

Łódź, dnia 17 kwietnia 2018 roku

Pan
Sławomir Chojnowski
Wójt Gminy Kleszczów

WK-602/13/2018

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, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi przeprowadziła kompleksową kontrolę gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Urzędzie Gminy w Kleszczowie¹. Kontrolą objęto wybrane zagadnienia z 2016 i 2017 roku oraz lat wcześniejszych, dotyczące przede wszystkim: kontroli wewnętrznej; prowadzenia rachunkowości; sporządzania sprawozdań finansowych; gospodarki kasowej; realizacji dochodów z podatków i opłat lokalnych; realizacji dochodów z majątku; udzielania dotacji podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych; wydatków osobowych; udzielania zamówień publicznych; wydatków inwestycyjnych oraz ewidencji i inwentaryzacji majątku. Stwierdzone w wyniku czynności kontrolnych nieprawidłowości i uchybienia wynikały z nieprzestrzegania przepisów, ich wadliwej interpretacji lub niedostatecznego nadzoru ze strony kierownictwa. Wykazane uchybienia i nieprawidłowości dotyczyły, w szczególności:

I.

W zakresie ewidencji księgowej i sprawozdawczości

1. Nie objęto ewidencją księgową wyciągów bankowych dotyczących operacji finansowych na rachunkach bankowych prowadzonych przez bank w zakresie dochodów z tytułu pobieranych czynszów, opłat za gospodarowanie odpadami i podatków. Do przedmiotowych rachunków bank prowadził techniczne rachunki bankowe dla każdego podatnika/najemcy. Wpłaty poszczególnych osób uwidocznione były w wyciągach bankowych. Nie

¹ Czynności kontrolne przeprowadzone zostały w dniach 7 września – 24 listopada 2017 roku. Protokół podpisany został w dniu 22 lutego 2018 roku.

prowadzono do przedmiotowych rachunków bankowych wyodrębnionych kont księgowych a wyciągi bankowe do tych rachunków bankowych nie były ewidencjonowane w urządzeniach księgowych jednostki. Kwotę dziennego salda odprowadzano z przedmiotowych rachunków bankowych na rachunek bankowy wydatków Urzędu Gminy, który funkcjonował jako rachunek podstawowy, na który wpływały środki z organu na pokrycie wydatków jednostki. Zgodnie z treścią art. 20 ust.1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.) - 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 księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej. Operacje dotyczące wpłat podatków i opłat zostały pominięte w syntetycznej ewidencji księgowej. Natomiast zaewidencjonowano operacje polegającą na przelewie środków stanowiących saldo rachunku dochodów z poszczególnych tytułów wskazanych wyżej.

2. Zakup obligacji skarbowych ewidencjonowano w analogiczny sposób jak założenie lokaty terminowej, na kontach Wn133-2 – Rachunek budżetu lokaty/Ma 133-1 – Rachunek budżetu. Konto 133-2 prowadzono w podziale na poszczególne banki, w których lokowano środki budżetu w postaci lokat lub obligacji skarbowych. W konsekwencji jednostka wykazywała obligacje skarbowe w bilansie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego w pozycji I.1 Środki pieniężne. Powyższy sposób ewidencji naruszał zasady ewidencji określone w przepisach 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 (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 760), z których wynikało, że saldo Wn konta 133 oznacza stan środków pieniężnych na rachunku budżetu. Analogiczne zasady wynikają z obecnie obowiązującego rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. 2017 r., poz. 1911). Obligacja skarbową, zgodnie z treścią art. 100 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 2077 ze zm.), jest papierem wartościowym oferowanym do sprzedaży w kraju lub za granicą, oprocentowanym w postaci dyskonta lub odsetek, która sprzedawana jest na rynku pierwotnym z dyskontem albo według wartości nominalnej lub powyżej wartości nominalnej i wykupywana po upływie okresu, na jaki została wyemitowana. Zgodnie z art. 96 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, obligacje skarbowe są skarbowymi papierami wartościowymi o pierwotnym terminie wykupu dłuższym niż rok. Stosownie do § 7 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów

z dnia 12 grudnia 2001 roku w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 277), obligacje zaliczane są do pożyczek udzielonych i należności własnych.

W konsekwencji, w ewidencji organu (budżetu) nabyte obligacje skarbowe powinny być ujmowane na koncie 250 – Należności finansowe, które służy do ewidencji należności zaliczanych do należności finansowych, a w szczególności z tytułu udzielonych pożyczek. Na stronie Wn konta 250 ujmuje się powstanie i zwiększenie należności finansowych, a na stronie Ma – ich zmniejszenie. W bilansie, należności z tytułu nabycia obligacji skarbowych powinny zostać wykazane w pozycji II.1 Należności finansowe, w rozbiciu na należności krótkoterminowe II.1.1 i długoterminowe II.1.2 – w zależności od okresu pozostałego do ich wykupu od dnia bilansowego.

Przyjęcie przez Gminę Kleszczów sposobu ewidencji obligacji analogicznie jak ewidencji lokat terminowych powodowało, że bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego nie przedstawiał sytuacji finansowej i majątkowej Gminy w sposób jasny i rzetelny, co naruszało zasady wynikające z art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 24 ust.2 ustawy o rachunkowości. Z przywołanych przepisów wynika, że jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy a zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Gmina Kleszczów prowadząc ewidencją obligacji na koncie 133 – Rachunek budżetu, przedstawiła mylny obraz w zakresie posiadania środków pieniężnych na rachunkach bankowych, w sytuacji ich przeznaczenia (wydatkowania) na zakup papierów wartościowych w formie obligacji skarbowych. Według stanu na dzień 31 grudnia 2016 roku Gmina Kleszczów posiadała obligacje skarbowe zakupione za kwotę 366.026.563,73 zł.

3. Ustalono, że jednostka nieprawidłowo planowała w budżecie i prezentowała w sprawozdawczości budżetowej przychody i rozchody dotyczące danego roku budżetowego. Środki pieniężne przeznaczone na lokaty terminowe, jak i na zakup obligacji skarbowych planowano w budżecie w rozchodach. W sprawozdaniach Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego, sporządzonych za poszczególne kwartały roku, nie wykazywano przychodów i rozchodów z tytułu lokat założonych i rozwiązanych w różnych okresach sprawozdawczych. Po stronie wykonania w sprawozdaniu Rb-NDS za poszczególne kwartały, w pozycji rozchodów - D24. Inne cele – wykazywano kwotę odpowiadającą wartości posiadanych obligacji i lokat terminowych (bez lokat typu overnight) na koniec danego okresu sprawozdawczego, co odpowiadało saldu konta 133-2 – Rachunek budżetu – lokaty - wg stanu na koniec poszczególnych kwartałów, z wyłączeniem salda konta 133-2-1, na którym ewidencjonowano lokaty

overnight. Przedstawiony sposób planowania w budżecie i prezentowania w sprawozdawczości budżetowej przychodów i rozchodów był niezgodny z obowiązującymi przepisami prawa.

Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki a podstawą gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego w danym roku budżetowym jest uchwała budżetowa (art. 211 ustawy o finansach publicznych). Elementy obligatoryjne uchwały budżetowej wskazane zostały w art. 212 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, do których zaliczono między innymi łączną kwotę planowanych przychodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz łączną kwotę planowanych rozchodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Także wieloletnia prognoza finansowa określa dla każdego roku objętego prognozą przychody i rozchody budżetu jednostki samorządu terytorialnego (art. 226 ust.1 pkt 5 ustawy o finansach publicznych). Biorąc zatem pod uwagę wyżej wskazane przepisy, w budżecie – jako planie rocznym - należało ująć przychody, które mogły (miały) być faktycznie (kasowo) wykonane w danym roku budżetowym (w tym ze zwrotu pożyczek, jeżeli umowa pożyczki przewidywała jej zwrot w danym roku oraz z tytułu wykupu obligacji przez emitenta – Skarb Państwa, jeżeli w danym roku przypadał termin ich wykupu) oraz rozchody, które w danym roku mogły (miały) zostać wykonane (w tym z tytułu udzielonych pożyczek długoterminowych i zakupionych obligacji skarbowych).

Ponadto stwierdzono, że Gmina Kleszczów nieprawidłowo ustalała kwotę nadwyżki z lat ubiegłych, którą przeznaczala na finansowanie rozchodów danego roku budżetowego. Nieprawidłowość opisano niżej na przykładzie budżetu roku 2016, jednak analogicznie ustalano kwotę nadwyżki z lat ubiegłych finansującą budżet roku 2017, jak i budżety w latach wcześniejszych. Do planu budżetu 2016 roku wprowadzono kwotę 517.773.066,96 zł z tytułu nadwyżki z lat ubiegłych, która stanowiła saldo konta 960 według stanu na dzień 31 marca 2016 roku. Skumulowany wynik budżetu (saldo konta 960) w przypadku Gminy Kleszczów mógłby stanowić kwotę nadwyżki z lat ubiegłych jedynie w sytuacji braku posiadania należności długoterminowych, między innymi, z tytułu zakupu obligacji skarbowych, ale również z tytułu udzielonej pożyczki długoterminowej. Obydwa rodzaje należności cechuje ograniczona możliwość przekształcenia ich w pieniądź gotówkowy potrzebny na przykład do finansowania bieżącej działalności. Jednostka samorządu terytorialnego udzielając pożyczki długoterminowej czy kupując obligacje skarbowe traci na okres objęty umową możliwość swobodnego dysponowania środkami pieniężnymi przekazaną do dyspozycji innemu podmiotowi (środki pieniężne przekształcone w należności finansowe nie mają już charakteru środków pieniężnych pozostających do dyspozycji jednostki).

