

Łódź, dnia 2 kwietnia 2019 roku

Pan  
Janusz Reszelewski  
Burmistrz Drzewicy

WK-602/14/2019

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 ze zm.) informuję, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi przeprowadziła kompleksową kontrolę gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Urzędzie Gminy i Miasta w Drzewicy<sup>1</sup>. Kontrolą objęto wybrane zagadnienia z 2017 i I półrocza 2018 roku, dotyczące przede wszystkim: kontroli wewnętrznej; prowadzenia rachunkowości; sporządzania sprawozdań finansowych i budżetowych; zadłużenia; 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, niedostatecznego nadzoru ze strony kierownictwa. Wykazane uchybienia i nieprawidłowości dotyczyły, w szczególności:

## **I**

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

1. W zakresie danych wykazanych w sprawozdaniu Rb-27S (a także Rb-PDP roczne) stwierdzono, że na dzień 31 grudnia 2017 roku, 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”:

---

<sup>1</sup> Czynności kontrolne zostały przeprowadzone w dniach 1 października – 23 listopada 2018 roku. Protokół podpisany został w dniu 8 lutego 2019 roku.

- w rozdziale 75616, § 0310 wykazano kwotę 88,00 zł, a powinna zostać wykazana kwota 0,00 zł,
- w rozdziale 75616, § 0320 wykazano kwotę 345,00 zł, a powinna zostać wykazana kwota 0,00 zł,
- w rozdziale 75616, § 0330 wykazano kwotę 45,50 zł, a powinna zostać wykazana kwota 0,00 zł,
- w rozdziale 75616, § 034 wykazano kwotę 4.215,93 zł, a powinna zostać wykazana kwota 0,00 zł.

Wykazane w sprawozdaniach kwoty wynikały z decyzji, które utraciły swoją moc przed 31 grudnia 2017 roku:

- znak BiP.3123.O.O.F.1.2017 z dnia 18 kwietnia 2017 roku w sprawie odroczenia terminu płatności łącznego zobowiązania pieniężnego w łącznej kwocie 262,50 zł do dnia 15 grudnia 2017 roku,
- znak BiP.3123.O.O.F.2.2017 z dnia 4 maja 2017 roku w sprawie odroczenia terminu płatności łącznego zobowiązania pieniężnego w łącznej kwocie 216 zł do dnia 15 grudnia 2017 roku,
- znak BiP.3124.O.O.F.1.2017 z dnia 8 czerwca 2017 roku w sprawie rozłożenia na raty zaległości w podatku od środków transportowych w łącznej kwocie 4.215,93 zł, gdzie termin płatności ostatniej raty został ustalony do dnia 31 października 2017 roku.

Wykazanie powyższych kwot w sprawozdawczości stanowiło naruszenie obowiązującego wówczas § 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 ze zm.). Z treści wskazanego przepisu wynikało, że sprawozdanie jednostkowe z wykonania planu dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego, sporządza się na podstawie danych księgowości podatkowej w sposób następujący: 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” 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 podjęcia 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. Wykazane kwoty nie muszą wynikać z rejestrów przypisów i odpisów.

2. Stwierdzono, że w sprawozdaniu Rb-NDS, sporządzonym za 2017 rok, wskazano że do finansowania budżetu zaangażowano nadwyżkę budżetową w kwocie 2.784.204,86 zł, w tym na finansowanie planowanego deficytu budżetowego kwotę 1.748.204,86 zł oraz na rozchody 1.036.000,00 zł. Jednostka dysponowała wolnymi środkami wygospodarowanymi za 2016 rok

w kwocie 4.374.000,00 zł, które w wysokości 2.196.300,14 zł zaangażowano do pokrycia deficytu 2017 roku. Rok 2017 zakończył się wygosparowaniem nadwyżki budżetowej w kwocie 27.069,57 zł. W związku z tym jednostka nie wykorzystwała wolnych środków w 2017 roku. Gmina nie zaciągała również kredytów i pożyczek, a zatem wolne środki jakie jednostka powinna pokazać w sprawozdaniach RB-NDS w wykonaniu za poszczególne kwartały 2018 roku wynosiły 4.374.000,00zł. W sprawozdaniu RB-NDS za II kwartał 2018 roku wykazano po stronie wykonania wolne środki w wysokości 3.338.000,00 zł. Różnica pomiędzy wolnymi środkami jakie jednostka wykazała a powinna wykazać w sprawozdaniu wynosiła (+) 1.036.000,00 zł. Jednostka za 2016 rok wygosparowała nadwyżkę budżetową w kwocie 2.310.363,39 zł, za lata wcześniejsze jednostka posiadała nadwyżkę budżetową w wysokości 473.841,47 zł tj. łącznie 2.784.204,86 zł. W 2017 roku jednostka planowała zaangażowanie całej nadwyżki budżetowej (2.784.204,86 zł) do realizacji budżetu, w tym 1.748.204,86 zł na pokrycie planowanego deficytu (zatem nadwyżka przeznaczona na rozchody wynosiła 1.036.000,00 zł). Jednostka w 2017 roku wykonała zaplanowane rozchody w kwocie 1.036.000,00 zł. Za 2017 rok jednostka wygosparowała nadwyżkę w kwocie 27.069,57 zł. Zatem przy finansowaniu budżetu 2018 roku jednostka mogła wykorzystać nadwyżkę z 2018 roku i lat wcześniejszych w łącznej kwocie 1.775.274,43 zł (27.069,57 zł+ 1.748.204,86 zł). Jednostka w sprawozdaniu RB-NDS za II kwartał 2018 roku wykazała, że posiada wygosparowaną nadwyżkę w kwocie 2.811.274,43 zł. Różnica pomiędzy kwotą jaka jednostka winna wykazać a jaką wykazała wynosi minus 1.036.000,00 zł. Zatem jednostka w sprawozdaniu RB-NDS za II kwartał 2018 roku zamiennie wykazywała kwotę wolnych środków oraz nadwyżki budżetowej. Pojęcie wolnych środków wynika z art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 2077 ze zm.) i jest nimi nadwyżka środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikająca z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych. Z art. 7 ust. 1 ustawy o finansach publicznych wynika natomiast definicja nadwyżki budżetowej, przez którą rozumiemy dodatnią różnicę między dochodami publicznymi a wydatkami publicznymi, ustalona dla okresu rozliczeniowego.

3. W bilansie organu za 2017 rok, w pozycji pozostałe środki pieniężne nie wykazano kwoty 714,61 zł podlegającej zwrotowi z tytułu niewykorzystanych dotacji. Ponadto stwierdzono, że jednostka prowadziła ewidencję księgową w sposób uniemożliwiający pokazanie dwustronnego salda na koncie 224 - Rozrachunki z budżetami (dotacje). Zgodnie z przepisami 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) - konto 224 - Rozrachunki budżetu, może wykazywać dwa salda – saldo Wn oznaczające stan należności oraz saldo Ma oznaczające stan zobowiązań. Analogiczne reguły przewiduje obowiązujące od dnia 1 stycznia 2018 roku rozporządzenie 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. z 2017 r., poz. 1911).

4. W pozycji B.II.2 bilansu jednostki budżetowej - Należności od budżetów - wartość bilansowa to 1.080.010,34 zł, którą potwierdzało saldo konta Wn 221 (1.078.365,34 zł) oraz Wn 240 (1.645,00 zł należność od Powiatowego Centrum Pomocy Rodzinie). Na kwotę 1.078.365,34 zł składały się: należności z tytułu podatków 955.458,62 zł (konto 221-1), należności z tytułu czynszów 1.799,97 zł (konto 221-2), należności z tytułu udziałów w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa 118.622,00 zł (konto 221-3-3), należności z tytułu udziału w podatkach od urzędów skarbowych 2.484,75 zł (konto 221-4).

Kwota należności z tytułu podatków (955.458,62 zł) stanowiła per saldo pomiędzy kwotą należności w wysokości 997.918,16 zł oraz zobowiązań na kwotę 42.459,54 zł. W bilansie natomiast wykazano nieprawidłowo jedynie kwotę 955.458,62 zł należności. Wykazywanie per salda stwierdzono również przy prowadzeniu konta 240 pozostałe rozrachunki.

Brak wykazywania podwójnych sald został stwierdzony również podczas ostatniej kompleksowej kontroli gospodarki finansowej przeprowadzonej przez inspektorów RIO w Łodzi w okresie 17 listopada 2014 - 26 stycznia 2015 roku. W dniu 14 kwietnia 2015 roku przekazano jednostce wnioski pokontrolne, w których zalecono aby jednostka przestrzegała zasad funkcjonowania konta 221, stosownie do jego treści ekonomicznej określonej w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Zatem jednostka wykazując nadal w zestawieniu obrotów i sald per saldo na koncie 221 - Należności z tytułu dochodów budżetowych, w zakresie dochodów podatkowych, nie wykonała zaleceń pokontrolnych.

5. W bilansie jednostki budżetowej, w poz. B.II.2 Należności od budżetów, wykazano między innymi należności z tytułu podatków (955.458,62 zł konto 221-1) oraz czynszów (kwota 1.799,97 zł konto 221-2), które winny być wykazywane w pozycji B.II.5 Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych.
6. Jednostka nie dokonywała w 2017 roku odpisów aktualizacyjnych należności. Z treści art. 35b ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 rok o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 351 ze zm.) wynika, że wartość należności aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego, w odniesieniu do: należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub w stan upadłości oraz w stosunku do których zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne lub został złożony wniosek o zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu - do wysokości należności nieobjętej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności, zgłoszonej likwidatorowi lub sędziemu-komisarzowi w postępowaniu upadłościowym lub umieszczonej w spisie

wierzytelności w postępowaniu restrukturyzacyjnym; należności od dłużników w przypadku oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości, jeżeli majątek dłużnika nie wystarcza lub jedynie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego - w pełnej wysokości należności; należności kwestionowanych przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna - do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności; należności stanowiących równowartość kwot podwyższających należności, w stosunku do których uprzednio dokonano odpisu aktualizującego - w wysokości tych kwot, do czasu ich otrzymania lub odpisania; należności przeterminowanych lub nieprzeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności lub strukturą odbiorców - w wysokości wiarygodnie oszacowanej kwoty odpisu, w tym także ogólnej, na nieściągalne należności.

Jednostka nie wprowadziła do stosowania konta 290 - Odpisy aktualizujące należności, które to konto zostało przewidziane w załączniku nr 3 Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, do 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. Konto 290 - Odpisy aktualizujące należności, zostało również przewidziane w rozporządzeniu Ministra 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. Zatem z uwagi na fakt, iż jednostka posiada przeterminowane należności uzasadnione byłoby wprowadzenie do planu kont ww. konta oraz dokonywanie na nim zapisów, w celu przedstawienia rzeczywistej sytuacji finansowej jednostki.

