

Łódź, dnia 31 grudnia 2019 roku

Pan
Zbigniew Dąbrowski
Wójt Gminy Mokrsko

WK – 602/62/2019

Działając na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 2137) informuję Pana Wójta, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi przeprowadziła kompleksową kontrolę gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Gminie Mokrsko¹. Kontrolą objęto lata 2017 – I półrocze 2019 roku oraz wybrane zagadnienia z lat wcześniejszych, dotyczące przede wszystkim: kontroli wewnętrznej; prowadzenia rachunkowości; sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych; zadłużenia; gospodarki kasowej; realizacji dochodów z podatków i opłat lokalnych; realizacji dochodów z majątku; udzielania zamówień publicznych; wydatków inwestycyjnych; ewidencji i inwentaryzacji. Stwierdzone w wyniku czynności kontrolnych nieprawidłowości i uchybienia wynikały z nieprzestrzegania obowiązujących przepisów, ich wadliwej interpretacji oraz niewystarczającego działania procedur wewnętrznej kontroli finansowej. Wykazane uchybienia i nieprawidłowości dotyczyły, w szczególności²:

I.

Kontrola wykazała, że w latach 2012 - 2018 Gmina Mokrsko zaciągnęła siedem kredytów długoterminowych na łączną kwotę 8.860.000,00 zł. **Do dnia zakończenia kontroli jednostka nie rozpoczęła spłacać żadnego z nich, ponosząc jednak koszty ich obsługi.** Ponadto, z kredytu zaciągniętego w 2011 roku, na dzień 30 czerwca 2019 roku, pozostawała do spłaty kwota ponad

¹ Czynności kontrolne prowadzone były w dniach 4 września - 15 października 2019 roku. Protokół kontroli podpisany został w dniu 27 listopada 2019 roku.

² Wystąpienie pokontrolne podlega udostępnieniu na zasadach określonych w ustawie z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 1429), z ograniczeniami wynikającymi z art.5 tej ustawy.

900 tys. zł. Kredyty zaciągnięte w 2012 roku planowane są do spłaty dopiero w latach 2023-2024 i 2023-2025, a kredyt zaciągnięty w 2013 roku planowany jest do spłaty w latach 2025-2026. Kredyt zaciągnięty w 2017 roku na kwotę 1.700.000,00 zł ma być spłacany w latach 2026-2028, a kredyt na kwotę 700.000,00 zł zaciągnięty również w 2017 roku ma zostać spłacony w latach 2027-2028. Ostatni z kredytów, zaciągnięty w 2018 roku na kwotę 760.000,00 zł, planowany jest do spłaty w całości w 2029 roku. Mając powyższe na uwadze, uwzględniając potencjał finansowy Gminy i stwierdzoną praktykę przesuwania okresów spłaty, należy podkreślić, iż istnieje niewielka szansa, by Gmina Mokrsko w latach 2027-2029 spłaciła skumulowany dług, czego konsekwencją może być dalsze rolowanie długu i znaczny wzrost kosztów korzystania z instrumentów dłużnych.

W związku z powyższym, jednostka powinna podjąć działania mające na celu niedopuszczenie do utraty płynności finansowej Gminy, poprzez zmniejszenie kwoty długu oraz poprzez oszczędne dysponowanie środkami pieniężnymi budżetu. Jeżeli Gmina nie jest w stanie faktycznie spłacać zobowiązań, to osoby działające w imieniu jednostki powinny dokonać wszechstronnej analizy istniejącej sytuacji, odpowiadając m.in. na pytanie - czy można dalej zaciągać zobowiązania dłużne, w przypadku gdy podejmowane w tym zakresie decyzje (przesuwanie terminów spłaty, wieloletnie karencje w spłacie, rosnące koszty obsługi długu) wchodzą w kolizję z zasadą gospodarności. Tym bardziej, że już w latach 2011 – 2012 występowały okoliczności wskazujące na okresowe zachwianie płynności finansowej, co dotyczyło w szczególności występowania zobowiązań wymagalnych oraz pokrywania zobowiązań ze środków pieniężnych przeznaczonych na cele socjalne pracowników³.