Zgodnie z art. 48 ust. 1 ustawy o finansach publicznych - jednostki sektora finansów publicznych, o których mowa w art. 9 pkt 2, 8 i 11, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, dla których podmiotem tworzącym jest

jednostka samorządu terytorialnego, samorządowe instytucje kultury oraz samorządowe osoby prawne, o których mowa w art. 9 pkt 14, z wyłączeniem wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, mogą dokonywać lokat wolnych środków, z wyjątkiem środków pochodzących z dotacji z budżetu: w skarbowych papierach wartościowych; w obligacjach emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego; na rachunkach bankowych w bankach mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; w formie depozytu u Ministra Finansów. Wolne środki w rozumieniu wyżej zacytowanego przepisu należy interpretować jako środki pozostające w dyspozycji jednostki sektora finansów publicznych, którymi jednostka może dysponować i które znajdują się na jej rachunkach bankowych. Środki pieniężne planowane na zakup obligacji nie znajdowały się na rachunku bankowym gminy (organu), w zamian Gmina dysponowała papierami wartościowymi – obligacjami – opiewającymi na konkretną wartość do dyspozycji w przyszłości - od daty ich wykupu.

Gmina Kleszczów nieprawidłowo przedstawiała również stan faktyczny w sprawozdaniach Rb-NDS w kolumnie – Wykonanie. Sposób prezentacji informacji o wykonaniu budżetu danego roku w sprawozdaniu Rb-NDS został wskazany w załączniku nr 39 – Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 1015 ze zm.)². Z postanowień Instrukcji wynikało, że przychody i rozchody jednostki samorządu terytorialnego po stronie wykonania powinny być wykazywane, za wyjątkiem nadwyżki z lat ubiegłych i wolnych środków, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z wykonanymi ich wielkościami wynikającymi z urzędzeń księgowych za dany okres sprawozdawczy. Nadwyżkę z lat ubiegłych wykazuje się natomiast w wysokości środków osiągniętych za lata ubiegłe, również kwotę uruchomioną na pokrycie deficytu. Zauważyć należy, że wartość nadwyżki z lat ubiegłych nie została w przedmiotowej Instrukcji odniesiona do urzędzeń księgowych, co jednoznacznie wskazuje, iż nie można uznać, że zawsze stanowi ona skumulowany wynik budżetu wynikający z salda konta 960. Przedmiotowe konto służy do kumulowania wyników budżetu (wykonane dochody minus wykonane wydatki) i operacji niekasowych wpływających na wynik, co nie musi odzwierciedlać stanu gotówki, którą jednostka faktycznie dysponuje. Powyższe potwierdza sytuacja Gminy Kleszczów. Udzielając pożyczki długoterminowej czy nabywając obligacje Gmina pomniejszyła stan posiadania środków pieniężnych o wartość tych operacji finansowych. Sprawozdanie Rb-NDS, w kolumnie – Wykonanie, powinno odzwierciedlać sytuację finansową budżetu danego roku za poszczególne kwartały, w tym przychody z tytułu wykupu obligacji w danym okresie sprawozdawczym i rozchody z tytułu zakupionych w danym okresie sprawozdawczym obligacji. Biorąc pod uwagę powyższe wnioski uznać należy, że Gmina Kleszczów sporządzała sprawozdanie Rb-NDS

² Obowiązujące do dnia 31 grudnia 2017 roku.

o nadwyżce/deficycie, z naruszeniem zasad jego sporządzania wynikających z Instrukcji sporządzania sprawozdania, zawartej w załączniku nr 39 do ww. rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

4. Na podstawie analizy planu kont dla Urzędu Gminy stwierdzono, że jednostka przyjęła do stosowania konto syntetyczne 021 – wartości niematerialne i prawne umarżane jednorazowo. Wskazane konto nie zostało przewidziane 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 § 15 ww. rozporządzenia, przy ustalaniu zakładowego planu kont, należało kierować się m.in. następującymi zasadami: 1) konta wskazane w planach kont należało traktować jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce lub placówce albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce (oznacza to, że nie przewidziano możliwości tworzenia kont innych niż określone); 2) konta wskazane w planach kont ujętych w załącznikach do rozporządzenia mogły być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych (co oznacza możliwość podziału poszczególnych kont syntetycznych na dwa lub więcej kont syntetycznych (np. 020-1, 020-2). Wskazać ponadto należy, iż jedynie w przypadku planu kont dla budżetu państwa przewidziano możliwość uzupełnienia planu o dodatkowe konta - § 15 ust. 3 wskazanego rozporządzenia.
5. Na podstawie analizy wyciągów bankowych do rachunku organu nr 245 z dnia 20 grudnia 2016 roku, nr 254 z dnia 31 grudnia 2016 roku oraz wyciągu bankowego nr 1 z dnia 2 stycznia 2017 roku, poleceń przelewów załączonych do wskazanych wyciągów oraz zapisów w ewidencji księgowej organu (wydruku dziennika z dnia 2 stycznia 2017 roku) i wydruku obrotów konta 139 – Inne rachunki bankowe - za rok 2016, stwierdzono, że dokonywano codziennych przelewów środków zgromadzonych na rachunku bankowym depozytów (saldo Wn konta 139-1) na rachunek organu w celu założenia lokaty overnight ze skumulowanych na rachunku organu środków pieniężnych. Następnego dnia przekięgowana kwota (saldo dnia) przekazywana była z powrotem na konto 139-1 z rachunku budżetu. Powyższe w konsekwencji powodowało brak salda na koncie 139-1 w ciągu roku. Saldo na rachunku bankowym dla którego prowadzono konto księgowe 139-1 pojawiało się jedynie na koniec danego roku – 31 grudnia, co naruszało zasady ewidencji na koncie 139, wynikające z 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, z których wynikało, że konto 139 – Inne rachunki bankowe, może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych znajdujących się na innych rachunkach bankowych.

6. W jednostce kontrolowanej prowadzono wspólne rachunki bankowe dla lokat (konto 133) i środków pieniężnych wydzielonych na innych rachunkach bankowych niż rachunki bieżące, w tym na rachunkach pomocniczych i rachunkach specjalnego przeznaczenia (konto 139), co nie znajdowało uzasadnienia w przepisach. Konto 139 służy do ewidencji operacji dotyczących środków pieniężnych wydzielonych na innych rachunkach bankowych niż rachunki bieżące, w tym na rachunkach pomocniczych i rachunkach specjalnego przeznaczenia i prowadzone powinno być w urządzeniach księgowych jednostki (Urzędu Gminy). Sposób prowadzenia ewidencji operacji finansowych na wskazanych kontach, jak i treść przedstawionych inspektorom kontroli umów w sprawie prowadzenia przedmiotowych rachunków bankowych, wskazywały, iż Gmina Kleszczów na wskazanych rachunkach bankowych lokuje środki pieniężne, które ewidencjonuje na koncie 133 z odpowiednim symbolem i na koncie 139 -2, co świadczyło o nieprawidłowej ewidencji prowadzonej na koncie 139, stanowiąc naruszenie zasad wynikających z 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 przepisami rozporządzenia, lokaty dokonywane ze środków rachunku budżetu ujmują się na koncie 133. W związku z wątpliwościami co do prawidłowości prowadzenia ewidencji na koncie 139-2 stwierdzić należy, że ustalenia wymaga źródło powstania salda na wskazanym koncie i rozważenia prawidłowości ujęcia tam środków pieniężnych, mając na uwadze opisane wyżej zasady dotyczące lokowania środków pieniężnych budżetu. Co do zasady na koncie 139 jednostki przechowują środki z takich tytułów jak wadia, zabezpieczenia należytego wykonania umów, które w konsekwencji w wyniku rozstrzygniętych postępowań są odprowadzane na rachunek dochodów lub zwracane osobom do których należą. Rachunki na których są przechowywane przedmiotowe środki pieniężne są prowadzone przez bank wykonujący obsługę bankową gminy w ramach zawartej umowy, co wynika z art. 264 ust.3 ustawy o finansach publicznych.
7. Stwierdzono przypadki, w których faktury nie zostały oznaczone datą wpływu do kancelarii ogólnej i nie posiadały numeru pozycji dziennika korespondencyjnego. Zgodnie z zasadami ustalonymi w Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych w Urzędzie Gminy Kleszczów, dokumenty księgowe takie jak faktury VAT, rachunki i inne dowody dotyczące zakupu wpływające do jednostki na stanowisko rozliczenia podatku VAT powinny na wstępie zostać oznakowane datą ich wpływu a następnie zostać przekazane do Referatu Budżetu i Finansów, w celu ich ewidencji na koncie technicznym. Następnie powinny zostać przekazane do właściwych komórek merytorycznych lub stanowisk pracy w jednostce. Faktury zawierały datę

odbioru i podpis Inspektora do spraw obsługi VAT. Powyższe było niezgodne z zasadami wynikającymi z postanowień zawartych w załączniku nr 1 do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 roku w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz. U. z 2011 r., nr 14, poz. 67), a w szczególności z zasadami zawartymi w § 40, 41 i 49 załącznika nr 1, w których wskazano gdzie przesyłki powinny wpływać, na czym polega rejestrowanie przesyłek wpływających i jakich czynności dokonuje punkt kancelaryjny po zarejestrowaniu przesyłki.

8. Zrealizowane dochody budżetu Gminy Kleszczów w 2016 roku ujmowano półrocznie w urządzeniach księgowych Urzędu, na podstawie dowodów PK, w następujący sposób: Wn221/Ma720, Wn130/Ma221, Wn800/Ma130, co stanowiło naruszenie zasad ewidencji wynikających z § 7 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Stosownie do ww. przepisu, do przychodów urzędu jednostki samorządu terytorialnego zalicza się dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego nieujęte w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych.

