

Łódź, dnia 22 grudnia 2016 roku

Pan
Jacek Olczyk
Wójt Gminy Pątnów

WK – 602/76/2016

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 Pątnów¹. Kontrolą objęto okres roku 2015 oraz wybrane zagadnienia z lat wcześniejszych, dotyczące przede wszystkim kontroli wewnętrznej; zadłużenia; prowadzenia rachunkowości; sporządzania sprawozdań finansowych; gospodarki kasowej; realizacji dochodów z majątku; udzielania zamówień publicznych; wydatków inwestycyjnych oraz ewidencji i inwentaryzacji majątku. 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.

¹ ¹ Czynności kontrolne przeprowadzone zostały w dniach 29 sierpnia 2016 roku – 14 października 2016 roku. Protokół podpisany został w dniu 29 listopada 2016 roku.

W zakresie ewidencji księgowej i sprawozdawczości

1. W Ogólnych zasadach prowadzenia ksiąg rachunkowych, zawartych w polityce rachunkowości (zarządzenie nr 123/2012 z dnia 22 maja 2012 roku i obowiązujące od 1 stycznia 2016 roku zarządzenie nr 15/2016 z dnia 29 lutego 2016 roku), ustalono że księgi rachunkowe jednostki prowadzone są za pomocą komputera. Do prowadzenia ksiąg rachunkowych wykorzystywany jest program komputerowy Budżet WIN w wersji WINDOWS, autorstwa Usługi Informatyczne INFOSYSTEM – Tadeusz i Roman Groszek. W załączniku nr 2 do ww. zarządzeń Wójta Gminy – Obowiązujące metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego – określono metody prowadzenia ewidencji szczegółowej rzeczowych składników majątku trwałego i obrotowego: 1) środki trwałe – księgi środków trwałych, 2) pozostałe środki trwałe w użytkowaniu – księga inwentarzowa, 3) wartości niematerialne i prawne – nie określono sposobu prowadzenia ewidencji szczegółowej, 4) materiały i towary – kartoteki materiałowe.

Ewidencja analityczna do konta 011 - środki trwałe, w 2015 roku prowadzona była w księdze środków trwałych, a od 2016 roku prowadzono ewidencję komputerową. Ewidencja analityczna do konta 080 - środki trwałe w budowie (inwestycje), konta 234-1 - pozostałe rozrachunki z pracownikami (pożyczki z ZFŚS) oraz do konta 240-1 - sumy depozytowe, prowadzona jest ręcznie w księdze kontowej, natomiast listy płac pracowników sporządzane są w programie firmy Zakład Systemów Informatycznych SIGID – kadry i płace, a zbiorówki list płac są ręcznie księgowane do programu BUDŻET.

Ponadto stwierdzono, że w księdze kontowej za 2015 rok prowadzonej dla powyższych kont brakowało podsumowania prowadzonej analityki np. poszczególnych sum depozytowych, czy środków trwałych w budowie. Taki sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych budził wątpliwości w zakresie poprawności uzgadniania syntetyki z analityką. Zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 1047) - konta ksiąg pomocniczych zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Prowadzi się je w ujęciu systematycznym jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej. Zatem warunkiem poprawnego prowadzenia ewidencji analitycznej w ramach funkcjonujących w jednostce urządzeń księgowych jest jej sprawdzalność wobec kont księgi głównej – zapisy kont analitycznych i syntetycznych powinny zostać uzgodnione poprzez porównanie danych, sald i obrotów pochodzących z wyodrębnionych z systemu ksiąg pomocniczych (np. w postaci ręcznie prowadzonych ksiąg kontowych) z ewidencją prowadzoną w księdze głównej.

2. W bilansie z wykonania budżetu sporządzonym na dzień 31 grudnia 2015 roku – szczegółowo opisanym w protokole kontroli - wykazano:
 - w pozycji I.1.2 - pozostałe środki pieniężne, w wysokości 37.446,39 zł, które stanowiły jednocześnie pozostałe zobowiązania wykazane po stronie

Pasywów w pozycji I.3. Zgodnie z wyjaśnieniem Skarbnika Gminy były to następujące zobowiązania:

- 30.000,00 zł (saldo Ma konta 223-1) – zaległość z lat ubiegłych – środki na wydatki poza budżetem,
- 321,06 zł (saldo Ma konta 224-8-2) – zaszłość z lat ubiegłych dotycząca nie przekazanych w tym okresie środków na dochody jednostki,
- 7.125,33 zł (saldo Ma konta 240) – zobowiązania powstałe w latach wcześniejszych.

Występowanie salda Ma konta 223 – Rozliczenie wydatków budżetowych, było niezgodne z zasadami funkcjonowania konta opisanymi w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planu kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jednolity Dz.U. z 2013 r., poz. 289 ze zm.). Powstanie w księgach rachunkowych budżetu salda na koncie 223 – rozliczenie wydatków budżetowych po stronie Ma świadczy o tym że jednostka, której przekazano środki na wydatki, dokonała wydatków wyższych niż środki otrzymane z budżetu.

- w pozycji II.2 - Należności od budżetów, kwotę 192,65 zł stanowiącą saldo Wn 224-8-1. Skarbnik Gminy wyjaśniła, że saldo na tym koncie powstało również w latach wcześniejszych, a dotyczy nie przekazania środków do Łódzkiego Urzędu Wojewódzkiego w roku, w którym te środki wpłynęły na rachunek,
- w pozycji II.3 - Pozostałe należności i rozliczenia, kwotę 110,85 zł, która stanowiła saldo Wn konta 222. Skarbnik Gminy wyjaśniła, że jest to kwota, która widnieje na koncie od wielu lat.

Powyższe zagadnienia szczegółowo zostały opisane także w protokole z poprzedniej kontroli gospodarki finansowej przeprowadzonej przez RIO w Łodzi w Gminie Pątnów.

Powielane z roku na rok opisane powyżej salda stanowiące należności i zobowiązania powodują, że sprawozdanie finansowe – bilans z wykonania budżetu za 2015 rok nie prezentuje rzetelnego wyniku oraz sytuacji finansowej Gminy Pątnów. Zwrócić należy uwagę, że zgodnie z art. 24 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości, księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

3. W wyniku analizy bilansu jednostki budżetowej – Urzędu Gminy, sporządzonego na dzień 31 grudnia 2015 roku stwierdzono, że:
 - w pozycji Aktywów A.II.1.2 Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej, wykazano kwotę 29.286.653,62 zł. Wartość środków trwałych,

wynikająca z analityki prowadzonej w księdze środków trwałych, zaewidencjonowanych w grupie I i II wynosiła łącznie 45.949.087,77 zł, zatem wartość bilansowa pozycji Aktywów A.II.1.2, czyli wartość środków trwałych pomniejszona o umorzenie, które zgodnie z przedłożoną tabelą amortyzacyjną wynosiło dla grupy I i II łącznie 16.615.972,76 zł, to 29.333.115,01 zł (wartość 45.949.087,77 zł – umorzenie 16.615.972,76 zł). Różnica między wyliczoną wartością bilansową a wartością wykazaną w bilansie stanowiła kwotę 46.461,39 zł,

- w pozycji Aktywów A.I. Wartości niematerialne i prawne, wykazano kwotę 0,00 zł. Na podstawie danych wynikających z ewidencji księgowej konta 020 – wartości niematerialne i prawne oraz konta 072 – umorzenia pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych, ustalono że w 2015 roku zaewidencjonowano nabyte wartości niematerialne i prawne na kwotę 11.191,02 zł, z czego umorzono jednorazowo w 100% wartość 7.501,02 zł. Ponadto w 2013 roku zakupiono programy komputerowe na kwotę 14.766,45 zł, a jednorazowo w 100% umorzono wartość 4.917,84 zł. Zatem wartości niematerialne i prawne w bilansie powinny być wykazane w kwocie 13.538,61 zł (3.690,00 zł z roku 2015 oraz 9.848,61 zł z roku 2013). W zasadach polityki rachunkowości zapisano, że odpisów umorzeniowych na koncie 020 dokonuje się wg stawki 50% oraz że ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 020 powinna umożliwiać należyte obliczanie umorzenia wartości niematerialnych i prawnych, podział według ich tytułów i osób odpowiedzialnych. Przedłożona analityka konta 020 w postaci „wykazu programów” nie spełniała powyższych założeń sprecyzowanych w unormowaniach wewnętrznych.

Różnica w kwocie 46.461,39 zł w pozycji A.II.1.2 Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej, a co za tym idzie również w pozycji A.II.1 Środki trwałe, wynikała z: 1) błędnego ujęcia w tabeli umorzeń środków trwałych, w pozycji do umorzenia - budynku przyjętego w 2015 roku o wartości 60.000,00 zł (darowizna Powiatu Wieluńskiego), który faktycznie został umorzony w całości Wn 011 i Ma 071 (PK324/1), oraz 2) ujęcia wartości niematerialnych i prawnych, które nie zostały umorzone w kwocie 13.358,61 zł w pozycji A.II.1 Środki trwałe, zamiast w pozycji A.I Wartości niematerialne i prawne.

Sumując powyższe, w Aktywach bilansu jednostki budżetowej - Urząd Gminy, sporządzonego na dzień 31 grudnia 2015 roku, w pozycji A.I Wartości niematerialne i prawne należało wykazać wartość 13.538,61 zł, w pozycji A.II.1 Środki trwałe należało wykazać wartość 30.113.785,87 zł, oraz w pozycji A.II.1.2 Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej należało wykazać wartość 29.273.115,01 zł.