Jednocześnie należy podkreślić okoliczność, że Gmina w sposób nierzetelny prezentowała dane w wieloletniej prognozie finansowej (zaniżenie kwoty rozchodów w latach 2021 i 2023 - w przypadku zmiany wieloletniej prognozy finansowej z dnia 29 maja 2019 roku), wprowadzając w błąd organ nadzoru, który nie miał wskutek powyższego możliwości podejmowania stosownych działań nadzorczych.

W zakresie sytuacji finansowej gminy

1. W 2017 roku jednostka planowała deficyt budżetu, który po zmianach wynikających z uchwały Rady Gminy nr XXXV/180/17 z dnia 5 września 2017 roku) wynosił 1.810.562,00 zł. Faktyczny deficyt na koniec 2017 roku wyniósł 1.100.821,24 zł (mniej o ponad 700 tys. w stosunku do deficytu planowanego). Powyższe wynikało z mniejszego - niż zakładano - wykonania wydatków bieżących i majątkowych oraz dochodów majątkowych, a także wyższego wykonania dochodów bieżących w stosunku do planu. W 2018 roku jednostka planowała deficyt budżetu, który po zmianach wynikających z uchwały Rady Gminy nr XLIX/256/2018 z dnia 24 września 2018 roku wynosił 258.405,00 zł. Ostatecznie jednostka osiągnęła na koniec 2018 roku

³ Powyższe było przedmiotem ustaleń i wniosków formułowanych przez RIO w Łodzi w ramach poprzednich kontroli gospodarki finansowej

nadwyżkę w kwocie 355.346,86 zł. Powyższe wynikało z niższego wykonania niż zakładano wydatków bieżących i majątkowych.

Mając powyższe na uwadze, należy wskazać, że Gmina powinna na bieżąco monitorować możliwości wykonania dochodów oraz wydatków budżetu i w trakcie roku korygować pierwotne założenia budżetu. W grudniu w latach 2017-2018 Rada Gminy dokonywała zmian w budżecie gminy, mimo to nie urealniono planowanych wielkości dochodów i wydatków, tak aby planowany deficyt był prawdopodobny.

2. Gmina Mokrsko, wg stanu na dzień 31 grudnia 2017 roku, posiadała zobowiązania z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek w wysokości - 11.257.681,83 zł, na dzień 31 grudnia 2018 roku w wysokości - 11.408.732,11 zł i na dzień 30 czerwca 2019 roku - w wysokości 10.413.423,91 zł. Jednostka zaciągnęła w 2012 roku dwa kredyty na łączną kwotę 2.700.000,00 zł, w 2013 roku jeden kredyt na kwotę 2.000.000,00 zł, następnie w 2016 roku kredyt na kwotę 1.000.000,00 zł, w 2017 roku dwa kredyty łącznie na kwotę 2.400.000,00 zł i w 2018 roku jeden kredyt na kwotę 760.000,00 zł. **Żadnego z ww. kredytów jednostka nie zaczęła jeszcze spłacać.**

Aneksami podpisanymi do umów kredytów zawartych w latach 2011-2013, wskazanymi szczegółowo w protokole kontroli, jednostka znacznie wydłużyła karencje w spłacie kredytów oraz okresy kredytowania. Przykładowo:

- według umowy kredytu z dnia 28 sierpnia 2012 roku na kwotę 2.000.000,00 zł karencja w spłacie kredytu została ustalona do dnia 31 stycznia 2015 roku. Kredyt został udzielony na okres od dnia uruchomienia kredytu do dnia 31 stycznia 2020 roku. Aneksem nr 2 z dnia 25 lutego 2015 roku wydłużono karencję w spłacie należności głównej do dnia 30 stycznia 2019 roku oraz wskazano, że kredyt udzielony jest na okres od dnia uruchomienia kredytu do dnia 31 grudnia 2019 roku. Aneksem nr 3 z dnia 18 stycznia 2019 roku wydłużono karencję w spłacie należności głównej do dnia 30 marca 2023 roku i określono, że kredyt zostaje udzielony na okres od dnia uruchomienia kredytu do dnia 30 listopada 2024 roku. Tym samym wydłużono karencję w spłacie kredytu o ponad 4 lata oraz wydłużono okres kredytowania o ponad 3 lata w stosunku do aneksu z dnia 25 lutego 2015 roku;
- w dniu 14 grudnia 2018 roku został podpisany aneks do umowy kredytu nr 2/2013/GM (kredyt w kwocie 2.000.000,00 zł), w którym ustalono ostateczny termin spłaty kredytu i odsetek do dnia 30 listopada 2026 roku (okres kredytowania wydłużono prawie o 6 lat w stosunku do pierwotnej umowy) oraz wydłużono karencję w spłacie kredytu do dnia 27 lutego 2025 roku (tj. o 8 lat w stosunku do pierwotnej umowy);
- w przypadku umów kredytów zaciągniętych w latach 2016-2018 jednostka już na etapie zawierania umów ustaliła długie okresy karencji w spłacie kredytów, w tym:
 - w umowie o kredyt obrotowy nr 1/2017/UG/M z dnia 8 sierpnia 2017 roku na kwotę 1.700.000,00 zł, Bank udzielił Gminie karencji