Należy podkreślić, że z wyżej przytoczonego przepisu nie wynikało, że dochody budżetu nieujęte w planach innych gminnych jednostek budżetowych są dochodami urzędu gminy, ale że dochody te są przychodami urzędu. Rozwiązanie to wykluczało ujmowanie tych dochodów na koncie 130. Na koncie 221 w urzędzie gminy jako jednostce budżetowej nie należało dokonywać żadnych przypisów należności z tytułu dochodów ustawowo realizowanych w budżecie gminy, ponieważ prowadzić to mogło do dublowania należności z tego samego tytułu. Sumując, należy stwierdzić, że wykonując obowiązek zawarty w § 7 wskazanego rozporządzenia należało ograniczyć się jedynie do dokonania w księgach rachunkowych urzędu jednego księgowania zapisem Wn 800 – Fundusz jednostki i Ma 720 – Przychody z tytułu dochodów budżetowych, w kwocie będącej sumą dochodów budżetu ujętych w danym kwartale na koncie 901 (dochody budżetu nieujęte w planach finansowych innych gminnych jednostek budżetowych). W końcu roku saldo konta 720 przeniesione winno być na kont 860 – Wynik finansowy. Ponadto zauważyć należy, że zgodnie z opisem do konta 130, zawartym w załączniku nr 3 do wyżej cytowanego rozporządzenia, zapisy na koncie 130 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym powinna zachodzić pełna zgodność zapisów między jednostką a bankiem, co wykluczało ewidencję na podstawie dowodu PK. W odniesieniu do konta 130 obowiązywało zachowanie zasady czystości obrotów, co oznaczało, że do błędnych zapisów, zwrotów nadpłat, korekt wprowadza się dodatkowo techniczny zapis ujemny. Od dnia 1 stycznia 2018 roku obowiązuje rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych,

samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, które nie wprowadziło w przedmiotowym zakresie zmian.

9. W objętych kontrolą sprawozdaniach Rb-27S – z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego, sporządzonych:
- na dzień 31 grudnia 2016 roku, w rozdziale 75615 §0310 (podatek od nieruchomości od osób prawnych), w kolumnie 12 – Skutki obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy, nieprawidłowo wykazano kwotę 11.685.750,69 zł, zamiast kwoty 11.686.123,81 zł (za mało o 626,88 zł),
 - na dzień 30 września 2017 roku, w rozdziale 75615 § 0310 (podatek od nieruchomości od osób prawnych), w kolumnie 12 – Skutki obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy, nieprawidłowo wykazano kwotę 8.657.804,22 zł zamiast kwoty 8.658.753,09 zł (za mało o 948,87 zł), a w kolumnie 13 - Skutki udzielonych ulg i zwolnień obliczone za okres sprawozdawczy, wykazano kwotę 58.775,07 zł zamiast kwoty 58.848,05 zł (za mało o 72,98 zł). Powyższe nieprawidłowości wynikały z błędnego zakwalifikowania lokali mieszkalnych i garaży stanowiących własność Gminy Kleszczów, a oddanych w najem (garaże zwolnione są z podatku od nieruchomości na mocy uchwały Rady Gminy Kleszczów nr LVIII/583/06 z dnia 23 października 2006 roku) jako zwolnionych ustawowo z podatku od nieruchomości, co spowodowało nieprawidłowe sporządzenie sprawozdania Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego, w opisanym powyżej zakresie.

Stanowiło to naruszenie § 3 ust. 1 pkt 9 i 10 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. Z treści wskazanych przepisów wynikało, że sprawozdanie jednostkowe z wykonania planu dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego, należało sporządzić na podstawie danych księgowości podatkowej w sposób następujący: w kolumnie „Skutki obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy” należało wykazać kwoty stanowiące różnicę pomiędzy dochodami, jakie gmina lub miasto na prawach powiatu mogłaby uzyskać, stosując górne stawki podatkowe, a dochodami, jakie powinna uzyskać, stosując niższe stawki uchwalone przez radę gminy lub miasta na prawach powiatu. W przypadku zastosowania przez gminę lub miasto na prawach powiatu obniżenia górnej stawki, różnicę - pomiędzy stawką górną a przyjętą w uchwale przez radę gminy lub miasta na prawach powiatu, przemnożoną przez podstawę opodatkowania - należało wykazać w kolumnie "Skutki obniżenia górnych stawek..." sprawozdań dotyczących dochodów budżetowych narastająco od początku roku do końca okresu

sprawozdawczego, a w kolumnie „Skutki udzielonych ulg i zwolnień ...” należało ująć (bez ulg i zwolnień ustawowych) skutki finansowe wynikające ze zwolnień i ulg w podatkach i opłatach wprowadzonych przepisami uchwał rad gmin lub miast na prawach powiatu, wydanymi na podstawie ustawowych upoważnień.

W zakresie rozrachunków

Z obowiązujących uregulowań wewnętrznych obowiązujących w Urzędzie Gminy w Kleszczowie nie wynikał sposób prowadzenia ewidencji szczegółowej do konta 231 – Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń, pomimo iż prowadzona była ewidencja analityczna na imiennych kartach wynagrodzeń. Brak w obowiązujących uregulowaniach wewnętrznych opisu sposobu prowadzenia ewidencji szczegółowej do konta 231 stanowił naruszenie art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o rachunkowości, z którego wynikało, że jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, a w szczególności dotyczące sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej: zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej. Ponadto z art. 17 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości wynikało, że konta ksiąg pomocniczych prowadzi się w szczególności dla rozrachunków z pracownikami, a w szczególności jako imienną ewidencję wynagrodzeń pracowników zapewniającą uzyskanie informacji, z całego okresu zatrudnienia.

W zakresie gospodarki kasowej

1. Postanowienia Instrukcji w sprawie ewidencji i kontroli druków ścisłego zarachowania w Urzędzie Gminy w Kleszczowie, stanowiącej załącznik nr 4 do zarządzenia Wójta Gminy nr 0152/30/09 z dnia 9 września 2009 roku, były nieadekwatne do stanu faktycznego, gdyż jednostka kontrolowana nie posiadała i nie prowadziła ewidencji druków – książeczek ubezpieczeniowych, a ewidencją druków ścisłego zarachowanie objęte były zezwolenia na przejazd pojazdów nienormatywnych, które nie zostały wskazane jako druki ścisłego zarachowania. W trakcie kontroli RIO, zarządzeniem nr 120.89.2017 z dnia 7 listopada 2017 roku Wójt Gminy Kleszczów zmienił załącznik nr 4 do zarządzenia nr 0152/39/09 z dnia 9 września 2009 roku, tj. Instrukcję w sprawie ewidencji i kontroli druków ścisłego zarachowania w Urzędzie Gminy w Kleszczowie, w zakresie wskazania rodzajów obowiązujących w jednostce druków ścisłego zarachowania. Zgodnie z wprowadzoną zmianą, w Urzędzie Gminy do druków ścisłego zarachowania zalicza się: czeki gotówkowe, kasa przyjmie KP, kasa wyda KW, opłaty targowe, kwitariusze przychodowe K-103, kontokwitariusze, arkusze spisu z natury i zezwolenia na przejazd pojazdu nienormatywnego.
2. Na podstawie analizy zapisów obrotów konta 101 oraz dziennika za grudzień 2016 roku stwierdzono, że na koncie 101 brak było ewidencji wpłat dokonywanych przez podatników, najemców i osób zobowiązanych do

wnoszenia opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Powyższe nie oznaczało jednak, że nie dokonywano wpłat wskazanych dochodów w kasie. Z przedstawionych dokumentów wynikało, iż wpłaty dokonywane w kasie ujmowano w raportach kasowych, które nie były ewidencjonowane w urządzeniach księgowych. Wpłaty były uwidocznione w przekazywanych przez bank wyciągach bankowych do odpowiednich rachunków bankowych prowadzonych dla poszczególnych dochodów, jednak wyciągi te również nie były ewidencjonowane. Następnie bank dokonywał przelewu z przedmiotowych rachunków bankowych na rachunek podstawowy (wydatki) - przelew dokonywany codziennie na podstawie umowy z bankiem. W konsekwencji na podstawie wyciągu bankowego do rachunku podstawowego (wydatki) wpłata dokonywana w kasie była dekretowana 130/221 wraz z odpowiednią klasyfikacją – jako przeksięgowanie techniczne. Z kart kontowych np. podatników wynikało, iż dana wpłata dokonana została gotówką w kasie. Przedstawiony sposób ewidencji dochodów z tytułu podatków, czynszów i opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, prowadzony przez jednostkę kontrolowaną powodował w konsekwencji okresowe uzgadnianie ewidencji analitycznej prowadzonej do konta 101 z ewidencją konta 130 księgi głównej. Zgodnie z zasadami ewidencji wynikającymi z załącznika 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 101 służyło do ewidencji krajowej i zagranicznej gotówki znajdującej się w kasach jednostki. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 101 powinna umożliwić ustalenie: stanu gotówki w walucie polskiej; stanu gotówki w walucie zagranicznej, wyrażonego w walucie polskiej i obcej, z podziałem na poszczególne waluty obce; wartości gotówki powierzonej poszczególnym osobom za nią odpowiedzialnym. Zgodnie z art. 16 ustawy o rachunkowości, 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. Konta ksiąg pomocniczych prowadzi się w szczególności dla między innymi operacji gotówkowych w przypadku prowadzenia kasy (art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości). Przytoczone wyżej przepisy wykluczają prowadzenie kont analitycznych do innego konta niż konto do którego została utworzona analityka. Ponadto, w zakresie ewidencji podatkowej obowiązują zasady określone w przepisach 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), z treści których (§ 14 rozporządzenia) wynika, że na koncie 101 – Kasa, ewidencjonuje się wpływy i zwroty z tytułu podatków, dokonywane za pośrednictwem kasy. Na stronie Wn konta 101 księguje się: wpływ gotówki z tytułu podatków, w korespondencji ze stroną Ma konta 221 - Należności

z tytułu dochodów budżetowych lub ze stroną Ma konta 226 - Długoterminowe należności budżetowe. Na stronie Ma konta 101 księguje się rozchód gotówki: przekazanie środków pieniężnych na rachunek bieżący urzędu, w korespondencji ze stroną Wn konta 141 - Środki pieniężne w drodze, zwroty podatnikom nadpłat oraz ich oprocentowania, w korespondencji ze stroną Wn konta 221 - Należności z tytułu dochodów budżetowych lub ze stroną Wn konta 226 - Długoterminowe należności budżetowe, zwroty podatnikom wpłat będących kwotami nienależnymi, w korespondencji ze stroną Wn konta 221 - Należności z tytułu dochodów budżetowych lub ze stroną Wn konta 226 - Długoterminowe należności budżetowe. W sprawozdaniu Rb 27S, w kolumnie Dochody wykonane (wpływy minus zwroty), wykazuje się dochody wykonane na podstawie ewidencji analitycznej do rachunku bieżącego - subkonto dochodów oraz **do kasy jednostki** i zapłaconych kartą płatniczą, co zostało wskazane w Instrukcji sporządzania sprawozdania Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego (załącznik nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej - § 3 ust. 1 pkt 4).