- sumy depozytowe w wysokości 59.298,86 zł stanowiące saldo Ma konta 240-1, zostały wykazane w pozycji bilansu C.II.5 Pozostałe zobowiązania. We wzorze bilansu jednostki budżetowej, stanowiącym załącznik nr 5 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, po stronie Pasywów przewidziano w części C - Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania - pozycję II.6 Sumy obce (depozytowe, zabezpieczenie wykonania umów), i w tej pozycji bilansu należało ww. wartość wykazać.

4. W ewidencji księgowej na dzień 31 grudnia 2015 roku nie ujęto dowodów księgowych dotyczących zdarzeń gospodarczych, które nastąpiły w grudniu na łączną kwotę 6.611,03 zł, natomiast w zobowiązaniach czerwca 2016 roku kontrolowana jednostka nie ujęła kwoty 10.508,95 zł. Powyższym naruszono art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, który stanowi, iż do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. W zakresie nie ujętych zobowiązań w grudniu 2015 roku naruszono art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym - 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.

Ponadto ustalono, że jednostka nie prowadziła ewidencji księgowej zobowiązań z tytułu dostaw towarów i usług w sposób umożliwiający, bez wglądu w każdy dokument księgowy (lub w umowę zawartą z wykonawcą lub dostawcą), ustalenie zobowiązań wymagalnych.

5. Na dzień 31 grudnia 2015 roku konto 240 wykazywało saldo Ma w wysokości 59.298,86 zł, a na dzień 30 czerwca 2016 roku saldo Ma w kwocie 108.947,88 zł. Na podstawie prowadzonej ręcznie analityki ustalono, że na powyższe saldo składały się, między innymi, zobowiązania z tytułu kwot zabezpieczeń wykonania umów, rękojmi i gwarancji oraz wadium w kwocie 37.839,21 zł, które stanowiły saldo konta 240-1 już na dzień 31 grudnia 2011 roku - zgodnie z ustaleniami zawartymi w protokole kompleksowej kontroli przeprowadzonej przez RIO w Łodzi w 2012 roku. **Mimo ustaleń zawartych w protokole, kwoty zabezpieczeń, które powinny być zwrócone wykonawcom, w dalszym ciągu figurowały na koncie 240-1.** Skarbnik Gminy wyjaśniła, że pozostające na koncie depozytów środki w kwocie 37.839,21 zł (zabezpieczenia wniesione w latach 1998-2008) nie zostały zwrócone, ponieważ część z tych firm, nie istnieje, a do pozostałej części środków nie wpłynęły żadne dokumenty ze stanowisk merytorycznych, aby dokonać zwrotu tych środków. Środki wpływające w latach 2015-2016 są rozliczane na bieżąco.
6. W wyniku porównania wartości gruntów ujętych w Informacji o stanie mienia komunalnego Gminy Pątnów na dzień 31 grudnia 2015 roku oraz gruntów ujętych w ewidencji środków trwałych na koncie 011 stwierdzono, że w ewidencji księgowej konta 011 (prowadzona w księdze środków trwałych) ujęto w grupie 0 grunty o wartości 753.788,25 zł i taka wartość została wykazana w bilansie jednostki budżetowej, sporządzonym na dzień 31 grudnia 2015 roku. Natomiast wartość gruntów wg. Informacji o stanie

mienia komunalnego na dzień 31 grudnia 2015 roku wynosiła 1.811.763,00 zł.

Ponadto, w wyniku porównania danych zawartych w Informacji o stanie mienia komunalnego i w księdze środków trwałych według stanu na dzień 31 grudnia 2015 roku stwierdzono:

- w Informacji o stanie mienia komunalnego wskazano grunty, w większości pod drogami, ale również działka numer 689/2 o powierzchni 0,3800 ha „Hydrofornia”, działki o numerach 504, 505, 506/7 i 506/8 o powierzchniach odpowiednio 0,1000 ha, 0,0900 ha, 0,0100 ha, 0,0100 ha „OSP Pątnów”, działka numer 335/7 o powierzchni 0,0900 ha udział w części 636/1000 „Budynek po Posterunku Policji”, dla których nie określono wartości – grunty pod drogami i pod wymienionymi wyżej budynkami nie występowały w ewidencji księgowej,
- działka nr 689/2 o powierzchni 0,3800 ha (bez wartości gruntu) z określonym przeznaczeniem – Hydrofornia, w Informacji o stanie mienia komunalnego wartość naniesień na gruncie określono w kwocie 78.150,00 zł, natomiast w księdze środków trwałych (strona 31 nr 2-21-211/19) ujęto środek trwały „Rozbudowa gminnego systemu wodociągowego Gminy Pątnów, Etap II – rozbudowa SUW w Pątnowie” pod datą 31 lipca 2014 roku o wartości 2.344.779,35 zł, ze zwiększeniem wartości w dniu 31 grudnia 2014 roku na kwotę 170.847,00 zł (na podstawie dokumentów OT odpowiednio nr 01/07/14 z dnia 31 lipca 2014 roku na kwotę 2.344.779,35 zł i nr 1/12/14 z dnia 31 grudnia 2014 roku na kwotę 170.847,00 zł), zatem wartość środka trwałego w księdze środków trwałych została określona dopiero w 2014 roku, brak było wartości początkowej wynikającej z Informacji o stanie mienia komunalnego. Natomiast w Informacji o stanie mienia nie dodano wartości rozbudowy SUW w Pątnowie dokonanej w 2014 roku,
- działki o numerach 504, 505, 506/7 i 506/8 o powierzchniach odpowiednio 0,1000 ha, 0,0900 ha, 0,0100 ha, 0,0100 ha z określonym przeznaczeniem OSP Pątnów, w Informacji o stanie mienia komunalnego miały łączną wartość naniesień 288.000,00 zł, natomiast w księdze środków trwałych (strona 25 nr 1-10-109/6) ujęto środek trwały Strażnica w Pątnowie o wartości 18.311,72 zł (1955 rok).

Wójt Gminy wyjaśnił, że różnica wartości gruntów wg Informacji o stanie mienia komunalnego Gminy Pątnów a ewidencją księgową na dzień 31 grudnia 2015 roku istnieje od wielu lat. Przyczyną powstania tych różnic jest brak przepływu informacji pomiędzy odpowiednimi stanowiskami merytorycznymi. W latach 1991-1993 decyzjami komunalizacyjnymi Wojewoda Sieradzki przekazał wszystkie drogi znajdujące się w zasobach Skarbu Państwa na rzecz Gminy Pątnów z wszystkich miejscowości należących do Gminy Pątnów, w których brak ustalenia wartości.

W przypadku działek o numerach 504, 505, 506/7 i 506/8 - aktem nr 1901/2009 z dnia 26 lutego 2009 roku OSP w Pątnowie zostały one darowane Gminie Pątnów przez OSP w Pątnowie. Wartość darowizny

określono na kwotę 163.000,00 zł bez wyszczególnienia wartości ziemi i wartości budynków. Działkę nr 335/7 z udziałem wynoszącym 636/1000 - Skarb Państwa, aktem nr 782/2015 z dnia 19 lutego 2015 roku, przekazał tytułem darowizny Gminie Pątnów z przeznaczeniem na mieszkania socjalne, ustalając wartość darowizny na kwotę 60.000,00 zł, bez wyszczególnienia wartości ziemi i wartości budynków. Na wartość działki 689/2 o powierzchni 0,3800 ha, która wynosi 78.150,00 zł składa się wartość gruntu i budynku przed rozbudową SUW.

Nieujęcie w księgach rachunkowych wszystkich składników majątku Gminy stanowiło naruszenie art. 4 ustawy o rachunkowości, który stanowi, że jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Mając na uwadze art. 20 ustawy o rachunkowości, należy zauważyć, że do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowo stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej. W przypadku uzasadnionego braku możliwości uzyskania zewnętrznych obcych dowodów źródłowych, kierownik jednostki może zezwolić na udokumentowanie operacji gospodarczej za pomocą księgowych dowodów zastępczych, sporządzonych przez osoby dokonujące tych operacji. Nie może to jednak dotyczyć operacji gospodarczych, których przedmiotem są zakupy opodatkowane podatkiem od towarów i usług oraz skup metali nieżelaznych od ludności. Przytoczone uregulowania zawarte w ww. przepisie prawa określają obowiązek ujęcia w księgach rachunkowych każdego zdarzenia gospodarczego, które nastąpiło w okresie sprawozdawczym. Niewątpliwie takim zdarzeniem gospodarczym jest nieodpłatne otrzymanie składnika aktywów np. gruntu czy też budowli drogowej. Decyzje komunalizacyjne wydawane przez Wojewodę nie zawierały wartości gruntów zatem nie mogły stanowić dowodu księgowego, lecz mogły stanowić podstawę do sporządzenia zastępczego dowodu księgowego, po uprzednim określeniu wartości przejmowanego gruntu.

Należy zaznaczyć, że niewykazanie wartości gruntów zajętych na drogi gminne oraz pozostałych gruntów w sprawozdaniu finansowym, miało wpływ na wierne przedstawienie sytuacji majątkowej. Grunty są cennym składnikiem majątku, a ich wycena bilansowa powoduje wzrost aktywów trwałych jednostki. W świetle przepisów ustawy o rachunkowości brak jest podstawy do wyłączenia z ujęcia w księgach rachunkowych i z dalszej wyceny bilansowej gruntów, których zaliczenie do środków trwałych wynika wprost z ich definicji określonej w art. 3 ust. 1 pkt 15 ppkt a) ustawy o rachunkowości. Dla konieczności ujęcia w księgach rachunkowych nie ma znaczenia sposób użytkowania czy przeznaczenia gruntu. Przeznaczenie gruntu może być brane pod uwagę przy określaniu jego wartości stanowiącej podstawę ujęcia w księgach rachunkowych.