- w spłacie kredytu od dnia 8 sierpnia 2017 roku do dnia 30 marca 2026 roku (około 9 lat), a ostateczny termin spłaty kredytu i odsetek został ustalony do dnia 30 listopada 2028 roku (okres kredytowania - 11 lat);
- zgodnie z umową o kredyt obrotowy nr 2/JST/K/17 z dnia 27 grudnia 2017 roku na kwotę 700.000,00 zł, karencję w spłacie rat kapitału ustalono do dnia 30 marca 2027 roku (około 10 lat), a ostateczny termin spłaty kredytu, odsetek i innych należności ustalono na dzień 30 listopada 2028 roku (okres kredytowania około 11 lat);
 - w umowie o kredyt nr 1/2018/UG/M z dnia 22 sierpnia 2018 roku, Bank udzielił Gminie karencji w spłacie kredytu od dnia 27 sierpnia 2018 roku do dnia 30 marca 2029 roku (tj. około 10 lat). Ostateczny termin spłaty kredytu i odsetek upływa w dniu 30 listopada 2029 roku (okres kredytowania ponad 11 lat).
3. W celu zachowania relacji, o której mowa w art. 243 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 869 ze zm.), Wójt Gminy Mokrsko zawarł z bankami aneksy do umów kredytów, wprowadzając zmiany w zakresie terminu spłaty rat kredytowych i ich wysokości. Podpisanie aneksów do ww. umów skutkowało poniesieniem przez jednostkę dodatkowych kosztów w postaci prowizji od zmiany warunków umów w łącznej kwocie **44.318,37 zł** (w tym w latach 2017-I półrocze 2019 roku - **18.417,72 zł**). Ponadto, w związku ze zmianami harmonogramów spłaty rat kredytowych, inspektorzy RIO w Łodzi dokonali symulacji ich spłat przy zachowaniu pierwotnych warunków spłaty oraz spłat po zmianach wprowadzonych aneksami z grudnia 2018 roku i stycznia 2019 roku, w odniesieniu do trzech umów, tj. nr 3/2012/GM z dnia 28 grudnia 2012 roku, nr 2/2013/GM z dnia 18 października 2013 roku i umowy o kredyt zaciągnięty w Banku PKO BP w dniu 28 sierpnia 2012 roku. Celem symulacji było ustalenie kosztów związanych z oprocentowaniem kredytów. Symulacja wykazała, że pomimo malejącej stopy oprocentowania kredytów, wydłużenie karencji w spłacie kredytów i wydłużenie okresu kredytowania powoduje znaczny wzrost kosztów obsługi zadłużenia jednostki. W przypadku trzech ww. kredytów, których spłata została przesunięta o kilka lat, wzrost kosztów obsługi zadłużenia może nastąpić **o ponad 610 tys. zł** w stosunku do pierwotnych założeń umownych.

