidencji gruntów jako użytki rolne. Zatem grunty podatników oznaczone w ewidencji gruntów symbolami „K”, nie są gruntami gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy o podatku rolnym, gdyż przepis ustawy w sposób jednoznaczny stanowi o tym, że opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają jedynie użytki gruntowe sklasyfikowane w ewidencji jako użytki rolne. Wobec powyższego w wymienionych powyżej przypadkach organ podatkowy powinien wymierzyć podatek od nieruchomości od gruntów, które nie są sklasyfikowanymi użytkami rolnymi.

17. W kontrolowanym okresie przypis zobowiązania podatkowego następował w dacie wydania decyzji przed skutecznym jej doręczeniem (przypis następował zbyt wcześnie). Stosownie do art. 21 § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa, zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Ponadto zgodnie z art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości, księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Z kolei w świetle § 3 pkt 1 i § 4 ust.1 pkt 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), zadaniem komórki rachunkowości jest w szczególności prowadzenie w księgach rachunkowych prawidłowej ewidencji przypisów, odpisów, wpłat, zwrotów i zaliczeń nadpłat z tytułu podatków, natomiast do udokumentowania przypisów lub odpisów służą, w szczególności decyzje.
18. Podstawą przypisu i odpisu w zakresie podatku od środków transportowych w wielu skontrolowanych przypadkach były obliczenia podatku dokonane przez pracownika ds. wymiaru podatków i opłat na podstawie informacji ze Starostwa, bądź na podstawie danych zgromadzonych we wcześniejszym okresie w komputerowej bazie danych Urzędu (obliczenie podatku przez pracownika Urzędu miało miejsce w sytuacji, gdy podatnik nie złożył deklaracji, bądź jej korekty, jak również w sytuacji złożenia przez podatnika niekompletnej deklaracji). Zgodnie z § 3 pkt 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, zadaniem komórki rachunkowości jest w szczególności prowadzenie w księgach rachunkowych prawidłowej ewidencji przypisów, odpisów, wpłat, zwrotów i zaliczeń z tytułu podatków. Z kolei stosownie do § 4 ust. 1 pkt 1 wymienionego rozporządzenia - do udokumentowania przypisów lub odpisów służą deklaracje w rozumieniu art. 3 pkt 5 ustawy Ordynacja podatkowa, z których wynika zobowiązanie podatkowe lub kwota zmniejszająca zobowiązanie podatkowe oraz decyzje.
19. Podatnicy podatku od środków transportowych, w wielu przypadkach szczegółowo opisanych w protokole kontroli, składali niekompletne deklaracje na podatek od środków transportowych (brak dat nabycia/zbycia/zarejestrowania/wyrejestrowania pojazdów, brak danych o DMC, DMCZP, liczbie osi, rodzaju zawieszenia, a także brak obliczenia kwoty podatku). Organ podatkowy nie wzywał podatników do uzupełnienia deklaracji w zakresie zawartych w nich informacji niezbędnych do wymiaru podatku od środków transportowych. Rada Gminy w Wierzchlesie w uchwałach podatkowych na lata 2014-2015 uzależniła wysokość stawek podatkowych dla pojazdów podlegających opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych od wskazanych parametrów. Tym samym brak wymienionych powyżej informacji w składanych deklaracjach podatkowych

uniemożliwiając kontrolującemu (ale także organowi podatkowemu) ustalenie właściwych kwot podatku od środków transportowych.

Zauważyć należy, że zgodnie z art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa, organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających, mających na celu między innymi stwierdzenie formalnej poprawności składanych deklaracji oraz ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Zgodnie z art. 274a § 2 ww. ustawy – w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych. Na podstawie art. 274 ww. ustawy - organ podatkowy, w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, w zależności od charakteru i zakresu uchybień może dokonać korekty deklaracji albo zwrócić się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość.

20. Podatnicy podatku od środków transportowych w wielu przypadkach nie składali deklaracji, bądź korekt deklaracji na podatek od środków transportowych, a organ podatkowy nie wzywał podatników do ich złożenia, np.: (...) <sup>24</sup>.

Podatnik podatku od środków transportowych ma - zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - obowiązek składać: w terminie do dnia 15 lutego, właściwemu organowi podatkowemu, deklaracje na podatek od środków transportowych na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku; 2) odpowiednio skorygować deklaracje w razie zaistnienia okoliczności mających wpływ na powstanie lub wygaśnięcie obowiązku podatkowego, lub zmianę miejsca zamieszkania, lub siedziby - w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności; 3) wpłacać obliczony w deklaracji podatek od środków transportowych - bez wezwania - na rachunek budżetu właściwej gminy.

W sytuacji, gdy podatnik nie złoży deklaracji na podatek od środków transportowych (DT-1) organy podatkowe uprawnione są, w ramach czynności sprawdzających, do żądania złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji. Organ podatkowy może również wezwać podatnika do złożenia deklaracji, jeżeli deklaracja nie została złożona pomimo zaistnienia takiego obowiązku (art. 274a § 1 Ordynacji podatkowej).

Uchylenie się podatnika od ww. obowiązków powinno skutkować wszczęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 165 Ordynacji podatkowej. W ramach tego postępowania organ podatkowy ma możliwość wezwać stronę do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy, zgodnie z art. 155 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. W konsekwencji, po przeprowadzonym postępowaniu, organ podatkowy

---

<sup>24</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

powinien wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, co wynika z art. 21 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym - jeżeli w postępowaniu podatkowym organ stwierdzi, że podatnik mimo ciążącego obowiązku nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

21. W rezultacie kontroli prawidłowości opodatkowania środków transportowych stwierdzono również nieprawidłowości w poniższym zakresie:

- (...) <sup>25</sup>,
- (...) <sup>26</sup>. Brak informacji o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów oraz rozbieżności co do rodzaju pojazdu uniemożliwiają ustalenie przez kontrolujące właściwej kwoty podatku.

Ten sam podatnik nabył w dniu 17 września 2014 roku ciągnik siodłowy (...) <sup>27</sup> Podatnik nie złożył korekty deklaracji w związku z nabyciem pojazdu. Podatek obliczyła inspektor ds. wymiaru podatków i opłat na podstawie informacji ze Starostwa Powiatowego. Podatek obliczono błędnie, jak dla samochodu ciężarowego z zawieszeniem innym.