Brak określenia wartości przekazywanego majątku w decyzji nie dyskwalifikuje tego składnika majątku do ujęcia w księgach rachunkowych pod względem wartościowym. Wycena środków trwałych, w szczególności gruntów następuje na podstawie art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, który stanowi, że nie rzadziej niż na dzień bilansowy środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Ponadto, art. 28 ust. 2 ww. ustawy precyzuje co należy rozumieć przez cenę nabycia, a mianowicie jest to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny - jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Z przytoczonego przepisu wynika zatem, że środki trwałe przyjęte nieodpłatnie wycenia się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu.

W zakresie wyceny gruntów zwrócić należy uwagę na art. 150 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 1774 ze zm.), który stanowi że w wyniku wyceny nieruchomości dokonuje się określenia wartości rynkowej, odtworzeniowej, katastralnej i określenia innych rodzajów wartości określonych w odrębnych przepisach. Ponadto art. 150 ww. ustawy stwierdza, że wartość rynkową określa się dla nieruchomości, które są lub mogą być przedmiotem obrotu, wartość odtworzeniową określa się dla nieruchomości, które ze względu na rodzaj, obecne użytkowanie lub przeznaczenie nie są lub nie mogą być przedmiotem obrotu rynkowego, a także jeżeli wymagają tego przepisy szczególne, wartość katastralną nieruchomości ustala się dla nieruchomości, o których mowa w przepisach o podatku od nieruchomości oraz że określenia wartości rynkowej i odtworzeniowej dokonują rzeczoznawcy majątkowi. Z powyższego przepisu nie wynika obowiązek wyceny nieruchomości na potrzeby ewidencji księgowej wg ustawy o gospodarce nieruchomościami, a tym samym obowiązek sporządzenia takiej wyceny przez rzeczoznawcę majątkowego.

7. W zakresie przeprowadzonej na dzień 31 grudnia 2015 roku inwentaryzacji stwierdzono, że:
 - nie dokonano inwentaryzacji materiałów ujętych w ewidencji księgowej na koncie 310,

- ustalenia zawarte w części protokołu kontroli, dotyczącej Pozostałych rozrachunków - konto 240, świadczą o nieprawidłowo przeprowadzonej inwentaryzacji w zakresie zabezpieczeń należytego wykonania umów oraz zabezpieczeń z tytułu rękojmi za wady - przeprowadzona w drodze weryfikacji inwentaryzacja winna ujawnić istnienie depozytów, które zgodnie z dokumentami źródłowymi powinny być zwrócone w latach 2003 – 2011. A przedmiotowe zobowiązania stanowiły saldo konta 240-1 również na dzień 30 czerwca 2016 roku,
- nie dokonano inwentaryzacji gruntów – konto 011 grupa „0” oraz środków trwałych w budowie (inwestycji) – konto 080,
- inwentaryzacja konta 020 - wartości niematerialne i prawne – udokumentowana była wydrukiem zestawienia programów komputerowych z podaniem ich wartości (łącznie 58.720,67 zł), pod którym zapisano: ww. stan faktyczny jest zgodny ze stanem księgowym (podpis Skarbnika Gminy i zatwierdzenie przez Wójta Gminy, data na wydruku 10 luty 2016 rok).

Stan konta 020 zgodnie z zestawieniem obrotów i sald na dzień 31 grudnia 2015 roku wynosił 66.067,50 zł - nie zinwentaryzowano konta 020-2 na kwotę 7.346,83 zł stanowiącego wartości niematerialne i prawne przejęte z Gminnego Zespołu Ekonomiczno Administracyjnego Szkół, zlikwidowanego dnia 31 grudnia 2014 roku,

- na arkuszach spisu z natury ponumerowanych od strony 40 do strony 42, oraz od strony 44 do strony 49 na górze strony napisano protokół weryfikacji salda konta 011, odpowiednio: wodociągi, budynki, budynki (strażnice), budynki, wiaty, ogrodzenia, boiska, drogi, drogi. Pod arkuszami znajdowały się podpisy zespołu spisującego, osoby sprawdzającej i dokonującej wyceny, Zgodnie z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów niewymienionych w art. 26 ust.1 pkt 1 i 2 oraz wymienionych w pkt 1 i 2, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

Natomiast stosownie do § 6 ust. 6 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 - inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających

z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości.

Zgodnie z § 2 ust. 4 obowiązującej w kontrolowanej jednostce Instrukcji inwentaryzacyjnej, inwentaryzacji drogą weryfikacji podlegają między innymi: grunty, środki trwałe trudno dostępne oglądowi, wartości niematerialne i prawne, inwestycje rozpoczęte. W § 18 ust. 3 zapisano, że weryfikację stanów ewidencyjnych przeprowadzają pracownicy księgowości przy udziale osób merytorycznie i organizacyjnie odpowiedzialnych za określone salda. Weryfikacja polega na analizie poprawności i realności wykazanych na kontach sald na podstawie: 1) dokumentów uzasadniających zapisy w księgach rachunkowych, 2) oceny realnej wartości tych składników, np. czy dany tytuł wartości niematerialnych i prawnych jest nadal gospodarczo przydatny, czy należności od pracowników nie są przedawnione lub nieściągalne (ust. 4),

- po zakończeniu spisu z natury z datą 1 lutego 2016 roku sporządzono sprawozdanie komisji inwentaryzacyjnej, podpisane przez Beatę Marczak – przewodniczącą komisji inwentaryzacyjnej i zatwierdzone przez Wójta Gminy Jacka Olczyka. Z treści sprawozdania wynikało, że stwierdzono różnicę inwentaryzacyjną: komputer HPVECTRAVIL 400 DT, poz. 20 księgi środków trwałych – nabyty 2 stycznia 2003 roku do ewidencji ludności (nie podano wartości środka trwałego). Kontrolujące ustaliły, że wartość księgowa powyższego środka trwałego wynosiła 73.905,76 zł (księga środków trwałych strona 21 nr 4-491-20) i została wyksięgowana w dniu 31 grudnia 2015 roku poleceniem księgowania PK 2235/1,

Zgodnie z § 16 ust. 2 obowiązującej w kontrolowanej jednostce Instrukcji inwentaryzacyjnej, w przypadku stwierdzenia różnic inwentaryzacyjnych komisja inwentaryzacyjna powinna:

- 1) zakwalifikować różnice inwentaryzacyjne (niedobory i nadwyżki) składników majątku,
- 2) przeprowadzić postępowanie wyjaśniające w tej sprawie,
- 3) ustalić w sposób bardzo wnikliwy przyczyny powstania niedoborów lub nadwyżek,
- 4) wnioskować o ich odpisanie z ksiąg rachunkowych,
- 5) rozważyć stopień winy lub jej brak ze strony osób materialnie odpowiedzialnych, jak i innych osób,
- 6) rozliczyć różnice inwentaryzacyjne wraz z ustaleniem wysokości ubytków naturalnych (mieszczących się w granicach norm).

Zgodnie z § 16 ust. 10 i 11 powołanej Instrukcji - przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej, nie później niż w ciągu 30 dni od dnia, na który przeprowadzona została inwentaryzacja przedkłada Wójtowi opracowanie protokołu weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych i wnioski do akceptacji. Pracownicy prowadzący ewidencję księgową ujmują wyniki rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych niezwłocznie po otrzymaniu

od Wójta zaakceptowanego protokołu weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych i przedłożonych wniosków .

Nie przedłożono kontrolującym protokołu weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych, wyjaśniającego przyczyny powstania niedoboru lub nadwyżki czy też określającego ewentualną odpowiedzialność osoby materialnie odpowiedzialnej.

Ponadto w sprawozdaniu zapisano, że dodatkowo dokonano uzgodnienia salda dla środka trwałego tj. autobusu na dzień 31 grudnia 2015 roku w związku z umową użyczenia – nie podano wartości środka trwałego, brak również dokumentu potwierdzającego dokonanie uzgodnienia salda. Kontrolujące ustaliły, że w dniu 31 lipca 2015 roku podpisano umowę dzierżawy autobusu szkolnego z PKS Wieluń, na czas określony od dnia 1 września 2015 roku do dnia 30 czerwca 2016 roku. Wartość księgowa środka trwałego - zgodnie z księgą środków trwałych – wynosiła 337.940,00 zł (strona 16, grupa 7);

- z zestawienia arkuszy spisu z natury, podpisanego przez Skarbnika Gminy wynikało, że łączna wartość środków trwałych na koncie 011 i pozostałych środków trwałych na koncie 013 - według poszczególnych ponumerowanych arkuszy spisowych - wynosiła 47.457.298,62 zł. Na podstawie zestawienia obrotów i sald na dzień 31 grudnia 2015 roku dla jednostki budżetowej - Urzędu Gminy ustalono, że wartość księgowa konta 011 wynosiła 48.456.296,64 zł, a konta 013 wynosiła 225.771,75 zł, co łącznie daje wartość 48.682.068,39 zł.