Sposób ewidencji prowadzony przez jednostkę w zakresie wpłat gotówkowych do kasy Urzędu stanowił zatem naruszenie zasad ewidencji wynikających ze wskazanych wyżej przepisów.

W zakresie dochodów z tytułu podatków i opłat lokalnych

1. Obowiązująca w okresie kontroli uchwała Rady Gminy Kleszczów nr LI/502/10 z dnia 26 października 2010 roku w zakresie określenia inkasentów i wskazania obszarów ich działania, naruszała wymogi wynikające z art. 6b ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1892 ze zm.), art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 roku o podatku leśnym (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1821) oraz art. 6 ust. 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1785 ze zm.). Z treści wskazanych przepisów wynikają analogiczne reguły wskazujące, że rada gminy może zarządzić pobór podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości w drodze inkasa, określić/wyznaczyć inkasentów oraz wysokość wynagrodzenia za inkaso. W uchwale nr LI/502/10 z dnia 26 października 2010 roku Rada Gminy Kleszczów wskazała jedynie, że na inkasentów wyznaczono sołtysów sołectw Gminy Kleszczów (bez wskazania osoby i obszaru działania). Uchwała powinna wskazywać cechy indywidualizujące inkasentów w sposób na tyle precyzyjny, by nie budziło wątpliwości na kogo ten obowiązek został nałożony (uchwała RIO w Poznaniu z dnia 19 listopada 2010 r., sygn. 21/1870/10). Podobny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 11 stycznia 2008 roku (sygn. II FSK 1526/06). Sąd podkreślił, że powierzenie komuś stanowiska (funkcji) inkasenta musi być poprzedzone zgodą danego podmiotu na przyjęcie łączących się z tym obowiązków. W przypadku zmiany

na stanowisku sołtysa, obowiązki inkasenta przechodzą automatycznie na osobę przejmującą jego funkcje, co narusza zasadę uprzedniego uzyskania zgody. W uzasadnieniu wyroku wskazano ponadto, że podatnik ma prawo do tego, aby po zapoznaniu się z należycie ogłoszonym aktem prawa miejscowego wiedzieć, kto jest uprawniony do pobrania od niego podatku (opłaty). Ponadto więc podatnik-inkasent wymaga także wyraźnego wskazania w uchwale obszaru działania inkasenta, aby nie było wątpliwości, że inkasent dla obszaru jednego sołectwa nie ma prawa poboru podatków (opłat) na terenie innego. Konstrukcja wynikająca z przepisów wskazanych wyżej ustaw wskazuje, że wyznaczenie inkasenta może nastąpić jedynie poprzez jego imienne określenie z podaniem obszaru działania.

W trakcie kontroli RIO w Łodzi, Rada Gminy w Kleszczowie podjęła, w dniu 21 listopada 2017 roku, uchwałę nr XXXVIII/355/2017 w sprawie zarządzenia poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz określenia wynagrodzenia za inkaso. Z treści podjętej uchwały wynikało, że inkaso powierzono imiennie wskazanym sołtysom poszczególnych sołectw Gminy Kleszczów.

2. W przypadku podatników podatku od nieruchomości - osób fizycznych o numerach kont (...) ³ stwierdzono, że według danych wynikających z ewidencji gruntów, podatnicy posiadali jedynie grunty sklasyfikowane jako Ba - tereny przemysłowe (...) ⁴, natomiast według wydanych decyzji wymiarowych część ich gruntów została opodatkowana podatkiem od nieruchomości jako grunty zajęte pod działalność gospodarczą, a część jako grunty pozostałe (...) ⁵. W przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą należy rozważyć konieczność opodatkowania całości gruntów jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - gruntami, budynkami i budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej są grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, gruntów o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d oraz budynków, budowli lub ich części w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (tekst jednolity Dz. U. z

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

⁴ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 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

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

2017 r., poz. 1332 ze zm.) lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania⁶. Zgodnie z powyższym przepisem - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą opodatkowane są - co do zasady - według najwyższych stawek. Należy tutaj zauważyć, że już sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę budynku, budowli lub gruntu skutkuje tym, że są one związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie ma tutaj znaczenia w jaki sposób są one przez niego wykorzystywane. Ustawodawca przyjął, że jedyną przesłanką jest fakt posiadania przez przedsiębiorcę. Przeprowadzenie postępowania podatkowego przez organ podatkowy i wezwanie podatników do złożenia wyjaśnień zgodnie z art. 274a §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.) pozwoliłoby na wyjaśnienie stanu faktycznego, także w zakresie istnienia przesłanek zastosowanie niższej stawki podatku od nieruchomości - np. w przypadku budynków mieszkalnych i gruntów z nim związanych.

3. W przypadku decyzji znak POL.3120.132.2016 z dnia 7 marca 2016 roku w sprawie umorzenia zaległości z tytułu II-IV raty w podatku od nieruchomości za 2015 rok, wydanej na wniosek podatnika z dnia 29 stycznia 2016 roku oraz decyzji znak POL.3124.40.2017 z dnia 18 kwietnia 2017 roku w sprawie umorzenia 50% zaległości z tytułu I raty podatku od środków transportowych za 2017, wydanej na wniosek podatnika z dnia 20 lutego 2017 roku, stwierdzono, że zostały one wydane z naruszeniem terminu określonego w art. 139 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym - załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej - nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Zgodnie z treścią art. 140 § 1 ustawy - o każdym przypadku niezakończenia sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy.
4. Wszystkie objęte kontrolą decyzje w sprawie umorzenia zaległości podatkowych zostały zaewidencjonowane na kontach analitycznych poszczególnych podatników pod datą ich wystawienia, a nie datą doręczenia. Zauważyć należy, że zgodnie z §4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, do udokumentowania przypisów lub odpisów służy m.in. decyzja. Natomiast art. 212 ustawy Ordynacja podatkowa stanowi, że organ podatkowy, który wydał decyzję jest nią związany od chwili jej doręczenia. Data wydania decyzji informuje, iż w tym dniu została sporządzona decyzja, a zatem został wdrożony akt woli organu podatkowego w indywidualnej sprawie podatkowej. Data wydania decyzji pozwala także ustalić, w jakim stanie prawnym i faktycznym zapadło

⁶ W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 roku.

rozstrzygnięcie w sprawie. Nie jest to data równoznaczna z tą, od której organ i strony będą związani decyzją. Związanie organu podatkowego własną decyzją wywołuje skutki prawne dopiero w chwili wprowadzenia jej do obrotu prawnego, tzn. z chwilą doręczenia decyzji stronie. W dacie doręczenia stronie – wchodzi ona do obrotu prawnego, jako akt administracyjny załatwiający konkretną sprawę indywidualnego podmiotu. Od daty doręczenia jakakolwiek zmiana decyzji pod względem treści lub formy może nastąpić tylko na zasadach i w trybie przewidzianym przepisami prawa podatkowego. Doręczenie powoduje utrwalenie treści i formy załatwienia sprawy, organ podatkowy nie może wycofać się z zajętego w decyzji stanowiska, co do załatwienia sprawy czynnościami pozaprocesowymi, lecz może to nastąpić tylko w ramach przepisów procesowych (zob. wyrok z dnia 27 lipca 2016 roku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, sygn. I SA/GI 440/16).

5. Objęci kontrolą podatnicy podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości – osoby fizyczne, nie złożyli wymaganych informacji podatkowych. W związku z powyższym organ podatkowy ustalał podatki na 2016 i 2017 rok w oparciu o dane z rejestru gruntów. Powyższe działanie było niezgodne z art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6a ust. 5 ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (tekst jednolity Dz. u. z 2017 r., poz. 1892 ze zm.) oraz art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 30 października 2002 roku o podatku leśnym (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1821 ze zm.), według których - osoby fizyczne są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informacje o gruntach, nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz lasach, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego, albo w przypadku zaistnienia zmian w zakresie podatku rolnego, od nieruchomości lub leśnego. Organ podatkowy mając dostęp do danych z ewidencji gruntów i budynków powinien na podstawie art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa, w ramach dokonywanych czynności sprawdzających, wezwać podatnika do złożenia stosownych informacji na podstawie art. 274a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, a w razie niewywiązywania się z tego obowiązku wszcząć postępowanie z urzędu na podstawie art. 165 ustawy.
6. Gmina Kleszczów będąc właścicielem środków transportowych podlegających opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych nie składała deklaracji na podatek od środków transportowych. Powyższe stanowiło naruszenie art. 9 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którego wynika, że obowiązek podatkowy w zakresie podatku od środków transportowych, z zastrzeżeniem ust. 2, ciąży na osobach fizycznych i osobach prawnych będąc właścicielami środków transportowych. Zgodnie z art. 9 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został zarejestrowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a w przypadku nabycia środka transportowego zarejestrowanego – od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek

transportowy został nabyty. Natomiast w art. 9 ust. 5 powyższej ustawy wskazano, że obowiązek podatkowy wygasa z końcem miesiąca, w którym środek transportowy został wyrejestrowany lub wydana została decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu pojazdu z ruchu, lub z końcem miesiąca, w którym upłynął czas, na który pojazd powierzono. W trakcie kontroli RIO w Łodzi Kierownik Referatu Podatków i Opłat Lokalnych sporządził zestawienie pojazdów stanowiących własność Gminy Kleszczów, przekazanych do Zakładu Komunalnego, które powinny zostać objęte podatkiem od środków transportowych. Ze sporządzonego zestawienia wynikało, że podatek od środków transportowych w 2017 roku powinien zostać uiszczony od 25 środków transportowych (kwota podatku za 2017 rok ustalona na dzień 23 listopada 2017 roku - 31.518 zł).