Podatnik posiadał również naczepę (...) <sup>28</sup>. Podatnik nie wykazał tego pojazdu w deklaracji na 2014 rok. Inspektor ds. wymiaru podatków i opłat obliczyła podatek na podstawie informacji uzyskanych ze Starostwa (pojazd w systemie komputerowym od 2012 roku), tak jak dla naczepy z zawieszeniem pneumatycznym, choć jak ustaliły kontrolujące informacji o rodzaju zwieszenia nie potrafiła udokumentować. Rada Gminy w uchwałach nr XXX/190/2013 z dnia 29 października 2013 roku oraz nr XL/238/2014 z dnia 30 października 2014 roku uzależniła wysokość stawki podatku dla ww. pojazdów od rodzaju zawieszenia. Brak informacji o rodzaju zawieszenia uniemożliwił ustalenie przez kontrolujące właściwej kwoty podatku,

---

<sup>25</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>26</sup>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 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w deklaracji podatkowej i innych dokumentach składanych przez podatników). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>27</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>28</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

- (...) <sup>29</sup>,
- (...) <sup>30</sup>,
- (...) <sup>31</sup>,
- podatnik (...) <sup>32</sup> w deklaracjach na lata 2014-2015 zgłosił do opodatkowania między innymi naczepę (...) <sup>33</sup>. Ustalono, że podatnik zbył pojazd przedsiębiorcy z terenu Gminy Wierchlas w dniu 20 listopada 2014 roku (informacja ze Starostwa). Podatnik nie złożył korekty deklaracji za 2014 rok. W rejestrze podatkowym Urzędu uwzględniono kwotę podatku 1.263,00 zł (za cały rok), prawidłowa kwota podatku powinna wynieść 1.158 zł. Natomiast nowego właściciela pojazdu opodatkowano właściwą stawką w 2015 roku. Za jeden miesiąc 2014 roku podatnik nie został opodatkowany kwotą 105 zł,
- podatnik (...) <sup>34</sup> nabył w dniu 7 sierpnia 2015 roku pojazd (...) <sup>35</sup>. Podatnik nie złożył korekty informacji na rok 2015. Podatek obliczyła inspektor ds. wymiaru podatków i opłat na podstawie informacji podatkowej ze Starostwa Powiatowego. Podatku nie uwzględniono w rejestrze wymiarowym, przypisano go jednak na karcie kontowej podatnika. Podatnik, pomimo nie

---

<sup>29</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>30</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>31</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>32</sup> 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.

<sup>33</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>34</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) 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.

<sup>35</sup> 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 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

wykazania nabytego pojazdu w deklaracji podatkowej, dokonał wpłaty podatku na rachunek bankowy Urzędu w kwocie 622,00 zł.

**Sumując ujawnione nieprawidłowości związane z realizacją dochodów z tytułu podatku od środków transportowych należy wskazać, że zgodnie z art. 21 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje wskutek zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (tak jak w przypadku podatku od środków transportowych), podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Deklaracja stanowi wówczas podstawę dokonania przypisu w księgach rachunkowych.**

**W sytuacji niezłożenia deklaracji przez podatnika lub złożenia jej bez wymaganych informacji organ podatkowy powinien podjąć czynności w ramach uprawnień wynikających w szczególności z art. 274 i art. 274a ustawy Ordynacja podatkowa. Niedopuszczalna jest natomiast praktyka dokonywania przypisów przez organ podatkowy na podstawie własnych ustaleń, dokonywanych poza procedurami wynikającymi z przepisów Ordynacji podatkowej. Jeżeli podatnik, mimo czynności podjętych przez organ podatkowy, nie złoży deklaracji, nie uzupełni danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, organ podatkowy powinien wszcząć postępowanie podatkowe, w celu określenia wysokości zobowiązania podatkowego, stosownie do art. 21 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa. Wydana przez organ podatkowy decyzja stanowi podstawę przypisu podatku w ewidencji podatkowej.**

## **W zakresie wydatków budżetowych**

1. Uchwała nr XXXIV/207/2009 Rady Gminy Wierzchlas z dnia 29 grudnia 2009 roku w sprawie trybu udzielania i rozliczania dotacji szkołom i przedszkolom publicznym i niepublicznym oraz trybu i zakresu kontroli prawidłowości ich wykorzystania, zmieniona uchwałą nr XXX/188/2013 Rady Gminy Wierzchlas z dnia 29 października 2013 roku, nie została dostosowana do zmian wynikających z przepisów ustawy o systemie oświaty, tj. między innymi ustawy z dnia 13 czerwca 2013 roku o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r., poz. 826 ze zm.), ustawy z dnia 6 grudnia 2013 roku o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2014 r., poz. 7), ustawy z dnia 30 maja 2014 roku o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2014 r., poz. 811), ustawy z dnia 20 lutego 2015 roku o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 357).

Ponadto, zgodnie z art. 34 ustawy z dnia 20 lutego 2015 roku o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw - uchwały organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego podjęte na podstawie art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 ustawy o systemie oświaty, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, zachować miały moc nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2015 r., co oznacza że powyższa uchwała straciła moc z dniem 31 grudnia 2015 roku, a Rada Gminy Wierzchlas do czasu kontroli RIO nie podjęła nowej uchwały w tej sprawie.

2. Kwota dotacji wyliczona przez Urząd Gminy i przekazana dla Publicznej Szkoły Podstawowej w Strugach w 2015 roku została zaniżona



o 16.210,16 zł (dotacja obliczana na podstawie danych metryczki oświatowej). Kwota zaniżenia wynikała z sumy błędów dokonanych przy obliczeniach tej dotacji, tj.:

- 1) zawyżenie dotacji w wyniku zastosowanie wskaźników 3,4% i 26% do liczby uczniów podawanej przez szkołę, co zwiększyło kwotę dotacji o 10.081,44 zł.