### **W zakresie gospodarki kasowej**

1. W raportach kasowych jednym numerem pozycji księgowej opatrywano kilka dokumentów źródłowych, które dotyczyły wpłat z tego samego tytułu. Ponadto stwierdzono, że zapis księgowy na koncie 101 oraz w dzienniku nie zawierał nr dokumentu potwierdzającego przyjęcie środków do kasy.
2. Stwierdzono, że faktura 128/01/2017 (pozycja 4217/4/2017), która wpłynęła do Gminy w dniu 19 grudnia 2017 roku nie została ujęta na kontach rozrachunkowych, w momencie wypłaty ujęto ją bezpośrednio w koszty.

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

1. W uchwale nr XXIV/188/2016 z dnia 29 grudnia 2016 roku w sprawie uchwalenia budżetu ustalono limity zobowiązań z tytułu zobowiązań dotyczących między innymi kosztów obsługi wcześniej zaciągniętych

kredytów w kwocie 100.000,00 zł. Z treści art.91 ustawy o finansach publicznych wynika, że suma zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz zobowiązań z wyemitowanych papierów wartościowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 i art. 90, nie może przekroczyć kwoty określonej w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast zgodnie z art. 89 ustawy o finansach publicznych - jednostki samorządu terytorialnego mogą zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować papiery wartościowe na: pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego; finansowanie planowanego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego; spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz zaciągniętych pożyczek i kredytów; wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej. Koszty obsługi długu od wcześniej zaciągniętych zobowiązań powstają w wyniku zawartej uprzednio umowy dotyczącej zaciągnięcia zobowiązania i powinny być uwzględnione w wydatkach roku bieżącego w wysokościach planowanych do poniesienia zgodnie z zawartymi umowami. W przepisach ustawy o finansach publicznych brak normy, która upoważniałaby do ustanowienia odrębnego limitu na koszty obsługi długu.

2. Z uchwały budżetowej wynikało, że ustalono dochody w kwocie 780.000,00 zł oraz wydatki w kwocie 818.300,00 zł związane z realizacją ustawy z dnia 13 września 1996 roku o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1454 ze zm.). Stosownie do art. 6r ust. 1 ww. ustawy - opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowi dochód gminy. Ponadto z art. 6r ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach wynika, że środki z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie mogą być wykorzystane na cele niezwiązane z pokrywaniem kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi. Z pobranych opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi gmina, zgodnie z art. 6r ust. 2 ustawy, pokrywa koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi.

W świetle wyżej przedstawionych przepisów Gmina powinna dążyć do planowania dochodów i wydatków na system gospodarowania odpadami komunalnymi w takich samych wartościach - system gospodarowania odpadami komunalnymi winien się bilansować. W przypadku gdy zaplanowane dochody nie pozwalają na sfinansowanie wydatków związanych z gospodarowaniem odpadami komunalnymi powinny zostać podjęte działania w celu zbilansowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi.

3. Stwierdzono, że po zatwierdzeniu sprawozdań finansowych za 2017 rok jednostka wykazała w sprawozdawczości budżetowej nadwyżkę budżetową z lat ubiegłych w kwocie 2.811.274,43 zł oraz wolne środki z lat ubiegłych w kwocie 3.338.000,00 zł. Planowany deficyt budżetu na 2018 rok, na 30 czerwca 2018 roku, wynosił 7.468.731,79 zł a rozchody 1.036.000,00 zł. Do pokrycia deficytu 2018 roku zaplanowano zaciągnąć kredyt w kwocie 6.000.000,00 zł oraz zaangażować wolne środki w kwocie 1.468.731,79 zł. Łącznie do finansowania budżetu planowano wykorzystanie wolnych środków w kwocie 2.504.731,79 zł (1.468.731,79 zł na deficyt oraz 1.036.000,00 zł

na rozchody). Nie planowano angażowania własnych źródeł finansowania deficytu w postaci nadwyżki budżetowej w kwocie 2.811.274,43 zł oraz pozostałych wolnych środków w kwocie 833.268,21 zł. Łącznie planowany do zaciągnięcia kredyt po wprowadzeniu własnych źródeł finansowania (w całości nadwyżki budżetowej oraz wolnych środków) można było zredukować do kwoty 2.355.457,36 zł (6.000.000,00 zł - 2.811.274,43 zł - 833.268,21 zł). Analogiczna sytuacja miała miejsce na koniec III kwartału 2018 roku. Fakt niezaangażowania nadwyżki budżetowej oraz w pełni wolnych środków do realizacji budżetu również należy ocenić negatywnie w kontekście planowanego do zaciągnięcia kredytu lub pożyczki.

4. W uchwale nr XXXIV/267/2018 z dnia 28 grudnia 2017 roku w sprawie przyjęcia budżetu na 2018 roku dochody Gminy zaplanowano w wysokości – 46.069.622,41 zł, wydatki w wysokości 53.220.347,20 zł. Założono, że planowany deficyt w wysokości 7.150.724,79 zł zostanie sfinansowany przychodami z tytułu zaciągniętych pożyczek w kwocie 6.000.000,00 zł oraz wolnymi środkami w kwocie 1.150.724,79 zł. Ogółem w uchwale budżetowej wskazano 2.186.724,79 zł wolnych środków jako źródło przychodów. Stwierdzono, że za 2016 rok jednostka wygospondarowała wolne środki w kwocie 4.374.000,00 zł, które w wysokości 2.196.300,14 zł wprowadziła jako źródło finansowania deficytu. Pozostała kwota wolnych środków (2.177.699,86 zł) nie była wprowadzana do budżetu 2017 roku. Na dzień 12 grudnia 2017 roku zaangażowano po stronie planu 2.088.900,14 zł wolnych środków (uchwała w sprawie zmian w budżecie z dnia 29 listopada 2017 roku nr XXXIII/253/2017 roku). W dniu uchwalenia budżetu na 2018 rok, tj. 28 grudnia 2017 roku, uchwałą nr XXXIV/265/2017 dokonano zmiany w przychodach budżetu 2017 roku zwiększając kwotę wolnych środków z kwoty 2.088.900,14 zł do kwoty 2.196.300,14 zł (zwiększenie o 107.400 zł). Zatem podejmując uchwałę z dnia 28 grudnia 2017 roku nr XXXIV/267/2018 w sprawie uchwalenia budżetu na 2018 rok można było wskazać w budżecie kwotę przychodów w wysokości 2.177.699,86 zł wolnych środków. Różnica pomiędzy kwotą wolnych środków jaką jednostka wskazała jako przychody w 2018 roku a jaką mogła wprowadzić uchwalając budżet w 2017 roku na 2018 rok wynosiła 9.024,93 zł. Zatem w uchwalonym budżecie na 2018 rok jednostka planowała więcej wolnych środków niż mogła zaangażować do finansowania deficytu budżetu oraz rozchodów (o kwotę 9.024,93 zł). Zauważyć przy tym należy, że kwota nadwyżki budżetowej wygospondarowana za lata wcześniejsze (2.784.204,86 zł) została w całości wprowadzona do budżetu 2017 roku jako źródło finansowania deficytu (1.748.204,86 zł) oraz źródło finansowania rozchodów (1.036.000,00 zł). Zatem w dacie uchwalenia budżetu na 2018 rok nie można było również wskazać nadwyżki budżetowej z lat ubiegłych jako źródła finansowania deficytu i rozchodów.
5. W wieloletniej prognozie finansowej na 2018 rok, przyjętej uchwałą nr XXXIV/268/2017 z dnia 28 grudnia 2017 roku, nie zawarto wyjaśnienia zaplanowania w 2018 roku spadku wydatków bieżących w stosunku do planowanego wykonania wydatków 2017 roku o kwotę ok. 64.000 zł, przy jednoczesnym zaplanowaniu wzrostu o kwotę ok. 390.000,00 zł wydatków bieżących na wynagrodzenia i pochodne. Zgodnie z art. 226 ust. 1 ustawy o finansach publicznych - wieloletnia prognoza finansowa powinna być realistyczna. Ponadto z art. 226 ust. 2a powyższej ustawy wynika, że do

wieloletniej prognozy finansowej dołącza się objaśnienia przyjętych wartości. W objaśnieniach mogą być zawarte także informacje uszczegóławiające dane dotyczące między innymi dochodów bieżących oraz wydatków bieżących.

6. W wieloletniej prognozie finansowej na 2018 rok i lata następne przyjętej uchwałą nr XXXIV/268/2017 z dnia 28 grudnia 2017 roku wartość planowanych odsetek na 2019 rok została niedoszacowana. Ponadto, zaplanowano wydatki na odsetki w 2021 oraz 2022 roku, w sytuacji, gdy prognoza nie przewidywała już długu w tych latach.
7. W wykazie przedsięwzięć będącym załącznikiem do uchwały Rady Gminy i Miasta z dnia 28 grudnia 2017 roku w sprawie uchwalenia WPF na 2018 rok, nie uwzględniono zadań wieloletnich, których termin zakończenia przypadał na 2018 rok, takich jak np.: Ochrona środowiska naturalnego Gminy i Miasta w Drzewicy poprzez instalację odnawialnych źródeł energii w budynkach mieszkalnych (zadanie rozpoczęte od 2016 z planowanym terminem zakończenia w 2018 roku); budowa świetlicy wiejskiej w miejscowości Jelnia (zadanie realizowane od 2017 roku z planowanym terminem zakończenia w 2018 roku). Zgodnie z art. 226 ust. 3 i 4 ustawy o finansach publicznych - w załączniku do uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej określa się odrębnie dla każdego przedsięwzięcia: nazwę i cel, jednostkę organizacyjną odpowiedzialną za realizację lub koordynującą wykonywanie przedsięwzięcia, okres realizacji i łączne nakłady finansowe, limity wydatków w poszczególnych latach, limit zobowiązań. Przez przedsięwzięcia należy rozumieć wieloletnie programy, projekty lub zadania, w tym związane z: programami finansowanymi z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 oraz umowami o partnerstwie publiczno-privatnym.

### **W zakresie dochodów z tytułu podatków i opłat lokalnych**

1. Uchwała Rady Gminy i Miasta w Drzewicy nr V/32/2015 z dnia 27 stycznia 2015 roku w sprawie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso, 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 ze zm.) oraz art. 6 ust. 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1445 ze zm.). Z treści wskazanych przepisów wynikają analogiczne reguły, stosownie do których - rada gminy może zarządzić pobór podatku rolnego, leśnego i podatku od nieruchomości w drodze inkasa oraz określić/wyznaczyć inkasentów oraz wysokość wynagrodzenia za inkaso. W uchwale nr V/32/2015 z dnia 27 stycznia 2015 roku Rada Gminy i Miasta w Drzewicy wskazała jedynie, że inkaso podatków powierza sołtysom poszczególnych sołectw (wyjątek stanowiło sołectwo Krzczonów, gdzie inkasa nie pobierał sołtys a osoba imiennie wskazana w uchwale). 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) wydanym w przedmiocie inkasentów. 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.