W zakresie dochodów z majątku gminy

1. Jednostka nie posiadała planu wykorzystania zasobu nieruchomości, który powinien zostać sporządzony na okres 3 lat. Elementy planu określa obecnie art. 25 ust. 2a ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 121 ze zm.).
2. Rada Gminy Kleszczów nie podjęła uchwały w sprawie stawek opłaty adiacenckiej. Zgodnie z art. 98a ust. 1 oraz 146 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami, stawki opłaty adiacenckiej ustala rada gminy w drodze uchwały. W sytuacji Gminy Kleszczów Rada Gminy nie wywiązała się z ustawowego obowiązku w zakresie określenia stawek opłaty adiacenckiej.

W zakresie wydatków na realizację zadań zleconych na podstawie umowy jednostkom spoza sektora finansów publicznych

1. Oferta złożona w konkursie dotyczącym realizacji zadania z zakresu działalności na rzecz aktywizacji i integracji osób w wieku emerytalnym w 2016 roku nie została rzetelnie zweryfikowana przez członków komisji konkursowej. W ogłoszeniu o konkursie określono zasady przyznawania dotacji z których wynikało, że oferta składana przez uczestników konkursu powinna zawierać m.in. aktualny wyciąg z właściwego rejestru lub ewidencji i aktualny statut oferenta. Stowarzyszenie Uniwersytet Trzeciego Wieku Gminy Kleszczów z siedzibą w Kleszczowie do oferty załączyło wyciąg z KRS o numerze 0000554852 z dnia 30 kwietnia 2015 roku. Z przedstawionego przez Uniwersytet Trzeciego Wieku statutu nie wynikało od kiedy on obowiązuje. W związku z powyższym kontrolujący nie mieli możliwości stwierdzenia, czy przedstawiony przez podmiot dokument jest aktualny. Zgodnie z zasadami przyznania dotacji, które określono w ogłoszeniu o konkursie - niekompletne albo nieprawidłowo wypełnione oferty podlegają uzupełnieniu w ciągu 7 dni od dnia otrzymania wezwania, co nie zostało wykonane.
2. Stwierdzono udzielenie dotacji na rzecz LKS „OMEGA” Kleszczów z naruszeniem zasad określonych w obowiązującej w tym zakresie uchwale

nr VII/65/2011 z dnia 19 kwietnia 2011 roku w sprawie warunków i trybu finansowania rozwoju sportu na terenie Gminy Kleszczów. Zgodnie z § 3 pkt 10 załącznika do ww. uchwały - przedmiotem dotacji mogło być wsparcie klubu sportowego w zakresie zadania obejmującego dofinansowanie wydatków, w szczególności z tytułu wypłaty wynagrodzenia za obsługę księgową związaną z realizacją zleconego zadania, przy czym mogło być ono pokryte z dotacji w kwocie nie większej niż 2 % całości dotacji w zadaniach, na które zostanie udzielona dotacja w wysokości 10.000,00 zł i wyżej. Ze sprawozdania końcowego wynikało, że klub sportowy poniósł koszty obsługi księgowej w łącznej wysokości 57.841,71 zł (34.501.61 zł – wynagrodzenie, 3.462,00 zł – podatek dochodowy od osób fizycznych od wynagrodzenia obsługi księgowej, 19.878,10 zł - składki ZUS od wynagrodzenia obsługi księgowej). Biorąc pod uwagę wysokość przyznanej dotacji - 1.550.000,00 zł, maksymalna kwota jaką Klub Sportowy mógł przeznaczyć na wynagrodzenie wynosiła 31.000,00 zł (1.550.000,00 zł x 2%). W związku z powyższym przekroczono limit wydatków w tym zakresie o kwotę 26.841,71 zł. Kontrolujący stwierdzili, że już w złożonym wniosku o dotację Klub Sportowy przewidział wydatki na wynagrodzenie za obsługę księgową w wysokości większej niż zakładały postanowienia załącznika do uchwały (łączna wysokość 57.950,00 zł, 34.550.00 zł – wynagrodzenie, 3.500,00 zł – podatek dochodowy od osób fizycznych od wynagrodzenia obsługi księgowej, 19.900,00 zł - składki ZUS od wynagrodzenia obsługi księgowej). Powyższe świadczyło o braku rzetelności przy weryfikacji kosztorysu wydatków stanowiącego załącznik do wniosku. Zgodnie z § 13 zawartej umowy z LKS „OMEGA” Kleszczów wykonanie umowy następowało z chwilą zaakceptowania przez Gminę sprawozdania końcowego. Kontrolującym nie przedstawiono żadnych dokumentów, na podstawie których można by było stwierdzić, iż złożone przez podmiot dotowany sprawozdanie zostało zaakceptowane. Na sprawozdaniu końcowym brak było także pisemnej adnotacji potwierdzającej, że złożone sprawozdanie zostało zaakceptowane ze strony Gminy.

W dniu 25 października 2017 roku działając z upoważnienia Wójta Gminy, Skarbnik Gminy skierował pismo do LKS Omega Kleszczów w sprawie zwrotu kwoty 26.841,71 zł w terminie do dnia 6 listopada 2017 roku. Powyższe pismo klub sportowy odebrał w dniu 27 października 2017 roku. W związku z tym, że klub w wyznaczonym terminie, tj. do dnia 6 listopada 2017 roku, nie zwrócił kwoty dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, Wójt Gminy Kleszczów w dniu 22 listopada 2017 roku wydał decyzję w sprawie określenia należności z tytułu dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem przypadającej do zwrotu do budżetu gminy. Ustalono kwotę do zwrotu w wysokości 26.841,71 zł wraz z odsetkami, które na dzień wydania decyzji wynosiły 2.935,67 zł. Zgodnie z wydaną decyzją ww. sumę wraz z odsetkami należało zwrócić w terminie 14 dni od daty otrzymania decyzji. Klub Sportowy „OMEGA” decyzję odebrał w dniu 23 listopada 2017 roku.

W zakresie udzielania zamówień publicznych

Analiza złożonych oświadczeń o niepodleganiu wyłączeniu z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego „Budowa budynku przedszkola i żłobka”, złożonych na podstawie art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r. poz. 1579 ze zm.) wykazała, że dwóch pracowników zamawiającego, wykonujących czynności w postępowaniu, złożyło powyższe oświadczenia już w dniu 25 listopada 2015 roku, czyli przed dniem określonym jako termin składania wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu, który ustalono w ogłoszeniu na 26 listopada 2015 roku na godz. 12.00. Wskutek powyższego należy wskazać, że złożone oświadczenia mogły odnosić się do wykonawców, którzy złożyli już wnioski na dzień złożenia tych oświadczeń, tj. 25 listopada 2015 roku, ale nie obejmowały wykonawców, którzy złożyli wnioski w terminie późniejszym. W związku z tym, iż termin złożenia wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu upływał 26 listopada 2015 roku (i wykonawcy złożyli w tym dniu wnioski), uzasadnione było złożenie kolejnych oświadczeń o niepodleganiu wyłączeniu z postępowania w momencie, gdy znani byli wszyscy wykonawcy (w szczególności ci, których nie mogły dotyczyć oświadczenia z dnia 25 listopada 2015 roku). Analogiczna sytuacja miała miejsce w przypadku zamówienia publicznego pn. „Modernizacja Ośrodka Zdrowia w Kleszczowie”. Należy zauważyć, że art. 17 ust. 2 ustawy Prawo zamówień publicznych, ustanawiając obowiązek złożenia przez osoby wykonujące czynności w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego oświadczenia o braku lub istnieniu okoliczności stanowiących podstawę wyłączenia z postępowania, nie określa terminu, w którym oświadczenie to powinno zostać złożone. Analiza przesłanek wyłączenia z postępowania określonych w art. 17 ust. 1 ustawy wskazuje, że ustalenie istnienia lub nieistnienia tych przesłanek możliwe jest dopiero w momencie, gdy ujawnione zostaną wszystkie podmioty biorące udział w postępowaniu, tzn., wszyscy wykonawcy. Przemawia za tym fakt, że przesłanki te odnoszą się – co do zasady - do istnienia określonych relacji (rodzinnych, prawnych, faktycznych) pomiędzy osobą dokonującą czynności w postępowaniu po stronie zamawiającego a wykonawcą. To zatem z samej istoty przesłanek wskazanych w art. 17 ust. 1 ustawy wynika, że oświadczenie o braku lub istnieniu okoliczności stanowiących podstawę do wyłączenia z postępowania może być złożone dopiero po ujawnieniu podmiotów ubiegających się o udzielenie zamówienia publicznego. Najczęściej następuje to z chwilą otwarcia ofert, Analogiczne stanowisko zajęła Krajowa Izba Odwoławcza przy Prezesie Urzędu Zamówień Publicznych w wyroku z dnia 25 lipca 2016 roku (KIO 1229/16), z którego wynika m.in., że osoby są w stanie określić swoje związki z wykonawcami, o których mowa w art. 17 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych dopiero po poznaniu listy wykonawców ubiegających się o udzielenie zamówienia publicznego, najczęściej po otwarciu ofert (wniosków) w danym postępowaniu. Należy zatem przyjąć interpretację, że oświadczenie o braku lub istnieniu okoliczności stanowiących przyczynę wyłączenia, należy złożyć właśnie w dniu otwarcia ofert (wniosków).