Zwiększanie dotacji wskutek zastosowania wskaźników 3,4% i 26%, wynikających z rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 15 grudnia 2014 roku w sprawie sposobu podziału części i oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w 2015 roku (Dz. U. z 2014 r., poz. 1977) nie posiadało uzasadnienia prawnego, gdyż zgodnie z art. 80 ust. 3 ustawy z dnia 7 września 1991 roku o systemie oświaty (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 2156 ze zm.) - dotacja jest udzielana na faktyczną liczbę uczniów i nie może być zwiększana dodatkowo o wskaźniki służące do zwiększania przeliczeniowej liczby uczniów, która ma na celu zapewnienie środków na pokrycie kosztów edukacji 6-latków oraz zwiększonej liczby dzieci rozpoczynających w danym roku edukację. Należy zwrócić uwagę, że wskaźniki te są brane pod uwagę przy ustalaniu kwoty subwencji oświatowej dla danej jednostki samorządu i powodują, że ogólna kwota subwencji jest wyższa, nie powodują one jednak zwiększenie kwoty subwencji przypadającej na jedno dziecko, a co za tym idzie nie powodują zwiększenia kwoty dotacji udzielanej szkole publicznej. W sytuacji, gdy od września danego roku zwiększy się liczba dzieci w dotowanej szkole lub zwiększy się liczba dzieci w klasach I i II, dotacja dla szkoły również ulegnie zwiększeniu do kwoty wynikającej z iloczynu faktycznej liczby dzieci i kwoty przypadającej na ucznia;

- 2) zawyżenie dotacji w wyniku zastosowania wagi P45 – zadania pozaszkolne, o kwotę 271,72 zł.

Jednostka dokonując wyliczenia kwoty dotacji na rzecz Szkoły Podstawowej w Strugach uwzględniała zwiększenie dotacji o kwotę wynikającą z zastosowania wagi P45 zadania pozaszkolne. Należy zauważyć, że z treści rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 15 grudnia 2014 roku w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego na 2015 roku, wynika, że waga P45 (część SOC) przeznaczona jest na zadania pozaszkolne realizowane w placówkach, nie zaś na ucznia w szkole (wynika to z opisu do wagi P45). Ponadto z art. 80 ust. 3 ustawy o systemie oświaty wynika wprost, że dotacja udzielana jest na ucznia, a wagi przypisywane uczniom w odpowiednich szkołach i placówkach ujęte są w części SOB.

- 3) zaniżenie dotacji w wyniku nieuwzględnienia prawidłowej liczby dzieci w oddziałach integracyjnych (waga P8) o kwotę 9.120,24 zł.

Gmina obliczała kwotę uzupełniającą wynikającą z wagi P8 w miesiącach wrzesień – grudzień jedynie dla 8 uczniów, natomiast z dokumentacji źródłowej wynikało, że powinno to być 14 uczniów. Kontrolującym przedłożono pismo Stowarzyszenia Przyjaciół Szkół Katolickich informujące, że zgodnie z § 5 ust. 3 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 24 lipca 2015 roku w sprawie warunków organizowania kształcenia, wychowywania i opieki dla dzieci i młodzieży niepełnosprawnych, niedostosowanych społecznie i zagrożonych niedostosowaniem społecznym (Dz. U. z 2015 r., poz. 1113) uznaje klasy: IIa, IIb, III, IV, V, VI Publicznej Szkoły Podstawowej z Oddziałami Integracyjnymi SPSK w Strugach za oddziały integracyjne uwzględniające indywidualne potrzeby rozwojowe,

edukacyjne dzieci i młodzieży oraz zapewniające jak najlepszą pomoc opiekuńczą, rehabilitacyjną i wychowawczą. Do pisma załączona została korekta informacji dotyczącej liczby uczniów w ww. Szkole, z której wynikało, że od dnia 1 września 2015 roku liczba uczniów niepełnosprawnych w oddziałach integracyjnych (waga P8) wynosi 14.

- 4) zaniżenie kwoty dotacji w wyniku nieuwzględnienia kwoty uzupełniającej na dzieci uczęszczające do szkoły mającej do 70 uczniów (waga P3) w okresie wrzesień – grudzień 2015 roku na kwotę 17.422,52 zł.

Ustalono, że przy obliczaniu kwoty dotacji dla Publicznej Szkoły Podstawowej z Oddziałami Integracyjnymi SPSK w Strugach w miesiącach wrzesień – grudzień 2015 roku nie uwzględniono zwiększenia kwoty dotacji wynikającej z zastosowania wagi P3 – uczniowie szkół podstawowych do 70 uczniów, dla 51 uczniów (błąd arytmetyczny podczas sumowania).

3. Z dokumentacji przedstawionej kontrolującym wynikało, że podstawą obliczania dotacji dla Oddziału Przedszkolnego w Publicznej Szkole Podstawowej w Strugach były wydatki bieżące planowane dla oddziałów przedszkolnych w szkołach podstawowych prowadzonych przez Gminę Wierchlas pomniejszone o planowane dochody z tytułu opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, co stanowiło naruszenie art. 80 ust. 2 ustawy o systemie oświaty. Do kwoty wydatków bieżących stanowiących podstawę wyliczenia dotacji powinny zostać zaliczone zarówno bezpośrednie wydatki bieżące przedszkoli klasyfikowane w rozdziale 80104, ale również wydatki na dokształcanie nauczycieli zatrudnionych w przedszkolach publicznych klasyfikowane w rozdziale 80146, jak też wydatki na obsługę administracyjno-finansowo-księgową, którą prowadzi na rzecz przedszkoli Urząd Gminy, sklasyfikowane w rozdziale 75023.
4. Według miesięcznych informacji przedkładanych przez Publiczną Szkołę Podstawową w Strugach do oddziału przedszkolnego uczęszczało w okresie od stycznia do sierpnia 2015 roku - 15 dzieci, w tym dwoje dzieci niepełnosprawnych i jedno dziecko objęte wczesnym wspomaganie rozwoju oraz we wrześniu - 13 dzieci, a w okresie od października do grudnia 2015 roku - 14 dzieci, w tym troje dzieci niepełnosprawnych i jedno objęte wczesnym wspomaganie rozwoju. Dla obliczenia dotacji na dzieci pełnosprawne (dotacja obliczana na podstawie wydatków bieżących) kontrolujące przyjęły liczbę dzieci ogółem pomniejszoną o liczbę dzieci niepełnosprawnych (posiadających orzeczenie o potrzebie kształcenia specjalnego), tj. w okresie od stycznia do sierpnia 2015 roku liczbę dzieci pomniejszono o 2 niepełnosprawnych dzieci, natomiast w okresie od września do grudnia pomniejszono o 3 niepełnosprawnych. Taki sposób określenia liczby dzieci objętych dotacją wynikał z regulacji zawartych w art. 80 ust. 2 w ustawie o systemie oświaty, zgodnie z którym - na dziecko niepełnosprawne przysługuje dotacja obliczona nie według kwoty wydatków bieżących, a w kwocie nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego. Z wyliczeń dokonanych przez jednostkę wynikało, że dotacja wg wydatków bieżących została naliczona na wszystkie dzieci uczęszczające do przedszkola, niezależnie od tego czy były to dzieci niepełnosprawne czy pełnosprawne, co szczegółowo zostało omówione w protokole z kontroli.