Według zestawienia wartości z arkuszy spisu z natury konto 011 zinwentaryzowano na kwotę 47.241.554,30 zł. Dodając do tej kwoty 337.940,00 zł (wartość księgowa wydzierżawionego autobusu, księga środków trwałych strona 16 nr 7-744/1) oraz 753.788,25 zł (księgowa wartość gruntów, które nie zostały zinwentaryzowane), łącznie ze środkami zinwentaryzowanymi stanowiło to kwotę 48.333.282,55 zł. Zatem różnica między wartością księgową konta 011 w wysokości 48.456.296,64 zł a wartością zinwentaryzowaną plus grunty i autobus w wysokości 48.333.282,64 zł, wynosiła 123.014 zł.

Według zestawienia wartości z arkuszy spisu z natury konto 013 zinwentaryzowano na kwotę 215.744,32 zł. Zatem różnica między wartością księgową konta 013 w wysokości 225.771,75 zł a wartością zinwentaryzowaną wynosiła 10.027,43 zł.

Sprawozdanie komisji inwentaryzacyjnej nie odnosiło się w żadnym punkcie do powyższych różnic, nie zawierało też informacji o wartości zinwentaryzowanego majątku gminy.

Wójt Gminy Jacek Olczyk wyjaśnił, że inwentaryzację przeprowadzono, lecz nie zinwentaryzowano jedynie tych składników aktywów i pasywów wobec których należy dokonać szczegółowych analiz (wyjaśnień) i, jeśli będzie to konieczne, dokonać stosownych korekt w dokumentach, których nie dokonano w latach wcześniejszych (grunty, środki w budowie). Różnica pomiędzy arkuszami spisu z natury a ewidencją księgową wynika

z niezinventaryzowania całego majątku Gminy Pątnów. Różnica inventaryzacji konta 020 wynika z braku ujęcia programów komputerowych i licencji przejętych ze zlikwidowanego GZEAS-u. W przypadku komputera, który został nabyty do Ewidencji ludności w 2003 roku i wpisany w protokół jako różnica inwentarzowa (niedobór) – Wójt stwierdził, że komputera na dzień objęcia przeze niego stanowiska Wójta Gminy nie było. Nikt z pracowników nie potrafił odpowiedzieć na pytanie co było przyczyną różnicy.

W odniesieniu do powyższych ustaleń podkreślić należy, że zgodnie z art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości - inventaryzacja to ogół czynności mających na celu okresowe ustalenie lub sprawdzenie rzeczywistego stanu wszystkich aktywów i pasywów jednostki. Istotą inventaryzacji jest zweryfikowanie rzetelności danych ujętych w ewidencji księgowej w zakresie posiadanych składników majątkowych oraz ustalenie ewentualnych różnic pomiędzy stanem ewidencyjnym a rzeczywistym. Prawidłowo przeprowadzona i rozliczona inventaryzacja składników majątkowych zapewnia rzetelność informacji ekonomicznej wykazywanej w sprawozdaniach. Umożliwia ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki, gwarantując tym samym zachowanie zasady prawdziwego i wiernego obrazu. Jest jednym z ważniejszych instrumentów kontroli zarządczej, pozwala bowiem sprawować realną kontrolę nad stanem składników majątkowych niezbędnych do wykonywania powierzonych jednostce sektora finansów publicznych zadań. Instytucja inventaryzacji realizuje cele kontroli zarządczej, ponieważ zapewnia: zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działania, wiarygodność sprawozdań, ochronę zasobów oraz efektywność i skuteczność przepływu informacji. Celem inventaryzacji jest ustalenie rzeczywistego stanu składników majątkowych na dany dzień i na tej podstawie:

- doprowadzenie danych wynikających z ewidencji księgowej do zgodności ze stanem faktycznym,
- rozliczenie osób odpowiedzialnych materialnie za powierzone mienie,
- zapewnienie skutecznej kontroli wewnętrznej w zakresie gospodarowania majątkiem i przeciwdziałanie nieprawidłowościom,
- dokonanie oceny przydatności gospodarczej posiadanego przez jednostkę majątku.

Zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości - przeprowadzenie i wyniki inventaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. W myśl ust. 2 powołanego artykułu - ujawnione w toku inventaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inventaryzacji.

Wyniki inventaryzacji zatwierdza kierownik jednostki na podstawie sporządzonego przez komisję inventaryzacyjną protokołu. Za uzgodnienie

zapisów ewidencji księgowej z wynikami inwentaryzacji odpowiedzialni są pracownicy działu księgowego. Każdy zapis księgowy powinien być dokonany na podstawie dowodu księgowego, w przypadku inwentaryzacji będzie to np. protokół rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych zatwierdzony przez kierownika jednostki, protokół weryfikacji salda podpisany przez osobę upoważnioną, podpisane przez kontrahenta potwierdzenie salda. Ujawnione różnice inwentaryzacyjne należy rozliczyć i zaksięgować w roku obrotowym, w którym przypadał termin inwentaryzacji – zgodnie z zasadą memoriału stanowiącą, że wszystkie koszty i przychody powinny być zaksięgowane w roku obrotowym, którego dotyczą (art. 6 ust. 1).

Czynności inwentaryzacyjne należy udokumentować, aby stanowiły dla kierownika jednostki i głównego księgowego potwierdzenie, że **sprawozdania finansowe sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych, których stany zostały potwierdzone inwentaryzacją, zawierają dane zgodne ze stanem faktycznym aktywów i pasywów.** Inwentaryzacja pozwala na sporządzenie realnego, obiektywnego i wiarygodnego opisu majątku, który w sposób rzetelny wyraża sytuację majątkową i finansową jednostek finansów publicznych. Ma ona za zadanie potwierdzenie stanu aktywów i pasywów w bilansie każdej jednostki sektora finansów publicznych gospodarującej środkami publicznymi. **Bilans jednostki sporządzony bez prawidłowo przygotowanej i przeprowadzonej inwentaryzacji jest bilansem nierzetelnym.**

8. Skutki finansowe ulg wprowadzonych przez Radę Gminy Pątnów wykazane w sprawozdaniu Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 roku oraz w sprawozdaniu Rb-PDP - z wykonania dochodów podatkowych za 2015 rok, w zakresie podatku od nieruchomości zostały zawyżone o kwotę 333.259,47 zł w związku z przyjęciem do obliczenia skutków ulg wartości budowli związanych z zaopatrzeniem mieszkańców gminy w wodę i oczyszczaniem ścieków.

Stosownie do przepisów zawartych w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 716) - opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Gmina nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jednolity Dz. U. z 2013 r., poz. 672 ze zm.), a zatem wskazane budowle - w świetle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych -nie podlegają opodatkowaniu. W związku z powyższym w ww. sprawozdaniach nie powinny być wykazywane z tego tytułu skutki ulg (budowle te nie są przedmiotami opodatkowania).

9. Skutki finansowe decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa za rok 2015, w zakresie odroczenia terminu płatności podatku od nieruchomości, zostały zawyżone o 7.360,00 zł. W 2015 roku wydano jedną decyzję w sprawie odroczenia zapłaty I i II raty podatku od nieruchomości na łączną kwotę 14.720,00, tj. decyzję

nr PiO.3120.1.2015 z dnia 14 kwietnia 2015 roku w sprawie odroczenia I i II raty podatku od nieruchomości w kwocie 14.720,00 zł (I rata 7.360,00 zł, II rata 7.360,00 zł) do dnia 30 czerwca 2015 roku. Decyzję wydano po rozpatrzeniu wniosku podatnika (osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą) z dnia 15 marca 2015 roku (data wpływu - 15 marzec 2015 rok). Odroczone raty podatku uregulowano w dniu 25 czerwca 2015 roku. Zatem skutki finansowe przedmiotowej decyzji nie powinny być wykazane w sprawozdaniach rocznych: Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych, za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 roku oraz Rb-PDP - z wykonania dochodów podatkowych za 2015 rok, ponieważ decyzja ta wygasła w trakcie roku podatkowego na skutek zapłaty w wyznaczonym terminie odroczonej raty podatku.

Zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 1015), w sprawozdaniu Rb-27S w kolumnie "Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy - Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy" w zakresie rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności podatku, zwalniania z obowiązku pobrania bądź ograniczenia poboru - wykazuje się kwoty dotyczące skutków decyzji organów podatkowych za okres sprawozdawczy. Skutki wykazane w tej kolumnie powinny wynikać z decyzji organu podatkowego, zarówno w zakresie bieżących, jak i zaległych należności. W przypadku wydania przez organ podatkowy decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty zapłaty podatku bądź zaległości podatkowej, skutki finansowe wynikające z tych decyzji powinny być wykazywane za kolejne okresy sprawozdawcze w roku, w którym została wydana decyzja.

W zakresie dochodów budżetowych

1. W kontrolowanym okresie organ podatkowy w zakresie wymiaru podatku od nieruchomości od osób fizycznych i prawnych nie przeprowadzał u podatników kontroli, których celem byłoby sprawdzenie poprawności wykazania przez podatników w deklaracjach podatkowych podstaw opodatkowania. W ocenie RIO w Łodzi byłoby to uzasadnione w niżej wymienionych przypadkach:
 - (...)²;
 - (...)³.

² 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.

³ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku

Zgodnie z unormowaniami zawartymi w art. 272 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) - organ podatkowy winien dokonywać czynności sprawdzających mających na celu ustalenie poprawności formalnej składanych deklaracji, jak również ustalenia 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. Ponadto organy podatkowe pierwszej instancji mogą przeprowadzać kontrolę podatkową u podatników na mocy art. 281 § 1 i § 2 ustawy Ordynacja podatkowa. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

Podstawowe zasady przeprowadzania kontroli podatkowej uregulowane są przepisami Działu VI ww. ustawy.