2. Uchwała nr V/32/2015 z dnia 27 stycznia 2015 roku w sprawie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso, nie została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego, co stanowiło naruszenie art. 13 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1523). Z treści wskazanego przepisu wynika, że w wojewódzkim dzienniku urzędowym ogłasza się akty prawa miejscowego stanowione przez sejmik województwa, organ powiatu oraz organy gminy, w tym statuty województwa, powiatu i gminy. Należy zwrócić uwagę, że akt normatywny, który nie został ogłoszony, nie funkcjonuje w obrocie prawnym, a obowiązek prawidłowego ogłoszenia wydanego aktu normatywnego spoczywa na organie wydającym ten akt. Zasada ta wynika także z art. 88 ust. 1 Konstytucji RP, który stanowi, że warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie, a zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych określa ustawa (art. 88 ust. 2 Konstytucji RP). Powyższa uchwała wskazywała w §3, że traci moc uchwała nr III/9/2014 Rady Gminy i Miasta w Drzewicy z dnia 10 grudnia 2014 roku w sprawie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso. Kontrolujący ustalili, iż wskazana (uchylana) uchwała także nie została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego. Analogiczna sytuacja miała miejsce z przedstawioną kontrolującym uchwałą nr XXXI/218/2013 Rady Gminy i Miasta w Drzewicy z dnia 7 listopada 2013 roku w sprawie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso. Ostatnią opublikowaną w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego, w dniu 12 grudnia 2012 roku, pod poz. 4411, była uchwała nr XXII/155/2012 Rady Gminy i Miasta w Drzewicy w sprawie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso. Z § 2 tej uchwały wynikało, iż wynagrodzenie za inkaso ustala się w wysokości 10% od zainkasowanych kwot podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości w roku 2013. Powyższy zapis wskazuje, iż ustalone wynagrodzenie za inkaso dotyczyło tylko 2013 roku, bez lat następnych. W związku z powyższym od 2014 roku

nie było obowiązującej i występującej w obrocie prawnym uchwały w sprawie poboru podatków w drodze inkasa oraz określającej wysokość wynagrodzenia za inkaso.

3. W zakresie terminowości wpłat dokonywanych przez inkasentów stwierdzono, że nie wywiązywali się oni z terminu wskazanego w art. 47 §4a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.). Zgodnie z ww. przepisem - terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy. Sytuacja dotyczyła inkasenta sołectwa: (...) <sup>2</sup> Stwierdzono, że wszystkie wpłaty przyjmowane od podatników przez inkasentów zostały dokonane w terminie płatności podatku, co wskazuje na nieuprawnione przetrzymywanie gotówki przez inkasentów. Należy tutaj zauważyć, że termin płatności podatków dla inkasentów został tak ustalony we wskazanym powyżej przepisie, żeby mieli oni możliwość wpłacenia pobranych w ramach inkasa kwot podatku. Inkasent jest uprawniony do poboru podatku do ostatniego dnia terminu płatności podatku obowiązującego podatnika. Możliwość realizacji tego uprawnienia – także w ostatnim dniu płatności podatku – wymagała konieczności ustalenia terminu płatności zainkasowanych podatków na dzień następujący po ostatnim dniu, w którym powinna nastąpić wpłata z tytułu należnego podatku. W tym terminie inkasenci powinni się rozliczyć i zainkasowane kwoty wpłacić na rachunek organu podatkowego. Dzięki tak ustalonemu terminowi płatności mają oni czas na rozliczenie się z podatku pobranego w ostatnim dniu płatności. Należy także zauważyć, że powyższy termin wskazanym dla inkasentów w Ordynacji podatkowej może zostać wydłużony przez stosowną uchwałę rady gminy.
4. W zakresie deklaracji na podatek od nieruchomości na rok 2018, złożonej przez Gminę Drzewica w dniu 26 stycznia 2018 roku, stwierdzono że wskazano w niej jako zwolnione z opodatkowania lokale mieszkalne o łącznej powierzchni 1.016,70 m<sup>2</sup>, które zostały wynajęte na czas nieokreślony lub wynajęte nauczycielom na okres trwania stosunku pracy. Powyższe było działaniem nieprawidłowym, gdyż zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatkach lokalnych - zwalnia się z podatku od nieruchomości grunty i budynki lub ich części, stanowiące własność gminy, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów. W związku z powyższym wskazane lokale powinny zostać opodatkowane stawką wynikającą z uchwały nr XXXII/246/2017 Rady Gminy i Miasta w Drzewicy z dnia 6 listopada 2017 roku w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2018 rok, tj. 0,61 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. W dniu 11 stycznia 2019 roku Gmina i Miasto

---

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

Drzewica złożyła korektę deklaracji na podatek od nieruchomości na 2018 rok, w której zgłosiła do opodatkowania posiadane i wynajęte lokale mieszkalne i obliczyła należny podatek w wysokości 620,00 zł.

5. Stwierdzono liczne przypadki braku przeprowadzania weryfikacji składanych przez podatników informacji podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego, na podstawie art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa. Przepis ten stanowi, że organy podatkowe pierwszej instancji, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji oraz ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Brak przeprowadzania weryfikacji składanych przez podatników deklaracji/informacji prowadził do braku opodatkowania gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Przypadki braku przeprowadzenia weryfikacji deklaracji podatkowych odnotowano u podatników o następujących numerach kont podatkowych:
- Podatnik (...) <sup>3</sup>. Ustalono ponadto, że podatnik prowadzi działalność gospodarczą, a na podstawie ortofotomapy w SIP (mapy zamieszczone na portalu [www.mapy.geoportal.gov.pl](http://www.mapy.geoportal.gov.pl)) stwierdzono, że uzyskany obraz wskazuje, iż całość gruntów związana jest z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Organ podatkowy powinien wezwać podatnika do złożenia wyjaśnień na podstawie art. 274a §2 ustawy Ordynacja podatkowa, w zakresie wykorzystywanych przez niego gruntów. Zauważyć należy, że w przypadku wykorzystywania gruntu sklasyfikowanego jako dr do prowadzenia działalności gospodarczej grunt ten powinien być opodatkowany najwyższymi stawkami.

- Podatnik (...) <sup>4</sup>  
Na 2017 i 2018 rok podatnikowi wystawiono decyzje w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości, z których wynikało, iż opodatkowano (...) <sup>5</sup> m<sup>2</sup> powierzchni budynków pod działalność gospodarczą. W informacji złożonej przez podatnika oraz w decyzjach wymiarowych nie wskazano gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Ustalono, że wskazana decyzja nieprawidłowo została wydana na rzecz najemcy lokalu, w którym

---

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

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

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

prowadzona jest działalność gospodarcza. Grunty związane z prowadzoną działalnością zostały opodatkowane na koncie właściciela nieruchomości, tj. wynajmującego powyższy lokal (konto podatkowe (...)<sup>6</sup>).

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, o ile przedmiot opodatkowania nie znajduje się u posiadacza samoistnego. Natomiast przepis art. 336 ustawy z 23 kwietnia 1964 roku - Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1025 ze zm.) stanowi, że posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). W powyższej sytuacji najemca (osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą w wynajmowanym budynku) nie jest posiadaczem samoistnym, lecz posiadaczem zależnym. Zatem, to właściciel nieruchomości jest podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie budynku i gruntu związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą, a nie najemca, gdyż ten nie posiada statusu posiadacza samoistnego.

- Podatnik (...)<sup>7</sup>.

Ponadto ustalono, że podatnik prowadzi działalność gospodarczą, a na podstawie ortofotomapy w SIP (mapy zamieszczone na portalu [www.mapy.geoportal.gov.pl](http://www.mapy.geoportal.gov.pl)) stwierdzono, że uzyskany obraz wskazuje iż całość gruntów związana jest z prowadzeniem działalności gospodarczej, a kontrolującym nie przedstawiono dokumentów uzasadniających zastosowanie stawki podatku od nieruchomości dla budynków i gruntów pozostałych.

- Podatnik (...)<sup>8</sup>.

- Podatnik (...)<sup>9</sup>. Ponadto stwierdzono, że podatnik prowadzi działalność gospodarczą, a na podstawie ortofotomapy w SIP (mapy zamieszczone na

---

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

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

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

<sup>9</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia

portalu [www.mapy.geoportal.gov.pl](http://www.mapy.geoportal.gov.pl)) stwierdzono, że uzyskany obraz wskazuje, iż całość gruntów związana jest z prowadzeniem działalności gospodarczej. Kontrolującym nie przedstawiono dokumentów uzasadniających zastosowanie stawki podatku od nieruchomości dla budynków i gruntów pozostałych.

We wskazanych powyżej przypadkach, w których podatnik prowadził działalność gospodarczą poza miejscem zamieszkania, który to fakt może stanowić o istnieniu przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości w kategorii pozostałe, istnieje konieczność rozważenia opodatkowania całości gruntów jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bowiem zgodnie z przepisami art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 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 wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jeziorami i zbiornikami sztucznymi oraz 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, lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

Wprowadzona z dniem 1 stycznia 2016 roku zmiana definicji określającej „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”, pozostawiła niezmiennym dotychczas obowiązujący jej pierwszy człon, zgodnie z którym nadal „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” to „grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą”. W związku z powyższym, już sam fakt posiadania gruntów, budynków czy budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą jest podstawowym i wystarczającym warunkiem prawnym do zaliczenia tych nieruchomości w poczet kategorii przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, co potwierdzają liczne orzeczenia sądów administracyjnych, tworzące stabilną i niekwestionowaną linię orzeczniczą (wyr. NSA z dnia 20 marca 2009 roku, II FSK 1888/07 oraz wyroki WSA z dnia 25 lutego 2008 roku, I SA/Wr 1575/07; z dnia 23 stycznia 2009 roku, III SA/Wa 2010/08; z dnia 26 marca 2009 r., I SA/Gd 903/08; z dnia 22 kwietnia 2009 roku, I SA/OI 85/09; z dnia 10 września 2009 roku, I SA/OI 474/09; z dnia 14 stycznia 2010 roku, I SA/OI 722/09; z dnia 3 czerwca 2009 roku, III SA/Po 107/09; z dnia 28 lipca 2009 roku, I SA/GI 223/09 czy wyrok I WSA/Wr 497/12 - WSA we Wrocławiu z dnia 19 września 2012 roku). W kontekście powyższych ustaleń należy wskazać, że przeprowadzenie postępowania podatkowego przez organ podatkowy i wezwanie ww. podatników do złożenia wyjaśnień, zgodnie z art. 272 pkt 3 i art. 274a

---

29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

§ 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa, pozwoliłoby na ustalenie stanu faktycznego, także w zakresie istnienia przesłanek zastosowania niższej stawki podatku od nieruchomości.