W związku z wyżej opisanymi nieprawidłowościami dotyczącymi ustalania kwoty wydatków bieżących stanowiących podstawę obliczenia dotacji oraz przyjęciem nieprawidłowej liczby dzieci, na które była udzielana dotacja dla

oddziału przedszkolnego, dotacja przekazana przed Gminę Wierzchlas dla Oddziału Przedszkolnego przy Publicznej Szkole Podstawowej w Strugach została zaniżona o 36.273,13 zł.

5. Kwoty którymi obciążano gminy, na terenie których mieszkały dzieci uczęszczające do Oddziału Przedszkolnego w Strugach, nie zostały pomniejszone o kwotę dotacji, o której mowa w art. 14d ust. 1 ustawy o systemie oświaty. Naruszało to normę prawną zawartą w art. 80 ust. 2a ustawy o systemie oświaty, która stanowi, że jeżeli do przedszkola, dotowanego przez gminę, uczęszcza uczeń niebędący mieszkańcem gminy dotującej to przedszkole, gmina, której mieszkańcem jest ten uczeń, pokrywa koszty dotacji udzielonej zgodnie z art. 80 ust. 2, pomniejszonej także o kwotę dotacji, o której mowa w art. 14d ust. 1, otrzymanej na ucznia przez gminę dotującą przedszkole, do którego uczęszcza uczeń. Dotacja, o której mowa w art. 14d ust. 1 udzielana jest na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego, gmina otrzymuje dotację celową z budżetu państwa, która może być wykorzystana wyłącznie na dofinansowanie wydatków bieżących związanych z realizacją tych zadań.
6. Dochody otrzymane przez Gminę na podstawie art. 80 ust. 2a ustawy o systemie oświaty, z tytułu refundacji kosztów dotacji ujmowane były w ewidencji księgowej, jako zmniejszenie wydatków w klasyfikacji 80101 § 2590. Taki sposób ewidencji nie był poprawny, gdyż powodował zaburzenie kwot wykonanych wydatków, jak i dochodów. Kwoty otrzymane na podstawie art. 80 ust. 2a ustawy o systemie oświaty, z tytułu refundacji kosztów dotacji od innych gmin powinny być ujmowane jako dochody i klasyfikowane w paragrafie 097 - wpływy z różnych dochodów, zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 1053 ze zm.). Powyższa nieprawidłowość spowodowała zaniżenie kwoty wydatków w klasyfikacji 80101 § 2590 na kwotę 54.788,37 zł oraz dochodów w klasyfikacji 80103 § 0970 na kwotę 54.788,37 zł (w tym kwota 40.830,96 zł dotycząca 2015 roku).
7. Na podstawie listy płac za sierpień 2015 roku stwierdzono nieprawidłowość w naliczeniu wynagrodzenia pracownika, który z dniem 28 sierpnia 2015 roku przeszedł na emeryturę. Kontrolujące ustaliły, że wynagrodzenie naliczono pracownikowi przyjmując zasadę stosowaną dla obliczenia wynagrodzenia za czas choroby lub zasiłków wypłacanych z ZUS, według reguły, że każdy miesiąc ma 30 dni, a pracownik przepracował 28 dni. Powyższe stanowiło naruszenie przepisów §12 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 29 maja 1996 roku w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia w okresie niewykonywania pracy oraz wynagrodzenia stanowiącego podstawę obliczania odszkodowań, odpraw, dodatków wyrównawczych do wynagrodzenia oraz innych należności przewidzianych w Kodeksie pracy (Dz. U. z 1996 roku, Nr 62, poz. 289), zgodnie z którym, w celu obliczenia wynagrodzenia, ustalonego w stawce miesięcznej w stałej wysokości, za przepracowaną część miesiąca, jeżeli pracownik w tym miesiącu był nieobecny w pracy z innych przyczyn niż niezdolność do pracy spowodowana chorobą, i za czas tej nieobecności nie zachowuje prawa do wynagrodzenia - miesięczną stawkę wynagrodzenia dzieli się przez liczbę godzin przypadających do przepracowania w danym miesiącu i otrzymaną kwotę mnoży się przez liczbę godzin nieobecności pracownika w pracy z tych przyczyn. Tak obliczoną kwotę wynagrodzenia odejmuje się od wynagrodzenia przysługującego za cały miesiąc. Przepis ten stosuje się także

w przypadku obliczania wynagrodzenia pracownika, ustalonego w stawce miesięcznej w stałej wysokości, gdy okres pozostawania pracownika w stosunku pracy nie obejmuje pełnego miesiąca. Wynagrodzenie pracownika zostało zaniżone w sierpniu o 73,22 zł.

8. W ogłoszeniu o otwartym konkursie ofert na realizację zadania publicznego z zakresu kultury fizycznej i sportu nie zawarto informacji o zrealizowanych przez organ administracji publicznej w roku poprzednim zadaniach publicznych tego samego rodzaju i związanych z nimi kosztach, ze szczególnym uwzględnieniem wysokości dotacji przekazanych organizacjom pozarządowym i podmiotom, o których mowa w art. 3 ust. 3. Zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 239 ze zm.) taka informacja powinna zostać zamieszczona.
9. W ogłoszeniu o otwartym konkursie ofert na realizację zadania publicznego z zakresu kultury fizycznej i sportu nie wskazano wyraźnie formy realizacji zleconego zadania (we wstępnej części ogłoszenia wskazano jedynie, że konkurs ogłoszony został na podstawie art. 11 ust. 2 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie). Zgodnie z art. 5 ust. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, zlecenie organizacjom pozarządowym oraz podmiotom wymienionym w art. 3 ust. 3 ustawy realizacji zadań publicznych, może mieć formy:
  - 1) powierzenia wykonywania zadań publicznych, wraz z udzieleniem dotacji na finansowanie ich realizacji, lub
  - 2) wspierania wykonywania zadań publicznych, wraz z udzieleniem dotacji na dofinansowanie ich realizacji.