W zakresie ustaleń organizacyjnych

1. Uchwałą XXX/160/2017 z dnia 29 marca 2017 roku w sprawie dostosowania sieci szkół podstawowych i gimnazjum do nowego ustroju szkolnego Rada Gminy określiła, że Publiczne Gimnazjum w Mokrsku wchodzące w skład Zespołu Szkół i Przedszkola w Mokrsku włącza się w struktury ośmioletniej Szkoły Podstawowej w Mokrsku w Zespole Szkół i Przedszkola w Mokrsku. Gimnazjum kończy swoją działalność z dniem 31 sierpnia 2017 roku. Ustalono jednak, że w wykazie jednostek organizacyjnych nadal wskazuje się na istnienie Gimnazjum w Mokrsku, pomimo zakończenia jego działalności

z dniem 31 sierpnia 2017 roku. Wykaz jednostek organizacyjnych stanowi załącznik nr 2 do Regulaminu organizacyjnego. Obwieszczeniem nr 2/15 Wójta Gminy Mokrsko z dnia 19 stycznia 2015 roku ogłoszono tekst jednolity Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Gminy Mokrsko. Do czasu zakończenia kontroli nie dokonano aktualizacji wykazu jednostek organizacyjnych.

2. W 2018 roku Urząd Gminy w Mokrsku prowadził obsługę finansowo-księgową dla następujących jednostek organizacyjnych: [1] Zespół Szkoły i Przedszkola w Mokrsku, w skład którego wchodzi Szkoła Podstawowa w Mokrsku i Przedszkole Publiczne w Mokrsku, [2] Zespół Szkoły i Przedszkola w Krzyworzece, w skład którego wchodzi Szkoła Podstawowa w Krzyworzece i Przedszkole Publiczne w Krzyworzece, [3] Zespół Szkoły i Przedszkola w Ożarowie, w skład którego wchodzi Szkoła Podstawowa w Ożarowie i Przedszkole Publiczne w Ożarowie, [4] Zespół Szkoły i Przedszkola w Komornikach, w skład którego wchodzi Szkoła Podstawowa w Komornikach i Przedszkole Publiczne w Komornikach, [5] Publiczna Szkoła Podstawowa w Chotowie. Obsługa finansowo - księgową ww. jednostek prowadzona jest na podstawie uchwały nr XVII/95/12 Rady Gminy Mokrsko z dnia 27 stycznia 2012 roku w sprawie organizacji wspólnej obsługi administracyjnej, finansowej i organizacji szkół i przedszkoli prowadzonych przez Gminę Mokrsko. Powyższa uchwała została wydana na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 15 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 506 ze zm.) w zw. z art. 5 ust. 7 pkt 3 oraz ust. 9 ustawy z dnia 7 września 1991 roku o systemie oświaty. Powyższa uchwała określała, że postanawia się prowadzić wspólną obsługę administracyjną, finansową i księgową dla szkół i przedszkoli prowadzonych przez Gminę Mokrsko, oraz że obsługę tą wykonuje Urząd Gminy Mokrsko. Inspektorom RIO nie przedstawiono uchwały Rady Gminy, która określałaby jednostki obsługujące i obsługiwane oraz zakres obowiązków powierzonych jednostce obsługującej w ramach wspólnej obsługi dla ww. jednostek organizacyjnych wydanej na mocy aktualnie obowiązującego w tym zakresie art. 10b ustawy o samorządzie gminnym. Od dnia 1 stycznia 2016 roku obowiązują regulacje wynikające z ustawy z dnia 25 czerwca 2015 roku o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1045), wprowadzające w treści ustawy o samorządzie gminnym zasady organizowania i wykonywania wspólnej obsługi wszelkiego rodzaju gminnych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych. Przepisy ustawy o systemie oświaty przestały być podstawą organizowania wspólnej obsługi dla szkół samorządowych, a stały się nią ogólne regulacje zawarte w ustawie o samorządzie gminnym, dotyczące wszystkich jednostek organizacyjnych gminy. Na mocy art. 10a ww. ustawy - od 1 stycznia 2016 roku Gmina może zapewniać obsługę w szczególności administracyjną, finansową i organizacyjną dla jednostek organizacyjnych zaliczanych do jednostek sektora finansów publicznych, gminnych instytucji kultury oraz innych zaliczanych do sektora finansów publicznych gminnych osób prawnych. W zakresie jednostek budżetowych zastosowanie znajdują regulacje zawarte w art. 10b ust. 2 i art. 10c ustawy o samorządzie gminnym. Dla zorganizowania wspólnej obsługi jednostek budżetowych zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1 stycznia 2016 roku