W zakresie wydatków na jednorazowy dodatek uzupełniający dla nauczycieli

Kontrolujący stwierdzili brak przedłożenia sporządzonego w dniu 19 stycznia 2017 roku sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego za 2016 rok organowi stanowiącemu, co stanowiło naruszenie art. 30a ust. 5 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 roku Karta Nauczyciela (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1189 ze zm.). Z powołanego przepisu wynikało, że organ prowadzący szkołę będący jednostką samorządu terytorialnego przedkłada sprawozdanie w terminie 7 dni od jego sporządzenia, regionalnej izbie obrachunkowej, a także organowi stanowiącemu tej jednostki samorządu terytorialnego, dyrektorom szkół prowadzonych przez tę jednostkę oraz związkom zawodowym zrzeszającym nauczycieli.

W zakresie dochodów i wydatków związanych z systemem gospodarowanie odpadami komunalnymi

W budżecie Gminy Kleszczów zaplanowano deficyt (dochody planowane – wydatki planowane) w zakresie funkcjonowanie systemu gospodarowania odpadami, co było nieuprawnione i świadczyło o świadomym niedoszacowaniu ustalonej stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Faktyczny deficyt (dochody wykonane - wydatki wykonane) na działalności w zakresie funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami jest zjawiskiem dopuszczalnym, bowiem wynikać może z niedoszacowania stawek opłaty ale także ze skuteczności prowadzonej windykacji. Zgodnie z art. 6r ust. 1 i 1aa ustawy z dnia 13 września 1996 roku o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1289 ze zm.) - opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowi dochód gminy. Środki z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie mogą być wykorzystane na cele niezwiązane z pokrywaniem kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi. W ust. 2 wskazanego artykułu wyszczególniono koszty, które należy pokryć z pobranych opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. W ust. 2c ustawodawca założył możliwość istnienia nadwyżki dochodów nad wydatkami (kosztami) funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami i wskazał koszty, które mogłyby również zostać sfinansowane z przedmiotowej nadwyżki. W art. 6r ust.2d ustawodawca wyraźnie podkreślił, że w zamian za pobraną opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi gmina zapewnia właścicielom nieruchomości pozbywanie się wszystkich rodzajów odpadów komunalnych, przy czym rozumie się przez to odbieranie odpadów z terenu nieruchomości, o których mowa w art. 6c ust. 1 i 2, przyjmowanie odpadów przez punkty selektywnego zbierania odpadów komunalnych oraz zapewnianie przyjmowania tych odpadów przez gminę w inny sposób.

Z powyższych unormowań wynika zasada bilansowania się finansowania systemu. Zakładanie (planowanie) niezachowania równowagi między dochodami a wydatkami, które mają finansować koszty funkcjonowania tego systemu, jest działaniem wbrew zasadom wynikającym z ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.

W zakresie wydatków ponoszonych przez Gminę Kleszczów z tytułu najmu pomieszczeń zajmowanych przez Gimnazjum i Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych w związku z umową dzierżawy zawartą przez Gminę ze Spółką „SOLPARK KLESZCZÓW”

1. Gmina Kleszczów w dniu 26 sierpnia 2009 roku zawarła umowę dzierżawy ze spółką z o.o. „SOLPARK KLESZCZÓW” w Kleszczowie. Na podstawie wskazanej umowy Gmina oddała do używania i pobierania pożytków nieruchomości stanowiącą własność Gminy o pow. 4 ha, tj. działki 1185/1, 1186/3, 1188/1 i 1189/1, w obrębie geodezyjnym Kleszczów, zabudowane budynkami kompleksu sportowo-dydaktycznego (budynek basenu, części ogólnej sportowej, sali sportowej, Gimnazjum, Liceum, Centrum Kultury z łącznikiem, internat oraz trybuny lodowiska) wraz z wyposażeniem. Począwszy od września 2009 roku Dyrektor Gimnazjum oraz Dyrektor Zespołu Szkół Ponadgimnazjalnych zawierali corocznie umowy poddzierżawy/podnajmu pomieszczeń zajmowanych przez wskazane jednostki oświatowe ze Spółką „SOLPARK KLESZCZÓW”, będącą dzierżawcą Kompleksu Dydaktyczno-Sportowego. Powyższe w konsekwencji przyczyniło się do obciążenia budżetu Gminy Kleszczów w latach 2009-2017 nieuzasadnionymi wydatkami (poprzez finansowanie wydatków ww. jednostek budżetowych), co stanowiło naruszenie zasad wydatkowania środków publicznych wynikających z art. 44 ustawy o finansach publicznych. Gmina nie przewidziała w umowie dzierżawy postanowień, które zapewniłyby funkcjonowanie w oddanych w dzierżawę obiektach (stanowiących własność Gminy Kleszczów) jednostek oświatowych, chroniąc interes ekonomiczny właściciela nieruchomości i jednocześnie organu prowadzącego jednostki oświatowe (np. warunek udostępniania przez spółkę pomieszczeń przeznaczonych na działalność jednostek oświatowych na podstawie umowy użyczenia).

W tabeli poniżej przedstawiono zestawienie wydatków Gminy Kleszczów ponoszonych z tytułu czynszu najmu obciążającego Gimnazjum i Zespół Szkół Ponadgimnazjalny z dochodami Gminy z tytułu czynszu dzierżawnego od nieruchomości przekazanych w dzierżawę Spółce „SOLPARK KLESZCZÓW” na podstawie umowy z dnia 26 sierpnia 2009 roku.

Rok budżetowy	§ 4400 czynsze za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe				SUMA	Czynsz dzierżawny płacony przez Solpark – umowa z dnia 26.08.2009 roku*
	80110	80120	80130	85410		
2009	605 120,00	302 560,00	302 560,00	390 400,00	1 600 640,00	0,00
2010	1 603 184,91	801 592,94	801 592,00	892 332,40	4 098 702,25	738 000,00
2011	1 651 279,68	825 639,84	825 639,84	919 102,86	4 221 662,22	738 000,00
2012	1 666 025,76	862 436,24	862 436,22	738 000,00	4 128 898,22	738 000,00
2013	1 768 452,74	913 018,09	913 018,04	768 393,58	4 362 882,45	738 000,00
2014	1 837 475,98	954 980,83	949 260,60	834 611,54	4 576 328,95	570 892,32
2015	1 873 865,71	973 431,92	973 431,91	847 809,23	4 668 538,77	516 461,64

2016	1 853 733,07	969 412,68	969 412,63	847 428,30	4 639 986,68	757 476,96
Jednostka	Gimnazjum	Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych			Wydatki z tytułu najmu w latach 2009-2016	Czynsz dzierżawny za okres 2009-2016
					32 297 639,54	4 796 830,92

*Kwota ustalona na podstawie umowy z dnia 28 sierpnia 2009 roku oraz aneksów i pisma dotyczącego waloryzacji czynszu dzierżawnego

Udział wydatków z tytułu czynszu najmu obciążającego Gimnazjum i Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych w wydatkach ogółem ponoszonych przez przedmiotowe jednostki, przedstawia poniższa tabela – dane na podstawie sprawozdań Rb-28S - z wykonania planu wydatków budżetowych, za poszczególne lata.

Klasyfikacja budżetowa			Wydatki wykonane w § 4400	Wydatki wykonane w rozdziale	% udziału wydatków z tytułu najmu w wydatkach ogółem w danym rozdziale
Dział	Rozdział	§	2009 rok		
801	80110	4400	605 120,0	2 177 311,8	27,8
801	80120	4400	302 560,0	539 442,0	56,1
801	80130	4400	302 560,0	670 751,6	45,1
854	85410	4400	390 400,0	488 777,5	79,9
2010 rok					
801	80110	4400	1 603 184,91	3 528 718,4	45,4
801	80120	4400	801 592,94	1 505 512,5	53,2
801	80130	4400	801 592,00	2 000 934,1	40,1
854	85410	4400	892 332,40	1 247 748,3	71,5
2011 rok					
801	80110	4400	1 651 279,68	3 635 977,3	45,4
801	80120	4400	825 639,84	1 919 215,4	43,0
801	80130	4400	825 639,84	2 070 383,7	39,9
854	85410	4400	919 102,86	1 294 990,1	71,0
2012 rok					
801	80110	4400	1 666 025,76	3 776 106,3	44,1
801	80120	4400	862 436,24	2 151 241,3	40,1
801	80130	4400	862 436,22	1 773 666,8	48,6
854	85410	4400	738 000,00	1 122 368,6	65,8
2013 rok					
801	80110	4400	1 768 452,74	4 154 972,1	42,6
801	80120	4400	913 018,09	2 329 244,8	39,2
801	80130	4400	913 018,04	2 193 997,7	41,6
854	85410	4400	768 393,58	1 209 221,4	63,5
2014 rok					
801	80110	4400	1 837 475,98	4 198 364,5	43,8
801	80120	4400	954 980,83	2 519 349,8	37,9

801	80130	4400	949 260,60	2 408 060,7	39,4
854	85410	4400	834 611,54	1 268 315,9	65,8
2015 rok					
801	80110	4400	1 873 865,71	4 435 485,5	42,2
801	80120	4400	973 431,92	2 572 843,7	37,8
801	80130	4400	973 431,91	2 436 485,7	40,0
854	85410	4400	847 809,23	1 371 552,6	61,8
2016					
801	80110	4400	1 853 733,07	4 483 581,5	41,3
801	80120	4400	969 412,68	2 719 461,5	35,6
801	80130	4400	969 412,63	2 407 885,2	40,3
854	85410	4400	847 428,30	1 414 809,8	59,9

Kursywą zaznaczono wydatki Zespołu Szkół Ponadgimnazjalnych.