Brak wyraźnego wskazania formy realizacji zadań publicznych powoduje naruszenie zasad jawności i uczciwej konkurencji określonych w art. 5 ust. 3 ustawy. Informacja odnosząca się do wybranej przez organizatora konkursu formuły zlecenia zadania jest jedną z najistotniejszych, jaka powinna być przekazana w ogłoszeniu o konkursie, warunkuje, bowiem treść oferty składanej przez organizacje pozarządowe.

10. W ogłoszeniu konkursu ofert na realizację zadania publicznego z zakresu kultury fizycznej i sportu określono między innymi termin składania ofert do dnia 10 marca 2015 roku, termin realizacji zadania od dnia 10 marca do dnia 31 grudnia 2015 roku. Do konkursu wpłynęła tylko jedna oferta - Gminnego Zrzeszenia Ludowych Klubów Sportowych. Wnioskowana kwota dotacji 74.000,00 zł, termin realizacji zadania od dnia 10 marca do dnia 31 grudnia 2015 roku. Umowa o realizację zadania została podpisana w dniu 19 marca 2015 roku. W umowie wskazano termin realizacji zadania od dnia 10 marca do dnia 31 grudnia 2015 roku (taki sam jak w ogłoszeniu o konkursie ofert i w złożonej ofercie). Ze sprawozdania końcowego przedłożonego przez Zrzeszenie wynikało, że do rozliczenia dotacji przyjęto koszty poniesione przez Związek przed datą podpisania umowy, tj. w okresie od dnia 17 lutego do dnia 16 marca 2015 roku na łączną kwotę 1.819,78 zł, w tym koszt w kwocie 185,98 zł poniesiono przed terminem realizacji zadania, tj. przed 10 marca 2015 roku, na podstawie faktury z dnia 17 lutego 2015 roku za zakup obuwia.

W związku z powyższymi ustaleniami wskazać należy, że jednostki samorządu terytorialnego mogą udzielać dotacji na realizację zadań publicznych zleconych organizacjom pozarządowym, ale refundowanie ich działalności nie jest dopuszczalne na gruncie przepisów ustawy o działalności

pożytku publicznego i o wolontariacie. W myśl art. 16 ust.1 ww. ustawy, organizacje pozarządowe lub podmioty wymienione w art. 3 ust. 3, przyjmując zlecenie realizacji zadania publicznego w trybie określonym w art. 11 ust. 2, zobowiązują się do wykonania zadania publicznego w zakresie i na zasadach określonych w umowie, odpowiednio o wsparcie realizacji zadania publicznego lub o powierzenie realizacji zadania publicznego, sporządzonej z uwzględnieniem art. 151 ust. 2 i art. 221 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych oraz przepisów ustawy, a organ administracji publicznej zobowiązuje się do przekazania na realizację zadania dotacji. Podpisując umowę w dniu 19 marca 2015 roku, z terminem realizacji zadania publicznego od dnia 10 marca 2015 roku Wójt Gminy Wierzchlas dopuścił sytuację dofinansowania ww. zadania częściowo w formie refundacji wcześniej poniesionych kosztów. Objęcie umową okresu sprzed zawarcia umowy przeczy wymogowi dokonywania kontroli i oceny realizacji zadania, nałożonemu na organ administracji publicznej przez art. 17 ww. ustawy (w okresie przed zawarciem umowy organ administracji publicznej takiej możliwości jest pozbawiony).

11. W wyniku sprawdzenia wykorzystania dotacji przez Gminne Zrzeszenie Ludowych Klubów Sportowych, w oparciu o sprawozdanie końcowe z realizacji zadania i załączone dokumenty, stwierdzono:

- z przyznanej dotacji poniesiono wydatki na zakup reklamówek, ręczników papierowych, tacek papierowych, kubków, widelców i noży plastikowych, brykietu, węgla drzewnego, rozpałki do grilla – łącznie na kwotę 40,55 zł. Wydatki w tej kwocie nie były związane z realizacją zadania związanego z upowszechnianiem kultury fizycznej (tego typu wydatków nie przewidziano w kosztorysie złożonym przez Zrzeszenie) i dotacja w tej kwocie została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem,
- w rozliczeniu dotacji ujęto faktury za zakup znacznych ilości wapna oraz innych nawozów sztucznych (nawozy zakupiono od Jana Kędzi, prowadzącego działalność gospodarczą na terenie Gminy Wierzchlas i będącego jednocześnie Sekretarzem dotowanego Gminnego Zrzeszenia Ludowych Klubów Sportowych z/s w Wierzchlesie) – łącznie na kwotę 4.839,00 zł, w tym między innymi w grudniu 2015 roku na kwotę 1.198,00 zł. Ujęte na fakturach nawozy zostały zakupione na zapas, bowiem ze względu na okres zakupu (grudzień) nie mogły być wykorzystane do utrzymania murawy w okresie realizacji zadania publicznego w 2015 roku.

Dotacje na realizację zadań publicznych, w formie powierzenia lub wsparcia wykonywania tych zadań, udzielane, m.in., na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, przekazywane są ze środków publicznych i dlatego zarówno proces ich przyznawania, jak i wykorzystanie, muszą podlegać rygorystycznej kontroli. Artykuł 126 ustawy o finansach publicznych określa, że dotacje są to **podlegające szczególnym zasadom rozliczania** środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie niniejszej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych.

Zgodnie z art. 17 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organ administracji publicznej zlecający realizację zadania publicznego może dokonywać kontroli i oceny realizacji zadania, w szczególności: 1) stopnia realizacji zadania; 2) efektywności, rzetelności i jakości realizacji zadania; 3) prawidłowości wykorzystania środków

publicznych otrzymanych na realizację zadania; 4) prowadzenia dokumentacji związanej z realizowanym zadaniem.

### **W zakresie zamówień publicznych**

1. W trzech przypadkach wartość 70% zabezpieczenia należytego wykonania umowy w kwotach: [1] 11.734,36 zł, [2] 1.775,88 zł i [3] 8.523,90 zł zwrócono z naruszeniem terminu określonego w art. 151 ust.1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 2164 ze zm.). Dotyczyło to kontrahentów, z którymi protokół odbioru końcowego robót podpisano w dniach: [1] 28 września 2012 roku, [2] 10 września 2012 roku i [3] 18 sierpnia 2013 roku. Zwrotu zabezpieczeń dokonano w dniach: [1] 30 listopada 2012 roku, tj. 33 dni po terminie, [2] 30 listopada 2012 roku, tj. 51 dni po terminie oraz [3] 24 października 2013 roku, tj. 26 dni po terminie.
2. Zabezpieczenia należytego wykonania umów - pomimo przechowywania na oprocentowanym rachunku depozytów bankowych - zwracane były wykonawcom bez należnego oprocentowania. Natomiast stosownie do art. 148 ust. 5 ustawy Prawo zamówień publicznych - zabezpieczenie należytego wykonania umowy wniesione w pieniądzu, zamawiający przechowuje na oprocentowanym rachunku bankowym. Zamawiający zwraca zabezpieczenia wniesione w pieniądzu z odsetkami wynikającymi z umowy rachunku bankowego, na którym było ono przechowywane, pomniejszone o koszt prowadzenia tego rachunku oraz prowizji za przelew pieniędzy na rachunek bankowy wykonawcy.