6. Decyzje zmieniające wymiar podatku od nieruchomości wydane na rzecz podatnika (...) <sup>10</sup> zostały zaewidencjonowane na analitycznym koncie księgowym podając datę ich wydania, a nie pod datę doręczenia decyzji, co stanowiło naruszenie §4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 roku w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. nr 208, poz. 1375). Z treści wskazanego przepisu wynika, że 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. Należy zauważyć, że 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 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 pozapocesowymi, lecz może to nastąpić tylko w ramach przepisów procesowych. Analogiczne stanowisko wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 27 lipca 2016 roku, sygn. I SA/GI 440/16.
7. W zakresie decyzji przyznających ulgi w zapłacie podatków stwierdzono następujące nieprawidłowości:
  - w przypadku decyzji znak RBiP.3123.U.O.F.5.2018 oraz decyzji znak RBiP.3123.U.O.F.3.2018 stwierdzono, że organ podatkowy naruszył art. 123 § 1 oraz art. 200 ustawy Ordynacja podatkowa, gdyż nie zapewnił stronie czynnego udziału w postępowaniu, a także nie wyznaczył stronie postępowania siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Z treści wskazanych przepisów wynika, że organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań, a odstąpienie od tej zasady jest możliwe, jeżeli w wyniku

---

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

postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony oraz z przypadkach, o których mowa w art. 200 §2 pkt 2. Z treści art. 200 ustawy Ordynacja podatkowa wynika, że przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego;

- w przypadku decyzji znak BiP.3123.O.O.F.4.2018 z dnia 18 maja 2018 roku wydanej na wniosek podatnika z dnia 10 kwietnia 2018 roku stwierdzono, iż została ona wydana z naruszeniem terminu określonego w art. 139 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, z którego wynika, iż 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 art. 140 § 1 ww. 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;
  - w przypadku decyzji znak BiP.3123.O.O.F.33.2017, BiP.3123.O.O.F.26.2017 oraz BiP.3123.U.O.F.34.2017 stwierdzono, że brak było wskazania okresu za jaki umorzone zostały zaległości podatkowe wymienione w powyższych decyzjach, co wskazuje na naruszenie art. 210 § 1 pkt 5 ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z powołanym przepisem - decyzja zawiera rozstrzygnięcie. Należy zauważyć, że rozstrzygnięcie jest najważniejszym składnikiem decyzji podatkowej. Określa ono, jakie skutki prawnopodatkowe sprawy rodzi ustalony przez organ podatkowy stan faktyczny.
8. W przypadku decyzji znak RBiP.3123.U.O.F.2.2018 w sprawie umorzenia zaległości podatkowej, stwierdzono że na wniosku podatnika brak było daty wpływu (tylko data dekretacji pracownika sekretariatu), a podanie nie zostało opatrzone pieczęcią daty wpływu do organu podatkowego, co stanowiło naruszenie §42 Instrukcji kancelaryjnej, stanowiącej załącznik 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. nr 14 poz. 67 ze zm.).
9. (...) <sup>11</sup>. Zauważyć należy, że przepisy Ordynacji podatkowej nie zezwalają na przekazywanie nadpłaty na konto innego podatnika, nawet na jego wniosek. Zgodnie z art. 76 ustawy Ordynacja podatkowa, nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub

---

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

w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Natomiast zgodnie z art. 76a ustawy Ordynacja podatkowa - w sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Ponadto powyższe działanie organu podatkowego wskazuje na naruszenie §4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego w zakresie dokumentowania przypisów i odpisów. Z treści powołanego przepisu wynika, że do udokumentowania przypisów lub odpisów służą: deklaracje w rozumieniu art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej, z których wynika zobowiązanie podatkowe lub kwota zmniejszająca zobowiązanie podatkowe; decyzje; dowody zrealizowanych wpłat nieprzypisanych należnych od podatników; postanowienia o dokonaniu potrącenia, o którym mowa w art. 65 Ordynacji podatkowej; odpisy orzeczeń sądu administracyjnego, o których mowa w art. 77 §1 pkt 3 Ordynacji podatkowej oraz dokumenty na podstawie których przypisuje się bankowi zobowiązanie w wysokości zapłaty dokonanej przez podatnika, w związku z art. 60 §1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, stwierdzające obciążenie rachunku bankowego podatnika z tytułu zapłaty podatku – w przypadku gdy podatnik dokonał zapłaty za pośrednictwem banku, a bank obciążył rachunek bieżący podatnika, ale nie przekazał środków na rachunek bieżący urzędu. Zatem dokonanie odpisu na koncie (...) <sup>12</sup>, a przypisu na koncie (...) <sup>13</sup> było działaniem nieprawidłowym.

10. (...) <sup>14</sup>. Podatnik w powyższych przypadkach zastosował nieprawidłową stawkę podatku od środków transportowych. Organ podatkowy zaniechał w powyższym przypadku dokonywania czynności sprawdzających wynikających z art. 272 ust. 2 w zw. z art. 274 §1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z ww. przepisami - organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających mających na celu stwierdzenie ich formalnej poprawności, a w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy, w zależności od charakteru i zakresu uchybień koryguje deklaracje, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokość straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty

---

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

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

<sup>14</sup> 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.



5.000 zł. W trakcie kontroli RIO w Łodzi podatnik złożył korekty deklaracji na podatek od środków transportowych na rok 2017 i 2018, w których prawidłowo opodatkował wskazany powyżej środek transportowy, a wpłaty należnego podatku z tego tytułu w łącznej wysokości 233,00 zł dokonał w dniu 26 października 2018 roku (200,00 zł za rok 2017 i 33,00 zł za rok 2018).

11. W przypadku trzech podatników podatku od środków transportowych stwierdzono, że organ podatkowy wydał decyzje w sprawie odpisania zaległości podatkowej w podatku od środków transportowych: 1) decyzja znak BiP.3124.1.2018 z dnia 25 października 2018 roku wydana na rzecz podatnika (...) <sup>15</sup> w sprawie odpisania zaległości podatkowej z tytułu podatku od środków transportowych za 2012 rok w wysokości 900,00 zł, 2) decyzja znak BiP.31243.2.2018 z dnia 29 października 2018 roku wydana na rzecz podatnika (...) <sup>16</sup> w sprawie odpisania zaległości podatkowych z tytułu podatku od środków transportowych za 2012 rok w wysokości 4.360,00 zł, 3) decyzja znak BiP.3124.2018 z dnia 13 listopada 2018 roku wdana na rzecz podatnika (...) <sup>17</sup> w sprawie odpisania zaległości podatkowych z tytułu podatku od środków transportowych za 2012 rok w wysokości 1.800,00 zł. W uzasadnieniach powyższych decyzji wskazano, że zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 ustawy Ordynacja podatkowa - zobowiązania wygasły w całości wskutek przedawnienia, a w przypadku decyzji określonej w pkt 1 i 2 wskazano ponadto, że wszczęto postępowanie egzekucyjne na podstawie tytułów wykonawczych, ale Urząd Skarbowy umorzył postępowanie egzekucyjne wobec zobowiązanych, ponieważ w postępowaniu nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Biorąc pod uwagę treść art. 59 § 1 pkt 9 i art. 70 ustawy Ordynacja podatkowa, należy zauważyć, że zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek przedawnienia. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązań podatkowych oznacza, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa łącznie z odsetkami za zwłokę. Po upływie okresu przedawnienia, z mocy prawa, bez konieczności wydawania żadnych decyzji, przestaje istnieć stosunek zobowiązaniowy, pomiędzy podatnikiem i wierzycielem

---

<sup>15</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>16</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>17</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 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.

podatkowym, a wierzyciel nie ma już podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego.

12. Stwierdzono przypadki podejmowania czynności windykacyjnych w stosunku do podatników podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych z naruszeniem przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 roku w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1483).

### **W zakresie dochodów z majątku gminy**

1. Jednostka nie posiadała planu wykorzystania zasobu nieruchomości, który powinien być 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. 2204 ze zm.). Plany zawierają w szczególności: 1) zestawienie powierzchni nieruchomości zasobu oraz nieruchomości oddanych w użytkowanie wieczyste; 2) prognozę: a) dotyczącą udostępnienia nieruchomości zasobu oraz nabywania nieruchomości do zasobu, b) poziomu wydatków związanych z udostępnieniem nieruchomości zasobu oraz nabywaniem nieruchomości do zasobu, c) wpływów osiągniętych z opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości oddanych w użytkowanie wieczyste oraz opłat z tytułu trwałego zarządu nieruchomości, d) dotyczącą aktualizacji opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości oddanych w użytkowanie wieczyste oraz opłat z tytułu trwałego zarządu nieruchomości; 3) program zagospodarowania nieruchomości zasobu.
2. W przypadku sprzedaży nieruchomości w Drzewicy przy ul. Przemysłowej stwierdzono, iż w sporządzonym wykazie nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży nie podano terminu do złożenia wniosku przez osoby, którym przysługuje pierwszeństwo w nabyciu nieruchomości na podstawie art. 34 ust. 1 pkt 1 i pkt 2, czym naruszono art. 35 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami.
3. Protokoły z przetargu odnośnie sprzedaży nieruchomości w Drzewicy przy ul. Przemysłowej nie zawierały wszystkich elementów, o których mowa w § 10 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 września 2004 roku w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania przetargów oraz rokowań na zbycie nieruchomości (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 1490) – brak było informacji o obciążeniach nieruchomości i zobowiązaniach, których przedmiotem jest nieruchomość, a także w protokole nie wskazano jaka była cena wywoławcza nieruchomości.
4. Gmina i Miasto Drzewica zawierała umowy najmu lokali mieszkalnych na czas określony, co było niezgodne z art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 roku o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1234 ze zm.).
5. Rada Gminy i Miasta w Drzewicy nie uchwaliła wieloletniego programu gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy, na podstawie art. 21 ust.1 pkt 1 ustawy o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego.