niezbędne jest podjęcie przez Radę Gminy uchwały na podstawie art. 10b ust. 2 ustawy, określającej w szczególności jednostkę obsługującą (obecnie funkcję tę pełni Urząd Gminy), jednostki obsługiwane oraz zakres obowiązków powierzonych jednostce obsługującej w ramach wspólnej obsługi. Zakres wspólnej obsługi określony uchwałą Rady Gminy musi być wyznaczony z uwzględnieniem regulacji zawartych w art. 10c ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Z przepisu tego wynika, że obowiązki powierzone jednostce obsługującej nie mogą obejmować kompetencji kierowników jednostek obsługiwanych do dysponowania środkami publicznymi oraz zaciągania zobowiązań, a także sporządzania i zatwierdzania planu finansowego oraz przeniesień wydatków w tym planie. Wspólna obsługa nie może zatem polegać na jakiegokolwiek formie dysponowania przez jednostkę obsługującą środkami jednostek obsługiwanych. Ponadto art. 10c ust. 2 ustawy wskazuje, że w przypadku powierzenia jednostce obsługującej obowiązków z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości jednostek obsługiwanych są one przekazywane w całości (wynika z tego m.in., że to kierownik jednostki obsługującej – wójt, jeżeli jednostką obsługującą jest urząd gminy – ma sporządzać i aktualizować dokumentację opisującą przyjęte zasady rachunkowości jednostek obsługiwanych, a także podpisywać ich sprawozdania). Artykuł 48 ust. 3 wyżej wskazanej ustawy z dnia 25 czerwca 2015 roku zezwalał na to, aby wspólna obsługa szkół zorganizowana przez gminę na podstawie art. 5 ust. 9 ustawy o systemie oświaty w brzmieniu dotychczasowym, była prowadzona na dotychczasowych zasadach, nie dłużej jednak niż przez okres 12 miesięcy od dnia wejścia w życie tej ustawy. Natomiast w zakresie gminnych instytucji kultury i samorządowych osób prawnych postawiono wymóg zawarcia porozumienia (art. 10b ust. 3) w celu przystąpienia do wspólnej obsługi, po uprzednim zgłoszeniu wójtowi takiego zamiaru. Porozumienie takie powinno regulować zakres wspólnej obsługi.

W zakresie zaciągania i regulowania zobowiązań

1. W latach 2018 - 2019 roku Gmina Mokrsko w kilku przypadkach nieterminowo regulowała przypadające do spłaty raty pożyczek oraz odsetki od kredytów i pożyczek, co szczegółowo opisano w protokole kontroli. W wyniku nieterminowych płatności zobowiązań wynikających z umów o pożyczkę Gmina została obciążona odsetkami karnymi w kwocie 29,10 zł. Odsetki te zostały pokryte przez Skarbnika Gminy.
2. Rata odsetkowa w kwocie 4.834,43 zł płatna do dnia 31 grudnia 2018 roku, zgodnie z umową o kredyt nr 3/2012/GM z dnia 28 grudnia 2012 roku, została zapłacona po terminie w dniu 10 stycznia 2019 roku. Z wyjaśnień uzyskanych od Skarbnika Gminy wynikało, że wymieniona kwota odsetek została pobrana z rachunku bankowego Gminy przez Bank, zgodnie z § 1 pkt 11 umowy o kredyt nr 3/2012/GM z dnia 28 grudnia 2012 roku. We wskazanym paragrafie określono, że w przypadku, gdy rachunkiem obsługi kredytu jest rachunek bieżący, kredytobiorca na podstawie umowy upoważnia Bank do obciążania/składania dyspozycji przelewu środków pieniężnych z tego rachunku kwotą wymagalnych zobowiązań wynikających z umowy.

W wyniku kontroli ustalono, że analogiczne zapisy zawarto również w innych umowach kredytów zawartych przez Gminę Mokrsko, które wskazano w protokole kontroli.

W świetle art. 264 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, w celu zabezpieczenia kredytu lub pożyczki nie można udzielać pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym jednostki samorządu terytorialnego. Pomimo, że wskazane zapisy umów kredytowych nie mówią wprost o pełnomocnictwie do dysponowania rachunkiem, to ich skutek jest identyczny, ponieważ kredytodawca miał całkowicie swobodny dostęp do rachunku Gminy w celu samodzielnej spłaty kapitału kredytu i zapłaty odsetek.