### **W zakresie ewidencji środków trwałych i inwentaryzacji**

1. Stwierdzono dwa przypadki nieterminowego ujęcia w ewidencji środków trwałych składników majątku, co stanowiło naruszenie art. 16d ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.), który stanowi, że składniki majątku wprowadza się do ewidencji środków trwałych najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Niewprowadzeniem składników majątku do ewidencji księgowej w miesiącu przekazania ich do używania naruszono także art. 6 ust. 1 i art. 20 ust.1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którymi - w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.
2. Stwierdzono, że udokumentowanie obrotów (zwiększenia oraz zmniejszenia) związanych ze zmianą miejsca użytkowania środka trwałego między jednostkami organizacyjnymi, na koncie 013, stanowił dokument MN - zmiana miejsca użytkowania przedmiotu nietrwałego. Zgodnie z Instrukcją sporządzania, obiegu i kontroli dokumentów finansowo - księgowych oraz z Instrukcją określającą gospodarkę majątkiem trwałym, inwentaryzację majątku i zasady odpowiedzialności za powierzone mienie, wprowadzonymi zarządzeniem nr 62/2013 Wójta Gminy Wierzchnas z dnia 31 grudnia 2013 roku w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości, drukiem MN dokonuje się przeniesień majątkowych składników wyposażenia między pomieszczeniami w ramach jednej jednostki organizacyjnej. W sytuacji, gdy

przeniesienie majątkowe następuje między jednostkami organizacyjnymi podstawą udokumentowania obrotów jest protokół zdawczo – odbiorczy środka trwałego (PT).

3. Dla dwóch obiektów inwentarzowych (boiska oraz Wiejskiego Centrum Kultury i Sportu) zastosowano nieprawidłowe stawki umorzeniowe tj. 4,5% zamiast 2,5%. Oba obiekty zostały sklasyfikowane w Klasyfikacji Środków Trwałych jako rodzaj 290 – budowle sportowe i rekreacyjne, dla których ustalona w załączniku nr 1 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stawka amortyzacyjna wynosi 2,5%. Powyższa nieprawidłowość spowodowała zawyżenie dokonanych odpisów umorzeniowych w roku 2015 na łączną kwotę 12.863,48 zł.
4. W przypadku środków trwałych przyjętych do ewidencji w 2015 roku początek amortyzacji następował począwszy od roku 2016, w związku z czym nie dokonywano odpisów umorzeniowych proporcjonalnie począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały przyjęto do ewidencji do grudnia 2015 roku. Zgodnie z zasadami wynikającymi z art. 22h ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, amortyzacji dokonuje się począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzony został do ewidencji.
5. Przy przeprowadzeniu inwentaryzacji w 2015 roku nie przestrzegano Instrukcji inwentaryzacyjnej w następującym zakresie: [1] na wszystkich arkuszach spisowych zarówno spisu, jak i wyceny, dokonywała ta sama osoba, czym naruszono § 14 pkt 7 i 8 Instrukcji, [2] na arkuszach spisowych brak było podpisów osób wyceniającej zinwentaryzowane składki majątku i sprawdzającej poprawność wyceny.

### **W zakresie jednorazowych dodatków uzupełniających dla nauczycieli**

1. W okresie od dnia 1 stycznia do dnia 31 sierpnia 2015 roku średnią liczbę etatów zaniżono o 0,08, prawidłowo w sprawozdaniu powinna zostać wykazana średnia etatów 29,78, oraz w okresie od dnia 1 września do dnia 31 grudnia 2015 roku średnią liczbę etatów zawyżono o 0,03, prawidłowo w sprawozdaniu powinna zostać wykazana średnia etatów 32,78. Przyczyny nieprawidłowości zostały szczegółowo wskazane w protokole kontroli. Ogólna kwota zawyżenia jednorazowego dodatku uzupełniającego dla nauczycieli mianowanych wynikająca z nieprawidłowego określenia wymiaru etatu wyniosła 333,20 zł.
2. Jednorazowy dodatek uzupełniający dla nauczycieli mianowanych za 2015 rok został nieprawidłowo podzielony pomiędzy poszczególnych nauczycieli. Powyższa nieprawidłowość wynikała z następujących błędów: a) pomniejszania osobistej stawki wynagrodzenia zasadniczego (stanowiącej podstawę podziału dodatku) o kwoty wynagrodzenia za czas choroby wypłacone ze środków pracodawcy, co było niezgodne z zasadami obliczania jednorazowego dodatku uzupełniającego, określonymi w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 stycznia 2010 roku w sprawie sposobu opracowania sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2010 roku, nr 6, poz. 35 ze zm.)<sup>36</sup>, b) w pięciu przypadkach opisanych

<sup>36</sup> Kontrolujące ponadto stwierdziły, że taka nieprawidłowość przy obliczaniu jednorazowego dodatku uzupełniającego dla nauczycieli została stwierdzona podczas poprzedniej kontroli kompleksowej przeprowadzonej przez RIO w Łodzi w 2012 roku, w związku z tym zostały wystosowane do

w protokole z kontroli błędy wyniknęły z niewłaściwego określenia wymiaru etatu, co ma wpływ na osobistą stawkę wynagrodzenia zasadniczego.