6. W przypadku kont analitycznych dotyczących wpłat czynszów z tytułu najmu lokali mieszkalnych nie ujmowano w ewidencji należności i zwrotów nadpłat, gdyż przypisów dokonywano dopiero po uiszczeniu wpłaty. Ponadto, zgodnie z obowiązującą w 2017 roku polityką rachunkowości - w ewidencji analitycznej do konta 221 należało wyodrębnić rozrachunki z poszczególnymi dłużnikami. W przypadku najmu lokali mieszkalnych nie wyodrębniono poszczególnych dłużników. Tak prowadzona ewidencja analityczna nie odzwierciedlała stanu faktycznego, gdyż nie ujmowała ona stanu należności/zadłużenia, gdy faktycznie zadłużenie takie występowało u danych kontrahentów. Nieprowadzenie kont pomocniczych stanowiło naruszenie art. 17 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, który obliguje do prowadzenia ksiąg pomocniczych w szczególności dla rozrachunków z kontrahentami.. Stwierdzono także, iż naruszono art. 24 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości, który wskazuje iż księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Odnośnie prowadzenia kont pomocniczych w zakresie dochodów z czynszów stwierdzono, iż nie są one prowadzone rzetelnie oraz nie odzwierciedlają stanu faktycznego.
7. Stwierdzono, iż przedawnieniu uległy roszczenia o zapłatę czynszu z tytułu najmu lokali mieszkalnych, w łącznej wysokości 616,41 zł.
8. Rada Gminy i Miasta w Drzewicy nie podjęła uchwały w sprawie stawek opłaty adiacenckiej, w związku z powyższym nie stwierdzono dochodów z powyższego tytułu. Zgodnie z treścią art. 98a ust. 1 oraz 146 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami, stawki opłaty adiacenckiej ustala rada gminy w drodze uchwały. W sytuacji Gminy i Miasta w Drzewicy, Rada Gminy nie wywiązała się z ustawowego obowiązku nie określając stawek opłaty adiacenckiej.

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

1. Miejsko-Gminny Klub Sportowy „Drzewica” z siedzibą w Drzewicy rozliczył wydatki w łącznej wysokości 11.669,65 zł poniesione przed zawarciem umowy o dotację oraz po okresie realizacji zadania. Rozliczenie częściowe zostało zatwierdzone w dniu 26 lipca 2017 roku przez Skarbnika i Burmistrza Gminy i Miasta w Drzewicy. Zatwierdzenie powyższych wydatków było niezgodne z § 8 pkt 3 uchwały nr VI/36/2015 z dnia 23 lutego 2015 roku w sprawie warunków i trybu finansowania zadań z zakresu rozwoju sportu na terenie Gminy i Miasta Drzewicy, który wskazuje, że z dotacji nie mogą być finansowane lub dofinansowywane wydatki z tytułu kosztów, które wnioskodawca poniósł na realizację przedsięwzięcia przed zawarciem umowy<sup>18</sup>.
2. Miejsko-Gminny Klub Sportowy „Drzewica” złożył sprawozdanie częściowe z realizacji zadania publicznego i wykorzystania dotacji na kwotę 50.000,00 zł. Sprawozdanie zostało zaakceptowane przez Skarbnika

---

<sup>18</sup> Po zakończeniu kontroli RIO w Łodzi Burmistrz Drzewicy wydał decyzję określającą kwotę dotacji podlegającą zwrotowi.

i Burmistrza w dniu 31 grudnia 2017 roku. Zgodnie z zapisem § 8 pkt 1 zawartej umowy o dotację - dotowany jest zobowiązany do złożenia rozliczeń częściowych z każdej transzy, rozliczenie częściowe warunkuje uruchomienie następných transzy dotacji. W związku z tym, iż na rozliczeniu częściowym brak było daty wpływu dokumentu do kontrolowanej jednostki, kontrolujący nie mogli stwierdzić czy warunek przedstawienia rozliczenia częściowego został spełniony przed datą 22 listopada 2017 roku, kiedy została wypłacona transza dotacji.

3. Oferta na realizację programu profilaktyki zakażeń wirusem brodawczaka ludzkiego (HPV) dotyczyła 59 dziewcząt, natomiast zamawiający w ogłoszeniu podał, że liczba dziewcząt objętych programem urodzonych w 2003 roku zamieszkujących na terenie Gminy Drzewica wynosi 54. Zatem, oferta skalkulowana dla 59 dziewcząt nie była zgodna z warunkami konkursu.
4. Stwierdzono, że z umowy z dnia 15 września 2016 roku dotyczącej zlecenia przeprowadzenia akcji promocyjno-edukacyjnej oraz wykonania szczepień nie wynikała kwota (ani też maksymalna kwota) jaką Gmina zamierza przeznaczyć na realizację programu. Przyjmując planowaną ilość osób objętych szczepieniami oraz kwoty wynikające ze złożonej oferty, to wartość umowy opiewała na kwotę nie większą niż 33.630,00 zł. Umowa została zawarta przy kontrasygnacie Skarbnika.
5. Stwierdzono, że na dzień podpisania umowy (15 września 2016 roku) na realizację programu profilaktyki zakażeń wirusem brodawczaka ludzkiego (HPV) nie zabezpieczono środków w budżecie na 2016 rok, ani też nie ujęto tego programu wieloletniego w wieloletniej prognozie finansowej (w załączniku specyfikującym przedsięwzięcia). Z umowy wynikało, że wykonanie nastąpi w terminie począwszy od 7 dnia od daty podpisania umowy do dnia 5 lipca 2017 roku.
6. Stwierdzono, że wystawiono dwie faktury dotyczące realizacji programu profilaktyki zakażeń wirusem brodawczaka ludzkiego (HPV), tj. w dniu 8 lutego 2017 roku na kwotę 5.130,00 zł (tj. 27 osób po 190 zł) oraz w dniu 28 kwietnia 2017 roku na kwotę 5.130,00 zł (tj. 27 osób po 190 zł). Z umowy wynikało, że realizator programu zobowiązał się do dostarczenia faktury VAT do każdego 22 dnia każdego miesiąca, w którym dokonano szczepień. Ze sprawozdania końcowego złożonego przez realizatora wynikało, że pacjentkom podawano szczepionkę w miesiącach: listopad 2016 roku, styczeń 2017 roku, maj-lipiec 2017 roku. Zatem faktury zostały wystawione niezgodnie z postanowieniami umowy.
7. Kontrolującym nie przedstawiono dokumentów potwierdzających zamieszczenie informacji o ogłoszeniu konkursu ofert na realizację programu wczesnego wykrywania wad słuchu i wzroku wśród uczniów klas I szkół podstawowych z terenu Miasta i Gminy Drzewica na lata 2016-2018 w siedzibie zamawiającego. Zgodnie z art. 48b ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1510 ze zm.) - w przypadku programów polityki zdrowotnej wyboru realizatora tego programu dokonuje się w drodze konkursu ofert. O przeprowadzeniu konkursu ofert jednostka samorządu terytorialnego ogłasza w swojej siedzibie i na swojej stronie internetowej co najmniej na 15 dni przed

upływem wyznaczonego terminu składania ofert. Stwierdzono, że ogłoszenie o konkursie zamieszczono w dniu 22 września 2016 roku, a termin składania ofert wyznaczono na 6 października 2016 roku, zatem piętnastodniowy termin określony w art. 48b ust.2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych nie został dochowany. Zgodnie z treści art. 110 oraz art. 111 ustawy Kodeks cywilny - jeżeli ustawa, orzeczenie sądu lub decyzja innego organu państwowego albo czynność prawna oznacza termin nie określając sposobu jego obliczania, stosuje się przepisy Kodeksu Cywilnego. Z przepisów Kodeksu wynika ponadto, że termin oznaczony w dniach kończy się z upływem ostatniego dnia. Jeżeli początkiem terminu oznaczonego w dniach jest pewne zdarzenie, nie uwzględnia się przy obliczaniu terminu dnia, w którym to zdarzenie nastąpiło. Zatem, termin do składania ofert został wyznaczony z naruszeniem art. 48b ust.2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Analogiczną nieprawidłowość stwierdzono przy procedurze dotyczącej programu profilaktyki wad postawy dla uczniów klas IV szkół podstawowych z terenu Gminy i Miasta Drzewica na lata 2016-2018.

8. Stwierdzono, że Gmina na realizację programów zdrowotnych zabezpieczała środki w dziale 851, rozdziale 85195, § 430. Wydatki ponoszone na realizację programu polityki zdrowotnej winny być klasyfikowane w § 278 - dotacja celowa przekazana z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na dofinansowanie realizacji zadań w zakresie programów polityki zdrowotnej.
9. Stwierdzono, że sprawozdanie z rozliczenia dotacji przekazanej na program profilaktyki wad postawy dla uczniów klas IV szkół podstawowych z terenu Gminy i Miasta Drzewica na lata 2016-2018 oraz na program wczesnego wykrywania wad słuchu i wzroku wśród uczniów klas I szkół podstawowych z terenu Gminy i Miasta w Drzewicy na lata 2016-2018, nie zawierało akceptacji ze strony przedstawiciela Gminy Drzewica.

#### **W zakresie wydatków osobowych**

1. W rozdziale V – Urlopy, w § 20 ust.1 Regulaminu pracy Urzędu Gminy i Miasta Drzewica, stanowiącego załącznik nr 4 do Regulaminu Organizacyjnego Gminy i Miasta w Drzewicy, wprowadzonego zarządzeniem nr 10/2003 Burmistrza Gminy i Miasta w Drzewicy, nieprawidłowo wskazano należny wymiar urlopu wypoczynkowego, tj. wskazano, że wymiar urlopu wynosi: 18 dni roboczych – po roku pracy, 20 dni roboczych – po 6 latach pracy oraz 26 dni roboczych po 10 latach pracy. Zgodnie z art. 154 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 roku Kodeks pracy (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 917 ze zm.) - wymiar urlopu wynosi: 20 dni – jeżeli pracownik jest zatrudniony krócej niż 10 lat oraz 26 dni – jeżeli pracownik jest zatrudniony co najmniej 10 lat. Powyższy wymiar urlopu obowiązuje od dnia 1 stycznia 2004 roku i został wprowadzony zmianą do Kodeksu pracy z dnia 14 listopada 2003 roku ogłoszoną w dniu 16 grudnia 2003 roku w Dzienniku Ustaw nr 213, pod poz. 2081.
2. Zastępcy Burmistrza wypłacono w dniu 4 czerwca 2018 roku ekwiwalent pieniężny za 38 dni niewykorzystanego urlopu wypoczynkowego, tj. za 2016 rok 1 dzień, za 2017 rok 26 dni oraz 11 dni za 2018 rok. Powyższe wskazuje

na niewykorzystanie urlopu wypoczynkowego przez pracownika. Zgodnie z art. 161 ustawy Kodeks pracy - że pracodawca jest obowiązany udzielić pracownikowi urlopu w tym roku kalendarzowym, w którym pracownik uzyskał do niego prawo. Urlopy powinny być udzielone zgodnie z planem urlopów, plan urlopów ustala pracodawca, biorąc pod uwagę wnioski pracowników i konieczność zapewnienia normalnego toku pracy (art. 163 §1 Kodeksu pracy). Natomiast zgodnie z art. 168 ustawy Kodeks pracy - urlopu niewykorzystanego w terminie ustalonym zgodnie z art. 163 należy pracownikowi udzielić najpóźniej do dnia 30 września następnego roku kalendarzowego. Prawo do corocznego płatnego urlopu zostało również zagwarantowane w art. 66 Konstytucji RP, jako prawo bezwzględnie wynikające z podstawowych zasad prawa pracy.