W zakresie ewidencji księgowej i sprawozdawczości

1. Na dzień 31 grudnia 2018 roku wystąpiły odsetki od kredytów obciążające koszty 2018 roku, a płatne w 2019 roku. Ustalono, że rata odsetkowa w kwocie 4.834,43 zł płatna do dnia 31 grudnia 2018 roku, zgodnie z umową o kredyt nr 3/2012/GM z dnia 28 grudnia 2012 roku, została zapłacona po terminie w dniu 10 stycznia 2019 roku. Wymienione odsetki powinny zostać ujęte w ewidencji budżetu Gminy w 2018 roku, jako koszt tego roku poprzez zaewidencjonowanie na koncie Wn 909 – Rozliczenia międzyokresowe i Ma 134 – Zobowiązania finansowe. Stosownie do art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 351 ze zm.), dla zachowania zasady współmierności przychodów i kosztów należy rozliczyć koszty i przychody związane z prowadzeniem działalności przez jednostkę sektora finansów publicznych w tych okresach sprawozdawczych, których dotyczą.
2. W kasie Urzędu Gminy gromadzone były dochody z tytułu opłaty za pobyt w Środowiskowym Domu Samopomocy w Mokrsku (jednostka organizacyjna Gminy Mokrsko). Powyższe dochody w świetle art. 51b ust. 7 ustawy z dnia 12 marca 2004 roku o pomocy społecznej (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 1507 ze zm.) stanowią dochody budżetu państwa w 95% oraz w 5% dochody budżetu Gminy. Po rozliczeniu przekazywane są z rachunku budżetu na rachunek Łódzkiego Urzędu Wojewódzkiego. Ustalono, że pracownik pobierający dochody za pobyt w ŚDS wpłacał je do kasy Urzędu Gminy w Mokrsku, a następnie kasjer odprowadzał zebrane dochody bezpośrednio na rachunek budżetu Gminy i sporządzał z tych operacji raport kasowy. Powyższy raport kasowy nie był ewidencjonowany w księgach rachunkowych Urzędu Gminy. Ewidencji podlegała wpłata środków (zebranych w kasie) na rachunek bankowy budżetu, oraz dalsze ich rozliczenie i przekazanie do ŁUW. Wpływ opłaty ewidencjonowany był Wn 133 – Rachunek budżetu Ma 224 – Rozrachunki z budżetami. Przekazanie opłaty na rachunek ŁUW ewidencjonowane było Wn 224 Ma 133, natomiast część stanowiąca 5% dochodów budżetu Gminy przekazywana była na rachunek dochodów Urzędu Gminy i ewidencjonowana poprzez zapis Wn 224 Ma 133. Następnie trafiała ponownie na rachunek budżetu z pozostałymi dochodami Urzędu Gminy.

3. W okresie objętym kontrolą z rachunku budżetu Gminy Mokrsko dokonywano zwrotów podatku naliczonego wynikającego z miesięcznych cząstkowych deklaracji VAT-7 składanych przez Urząd Gminy Mokrsko. Należy wskazać, że brak jest podstaw do przekazywania podatku naliczonego do jednostek budżetowych (w tym również do Urzędu Gminy), o czym stanowią przepisy ustawy z dnia 5 września 2016 roku o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 280), które nie przewidują przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku VAT do jednostek budżetowych. Taką możliwość dopuszczono jedynie w przypadku samorządowych zakładów budżetowych. Zwrot różnicy podatku wynikającej ze scentralizowanej deklaracji VAT ma być dokonywany przez urząd skarbowy na rachunek jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast jednostka samorządu terytorialnego decyduje według swojego uznania o przekazaniu tej nadwyżki jedynie do zakładu budżetowego. Powyższe wynika z przepisów:
- art. 15 ust. 4a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, w świetle którego - samorządowy zakład budżetowy może otrzymać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środki finansowe wynikające z rozliczenia podatku od towarów i usług, z tym że ich wysokość nie może być wyższa niż wynikająca z rozliczenia tego podatku związanego z tym zakładem,
 - art. 24 ww. ustawy z dnia 5 września 2016 roku, zgodnie z którym - jeżeli organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego przewiduje przekazywanie środków finansowych, o których mowa w art. 15 ust. 4a ustawy o finansach publicznych, samorządowemu zakładowi budżetowemu utworzonemu przed dniem wejścia w życie ustawy, organ ten określi zasady ustalania i przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego tych środków, nie później niż przed dniem przekazania tych środków,
 - art. 16 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, w myśl którego - tworząc samorządowy zakład budżetowy, organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określa zasady ustalania i przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku od towarów i usług, jeżeli przewiduje przekazywanie tych środków temu zakładowi.
- Z uzyskanych od kontrolowanych informacji wynikało, że w Gminie Mokrsko nie podjęto uchwały Rady Gminy w powyższym zakresie, gdyż w Gminie nie funkcjonuje zakład budżetowy. Ponadto w 2018 roku poza Urzędem Gminy Mokrsko żadna inna jednostka organizacyjna nie wykazywała w deklaracjach cząstkowych podatku naliczonego do odliczenia, a co za tym idzie nie zwracano innym niż Urząd Gminy jednostkom organizacyjnym naliczonego podatku VAT.
4. Skutki finansowe obniżenia górnych stawek podatkowych wykazane w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP sporządzonych za 2018 rok dotyczące