*Odpowiedzialność za powyższe uchybienia i nieprawidłowości ponoszą Wójt Gminy Wierzchlas, Skarbnik Gminy Wierzchlas oraz pozostali pracownicy Urzędu Gminy – w zakresie wskazanym w protokole kontroli.*

## **II.**

Przekazując informację o powyższych nieprawidłowościach proszę Pana Wójta o podjęcie działań na celu ich usunięcia oraz zapobieżenia ich powstawaniu w przyszłości. W tym celu RIO w Łodzi kieruje następujące **wnioski pokontrolne**:

1. Dostosować dokumentację opisującą przyjęte zasady rachunkowości do wymogów określonych w art. 10 ust. 1 pkt 3 ppkt b i c ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, w szczególności poprzez określenie wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i procesach przetwarzania danych, oraz w zakresie opisu systemu informatycznego poprzez określenie wykazu procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania.
2. Zapewnić przestrzeganie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych 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, w szczególności poprzez:
  - odprowadzanie na rachunek bankowy budżetu wszystkich zgromadzonych dochodów przez jednostki organizacyjne;
  - ewidencjonowanie operacji wymienionych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego w księgach rachunkowych budżetu Gminy i Urzędu Gminy w sposób nie powodujący zniekształcenia sytuacji finansowej, a także zgodnie z systematyką określoną w ww. rozporządzeniu;

---

kontrolowanej jednostki zalecenia pokontrolne w powyższym zakresie. Należy stwierdzić, że zalecenia pokontrolne w powyższym zakresie pozostają zatem niewykonane.



- prowadzenie odpowiedniej ewidencji szczegółowej na kontach 901 i 902, zapewniającej ustalenie stanu poszczególnych dochodów i wydatków wg podziałek klasyfikacji budżetowej;
  - prowadzenie odpowiedniej ewidencji szczegółowej do konta 201, zapewniającej możliwość ustalenia należności i zobowiązań krajowych i zagranicznych wg poszczególnych kontrahentów;
  - ewidencjonowanie operacji w księgach rachunkowych budżetu Gminy i Urzędu Gminy na kontach ujętych w planie kont oraz zgodnie z ich treścią ekonomiczną;
  - ewidencjonowanie naliczonych kar umownych w sposób umożliwiający ich odniesienie jako pozostałych przychodów operacyjnych - w sposób opisany w protokole z kontroli.
3. Podjąć działania mające na celu uregulowanie wspólnej obsługi gminnych jednostek organizacyjnych, na podstawie przepisów art. 10a, art. 10b i art. 10c ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.
  4. Zapewnić przestrzeganie art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości, poprzez zaliczanie do kosztów wytworzenia środka trwałego w budowie kosztów obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania.
  5. Zapewnić przestrzeganie art. 7 ust.3 ustawy o rachunkowości, w zakresie oddzielnego ustalania wartości poszczególnych składników aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów oraz zysków i strat nadzwyczajnych.
  6. Zapewnić przestrzeganie zasad określonych w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym – w księgach rachunkowych jednostki powinny być ujęte wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty oraz w art. 20 ust. 1 ww. ustawy, stosownie do którego – do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.
  7. Przestrzegać zasady wprowadzenia składników majątku do ewidencji księgowej w miesiącu przekazania ich do użytkowania, by nie naruszać zasad zawartych w ustawie z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych.
  8. Zapewnić prawidłowe dokumentowanie obrotów (zwiększenia oraz zmniejszenia) związanych ze zmianą miejsca użytkowania środka trwałego między jednostkami organizacyjnymi na koncie 013 - zgodnie z wewnętrznymi uregulowaniami obowiązującymi w tym zakresie.
  9. Zapewnić stosowania odpowiednich stawek amortyzacyjnych zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który określa stawki amortyzacyjne dla poszczególnych grup rodzajowych środków trwałych.
  10. Zapewnić przestrzeganie zasad określonych w art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w zakresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzony został do ewidencji.
  11. Podjąć działania mające na celu przedstawienie Radzie Gminy Wierchlas projektu uchwały w sprawie określenia trybu udzielania i rozliczania dotacji

szkołom i przedszkolom publicznym i niepublicznym oraz trybu i zakresu kontroli prawidłowości ich wykorzystania, zgodnie z regulacjami zawartymi w art. 80 ust. 4 i art. 90 ust.4 ustawy z dnia 7 września 1991 roku o systemie oświaty.

12. Obliczać w 2016 roku dotacje dla publicznych szkół podstawowych oraz oddziałów przedszkolnych, prowadzonych przed podmioty inne niż jednostka samorządu terytorialnego, przestrzegając art. 80 ust. 2 i 3 ustawy o systemie oświaty, w szczególności poprzez wyeliminowanie nieprawidłowości określonych w pierwszej części wystąpienia.
13. Przestrzegać art. 80 ust. 2a ustawy o systemie oświaty, poprzez obciążanie gmin, na terenie których mieszkają dzieci uczęszczające do Oddziału Przedszkolnego w Strugach, dotowanego z budżetu Gminy Wierzchlas, kwotą dotacji pomniejszoną o kwotę dotacji otrzymaną przez Gminę Wierzchlas na postawie art. 14d ust. 1 ustawy o systemie oświaty.
14. Przestrzegać rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, w szczególności poprzez właściwą klasyfikację dochodów z tytułu refundacji kosztów dotacji udzielanej na podstawie art. 80 ust.2 ustawy o systemie oświaty.
15. Przestrzegać przepisów § 12 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 29 maja 1996 roku w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia w okresie niewykonywania pracy oraz wynagrodzenia stanowiącego podstawę obliczania odszkodowań, odpraw, dodatków wyrównawczych do wynagrodzenia oraz innych należności przewidzianych w Kodeksie pracy - w przypadku obliczania wynagrodzenia pracownika, które przysługuje mu za część miesiąca oraz dokonać wypłaty pracownikowi zaniżonego wynagrodzenia w kwocie określonej w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.
16. Obliczać osobiste stawki wynagrodzenia nauczycieli oraz wymiar ich etatu wg zasad określonych w rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 stycznia 2010 roku w sprawie sposobu opracowania sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego.
17. Zaprzestać wystawiania faktur VAT na czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług - nie będących usługami w myśl art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług - dotyczących świadczenia usług na własne potrzeby (dostarczanie wody i odprowadzanie ścieków).
18. Pobierać należne jednostce samorządu terytorialnego dochody z tytułu wynagrodzenia dla płatnika zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, stosownie do art. 28 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa.
19. Przestrzegać art. 148 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych, poprzez zwracanie wraz z należnymi odsetkami i w terminach określonych w ustawie zabezpieczeń należytego wykonania umów pobranych od wykonawców.