Ponadto organ podatkowy winien zwrócić uwagę na przepis zawarty w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym - grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a, który wskazuje, że do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:

- budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;
- gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d;
- budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania⁴.

2. Organ podatkowy decyzją nr PiO.3120.1.2015 z dnia 14 kwietnia 2015 roku w sprawie odroczenia podatku od nieruchomości i zaległości w podatku od nieruchomości odroczył I i II ratę podatku w kwocie 14.720,00 zł (I rata 7.360,00 zł, II rata 7.360,00 zł) do dnia 30 czerwca 2015 roku - decyzję wydano po rozpatrzeniu wniosku podatnika (osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą) z dnia 15 marca 2015 roku (data wpływu - 15 marzec 2015 rok) oraz decyzją nr PiO.3120.1.2016 z dnia 31 kwietnia 2016 roku w sprawie odroczenia podatku od nieruchomości i zaległości w podatku od nieruchomości odroczył I i II ratę podatku w kwocie 14.720,00 zł (I rata 7.360,00 zł, II rata 7.360,00 zł) do dnia 30 czerwca 2016 roku - decyzję wydano po rozpatrzeniu wniosku podatnika (osoba

Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

fizyczna prowadząca działalność gospodarczą) z dnia 9 marca 2016 roku (data wpływu - 9 marzec 2016 rok).

Odroczone ww. decyzjami kwoty podatku obejmowały: I i II ratę za rok 2015 i rok 2016 podatku od nieruchomości z ustawowym terminem płatności odpowiednio: do dnia 15 marca i 15 maja danego roku, w związku z powyższym przedmiotowe decyzje winny zostać wydana w sprawie odroczenia terminu płatności podatku, a nie jak wyżej: „w sprawie odroczenia podatku od nieruchomości i zaległości w podatku od nieruchomości”. Odroczone kwoty dotyczyły bieżących płatności poszczególnych rat podatku na dzień złożenia wniosku przez podatnika w kwestii ww. ulg podatkowych.

Ponadto przepisy art. 67a § 1 pkt 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa wyraźnie wskazują, iż organ podatkowy, na wniosek podatnika może odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty; odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek.

3. W przypadku ww. decyzji organ podatkowy postanowił udzielić przedmiotowych ulg wskazując w uzasadnieniu decyzji, że zgodnie z art. 67a § 1 pkt 1 i 2 w zw. z art. 67b § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa, organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub ważnym interesem publicznym umorzyć, odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Po przeanalizowaniu akt sprawy oraz przedstawieniu argumentów strony (zatrudnianie mieszkańców gminy, sezonowość świadczonych usług) organ podatkowy postanowił udzielić podatnikowi ulgi. (...) ⁵. Do wniosków nie załączono materiału dowodowego wskazującego na sytuację ekonomiczną podatnika opisaną powyżej. Również organ podatkowy nie wezwał podatnika do przedłożenia takiej dokumentacji.

Z przepisów art. 122 ustawy Ordynacja podatkowa wynika, że w toku postępowania organ podatkowy winien podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Stosownie do ww. art. 187 § 1 ww. ustawy – organ podatkowy zobowiązany jest zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Natomiast zgodnie z art. 191, który formułuje zasadę swobodnej oceny, organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

⁴ W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 roku.

⁵ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 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.

Przeprowadzone postępowanie dowodowe ma na celu ustalenie, czy istnieją ustawowo określone przesłanki podjęcia określonego rozstrzygnięcia. Zatem na organie podatkowym ciąży obowiązek zebrania materiału obrazującego sytuację materialną i życiową podatnika, oraz ustalenia wszystkich istotnych okoliczności faktycznych i przesłanek do zastosowania ulgi.

W zakresie dochodów z majątku

1. Pismem nr RGiGG z dnia 19 marca 2015 roku odroczono termin płatności opłaty za użytkowanie wieczyste, w kwocie 4.588,58 zł, osobie fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, do dnia 29 maja 2015 roku. Ulga udzielona została na wniosek z dnia 15 marca 2015 roku. W przedmiotowym wniosku wskazano kwotę pomocy de minimis otrzymanej tylko w roku 2014. Zgodnie z unormowaniami zawartymi w art. 37 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 roku o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jednolity z 2007 r., Dz. U. nr 59 poz. 404 ze zm.) - podmiot ubiegający się o pomoc de minimis jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy: 1) wszystkich zaświadczeń o pomocy de minimis, jakie otrzymał w roku, w którym ubiega się o pomoc, oraz w ciągu 2 poprzedzających go lat, albo oświadczenia o wielkości pomocy de minimis otrzymanej w tym okresie, albo oświadczenia o nieotrzymaniu takiej pomocy w tym okresie; 2) informacji niezbędnych do udzielenia pomocy de minimis, dotyczących w szczególności wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz wielkości i przeznaczenia pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc de minimis.
2. W przypadku nieterminowego wnoszenia opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości oraz czynszu z tytułu najmu nieruchomości nie naliczano odsetek od nieterminowych wpłat, co stanowiło naruszenie art. 359 § 1 w zw. z przepisami art. 481 § 1 i 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 380 ze zm.).
3. W przypadku umowy dzierżawy zawartej w dniu 16 lutego 2015 roku na wydzierżawienie części działki nr 558/1 o powierzchni 300 m², położonej w Pątnowie, jednostka nie zachowała procedury oddania nieruchomości w dzierżawę, w zakresie obowiązku podania do publicznej wiadomości wykazu nieruchomości przeznaczonych do oddania w najem lub dzierżawę stosownie do art. 35 ust. 1 i 1b ustawy o gospodarce nieruchomościami, który wskazuje, że właściwy organ sporządza i podaje do publicznej wiadomości wykaz nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży, do oddania w użytkowanie wieczyste, użytkowanie, najem lub dzierżawę. Wykaz ten wywiesza się na okres 21 dni w siedzibie właściwego urzędu, a ponadto informację o wywieszeniu tego wykazu podaje się do publicznej wiadomości przez ogłoszenie w prasie lokalnej oraz w inny sposób zwyczajowo przyjęty w danej miejscowości, a także na stronach internetowych właściwego urzędu. Wykaz sporządza się i podaje do publicznej wiadomości, jeżeli po

umowie zawartej na czas oznaczony do 3 miesięcy strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość.

4. W 2015 roku zawarto dwie umowy ugody (nowacji), tj.:
- umowa ugody (nowacji) zawarta dnia 28 września 2015 roku między Gminą Pątnów a (...) ⁶ (prowadzącą gabinet stomatologiczny w Ośrodku Zdrowia w Pątnowie). Umowa dotyczyła wymagalnych należności przysługujących wierzycielowi z tytułu najmu lokalu użytkowego w Pątnowie, które na dzień zawarcia ugody stanowiły 23.683,79 zł jako należność główna i 1.858,92 jako odsetki, łącznie 25.542,71 zł. Strony zawarły ugodę, dokonując nowacji zobowiązania w rozumieniu art. 506 KC na poniższych warunkach:
 - dłużnik zapłaci wierzycielowi kwotę 25.542,71 zł w miesięcznych ratach, tj. 10 rat w wysokości 2.500,00 zł, ostatnia rata w kwocie 542,71 zł,
 - raty płatne do 10 dnia każdego miesiąca rozpoczynając od października 2015 roku.

W § 7 ww. umowy zawarto zapis, iż uchybienie terminu płatności jakiegokolwiek należności wynikającej z ww. ugody (nowacji) dotyczącej należności przysługujących wierzycielowi od dłużnika z tytułu najmu lokalu użytkowego w Pątnowie lub bieżących należności z tytułu najmu lokali użytkowych w Pątnowie lub Dzietrznikach, będzie skutkować natychmiastową wymagalnością całości należności wraz z odsetkami ustawowymi od daty udzielenia ulgi do dnia zapłaty, przedmiotowe zaległości uregulowano terminowo;

- umowa ugody (nowacji) zawarta dnia 28 września 2015 roku między Gminą Pątnów a (...) ⁷ (prowadzącą gabinet stomatologiczny w Gminnym Centrum Usług Medycznych w Dzietrznikach). Umowa dotyczyła wymagalnych należności przysługujących wierzycielowi z tytułu najmu lokalu użytkowego w Pątnowie, na dzień zawarcia ugody stanowiły 11.406,88 zł jako należność główna i 2.179,27 zł jako odsetki, łącznie 13.586,15 zł. Strony zawarły ugodę, dokonując nowacji zobowiązania w rozumieniu art. 506 KC na poniższych warunkach:
 - dłużnik zapłaci wierzycielowi kwotę 13.586,15 zł w miesięcznych ratach, tj. 9 rat w wysokości 1.500,00 zł, ostatnia rata w kwocie 86,15 zł,
 - raty płatne do 10 dnia każdego miesiąca rozpoczynając od października 2015 roku.

⁶ Wyłączono dane osobowe ze względu na prywatność osoby fizycznej - podstawa wyłączenia art.5 ust.2 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.23 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

⁷ Wyłączono dane osobowe ze względu na prywatność osoby fizycznej - podstawa wyłączenia art.5 ust.2 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.23 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

W § 7 ww. umowy zawarto zapis, iż uchybienie terminu płatności jakiegokolwiek należności wynikającej z ww. ugody (nowacji) dotyczącej należności przysługujących wierzycielowi od dłużnika z tytułu najmu lokalu użytkowego w Dietrzniakach lub bieżących należności z tytułu najmu lokali użytkowych w Pątnowie lub Dietrzniakach, będzie skutkować natychmiastową wymagalnością całości należności wraz z odsetkami ustawowymi od daty udzielenia ulgi do dnia zapłaty. Przedmiotowe zaległości uregulowano do dnia 31 marca 2016 roku.