Z art. 44 ust. 3 ustawy o finansach publicznych wynika, że wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów i optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów. Powyższe zasady dotyczą wszystkich jednostek sektora finansów publicznych bez względu na ich kondycję finansową. Gimnazjum i Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych prowadzą swoją statutową działalność w formie jednostek budżetowych, które zgodnie z treścią art. 11 ustawy o finansach publicznych swoje wydatki pokrywają bezpośrednio z budżetu. Jednoznacznie zatem wynika, że ponoszone przez szkoły wydatki z tytułu czynszu za najem zajmowanych powierzchni i wyposażenia były ekonomicznie neutralne dla prowadzonej działalności szkoły.

Gmina Kleszczów wydierżawiając Spółce „SOLPARK KLESZCZÓW” nieruchomość zabudowaną Kompleksem Dydaktyczno - Sportowym kierowała się możliwością odliczenia podatku naliczonego, wynikającego z realizacji przez Gminę inwestycji polegającej na wybudowaniu Kompleksu, co wynikało z treści opinii podatkowej przedstawionej inspektorom kontroli. Z przedstawionego przez Kierownika Referatu Podatków i Opłat Lokalnych Sprawozdania z rozliczenia Kompleksu Dydaktyczno Sportowego „Solpark” wynikało, że na dzień zakończenia inwestycji podatek VAT w wartości brutto obiektu stanowił kwotę 38.455,796,16 zł. Do końca 2017 roku Gmina Kleszczów otrzymała zwrot podatku VAT na kwotę 31.093.534,58 zł do odliczenia pozostała kwota 7.362,261,55 zł w sumie w roku 2018 i 2019.

Omawiana sytuacja (oddanie przez Gminę w dzierżawę nieruchomości na rzecz spółki i następnie podnajmowanie przez Gminę części oddanej w dzierżawę nieruchomości za kwoty istotnie przewyższające czynsz dzierżawny) wskazuje na zastosowanie konstrukcji służącej wspieraniu finansowemu Spółki „SOLPARK KLESZCZÓW” ze środków budżetu Gminy Kleszczów.

2. Na podstawie analizy przedstawionych dokumentów stwierdzono, że Spółka „SOLPARK KLESZCZÓW”, mimo szerokiego zakresu prowadzenia działalności

gospodarczej, uzyskiwania wpływów od jednostek organizacyjnych Gminy Kleszczów z tytułu czynszów za najem pomieszczeń wraz z wyposażeniem Kompleksu Dydaktyczno – Sportowego będącego w jej posiadaniu, przyznanymi ulgami w zakresie spłaty zobowiązań podatkowych, nie osiągnęła dodatniego wyniku z bieżącej działalności w latach 2009-2016.

Spółka „SOLPARK KLESZCZÓW” dysponowała majątkiem Gminy Kleszczów na podstawie umowy dzierżawy zawartej dnia 26 sierpnia 2009 roku na mocy, której Gmina oddała do używania i pobierania pożytków nieruchomości stanowiącą własność Gminy o pow. 4 ha, tj. działki 1185/1, 1186/3, 1188/1, 1189/1, w obrębie geodezyjnym Kleszczów, zabudowane budynkami Kompleksu Sportowo-Dydaktycznego „Solpark Kleszczów” (budynek basenu, części ogólnej sportowej, sali sportowej, Gimnazjum, Liceum, Centrum Kultury z łącznikiem, internatu oraz trybuny lodowiska) wraz z wyposażeniem. Na dzień przeprowadzania czynności kontrolnych obowiązywał dzierżawcę czynsz w wysokości (po waloryzacji ustalonej w piśmie z dnia 5 lutego 2014 roku) 55.984,99 zł plus VAT tj. 68.861,54 zł miesięcznie.

Gmina Kleszczów wydzierżawiła również Spółce „SOLPARK KLESZCZÓW” nieruchomość położoną w Kleszczowie przy ulicy Sportowej 3 o pow. 0,7364 ha, w skład której wchodzi działki o nr 575/5, 575/7, 575/8, 575/11, 575/13, 1272, na których jest położony Hotel wraz z wyposażeniem:

- umowa z dnia 6 października 2010 roku – czynsz miesięczny 24.400,00 zł brutto – okres obowiązywania umowy – od dnia 17 listopada 2010 roku do dnia 17 listopada 2012 roku,
- umowa z dnia 15 listopada 2012 roku – czynsz miesięczny 18.650,00 zł netto plus VAT – okres obowiązywania od dnia 17 listopada 2012 roku do dnia 26 września 2017 roku,
- umowa z dnia 27 września 2017 roku – czynsz 11.000,00 zł netto plus VAT okres obowiązywania od dnia 27 września 2017 roku do dnia 26 września 2022.

Na terenie Kompleksu Sportowo-Dydaktycznego „SOLPARK KLESZCZÓW” działalność prowadziły gminne jednostki organizacyjne, tj. Gimnazjum i Zespół Szkół Ponadgimnazjalnych, w tym Internat oraz Gminna Biblioteka Publiczna.

Spółka „SOLPARK KLESZCZÓW” jest podatnikiem podatku od nieruchomości. W składanych deklaracjach Spółka wykazywała (dane na podstawie deklaracji na rok 2017) grunty przekazane jej w dzierżawę jako powierzchnie gruntu związane z działalnością gospodarczą, budynki o powierzchni 358.180 m² jako budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budowle o wartości 21.856.878 zł. W przedmiotach zwolnionych Spółka wykazywała powierzchnię zajęta przez Bibliotekę – 202,49 m² oraz powierzchnie zajmowane przez Gimnazjum – 2.239,59 m², Zespół Szkół Ponadgimnazjalny 2.225,81m² oraz Internat – 1178,3 m² - na podstawie zwolnienia wynikającego z uchwały Rady Gminy nr XXXVIII/377/09 z dnia 29 października 2009 roku. Według deklaracji na

2016 roku Spółka zadeklarowała podatek w wysokości 833.370,00 zł, a w roku 2017 – 833.209 zł. Według zestawienia ulg podatkowych dla Spółki „SOLPARK KLESZCZÓW”, sporządzonego przez Kierownika Referatu Podatków i Opłat Lokalnych, w latach 2010-2017 Spółka otrzymała pomoc w spłacie zaległości podatkowych na kwotę 898.399,90 zł plus odsetki w kwocie 19.756,00 zł, co stanowiło wartość 220.528,86 euro. W sumie Wójt Gminy we wskazanym okresie wydał 10 decyzji, z tego: w roku 2017 wydał 3 decyzje umarzające zaległości w podatku od nieruchomości z tytułu X raty za 2016 rok i rat od VII do X za 2017 rok.

Na podstawie przedstawionych bilansów oraz rachunków zysków i strat Spółki „SOLPARK KLESZCZÓW” za lata 2009 – 2016 dokonano analizy wskaźników rentowności i płynności finansowej Spółki.

Wskaźniki	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
rentowności sprzedaży	1,86	-6,16	0,94	1,23	0,94	0,31	0,16	-0,65
rentowności aktywów	0,51	-6,41	1,09	1,41	1,02	0,39	0,25	-1,08
rentowności kapitału	0,62	-7,81	1,33	1,68	1,26	0,49	0,31	-1,40
płynności bieżącej	6,21	5,65	6,77	7,84	6,92	5,12	5,28	4,26
szybkiej płynności	6,11	5,54	6,64	7,70	6,82	4,98	5,14	4,12
natychmiastowej płynności	5,89	5,33	6,21	7,24	6,47	4,36	4,75	3,93

Wskaźniki rentowności pozwalają ocenić efektywność działania przedsiębiorstwa. Przedstawione w tabeli wskaźniki rentowności obrazują udział zysku netto w odniesieniu do odpowiednio: przychodów netto ze sprzedaży, majątku (aktywa ogółem) oraz kapitału własnego. Im wyższy wskaźnik tym korzystniejsza sytuacja finansowa. W przypadku spółek komunalnych, które są powoływane w celu realizacji zadań o charakterze użyteczności publicznej, przyjąć należałoby, iż poprawną sytuacją jest poziom rentowności powyżej zera. Z przedstawionej analizy wynika, że w roku 2010 Spółka utraciła rentowność by po roku ją odzyskać, jednak od 2012 roku wskaźniki rentowności maleją aż do wartości ujemnej w roku 2016.

Wskaźniki płynności finansowej pozwalają ocenić zdolność przedsiębiorstwa do regulowania zobowiązań krótkoterminowych, co przedstawia stosunek: aktywów obrotowych do zobowiązań krótkoterminowych (bieżąca płynność), aktywów obrotowych pomniejszonych o zapasy i rozliczenia międzyokresowe do zobowiązań krótkoterminowych (szybka płynność) oraz inwestycji krótkoterminowych do zobowiązań krótkoterminowych. Wskaźniki płynności powinny kształtować się na optymalnym poziomie między ogólnie 0,1 do 2. Wskaźniki wyliczone na podstawie sprawozdań Spółki „SOLPARK KLESZCZÓW” kształtują się na poziomie dużo powyżej 2 w całym okresie objętym analizą. Od roku 2012 wartość wskaźników płynności spada. Na powyższe wskaźniki wpływ ma wielkość środków pieniężnych i innych

aktywów pieniężnych (poz. III.1c bilansu), co przedstawiono w tabeli niżej w ujęciu procentowym.

Wyszczególnienie	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Udział środków pieniężnych w aktywach obrotowych	94,89	70,85	91,66	41,22	93,53	85,07	89,99	92,22
Udział środków pieniężnych w aktywach ogółem	91,22	67,49	86,44	38,43	88,39	77,93	79,17	81,15

Powyższe dane wskazywać mogą na nadmierne gromadzenie środków pieniężnych lub nieefektywne gospodarowanie środkami pieniężnymi, co przekładać się może na obniżenie rentowności.