3. Odprawy emerytalne oraz ekwiwalenty za niewykorzystany urlopu wypoczynkowy zostały wypłacone z naruszeniem § 9 obowiązującego wówczas rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 marca 2009 roku w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 1786 ze zm.)<sup>19</sup>. Stosownie do wskazanego przepisu - jednorazowa odprawa w związku z przejściem na emeryturę lub rentę z tytułu niezdolności do pracy jest wypłacana w dniu ustania stosunku pracy. Zauważyć należy, że roszczenie o wypłatę odprawy emerytalnej staje się wymagalne od dnia rozwiązania stosunku pracy. Niedotrzymanie tego terminu powoduje, że pracownik ma prawo domagać się od pracodawcy odsetek za zwłokę. Warto podkreślić, że reguła ta obowiązuje także w przypadku, gdy orzeczenie przyznające emeryturę zostało wydane później, tj. po ustaniu stosunku pracy. Stan taki potwierdził w swoim wyroku z dnia 9 kwietnia 1998 roku Sąd Najwyższy (sygn. I PKN 508/97; OSNP 1999 nr 8, poz. 267). Kodeks pracy nie reguluje kwestii związanych z nieterminową wypłatą odprawy emerytalnej, dlatego też zastosowanie znajdują tu przepisy ustawy Kodeks cywilny, do którego art. 300 ustawy Kodeks pracy odsyła w sprawach nieunormowanych przepisami prawa pracy. Zgodnie z art. 481 § 1 i § 2 ustawy Kodeks cywilny, jeżeli dłużnik opóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, wierzyciel może żądać odsetek za czas opóźnienia, chociażby nie poniósł żadnej szkody i chociażby opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności. W sytuacji, gdy stopa odsetek za opóźnienie nie jest z góry oznaczona wierzycielowi należą się odsetki ustawowe. Z powyższego wynika, iż od dnia, w którym ustało zatrudnienie pracodawca zwlekający z wypłatą odprawy emerytalnej zobowiązany jest do zapłaty odsetek ustawowych od kwoty należnego pracownikowi świadczenia. Nie ma tutaj żadnego znaczenia, czy pracownik poniósł z tytułu tego opóźnienia jakąkolwiek szkodę. Stwierdzono ponadto, że ekwiwalenty za niewykorzystany urlopu wypoczynkowy zostały wypłacone z opóźnieniem, tj. nie zostały wypłacone w ostatnim dniu trwania stosunku pracy. Należy zauważyć, że z regulacji Kodeksu pracy dotyczących urlopów wypoczynkowych nie wynika wprost termin, w jakim należy dokonać wypłaty ekwiwalentu za urlopu. Jednak można z nich wywieść, że prawo takie nabywa pracownik w momencie rozwiązania lub wygaśnięcia stosunku pracy.

---

<sup>19</sup> Analogiczne zapisy znalazły się w §9 ust. 1 obecnie obowiązującego rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 maja 2018 roku w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych (Dz.U. z 2018 r., poz. 936).

Wskazuje to więc na ostatni dzień zatrudnienia i w tym dniu, co do zasady ekwiwalent powinien być wypłacony. Dopiero bowiem w ostatnim dniu zatrudnienia prawo pracownika do niewykorzystanego urlopu wypoczynkowego przekształca się w prawo do ekwiwalentu pieniężnego za ten urlop – z uwagi na to, że rozwiązanie lub wygaśnięcie umowy o pracę uniemożliwia wykorzystanie urlopu wypoczynkowego w naturze. Takie też stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 29 marca 2001 roku (sygn. akt I PKN 336/00) twierdząc że „Z dniem rozwiązania stosunku pracy prawo pracownika do urlopu wypoczynkowego w naturze przekształca się w prawo do ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop. W tym też dniu rozpoczyna się bieg termin przedawnienia roszczenia o ekwiwalent pieniężny za niewykorzystane w naturze, a nieprzedawnione urlopy wypoczynkowe”.

### **W zakresie udzielania zamówień publicznych**

1. W protokole postępowania prowadzonego w trybie przetargu nieograniczonego dotyczącego zadania „Termomodernizacja i remont budynku Urzędu Gminy i Miasta w Drzewicy” wskazano, że wartość szacunkowa zamówienia ustalona została na podstawie kosztorysów inwestorskich, w dniu 19 stycznia 2017 roku, na kwotę 1.960.507,25 zł netto, tj. 469.593,82 Euro przez Kierownika Referatu Gospodarki Komunalnej, Budownictwa i Inwestycji. Kontrolującym nie przedstawiono dokumentu potwierdzającego dokonanie szacowania wartości zamówienia. Zamawiający powinien dokonać ustalenia szacunkowej wartości zamówienia z zachowaniem należytej staranności i choć na gruncie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1986 ze zm.) brak jest definicji pojęcia „należyta staranność”, to należy jej szukać w ustawie Kodeks cywilny oraz doktrynie. W art. 355 § 2 ustawy Kodeks cywilny wskazano, że należyta staranność dłużnika w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej określa się przy uwzględnieniu zawodowego charakteru tej działalności. Prawidłowe rozumienie tej definicji zostało przybliżone w orzecznictwie, np. w wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 15 stycznia 2013 roku (sygn. VI ACa 1077/12), w którym stwierdzono m.in. cyt. „Na gruncie kodeksu cywilnego należyta staranność to staranność (...), jakiej mamy prawo oczekiwać, jakiej powinniśmy się spodziewać i na jaką mamy prawo liczyć (...). Wzorzec należytej staranności nie jest oparty na indywidualnych cechach i właściwościach dłużnika, w szczególności na zapobiegliwości, jakiej sam on przestrzega, lecz na oczekiwaniach społecznych wobec osób, które znalazły się w określonej sytuacji. Miernik należytej staranności jest więc zobiektywizowany, a ta obiektywizacja wzorca chroni interes wierzyciela, jego zaufanie, że dłużnik zachowa się zgodnie ze społecznymi oczekiwaniami w danej sytuacji”. Ustalanie szacunkowej wartości zamówienia powinno nastąpić na podstawie danych wynikających z posiadanych przez zamawiającego kosztorysów inwestorskich. Przepisy ustawy Prawo zamówień publicznych określają jedynie pojęcie wartości szacunkowej i sposób oraz przedział czasowy, w jakim należy dokonać oszacowania w zależności od typu dostaw i usług. Brak jest natomiast regulacji co do formy tej czynności. Przyjąć należy, że czynność szacowania wartości zamówienia należy udokumentować na piśmie. W praktyce oznacza to najczęściej sporządzenie

notatki służbowej z szacowania wartości zamówienia, w której wskazuje się m.in. kiedy i kto sporządził szacunek oraz na jakiej podstawie.

2. W umowie nr 21/2017 z dnia 7 marca 2017 roku w sprawie udzielenia ww. zamówienia publicznego ustalono, że wykonawca zobowiązał się do wniesienia zabezpieczenia należytego wykonania umowy w dniu zawarcia umowy, w kwocie stanowiącej 10% wartości umowy brutto. Przed dniem podpisania umowy zabezpieczenie należytego wykonania umowy zostało wniesione w formie bezgotówkowej – ubezpieczeniowej gwarancji należytego wykonania kontraktu nr 04GG06/0532/17/0009, wystawionej przez Inter Risk S.A. w dniu 2 marca 2017 roku. Powyższa gwarancja była ważna w okresie od dnia zawarcia umowy, tj. 7 marca 2017 roku do dnia 30 października 2017 roku do wysokości 191.412,34 zł z tytułu zapłaty wymagalnych kar umownych w związku z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem umowy. W ocenie RIO w Łodzi zabezpieczenie należytego wykonania umowy złożone w takim brzmieniu, nie zabezpieczało w należytych stopniu interesów zamawiającego. Forma gwarancji ma bowiem charakter warunkowy, ściśle wiąże wypłatę zabezpieczenia z zapłatą kar umownych. Treść złożonej gwarancji wskazuje, iż zabezpieczenie ma zastępować kary umowne i jednocześnie uniemożliwia jego wypłatę ponad kwotę ewentualnych kar, pokrycie ceny wykonania zastępczego (w sytuacji gdyby np. wybrany wykonawca nie realizował zamówienia). Potencjalnie zamawiający może nie uzyskać jakiegokolwiek kwoty z powołanej gwarancji ubezpieczeniowej należytego wykonania kontraktu, jeżeli wykonawca zakwestionuje prawidłowość ewentualnych kar umownych. Kara umowna jest bowiem świadczeniem spornym i wykonawca może wykazać, że np. do zwłoki w realizacji przedmiotu umowy przyczyniły się działania, lub zaniechania zamawiającego. Ustawa Prawo zamówień publicznych w art. 147 ust. 2 zdefiniowała jedynie cel jaki pełni zabezpieczenie należytego wykonania umowy, tj. zabezpieczenie służy pokryciu roszczeń z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy. Zabezpieczenie pełni zatem funkcję kaucji umożliwiającej zamawiającemu pokrycie roszczeń z kwoty zabezpieczenia bez konieczności wykorzystywania procedur sądowych. Gwarancja ma być bezwarunkowa, tj. gwarant nie może wymagać spełnienia dodatkowych warunków ze strony beneficjenta, aby doszło do wypłaty z gwarancji - gwarancja ma stanowić substytut pieniądza. Mając na względzie treść złożonego zabezpieczenia należytego wykonania umowy oraz ustawy Prawo zamówień publicznych uzasadniony jest wniosek, że zamawiający winien zakwestionować zapisy gwarancji ubezpieczeniowej należytego wykonania umowy. Przedmiotowa gwarancja ograniczała się wyłącznie do zastępowania wymagalnych kar umownych. Sumując, zamawiający winien przed podpisaniem umowy wyegzekwować wniesienie prawidłowego zabezpieczenia (tzn. nieograniczonego do kar umownych). Stosownie do treści art. 94 ust. 3 ustawy Prawo zamówień publicznych - jeżeli wykonawca, którego oferta została wybrana, uchyla się od zawarcia umowy w sprawie zamówienia publicznego lub nie wnosi wymaganego zabezpieczenia należytego wykonania umowy, zamawiający może wybrać ofertę najkorzystniejszą spośród pozostałych ofert bez przeprowadzania ich ponownego badania i oceny, chyba że zachodzą przesłanki unieważnienia postępowania, o których mowa w art. 93 ust. 1.