Należy podkreślić, iż zawarcie ugody z dłużnikiem w zakresie rozłożenia na raty jego wymagalnego zobowiązania nie stanowi nowacji zobowiązania. Zatem w powyższej kwestii należało zastosować uchwałę nr X/60/15 Rady Gminy Pątnów z dnia 24 czerwca 2015 roku w sprawie szczegółowych zasad, sposobu i trybu umarzania, odraczania lub rozkładania na raty należności pieniężnych mających charakter cywilnoprawny przypadających Gminie Pątnów lub jej jednostkom podległym, wskazania organu do tego uprawnionego oraz ustalenia warunków dopuszczalności pomocy publicznej w przypadkach, w których ulga stanowić będzie pomoc publiczną. Zgodnie z § 5 ust. 1 ww. uchwały, odroczenie terminu zapłaty lub rozłożenie na raty należności może nastąpić w przypadku uzasadnionym ważnym interesem dłużnika lub interesem publicznym, gdy rokuje to zapłatę należności w całości lub części. Odroczenie terminu zapłaty lub rozłożenie na raty może nastąpić jedynie na wniosek dłużnika.

W zakresie dotacji udzielanych na rzecz innych form wychowania przedszkolnego

W 2015 roku przyznana przez Gminę Pątnów dotacja dla niepublicznego punktu przedszkolnego, prowadzonego przez Stowarzyszenie Przyjaciół Szkół Katolickich w Bieńcu, stanowiła 50% miesięcznego kosztów utrzymania ucznia w przedszkolu publicznym z pomniejszeniem o opłaty za wyżywienie (nie dokonano pomniejszenia o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego). Podstawę obliczenia przedmiotowej dotacji stanowiły zaplanowane na rok 2015 w budżecie Gminy Pątnów wydatki bieżące na utrzymanie przedszkoli publicznych. W podstawie obliczenia dotacji uwzględniono łącznie liczbę dzieci uczęszczających do przedszkoli publicznych i punktów przedszkolnych funkcjonujących na terenie Gminy Pątnów. Na terenie Gminy Pątnów funkcjonowały trzy publiczne przedszkola samorządowe wchodzące w skład zespołu szkół samorządowych i trzy punkty przedszkolne. Kontrolowana jednostka obliczając wydatki bieżące, dotyczące działających w ramach zespołu szkół samorządowych przedszkoli, częściowo wydzieliła (i uwzględniła) wydatki dotyczące zespolonych przedszkoli, tj. zgodnie z planem budżetu Gminy Pątnów na 2015 rok, były to wydatki zaklasyfikowane w rozdziale: 80114 – zespoły obsługi ekonomiczno – administracyjnej szkół (grupuje wydatki związane z obsługą szkół i przedszkoli), 80146 – doszkalać i doskonalenie nauczycieli (grupuje wydatki z tego tytułu zarówno dla nauczycieli przedszkola, jak i szkoły), 80148 – stołówki szkolne i przedszkolne (grupuje wydatki z tego tytułu mając na uwadze dzieci z przedszkoli i dzieci ze szkół), 80195 – pozostała działalność (grupuje koszty związane

z odpisem na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych od emerytowanych pracowników szkół i przedszkoli). Nie uwzględniono natomiast wydatków, które obejmowały wydatki na wynagrodzenia i pochodne dyrektorów poszczególnych zespołów i zastępców, pracowników obsługi oraz koszty utrzymania budynków (np. energia, woda, prąd, gaz) i remontów. Koszty te należało podzielić między następujące rozdziały: 80101 – szkoły podstawowe, 80104 – przedszkola, 80106 – inne formy wychowania przedszkolnego, 80110 – gimnazja.

Stwierdzony sposób ustalenia dotacji dla niepublicznego punktu przedszkolnego prowadzonego przez Stowarzyszenie Przyjaciół Szkół Katolickich w Bieńcu był sprzeczny z art. 14 ust. 3 ustawy z dnia 13 czerwca 2013 roku o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r., poz. 827 ze zm.)⁸ i art. 90 ust. 1c i 2d ustawy z dnia 7 września 1991 roku o systemie oświaty (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 2156 ze zm.)

Mając na względzie powyższe, dla prawidłowego obliczenia dotacji, jednostka powinna wyodrębnić wszystkie wydatki bieżące dotyczące przedszkoli publicznych funkcjonujących w ramach zespołu oraz uwzględnić liczbę uczniów uczęszczających tylko do przedszkoli publicznych, pomniejszając podstawę także o kwotę opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego (wraz z opłatą za wyżywienie).

W zakresie wydatków budżetowych

1. W dniu 13 maja 2016 roku pomiędzy Gminą Pątnów, a „EKO – REGION” sp. z o.o. została zawarta umowa nr UGP/28/2016/DK na wykonanie zadania p.n. „Odbiór i zagospodarowanie stałych odpadów komunalnych z terenu Gminy Pątnów”. Termin realizacji umowy ustalono od dnia 1 lipca 2016 roku do dnia 31 grudnia 2017 roku, ustalając wynagrodzenie ryczałtowe za wykonanie przedmiotu umowy na kwotę 738.336,60 zł brutto. Wskazane zobowiązanie stanowiło, zatem zobowiązanie wieloletnie. Uchwałą nr XXI/158/16 z dnia 26 września 2016 roku w sprawie zmian w Wieloletniej Prognozie Finansowej Gminy Pątnów na lata 2016 – 2024 Rada Gminy Pątnów, w § 4 przedmiotowej uchwały, wprowadziła zapis dotyczący upoważnienia Wójta Gminy Pątnów do zaciągania zobowiązań z tytułu umów, których realizacja w roku budżetowym i latach następnych jest niezbędna do zapewnienia ciągłości działania jednostki i z których wynikają płatności wykraczające poza rok budżetowy. Jednak na dzień zawarcia przedmiotowej umowy Wójt Gminy Pątnów zaciągnął przedmiotowe zobowiązanie bez stosownego upoważnienia, co wynika z unormowań zawartych w art. 228 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.), który wskazuje, że uchwała w sprawie wieloletniej prognozy finansowej może zawierać upoważnienie dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania zobowiązań:
 - 1) związanych z realizacją zamieszczonych w niej przedsięwzięć;

⁸ Obowiązywała do dnia 31 sierpnia 2015 roku.

- 2) z tytułu umów, których realizacja w roku budżetowym i w latach następnych jest niezbędna do zapewnienia ciągłości działania jednostki i z których wynikające płatności wykraczają poza rok budżetowy.
2. W dniu 23 września 2013 roku zawarto umowę zlecenia nr GK.7011.2.2013 na sprawdzenie dokumentacji przetargowej i udzielanie konsultacji w trakcie przeprowadzania postępowania o udzielenie zamówienia publicznego na wykonanie zadania pn.: „Rozbudowa gminnego systemu wodociągowego Gminy Pątnów – etap II – rozbudowa SUW w Pątnowie”. Przedmiotowa umowa nie została kontrasygnowana przez Skarbnika Gminy. Zgodnie z art. 46 ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 446) - jeżeli czynność prawna może spowodować powstanie zobowiązań pieniężnych, do jej skuteczności potrzebna jest kontrasygnata skarbnika gminy (głównego księgowego budżetu) lub osoby przez niego upoważnionej.
3. W 2015 roku, zgodnie ze sprawozdaniem Rb-28S - z wykonania planu wydatków budżetowych, sporządzonym za okres od początku roku do 31 grudnia 2015 roku, zapłacono odsetki z tytułu nieterminowo uregulowanych zobowiązań łącznie w wysokości **454.912,25 zł**. Odsetki płacone były z tytułu cesji wierzytelności, wyroku sądowego, umów zawartych w 2015 roku z wierzycielami o rozłożeniu zaległości na raty oraz not obciążeniowych wystawionych przez kontrahentów z tytułu opóźnienia w zapłacie. Zgodnie ze sprawozdaniem Rb-28S - z wykonania planu wydatków budżetowych od początku roku do 30 czerwca 2016 roku, zapłacono odsetki z tytułu nieterminowo uregulowanych zobowiązań łącznie w wysokości **102.534,03 zł**, które wynikały głównie z umowy pozasądowej zawartej ze Stowarzyszeniem Przyjaciół Szkół Katolickich w Częstochowie oraz z układu ratalnego zawartego z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych. Zapłata większości powyższych odsetek była konsekwencją nieterminowego regulowania zobowiązań wobec wierzycieli w latach wcześniejszych. W 2015 roku Gmina Pątnów dokonała zapłaty zobowiązań wymagalnych (zgodnie ze sprawozdaniem Rb-28S na dzień 31 grudnia 2014 roku zobowiązania wymagalne wynosiły 2.902.640,24 zł) lub zrestrukturyzowała zadłużenie podpisując umowy i ugody z wierzycielami, pozwalające na ratalną spłatę zobowiązań wymagalnych. W wyniku zapłaty należności głównych stanowiących zobowiązania wymagalne dokonywano również zapłaty stosownych odsetek.