20. Zapewnić przestrzeganie przepisów art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami, przy sprzedaży nieruchomości oraz oddawaniu ich w najem lub dzierżawę.
21. Zapewnić przestrzeganie postanowień umów najmu i dzierżawy dotyczących sposobu ustalania czynszu najmu (dzierżawy).
22. Zapewnić przestrzeganie kompetencji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania długoterminowych pożyczek i kredytów, wynikającej z art. 18 ust.2 pkt 9 lit. c ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym.
23. Zapewnić przestrzeganie art. 91 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, zgodnie z którym – w przypadku ubiegania się przez jednostkę samorządu terytorialnego o kredyt lub pożyczkę na cel, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 2-4 i art. 90, a także w przypadku zamiaru emisji przez jednostkę samorządu terytorialnego papierów wartościowych na cel, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 2-4 i art. 90, zarząd tej jednostki jest obowiązany uzyskać opinię regionalnej izby obrachunkowej o możliwości spłaty kredytu lub pożyczki lub wykupu papierów wartościowych.
24. Zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek zaciągać w ramach ustalonego w uchwale budżetowej limitu zobowiązań, o którym mowa w art. 212 ust.1 pkt 6 ustawy o finansach publicznych w zw. z art. 91 ust.1 tej ustawy.
25. Zapewnić bieżące monitorowanie wykonania planu wydatków w budżecie Gminy. W przypadku nierealizowania przyjętych w budżecie założeń (np. brak możliwości wykonania wydatków majątkowych, itp.) podejmować czynności w celu wprowadzenia zmian do budżetu.
26. Zapewnić przekazywanie organom nadzoru rzetelnych informacji o sytuacji finansowej gminy, w szczególności w zakresie rozchodów mających wpływ na ustalenie wskaźnika spłaty zobowiązań, o którym mowa w art. 243 ustawy o finansach publicznych.
27. Zapewnić rzetelne prognozowanie w wieloletniej prognozie finansowej kwot rozchodów oraz wydatków z tytułu odsetek od kredytów i pożyczek, uwzględniając w szczególności postanowienia zawartych umów, na podstawie których zaciągnięto zobowiązania dłużne.
28. Zapewnić przestrzeganie wymogu realistyczności wieloletniej prognozy finansowej wynikającego z art. 226 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.
29. Zapewnić prawidłowe sporządzanie sprawozdania Rb - NDS - o nadwyżce i deficycie jednostki samorządu terytorialnego, przestrzegając przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej.
30. Zapewnić prawidłowe wykazywanie w sprawozdaniach Rb-PDP - z wykonania dochodów podatkowych oraz Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych, danych o skutkach finansowych wynikających z udzielonych zwolnień podatkowych oraz skutkach obniżenia górnych stawek podatkowych.
31. Dokonać korekty sprawozdań budżetowych Rb-PDP i Rb-27S, sporządzonych za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2014 roku oraz od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2015 roku, w związku z nieprawidłowym wykazaniem skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych oraz skutków zwolnień podatkowych. Poprawione sprawozdania przekazać RIO w Łodzi, wskazując przyczynę korekty.

32. W treści ogłoszenia o konkursie na realizację zadań publicznych zamieszczać wszystkie informacje wymagane przez art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.
33. W ogłoszeniu otwartego konkursu ofert jednoznacznie określać formę zlecenia realizacji zadań publicznych (powierzenie lub wsparcie), zgodnie z przepisami ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.
34. W umowach zawartych z jednostkami spoza sektora finansów publicznych prawidłowo określać okres realizacji zadania publicznego, w szczególności termin jego rozpoczęcia, który nie powinien być wcześniejszy niż dzień podpisania umowy (czyli zlecenia).
35. Zapewnić należytą weryfikację sprawozdań składanych przez organizacje pozarządowe, którym zlecono do realizacji zadanie publiczne i udzielono dotacji na jego finansowanie, przestrzegając ustaleń umownych oraz wymogów określonych ustawą o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.
36. W przypadku zlecenia podmiotom spoza sektora finansów publicznych zadań publicznych realizować obowiązki nałożone na organ administracji publicznej przez art. 17 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, poprzez kontrolę nad prawidłowością wykorzystania środków publicznych otrzymanych na realizację zadania oraz nad prawidłowością prowadzenia dokumentacji określonej w przepisach prawa i w postanowieniach umowy o zleceniu zadania publicznego do realizacji.
37. Przestrzegać wewnętrznych unormowań zawartych w Instrukcji inwentaryzacyjnej przy przygotowaniu, przeprowadzaniu i rozliczeniu inwentaryzacji składników majątkowych.
38. Zapewnić wydawanie decyzji dotyczących udzielania ulg w zapłacie podatków zgodnie z unormowaniami zawartymi w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa.
39. Przestrzegać art. 12 ust. 3 w zw. z art. 13d ust. 3 ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym, w zakresie okresu stosowania zwolnienia z podatku rolnego, przysługującego z tytułu nabycia gruntów na utworzenie lub powiększenie gospodarstwa rolnego.
40. W zakresie opodatkowania gruntów uwzględnić dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków, a także sposób wykorzystywania gruntów, które to okoliczności rozstrzygają o objęciu gruntów podatkiem od nieruchomości, podatkiem rolnym lub podatkiem leśnym.
41. Podjąć czynności w celu wyjaśnienia prawidłowości opodatkowania podatników wskazanych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, w szczególności w zakresie podatku od środków transportowych.
42. Zapewnić dokonywanie w stosunku do składanych przez podatników deklaracji (informacji) podatkowych czynności sprawdzających, na podstawie art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa. W razie wątpliwości, co do poprawności złożonej deklaracji, stosownie do art. 274a § 2 ustawy, wzywać podatników do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny poddania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.
43. W przypadku niezłożenia deklaracji (informacji) przez podatnika stosować art. 274a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym - organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia

deklaracji lub wezwać do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku.

44. Zapewnić stosowanie art. 21 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym - jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.
45. Zapewnić dokonywanie przypisów w ewidencji podatkowej zgodnie z regułami określonymi w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 roku w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, w szczególności na podstawie deklaracji podatkowych, decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego lub decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego.
46. Wzmóc nadzór nad pracownikami odpowiedzialnymi za wykonywanie obowiązków związanych z realizacją dochodów podatkowych.

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

Jednocześnie informuję, że zgodnie z art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, 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 daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego, za pośrednictwem Prezesa Izby. Podstawą zgłoszenia zastrzeżeń może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

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

Do wiadomości:

Przewodniczący Rady Gminy Wierzchlas

Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Rady Gminy Wierzchlas

aa.