## **W zakresie ewidencji majątku gminy**

1. Stwierdzono, że umorzenie od wartości niematerialnych i prawnych o wartości zarówno do 3.500,00 zł, jak i powyżej wartości 3.500,00 zł, naliczane było jednorazowo. Powyższe uchybienie zostało także stwierdzone podczas ostatniej kompleksowej kontroli przeprowadzonej przez inspektorów RIO w Łodzi w okresie 17 listopada 2014 – 26 stycznia 2015 roku. W dniu 14 kwietnia 2015 roku RIO w Łodzi wystosowała do jednostki wnioski pokontrolne m.in. dotyczące powyższej nieprawidłowości. Gminie i Miastu w Drzewicy zalecono określenie w regulacjach wewnętrznych stawek amortyzacyjnych dla wartości niematerialnych i prawnych, zgodnie z wymogiem określonym w art. 31 ust. 2 i art. 32 ust. 1-4 i ust. 6 w zw. z art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości. W piśmie z dnia 6 maja 2015 roku, stanowiącym odpowiedź na zalecenia pokontrolne, kontrolowana jednostka odpowiedziała, iż aneksem do polityki rachunkowości określono stawki amortyzacyjne dla wartości niematerialnych i prawnych. Kontrolujący stwierdzili, iż sporządzono aneks do polityki rachunkowości w tym zakresie, jednak zapisy aneksu nie są stosowane.
2. Stwierdzono dwa przypadki ujęcia środków trwałych w ewidencji księgowej w nieprawidłowym okresie sprawozdawczym. Monitoring ujęto w ewidencji księgowej w grudniu 2017 roku, a z faktury wynikało, że zakup miał miejsce w listopadzie 2017 roku (OT nr 28/2017 z dnia 31 grudnia 2017 roku), przebudowę placu przed remizą OSP w Brzustowcu ujęto we wrześniu 2017 roku (OT nr 17/2017 z dnia 29 września 2017 roku), na podstawie przedstawionych faktur zdarzenie należało ująć w ewidencji księgowej w lipcu 2017 roku. Powyższe stanowiło naruszenie art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym – do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.
3. Na podstawie przedstawionej ewidencji środków trwałych, w przypadku gruntów stwierdzono, iż jednostka zaewidencjonowała w jednym przypadku pod jedną pozycją dwie działki (OT nr 10/2017 z dnia 4 lipca 2017 roku), co było niezgodne z przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 roku w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1864), zgodnie z którymi - za podstawową jednostkę ewidencji przyjmuje się pojedynczy obiekt majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług. W związku z powyższym każdą działkę należy ewidencjonować osobno.
4. Stwierdzono jednostkowy przypadek nieprawidłowego zastosowania stawki amortyzacyjnej - w przypadku gitary basowej Ibanez zastosowano stawkę amortyzacyjną w wysokości 20%, winno być 10%.

## **W zakresie inwentaryzacji**

1. W rezultacie porównania wypisów z ewidencji gruntów (obręby: Dąbrówka, Brzustowiec, Giełzów, Werówka) z prowadzoną ewidencją środków trwałych (grupa 0 - grunty) oraz z protokołem weryfikacji gruntów według stanu na dzień 31 grudnia 2017 roku stwierdzono, iż nie zinwentaryzowano działek nr nr 252/3, 251/3, 250/3, 249/4, 248/4, 247/4, 1/3, ¼, w obrębie

Brzustowiec. Stwierdzono brak powyższych działek w protokole weryfikacji gruntów oraz w ewidencji środków trwałych (grupa 0 - grunty). Podstawą prawną nabycia działek nr 252/3, 251/3, 250/3, 249/4, 248/4, 247/4 była decyzja Wojewody Łódzkiego z dnia 28 lipca 2004 roku, natomiast działki nr 1/3 i 1/4 Gmina Drzewica nabyła na podstawie decyzji Wojewody Łódzkiego z dnia 12 czerwca 2002 roku. Działki te powinny być ujęte w księgach rachunkowych w 2002 i 2004 roku, a fakt braku ich ujęcia w ewidencji powinien zostać ujawniony w rezultacie inwentaryzacji. Zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości - przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych.

2. Stwierdzono, iż nie dokonano inwentaryzacji należności od kontrahentów, co stanowiło naruszenia art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

### **W zakresie wydatków na wypłatę jednorazowego dodatku uzupełniającego dla nauczycieli**

1. Wskaźnik średniorocznej struktury zatrudnienia nauczycieli kontraktowych nie został obliczony prawidłowo. Kontrolowana jednostka ustaliła średnioroczną strukturę liczby etatów nauczycieli kontraktowych, w okresie od dnia 1 stycznia do dnia 31 sierpnia 2017 roku, w wysokości 8,42 etatu, podczas gdy prawidłowo liczba etatów w powyższym okresie powinna wynieść 7,77. Różnica wynikała z następujących nieprawidłowości:
  - w sprawozdaniu z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli za 2017 rok w rubryce - nauczyciele kontraktowi - został uwzględniony w kolumnie 6 - Średnioroczna liczba etatów ustalona dla okresów obowiązywania poszczególnych kwot bazowych od 1 stycznia do 31 sierpnia, nauczyciel Szkoły Podstawowej w Brzustowcu, który uzyskał stopień nauczyciela kontraktowego w dniu 7 lipca 2017 roku. Biorąc pod uwagę powyższe, etat tego nauczyciela w okresie od stycznia do sierpnia 2017 roku powinien zostać zaliczony do średniorocznej struktury zatrudniania nauczycieli stażystów, a etat w okresie od września do grudnia 2017 roku powinien zostać zaliczony do średniorocznej struktury zatrudniania nauczycieli kontraktowych, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w sprawozdaniu. Powyższy sposób zaliczenia przez jednostkę etatu ww. nauczyciela w całości do etatów nauczycieli kontraktowych stanowił naruszenie § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 stycznia 2010 roku w sprawie sposobu opracowywania sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2010 r., nr 6 poz. 35 ze zm.). Ze wskazanego przepisu wynika, że nauczycieli, którzy w danym roku uzyskali kolejny stopień awansu zawodowego, przy ustalaniu średniorocznej struktury zatrudnienia uwzględnia się odpowiednio na stopniach awansu zawodowego proporcjonalnie do okresu pobierania wynagrodzenia na danym stopniu awansu zawodowego;
  - nieprawidłowo została obliczona struktura zatrudnienia nauczycieli kontraktowych za marzec 2017 roku - dotyczyło to nauczyciela zatrudnionego w Szkole Podstawowej w Domasznie, który do dnia 17 marca

2017 roku zatrudniony był na cały etat (22/22), a od 18 marca 2017 roku na 15/25 etatu. Obliczenie etatu za marzec wynosi 0,823, w sprawozdaniu natomiast uwzględniono etat w wysokości 0,73. Należy zauważyć, iż w przypadku nauczycieli, którzy nie przepracowali pełnego miesiąca, wynagrodzenie liczy się stosownie do treści §12 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 29 maja 1996 roku w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia w okresie niewykonywania pracy oraz wynagrodzenia stanowiącego podstawę obliczania odszkodowań, odpraw, dodatków wyrównawczych do wynagrodzenia oraz innych należności przewidzianych w Kodeksie pracy (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 927). Oznacza to, że nauczyciel ma wyliczane wynagrodzenie proporcjonalnie do liczby przepracowanych godzin. Warto zaznaczyć, że dla każdego miesiąca ustala się odrębną liczbę dni roboczych. Mając na uwadze sposób wyliczania wynagrodzenia nauczyciela, którego okres pozostawania w stosunku pracy nie obejmuje pełnego miesiąca, zasadnym jest, aby ustalając średnioroczną strukturę zatrudnienia wielkość etatu tego nauczyciela naliczyć proporcjonalnie do liczby dni roboczych w danym miesiącu.

2. Na podstawie kart wynagrodzeń poszczególnych nauczycieli kontraktowych ustalono, że nieprawidłowo zostały wskazane w sprawozdaniu kwoty ujęte w kolumnie 9, tj. Wydatki poniesione w roku na wynagrodzenia w składnikach wskazanych w art. 30 ust. 1 Karty Nauczyciela. W sprawozdaniu została wykazana kwota 326.432,91 zł, a powinna zostać wykazana kwota 311.671,47 zł, czyli wykazano za dużo o 14.761,44 zł. Ustalono, że jednostka dokonując wyliczenia wydatków poniesionych na wynagrodzenia, całość wydatków poniesionych na nauczyciela Szkoły Podstawowej w Brzustowcu w 2017 roku zaliczyła do wydatków nauczycieli kontraktowych. Kontrolujący stwierdzili, iż nauczyciel uzyskał stopień nauczyciela kontraktowego w dniu 7 lipca 2017 roku, o czym świadczy akt nadania stopnia awansu zawodowego nauczyciela kontraktowego nr 1/2017. Biorąc pod uwagę powyższe, wydatki poniesione na wynagrodzenie tego nauczyciela w okresie od stycznia do sierpnia 2017 roku w wysokości 14.761,44 zł powinny zostać zaliczone do wydatków poniesionych na nauczyciela stażystę, a wydatki poniesione na wynagrodzenia w okresie od września do grudnia 2017 roku w wysokości 8.512,12 zł powinny zostać zaliczone do wydatków poniesionych na wynagrodzenie nauczyciela kontraktowego. Powyższy sposób zakwalifikowania wydatków stanowił naruszenia § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej w sprawie sposobu opracowywania sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego. Ze wskazanego przepisu wynika, że nauczycieli, którzy w danym roku uzyskali kolejny stopień awansu zawodowego, przy ustalaniu średniorocznej struktury zatrudnienia uwzględnia się odpowiednio na stopniach awansu zawodowego proporcjonalnie do okresu pobierania wynagrodzenia na danym stopniu awansu zawodowego.

*Odpowiedzialność za stwierdzone naruszenia ponoszą pracownicy Urzędu Gminy i Miasta w Drzewicy w zakresie wskazanym szczegółowo w protokole kontroli.*

## II.

Zawiadamiając o powyższych nieprawidłowościach proszę Pana Burmistrza 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. Dokonać korekty sprawozdań budżetowych Rb-PDP i Rb-27S, sporządzonych za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2017 roku, w związku z nieprawidłowym wykazaniem skutków finansowych decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej. Poprawione sprawozdania przekazać RIO w Łodzi, wskazując przyczynę korekty.
2. Zapewnić przestrzeganie przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w zakresie sposobu sporządzania sprawozdania RB-NDS - o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego. Dane po stronie wykonania, dotyczące przychodów z tytułu wolnych środków - wykazywać w wysokości wolnych środków, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych.
3. Przestrzegać 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, w szczególności zapewnić wykazywanie w zakresie konta 224 - Rozrachunki budżetu i konta 221 - Należności z tytułu dochodów budżetowych, sald Wn i Ma.
4. Zapewnić wykazywanie w bilansie organu kwot dotacji podlegających zwrotowi, jako pozostałych środków pieniężnych.
5. Zapewnić wykazywanie należności z tytułu podatków oraz należności z tytułu czynszów w bilansie jednostki, w pozycji dotyczącej rozliczeń z tytułu dochodów budżetowych.
6. Zapewnić aktualizację (wycenę) należności przeterminowanych poprzez dokonywanie odpisów aktualizacyjnych należności, stosowanie do wymogu wynikającego z art. 35b ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości.
7. Zaprzestać nadawania jednego numeru pozycji księgowej dla grupy dokumentów objętych raportem kasowym.
8. Zapewnić objęcie ewidencją konta 201 - Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami, wszystkich zobowiązań jednostki. Faktury dotyczące zobowiązań ujmować w ewidencji księgowej zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości, w okresie którego dany dokument dotyczy.