Niemniej jednak, wydatkowanie środków na zapłatę odsetek stanowi naruszenie art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym - wydatki publiczne powinny być dokonywane w wysokościach i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.
4. W wyniku porównania przedłożonej kontrolującym informacji o zatrudnieniu w Urzędzie Gminy Pątnów w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy w poszczególnych miesiącach 2015 roku oraz w pierwszym półroczu 2016 roku z wykazaną w deklaracjach DEK-I-a przekazanych do Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych za poszczególne miesiące liczbą zatrudnionych w przeliczeniu na pełny etat,

stwierdzono występowanie rozbieżności w 6 miesiącach kontrolowanego okresu (szczegółowo opisane w protokole kontroli). Rozbieżności w liczbie zatrudnionych w przeliczeniu na pełen etat powstały w wyniku niewłaściwego ujęcia osób zatrudnionych na pół etatu oraz niewłaściwego proporcjonalnego zmniejszania bądź zwiększania etatu w przypadku zwalniania lub zatrudniania pracownika w trakcie miesiąca. Ogółem w wyniku powyższych nieprawidłowości dokonano nadpłaty w wysokości 88 zł.

Ponadto na podstawie złożonej informacji o zatrudnieniu stwierdzono, że jeden pracownik, zatrudniony w okresie od dnia 1 kwietnia 2016 roku do dnia 31 grudnia 2016 roku w ramach robót publicznych, posiadał orzeczenie o stopniu niepełnosprawności lekkim. Jednostka wyjaśniła, że orzeczenie wpłynęło w maju 2016 roku, ale nie potrafi precyzyjnie określić daty wpływu. W deklaracji DEK-I-a za czerwiec 2016 roku nie wykazano żadnej osoby niepełnosprawnej. Uwzględniając jeden etat osoby z niepełnosprawnością w stopniu lekkim wpłata na PFRON za miesiąc czerwiec byłaby niższa o 1.700 zł.

Zgodnie z przepisem art. 2a ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (tekst jednolity z 2011 r., Dz. U. nr 127, poz. 721 ze zm.), osobę niepełnosprawną wlicza się do stanu zatrudnienia osób niepełnosprawnych począwszy od dnia przedstawienia pracodawcy orzeczenia potwierdzającego niepełnosprawność.

W trakcie kontroli RIO w Łodzi inspektor ds. płac i ubezpieczeń przedłożyła korekty deklaracji DEK-I-a, z datą sporządzenia 19 września 2016 roku.

5. Ustalono, na podstawie karty wynagrodzeń pracownika kod: DUD01, że za miesiące marzec, kwiecień i maj 2015 roku miał on naliczone wynagrodzenie zasadnicze w wysokości 2.800,00 zł. Zgodnie z listami płac za powyższe miesiące pracownikowi naliczano pensję od podstawy wynagrodzenia zasadniczego 2.800 zł (plus 20% stażowego w wysokości 560,00 zł). Jednak z przedłożonego kontrolującym porozumienia zmieniającego warunki pracy i płacy z dnia 5 grudnia 2014 roku podpisanego przez pracodawcę i pracownika wynikało, że od dnia 1 stycznia 2015 roku przyznano pracownikowi wynagrodzenie zasadnicze w wysokości 3.000,00 zł. Natomiast na podstawie wypowiedzenia warunków umowy o pracę zmieniającego warunki pracy i płacy z dnia 27 lutego 2015 roku, pracownikowi po upływie okresu wypowiedzenia tj. od dnia 1 czerwca 2015 roku określono wynagrodzenie zasadnicze brutto w wysokości 2.600,00 zł. Zatem w okresie marzec – maj 2015 roku pracownik winien mieć naliczane wynagrodzenie od kwoty zasadniczej 3.000,00 zł plus 20% stażowego w wysokości 600 zł. Zaniżono wynagrodzenie o 240,00 zł brutto miesięczne (za trzy miesiące kwota zniżenia wynosi 720 zł brutto). Magdalena Gmyrek inspektor ds. płac i ubezpieczeń w trakcie kontroli RIO w Łodzi przedłożyła listę płac wyrównującą wynagrodzenie (wyrównanie 720,00 zł brutto, do wypłaty 501,37 zł, przelewu wynagrodzenia dokonano w dniu 27 września 2016 roku).

6. W wyniku kontroli prawidłowości obliczenia wymiaru niewykorzystanego urlopu wypoczynkowego na potrzeby wypłaty ekwiwalentu za niewykorzystany urlop wypoczynkowy (szczegółowe ustalenia w protokole kontroli), stwierdzono że nie stosowano przepisów ustawy z dnia 26 czerwca 1974 roku Kodeks pracy (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 1502 ze zm.), zgodnie z którymi - w roku kalendarzowym, w którym ustaje stosunek pracy z pracownikiem uprawnionym do kolejnego urlopu, pracownikowi przysługuje urlop u dotychczasowego pracodawcy - w wymiarze proporcjonalnym do okresu przepracowanego u tego pracodawcy w roku ustania stosunku pracy, chyba że przed ustaniem tego stosunku pracownik wykorzystał urlop w przysługującym mu lub w wyższym wymiarze, (art. 155¹ § 1 pkt 1). Przy ustalaniu wymiaru urlopu na podstawie art. 155¹ i 155² kalendarzowy miesiąc pracy odpowiada 1/12 wymiaru urlopu przysługującego pracownikowi zgodnie z art. 154 § 1 i 2. Niepełny kalendarzowy miesiąc pracy zaokrągla się w górę do pełnego miesiąca. Jeżeli ustanie stosunku pracy u dotychczasowego pracodawcy i nawiązanie takiego stosunku u kolejnego pracodawcy następuje w tym samym miesiącu kalendarzowym, zaokrąglenia do pełnego miesiąca dokonuje dotychczasowy pracodawca (art. 155^{2a}). Przy ustalaniu wymiaru urlopu na podstawie art. 155¹ i 155² niepełny dzień urlopu zaokrągla się w górę do pełnego dnia (art. 155³ § 1).

W zakresie wydatków majątkowych i zamówień publicznych

W odniesieniu do realizacji zadania inwestycyjnego pn. Rozbudowa gminnego systemu wodociągowego Gminy Pątnów - etap II – rozbudowa SUW w Pątnowie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Jako zabezpieczenie należytego wykonania umowy nr ZP GK.271.7011.1.2013, zawartej w dniu 6 grudnia 2013 roku między Gminą Pątnów a firmą HYDRO – PARTNER Sp z o.o., na wykonanie zadania inwestycyjnego pn. „Rozbudowa gminnego systemu wodociągowego Gminy Pątnów – etap II – rozbudowa SUW w Pątnowie”, wykonawca wniósł gwarancję ubezpieczeniową z dnia 5 grudnia 2013 roku na kwotę 231.796,58 zł, wystawioną przez Towarzystwo Ubezpieczeń Euler Hermes S.A. z siedzibą w Warszawie. Zgodnie z warunkami ww. gwarancji, jej celem było zabezpieczenie roszczeń odszkodowawczych powstałych z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania prac objętych umową lub z tytułu nieusunięcia lub niewłaściwego usunięcia wad fizycznych i/lub usterek powstałych w przedmiocie umowy po odbiorze końcowym w ramach udzielonej gwarancji jakości lub rękojmi za wady. Przedmiotowa gwarancja obowiązywała:
 - od dnia 5 grudnia 2013 roku do dnia 30 maja 2014 roku włącznie z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania prac objętych umową,
 - od dnia 31 maja 2014 roku do dnia 30 maja 2017 roku włącznie z tytułu nieusunięcia lub niewłaściwego usunięcia wad fizycznych i/lub usterek powstałych w przedmiocie umowy w ramach udzielonej gwarancji jakości lub rękojmi.

Zgodnie z warunkami ww. umowy wykonawca udzielił zamawiającemu 62 miesięcy gwarancji i 3 lata rękojmi na roboty objęte niniejszą umową. Mając na względzie powyższe, stwierdzono, że przedmiotowa gwarancja nie zabezpieczała ww. inwestycji na okres wskazany ww. umowie, tj. 62 miesięcy.

2. W kosztach przedmiotowej inwestycji nie ujęto kwoty 1.230,00 zł – za wykonanie opinii analizy kosztorysów ofertowych przez Firmę KAWKO PROJEKT oraz kwoty 950,00 zł z tytułu umowy zlecenia dotyczącej konsultacji w kwestii prowadzonego postępowania przetargowego. Koszty inwestycji zaniżono łącznie o kwotę 2.180,00 zł. Tym samym wartość przedmiotowej inwestycji przyjęta do ewidencji została zaniżona o wyżej wskazaną kwotę. Brak zapisu księgowego na wyżej wymienioną kwotę na koncie 080 stanowił 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 przedmiotowego konta, zawartym w wymienionym rozporządzeniu, konto to służy do ewidencji kosztów inwestycji rozpoczętych oraz rozliczenia kosztów inwestycji na uzyskane efekty.
3. W ramach realizacji zadania podstawowego określonego w umowie z dnia 6 grudnia 2013 roku, polegającego na rozbudowie gminnego systemu wodociągowego Gminy Pątnów – etap II – rozbudowa SUW w Pątnowie, z wynagrodzeniem wykonawcy w kwocie 2.317.965,81 zł brutto, 1.884.525,05 zł netto i ostatecznym terminem wykonania do dnia 30 czerwca 2014 roku, wykonano roboty dodatkowe o łącznej wartości 121.948,00 zł netto, tj. 28.864,11 euro, przy średnim kursie złotego w stosunku do euro – 4,2249 zł. Przedmiotowe roboty wykonano na podstawie następujących umów:
 - umowy nr GK.271.7011.1.2014 zawartej w dniu 13 stycznia 2014 roku między Gminą Pątnów, a HYDRO – PARTNER sp. z o.o. z siedzibą w Lesznie w związku z realizacją robót dodatkowych na zadaniu pn. „Rozbudowa gminnego systemu wodociągowego Gminy Pątnów – etap II – rozbudowa SUW w Pątnowie”. Zakres rzeczowy robót obejmował: wymianę odźwierni DN2000 i renowację konstrukcji kontenera SUW;
 - umowy nr GK.271.7011.2.2014 zawartej w dniu 7 marca 2014 roku między Gminą Pątnów a HYDRO – PARTNER sp. z o.o. z siedzibą w Lesznie na wykonanie robót dodatkowych na zadaniu pn. „Rozbudowa gminnego systemu wodociągowego Gminy Pątnów – etap II – rozbudowa SUW w Pątnowie”. Zakres rzeczowy robót obejmował: wymianę urządzeń napowietrzających DN800 – 2 szt., obróbki blacharskie SUW wraz z wymianą 2 szt. drzwi zewnętrznych, wymianę kloszy z lampami – 8 szt, wymianę podestów kratowych w SUW;
 - umowy nr GK.271.7011.3.2014 zawartej w dniu 4 kwietnia 2014 roku między Gminą Pątnów a HYDRO – PARTNER sp. z o.o. z siedzibą w Lesznie