Z analizy przedstawionych sprawozdań wynika, że w żadnym roku w okresie 2009-2016 Spółka nie osiągnęła zysku na działalności operacyjnej, a przychody z działalności operacyjnej w niektórych okresach kształtowały się wyraźnie poniżej kosztów operacyjnych.

Analiza struktury kosztów pozwoliła stwierdzić, że największy udział w kosztach działalności operacyjnej miały wynagrodzenia, które do roku 2014 były poniżej wartości usług obcych, a w latach następnych rosły i od roku 2015 stanowią największy udział w kosztach operacyjnych. Ogólna tendencja wzrostowa w okresie objętym analizą dotyczyła kosztów wynagrodzeń, kosztów zużycia materiałów i energii oraz usług obcych, które stanowią koszty usług świadczonych przez dostawców zewnętrznych. Analiza sytuacji finansowej przeprowadzona została jedynie w oparciu o dane wynikające z przedstawionych sprawozdań finansowych: bilansów oraz rachunku zysków i strat za lata 2009-2016 Spółki „SOLPARK KLESZCZÓW”. Nie można jednak posługiwać się tymi wskaźnikami w oderwaniu od szerszych danych o sytuacji danej jednostki. Konieczna jest w związku z tym dogłębsza analiza finansowa i sytuacyjna. Zgodnie z treścią umowy spółki, do kompetencji Rady Nadzorczej należy sprawowanie stałej kontroli nad działalnością Spółki oraz coroczna ocena sprawozdania Zarządu, bilansu oraz rachunku zysków i strat oraz składanie wobec Zgromadzenia Wspólników corocznego, pisemnego sprawozdania z oceny bilansu, rachunku zysków i strat oraz przeprowadzonych kontroli.

Audyt wewnętrzny przedstawił inspektorom kontroli sporządzone w dniu 27 czerwca 2017 roku Zestawienie ustaleń w ramach czynności doradczych w zakresie „Analizy sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności Zarządu Spółki „SOLPARK KLESZCZÓW Sp. z o.o. za 2016 rok na potrzeby Zgromadzenia Wspólników.” W wyniku czynności audytor sporządził ocenę dla Zgromadzenia Wspólników, z którą Wójt Gminy zapoznał się w dniu 28 czerwca 2017 roku, co poświadczył podpisem na przedmiotowym dokumencie. Ocena audytora potwierdza, iż „...działalność Spółki od początku jest lub była na granicy ekonomicznej opłacalności. Z przedstawionej dokumentacji i sprawozdawczości finansowej, czy też Sprawozdania z działalności Zarządu za 2016 rok nie wynika, aby Zarząd Spółki podejmował w roku 2016 sformalizowane działania mające na celu utrzymanie dodatniego wyniku finansowego Spółki, czy też inne istotne działania mające na celu rozwój Spółki czy też wzrost atrakcyjności Spółki

wobec klientów zewnętrznych. Pewne grupy wydatków pozostały na poziomie podobnym czy też nawet większym niż w latach ubiegłych, nie niosąc przy tym obiektywnych i wymiernych korzyści podlegających na zwiększeniu atrakcyjności Spółki wobec klienta, co miałoby odzwierciedlenie w osiągniętych przychodach ze sprzedaży”.

Spółka „Solpark” mimo szerokiego zakresu prowadzenia działalności gospodarczej, uzyskiwania wpływów od jednostek organizacyjnych Gminy Kleszczów z tytułu czynszów za najem pomieszczeń wraz z wyposażeniem Kompleksu Dydaktyczno – Sportowego będącego w jej posiadaniu, przyznanymi ulgami w zakresie spłaty zobowiązań podatkowych, nie osiągnęła dodatniego wyniku z bieżącej działalności w latach 2009-2016, co wynikać mogło z braku przeprowadzenia analizy ekonomicznej na moment powoływania Spółki.

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

II.

Zawiadamiając o powyższych nieprawidłowościach proszę Pana Wójta o podjęcie działań mających na celu ich usunięcie oraz zapobieżenie ich występowaniu w przyszłości. W tym celu RIO w Łodzi kieruje następujące **wnioski pokontrolne**:

1. Zapewnić ewidencję wyciągów bankowych dotyczących realizowanych dochodów z tytułu czynszów, podatków i opłat, stosownie do zasad wynikających z art. 20 ust.1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości.
2. Zapewnić prowadzenie ewidencji obligacji skarbowych z zastosowaniem konta 250 - Należności finansowe, stosownie do zasad wynikających z przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.
3. Zapewnić ujmowanie wartości nabytych obligacji skarbowych w bilansie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego w pozycji dotyczącej należności finansowych.
4. Zapewnić planowanie rozchodów i przychodów w budżecie Gminy, w szczególności z tytułu obligacji skarbowych, w zakresie operacji, które faktycznie (kasowo) mają być w danym roku budżetowym zrealizowane.

5. Zapewnić ustalanie nadwyżki z lat ubiegłych z uwzględnieniem zasad opisanych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.
6. Zapewnić sporządzanie sprawozdania Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego, zgodnie z zasadami wynikającymi z Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2018 r., poz. 109).
7. W zakresie zakładowego planu kont zapewnić przestrzeganie § 20 ust.1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.
8. Zapewnić uzupełnienie zasad (polityki) rachunkowości o wymagania wynikające z ustawy o rachunkowości w zakresie opisu sposobu prowadzenia ewidencji szczegółowej do konta 231.
9. Zapewnić prowadzenie ewidencji na koncie 139 - Inne rachunki bankowe, zgodnie z zasadami wynikającymi z rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.
10. Zapewnić prowadzenie ewidencji na koncie 101 zgodnie z zasadami wynikającymi z rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej oraz z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 roku w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.
11. Ustalić źródło powstania salda na koncie 139-2 i rozważyć prawidłowość ujętych tam środków pieniężnych, mając na uwadze opisane w pierwszej części wystąpienia reguły dotyczące lokowania środków pieniężnych budżetu.
12. Prowadzić rejestr korespondencji wpływającej, w szczególności faktur, zgodnie z wymogami wynikającymi z Instrukcji kancelaryjnej, stanowiącej załącznik nr 1 do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 roku w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych.
13. Zapewnić ewidencję dochodów budżetowych Gminy (organu) nieujętych w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych,

stosownie do wymogów określonych w § 9 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym – do przychodów urzędu jednostki samorządu terytorialnego zalicza się dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego nieujęte w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych, z uwzględnieniem uwag zawartych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego

14. Dokonać korekty sprawozdań budżetowych Rb-PDP i Rb-27S, sporządzonych za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2016 roku, w związku z nieprawidłowym wykazaniem skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych. Poprawione sprawozdania przekazać do RIO w Łodzi, wskazując przyczynę korekty.
15. Podjąć czynności w celu wyjaśnienia prawidłowości opodatkowania podatnika podatku od nieruchomości wskazanego w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.
16. Zapewnić przestrzeganie terminów załatwiania spraw określonych w art. 139 i art. 140 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa.
17. Zapewnić dokonywanie odpisów należności podatkowych z tytułu umorzenia zaległości podatkowych z dniem prawidłowo doręczonej decyzji podatkowej.
18. Podjąć czynności w celu wyegzekwowania od podatników wskazanych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego ciążącego na nich obowiązku złożenia deklaracji podatkowych w zakresie podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości.
19. Zapewnić dokonywanie czynności sprawdzających w zakresie składanych przez podatników deklaracji podatkowych, na podstawie art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa.
20. Zapewnić składanie przez Gminę Kleszczów deklaracji podatkowych w zakresie podatku od środków transportowych.
21. Opracować plan wykorzystania zasobu nieruchomości, przestrzegając art. 25 ust. 2a ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami, w zakresie jego niezbędnych elementów treściowych.
22. Podjąć czynności zmierzające do podjęcia przez Radę Gminy uchwały w sprawie ustalenia stawek opłaty adiacenckiej.
23. Zapewnić przestrzeganie zasad oceny ofert wynikających z ogłoszeń o konkursie ofert na realizację zadań publicznych, zleczanych na podstawie umów jednostkom spoza sektora finansów publicznych.
24. Zapewnić rzetelną weryfikację ofert składanych w konkursach ofert na realizację zadań publicznych, zleczanych na podstawie umów jednostkom spoza sektora finansów publicznych.

25. Zapewnić rzetelną analizę składanych przez organizacje pozarządowe rozliczeń otrzymanych dotacji na realizację zadań publicznych.
26. Zapewnić składanie przez osoby wykonujące czynności w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego oświadczeń o braku lub istnieniu okoliczności stanowiących podstawę wyłączenia z postępowania na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych, w terminie umożliwiającym weryfikację ich treści w odniesieniu do ofert (wniosków) podmiotów biorących udział w postępowaniu.
27. Zapewnić terminowe przekazywanie sporządzonego sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 30a ust. 5 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 roku Karta Nauczyciela.
28. Podjąć czynności w celu zbilansowania dochodów z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi z wydatkami przeznaczonymi na finansowanie kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 13 września 1996 roku o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.
29. Podjąć czynności w celu dokonania zmian postanowień umowy dzierżawy zawartej ze Spółką z o.o. „SOLPARK KLESZCZÓW” w dniu 26 sierpnia 2009 roku, w sposób zapewniający ochronę interesów ekonomicznych Gminy Kleszczów, jako właściciela i jednocześnie organu prowadzącego publiczne jednostki oświatowe, funkcjonujące w oddanych w dzierżawę obiektach, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.
30. W ramach sprawowanego nadzoru właścicielskiego nad Spółką „SOLPARK KLESZCZÓW” dokonać analizy sytuacji ekonomicznej spółki i przyczyn pogorszenia się jej sytuacji finansowej.

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 niewykonania 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:

1. Przewodniczący Rady Gminy w Kleszczowie.
2. Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Rady Gminy w Kleszczowie.
3. aa.