9. Przy planowaniu i wykonywaniu budżetu zapewnić w pierwszej kolejności finansowanie deficytu z własnych źródeł finansowania (wolne środki, nadwyżka budżetu). Zaprzestać planowania zaciągnięcia kredytów i pożyczek w sytuacji, gdy jednostka posiada niezaangażowane do wykonywania budżetu wolne środki lub nadwyżkę budżetową.
10. Podjąć czynności w celu zbilansowania dochodów z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi z wydatkami przeznaczonymi na finansowanie kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami. W przypadku, gdy z kalkulacji kosztów systemu gospodarowania odpadami komunalnymi wynika, że ustalone stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi są niewystarczające dla sfinansowania kosztów systemu podjąć działania w celu przedstawienia Radzie Gminy i Miasta projektu uchwały zwiększającej stawki tej opłaty.
11. W sytuacji uchwalania budżetu w grudniu roku poprzedzającego rok budżetowy zaniechać wskazywania wolnych środków lub nadwyżki budżetowej zaangażowanych już do finansowania deficytu budżetu roku poprzedzającego rok budżetowy, jako źródła pokrycia deficytu uchwalanego budżetu.
12. Zapewnić przestrzeganie art. 226 ust.1 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym – wieloletnia prognoza finansowa powinna być realistyczna, w szczególności w objaśnieniach do wieloletniej prognozy finansowej rzetelnie wyjaśniać przyjmowane w prognozie wartości finansowe.
13. Zapewnić ujmowanie w załączniku do uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej wszystkich przedsięwzięć wieloletnich, przy czym przez przedsięwzięcie - stosownie do art. 226 ust. 4 ustawy o finansach publicznych – należy rozumieć wieloletnie programy, projekty lub zadania, w tym związane z: programami finansowanymi z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy oraz umowami o partnerstwie publiczno-prywatnym.
14. Opracować i przedłożyć Radzie Gminy i Miasta w Drzewicy projekt uchwały w sprawie inkasa podatków, która będzie zgodna z obowiązującymi ustawami w zakresie określenia inkasentów oraz wskazania obszarów ich działania.
15. Zapewnić publikowanie aktów prawa miejscowego zgodnie z przepisami ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych.
16. Zapewnić przestrzeganie przez inkasentów obowiązku wynikającego z art. 47 §4a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa, w zakresie terminu dokonywanych przez nich wpłat pobranych podatków.
17. Zapewnić prawidłowe składanie przez Gminę Drzewica deklaracji podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości.
18. Zapewnić stosowanie art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa, w zakresie podejmowania czynności sprawdzających wobec składanych przez podatników deklaracji podatkowych, jak również stosowanie przepisów art. 274 i art. 274a ww. ustawy, w sytuacji ujawnienia w rezultacie czynności sprawdzających określonych nieprawidłowości. W uzasadnionych sytuacjach przeprowadzać kontrole podatkowe u podatników, w celu zbadania zgodności wykazywanych w deklaracjach danych ze stanem faktycznym.

19. Podjąć czynności w celu wyjaśnienia prawidłowości opodatkowania podatników wskazanych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.
20. Zapewnić przestrzeganie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 roku w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, w zakresie podstaw dokonywania przypisów i odpisów na karcie kontowej podatnika.
21. Przy wydawaniu decyzji w sprawach zastosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przestrzegać przypisów ustawy Ordynacja podatkowa, mając na względzie uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, w szczególności:
  - zapewnić przestrzeganie art. 200 ww. ustawy, zgodnie z którym – organ podatkowy wzywa stronę do zapoznania się z materiałem dowodowym, co jest realizacją obowiązku zapewnienia stronom czynnego udziału w postępowaniu,
  - zapewnić przestrzeganie art. 139 § 1 ww. ustawy, 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,
  - zapewnić przestrzeganie art. 210 § 1 pkt 5 ww. ustawy, w zakresie prawidłowego formułowania treści rozstrzygnięć w decyzjach dotyczących udzielania ulg w zapłacie podatku.
22. Zapewnić objęcie ewidencją kancelaryjną wszystkich dokumentów wpływających do Urzędu Gminy i Miasta w formie papierowej, stosownie do wymogów zawartych w § 42 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.
23. Przestrzegać przepisów ustawy Ordynacja podatkowa dotyczących nadpłat (art. 76 i następne ustawy).
24. Zaniechać wydawania decyzji w sprawie wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek upływu terminu przedawnienia.
25. Bieżąco i terminowo podejmować czynności zmierzające do wyegzekwowania zaległości podatkowych, w oparciu o przepisy ustawy z dnia 17 czerwca 1966 roku o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1314 ze zm.) oraz przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 roku w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych.
26. 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.
27. Zapewnić podawanie w wykazie nieruchomości przeznaczonych do zbycia terminu do złożenia wniosku przez osoby, którym przysługuje pierwszeństwo w nabyciu nieruchomości na podstawie art. 34 ust. 1 pkt 1 i pkt 2, stosownie do wymogu określonego w art. 35 ust. 2 pkt 12 ustawy o gospodarce nieruchomościami.

28. Sporządzać protokoły z przetargu zgodnie z obowiązującym w tym zakresie rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 14 września 2004 roku w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania przetargów oraz rokowań na zbycie nieruchomości.
29. Zapewnić zawieranie umów najmu lokali mieszkalnych na czas nieoznaczony, chyba że zachodzą wyjątki wskazane w art. 5 ust.2 ustawy o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego.
30. Podjąć czynności zmierzające do podjęcia przez Radę Gminy i Miasta uchwały w sprawie wieloletniego programu gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy.
31. Na kontach analitycznych ujmować na bieżąco należności z tytułu czynszu najmu, zgodnie z przyjętymi w tym zakresie zasadami rachunkowości. Prowadzić konta pomocnicze rzetelnie w sposób odzwierciedlający stan faktyczny.
32. Bieżąco i terminowo podejmować czynności windykacyjne mające na celu egzekwowanie zaległości z tytułu czynszu najmu lokali mieszkalnych, zgodnie z art. 42 ust.5 ustawy o finansach publicznych, stosownie do którego - jednostki sektora finansów publicznych są obowiązane do ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania. Nie dopuszczać do przedawnienia roszczeń o zapłatę należności z tytułu czynszu najmu lokali mieszkalnych.
33. Podjąć czynności zmierzające do podjęcia przez Radę Gminy i Miasta uchwały w sprawie ustalenia stawek opłaty adiacenckiej.
34. Zapewnić dokładne i wnikliwe sprawdzanie ofert na realizację programów zdrowotnych, w szczególności weryfikacją objąć liczebność populacji, do której skierowana jest oferta.
35. Zobowiązania wieloletnie zaciągać na podstawie upoważnień zawartych w uchwale w sprawie wieloletniej prognozy finansowej, na podstawie art. 228 ust.1 ustawy o finansach publicznych.
36. Zapewnić szczegółową weryfikację składanych przez podmioty realizujące programy zdrowotne faktur dotyczących wykonania zadania, w szczególności zwrócić uwagę na wywiązywanie się przez realizatora programu z terminowego wystawiania faktur.
37. Zapewnić przestrzeganie ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, w zakresie postanowień dotyczących terminów składania ofert w ogłaszanych konkursach na realizację programów zdrowotnych (art. 48b ust.2 ustawy).
38. Przestrzegać przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, w szczególności zapewnić klasyfikację udzielanych dotacji celowych na realizację programów zdrowotnych w § 278 - dotacja celowa przekazana z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na dofinansowanie realizacji zadań w zakresie programów polityki zdrowotnej.

39. Zapewnić dostosowanie postanowień Regulaminu pracy Urzędu Gminy i Miasta w Drzewicy do obowiązujących przepisów prawa pracy dotyczących wymiaru urlopów wypoczynkowych.
40. Zapewnić terminowe wykorzystywanie przez pracowników należnych urlopów wypoczynkowych.
41. Zapewnić terminową wypłatę odpraw emerytalnych i ekwiwalentów za niewykorzystany urlop wypoczynkowy, tj. w ostatnim dniu trwania stosunku pracy.
42. Zapewnić szacowanie wartości zamówień publicznych z należytą starannością, zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych.
43. W związku z zawarciem umowy w sprawie zamówienia publicznego przyjmować wyłącznie gwarancję zabezpieczenia należytego wykonania umowy, która zabezpiecza w należyty sposób interesy zamawiającego w zakresie pokrycia roszczeń z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy.
44. Zapewnić stosowanie stawek amortyzacyjnych dla wartości niematerialnych i prawnych, które zostały określone w aneksie do polityki rachunkowości.
45. Zapewnić przestrzeganie art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym - do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisów księgowych, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.
46. Ewidencję gruntów prowadzić przestrzegając przepisów rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych, zgodnie z którymi - za podstawową jednostkę ewidencji przyjmuje się pojedynczy obiekt majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług.
47. Zapewnić rzetelne przeprowadzenie inwentaryzacji gruntów. Zgodnie z art. 26 ust.1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, inwentaryzacja 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 – przeprowadzana jest drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników. Stosownie do art. 27 ust.1 ww. ustawy, przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych.
48. Zapewnić dokonywanie inwentaryzacji należności od kontrahentów, zgodnie z art. 26 ust.1 pkt 2 ustawy o rachunkowości (z wyłączeniem należności wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, które podlegają inwentaryzacji metodą weryfikacji salda – art. 26 ust.1 pkt 3 ww. ustawy).
49. Średnioroczną strukturę zatrudnienia nauczycieli będącą podstawą do wyliczenia jednorazowego dodatku uzupełniającego ustalać zgodnie



z przepisami rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 stycznia 2010 roku w sprawie sposobu opracowywania sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem przepisów rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 29 maja 1996 roku w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia w okresie niewykonywania pracy oraz wynagrodzenia stanowiącego podstawę obliczania odszkodowań, odpraw, dodatków wyrównawczych do wynagrodzenia oraz innych należności przewidzianych w Kodeksie pracy – w przypadku nauczycieli zatrudnionych na niepełny miesiąc.

Podając powyższe do wiadomości, zgodnie z art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych, proszę Pana Burmistrza o przesłanie informacji o sposobie wykonania wniosków 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:

Przewodniczący Rady Gminy i Miasta w Drzewicy,

Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Rady Gminy i Miasta w Drzewicy,

aa