na wykonanie kolejnych robót dodatkowych na zadaniu pn. „Rozbudowa gminnego systemu wodociągowego Gminy Pątnów – etap II – rozbudowa SUW w Pątnowie”. Zakres rzeczowy robót obejmował wymianę odżelazacza DN2000.

Ustalono, iż w wyżej opisanej sytuacji nastąpiło udzielenie zamówień dodatkowych poprzez rozszerzenie zakresu dotychczas realizowanego zamówienia podstawowego. Zamawiający powinien zastosować przepisy art. 67 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 2164 ze zm.). Zgodnie z treścią ww. przepisu prawa, zamawiający mógł udzielić zamówienia z wolnej ręki w przypadku udzielania dotychczasowemu wykonawcy usług lub robót budowlanych zamówień dodatkowych, nieobjętych zamówieniem podstawowym i nieprzekraczających łącznie 50% wartości realizowanego zamówienia, niezbędnych do jego prawidłowego wykonania, których wykonanie stało się konieczne na skutek sytuacji niemożliwej wcześniej do przewidzenia, jeżeli:

- a) z przyczyn technicznych lub gospodarczych oddzielenie zamówienia dodatkowego od zamówienia podstawowego wymagałoby poniesienia niewspółmiernie wysokich kosztów lub
- b) wykonanie zamówienia podstawowego jest uzależnione od wykonania zamówienia dodatkowego.

Mając na względzie powyższe, pojawienie się w toku wykonywania zamówienia podstawowego ww. dodatkowych robót budowlanych, spełniających przesłanki określone w art. 67 ust. 1 pkt 5 ustawy Prawo zamówień publicznych i których wartość przekraczała wyrażoną w złotych równowartość kwoty 14.000 euro wymagało ze strony zamawiającego zastosowania procedury zamówienia z wolnej ręki, którą zamawiający z przypadku realizacji wskazanych robót budowlanych pominął.

Odpowiedzialność za powyższe uchybienia i nieprawidłowości ponoszą Wójt Gminy, Skarbnik Gminy oraz pracownicy rzeczowo właściwi w zakresie szczegółowo wskazanym w protokole kontroli.

II.

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

1. Zapewnić prowadzenie ewidencji analitycznej dla poszczególnych kont księgowych w sposób określony w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości.
2. Księgi rachunkowe prowadzić zgodnie z wymogami określonymi w art. 24 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości. Dokonać sprostowania w księgach rachunkowych nieprawidłowych zapisów księgowych dokonanych w latach wcześniejszych, z zachowaniem zasad rachunkowości i systematyki księgowania na poszczególnych kontach księgowych.
3. Zapewnić prawidłowe sporządzanie bilansu jednostki budżetowej, w szczególności poprzez wykazywanie danych wynikających z ewidencji księgowej we właściwych wierszach bilansu, zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości oraz 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.
4. Przestrzegać wewnętrznych unormowań zawartych w polityce rachunkowości w zakresie prowadzenia odpisów umorzeniowych oraz ewidencji analitycznej wartości niematerialnych i prawnych.
5. Przestrzegać zasady określonej w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którą - 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 oraz ujmować w księgach rachunkowych wszystkie operacje gospodarcze i finansowe, stosownie do wymogu wynikającego z art. 20 ust. 1 powołanej ustawy, zgodnie z którym - do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.
6. Zapewnić prowadzenie ewidencji księgowej na koncie 201 - rozrachunki z obiorcami i dostawcami, w sposób umożliwiający ustalenie kwot ewentualnych zobowiązań wymagalnych do celów sprawozdawczych.
7. Dokonać analizy salda konta 240 pod kątem realności i prawidłowości występowania poszczególnych zobowiązań.
8. Podjąć czynności w celu określenia wartości gruntów, dotychczas niewycenionych i wprowadzić ich wartości do ewidencji środków trwałych.
9. Wyjaśnić rozbieżności dotyczące gruntów i budynków między ewidencją księgową a Informacją o stanie mienia komunalnego.
10. Zapewnić przygotowanie i przeprowadzenie inwentaryzacji obejmującej wszystkie składniki majątku zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości i unormowaniami wewnętrznymi, ze szczególnym uwzględnieniem wymogów w zakresie stosowania metod właściwych do zinwentaryzowania poszczególnych aktywów i pasywów.

11. Zapewnić należyte udokumentowanie i powiązanie z zapisami ksiąg rachunkowych wyników inwentaryzacji, stosownie do art. 27 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości.
12. Zapewnić prawidłowe wykazywanie w sprawozdaniach Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych oraz w sprawozdaniach Rb-PDP - z wykonania dochodów podatkowych, danych o skutkach finansowych wynikających z udzielonych ulg wprowadzonych przez Radę Gminy oraz skutkach wynikających z decyzji wydanych przez organ podatkowy - na podstawie ustawy – Ordynacja Podatkowa, zgodnie z przepisami Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej.
13. Sporządzić korekty sprawozdań: Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych i Rb-PDP - z wykonania dochodów podatkowych za 2015 rok, w związku nieprawidłowym wykazaniem danych dotyczących skutków finansowych udzielonych ulg przez Radę Gminy oraz skutków finansowych wynikających z decyzji organu podatkowego na podstawie ustawy Ordynacja Podatkowa. Poprawione sprawozdania przekazać do RIO w Łodzi wskazując przyczyny korekty.
14. Mając na względzie unormowania prawne zawarte w art. 281 § 1 i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa zapewnić przeprowadzanie u podatników kontroli podatkowych w celu sprawdzenia poprawności wykazywania w składanych przez nich deklaracjach podatkowych podstaw opodatkowania.
15. Wydając decyzje w sprawach zastosowania ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych zapewnić przestrzeganie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, w szczególności w zakresie wskazanym w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.
16. W zakresie udzielania ulg w zapłacie należności o charakterze cywilnoprawnym przestrzegać unormowań wynikających z uchwały organu stanowiącego podjętej na podstawie upoważnienia wynikającego z art. 59 ust.2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych.
17. Egzekwować odsetki od nieterminowo wpłacanych należności cywilnoprawnych na rzecz Gminy.
18. Zapewnić zachowanie procedury oddania nieruchomości w dzierżawę, w zakresie obowiązku sporządzenia i podania do publicznej wiadomości wykazu nieruchomości przeznaczonych oddania w najem lub dzierżawę, stosownie do art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami.
19. Stosować obowiązujące akty prawa miejscowego w zakresie szczegółowych zasad, sposobu i trybu umarzania, odraczania lub rozkładania na raty należności pieniężnych mających charakter cywilnoprawny.

20. W zakresie udzielania w 2016 roku dotacji na rzecz innych form wychowania przedszkolnego przestrzegać przepisów ustawy z dnia 7 września 1991 roku o systemie oświaty, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego dotyczące: 1) wyodrębniania wszystkich wydatków bieżących dotyczących przedszkoli publicznych funkcjonujących w ramach zespołu szkół, 2) przyjmowania liczby uczniów uczęszczających tylko do przedszkoli publicznych prowadzonych przez Gminę - przy ustalaniu kwoty dotacji dla innych form wychowania przedszkolnego, 3) pomniejszenia kwoty wydatków bieżących o opłatę za korzystanie z wychowania przedszkolnego wraz z opłatą za wyżywienie.
21. Zapewnić kontrasygnowanie umów mogących spowodować powstanie zobowiązań pieniężnych przez Skarbnika Gminy lub przez osobę przez niego upoważnioną, stosownie do wymogu określonego w art. 46 ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym.
22. Zapewnić przestrzeganie terminów regulowania zobowiązań w celu wypełnienia normy zawartej w art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych.
23. Zapewnić właściwe obliczanie należnych miesięcznych wpłat na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, zgodnie z art. 21 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, z uwzględnieniem przepisu art. 2a ust. 1 tej ustawy.
24. Przy obliczaniu wymiaru niewykorzystanego urlopu wypoczynkowego na potrzeb wypłaty ekwiwalentu za niewykorzystany urlop wypoczynkowy
25. Zapewnić analizowanie terminów obowiązywania składanych przez wykonawców gwarancji zabezpieczających należyte wykonanie warunków umowy z wymaganym okresem gwarancji określonym w umowie.
26. Zapewnić prawidłowe ewidencjonowanie kosztów realizowanych inwestycji, 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.

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 nie 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
Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Rady Gminy
aa.