podatku od nieruchomości od osób prawnych zawyżono o kwotę 9.972,08 zł. Przyczyny nieprawidłowości zostały opisane w protokole kontroli.

5. Skutki finansowe zwolnień w podatku od nieruchomości od osób prawnych zostały zawyżone w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP sporządzonych za 2018 rok o kwotę 7.276,67 zł w związku z uwzględnieniem w kwocie skutków zwolnień gruntów i budynków wykorzystywanych na cele ochrony przeciwpożarowej oraz na potrzeby działalności kulturalnej i sportowej.
6. W odniesieniu do bilansu z wykonania budżetu za 2018 rok stwierdzono następujące nieprawidłowości:
 - w pozycji zobowiązania wobec budżetów wykazano między innymi kwotę 1.259,46 zł, która wynikała z salda strony Ma na koncie 224 – Rozrachunki z budżetami. Powyższa kwota dotyczyła księgowania w błędnej kwocie, skutkującej powstaniem w ewidencji księgowej budżetu Gminy Mokrsko zobowiązania w kwocie 1.259,46 zł (1.261,55 kwota podatku VAT wynikająca z nieuregulowanych faktur przez kontrahentów za styczeń 2018 roku pomniejszona o 2,09 zł - różnice groszowe z zaokrągleń kwot podatku przekazywanego do Urzędu Skarbowego);
 - w pozycji rozliczenia międzyokresowe (pasywa) wykazano między innymi saldo strony Ma konta 272 – Rozliczenie VAT, w kwocie 3.752,85 zł stanowiącej równowartość naliczonego podatku VAT wykazanego w częściowej deklaracji VAT-7 za grudzień 2018 roku, która nie została zwrócona do Urzędu Gminy. Należy mieć na uwadze, że konto 272 funkcjonuje jako konto rozliczeniowe i w bilansie z wykonania budżetu powinno znaleźć odzwierciedlenie w pozycji pozostałe zobowiązania, a nie rozliczenia międzyokresowe;
 - w pozycji pozostałe środki pieniężne wykazano kwotę 8.831,45 zł, przy czym kwota 1.259,46 zł stanowiła błędnie zaksięgowaną równowartość należnego podatku VAT wynikającą z nieuregulowanych faktur przez kontrahentów za styczeń 2018 roku oraz kwota 2.951,70 zł stanowiła podatek VAT za grudzień 2018 roku podlegający wpłacie do Urzędu Skarbowego. Powyższe kwoty nie stanowiły sum podlegających zwrotowi do innego budżetu, w związku z czym powinny zostać wykazane w pozycji środki pieniężne budżetu.
7. W księgach rachunkowych Urzędu Gminy w Mokrsku 2018 roku nie ujęto informacji ustalającej wysokość opłaty zmiennej za usługi wodne nr 2002ZZ Sieradz, OZ/III Kwartał/2018 wydanej przez Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody Polskie Zarząd Zlewni w Sieradzu w dniu 21 grudnia 2018 roku. Wysokość opłaty za wprowadzanie ścieków komunalnych do rowu „Olszyna” za III kwartał 2018 roku ustalono w wysokości 1.117 zł. W związku z powyższym – ww. dokument powinien być ujęty w księgach 2018 roku jako koszt i zobowiązanie 2018 roku. Powyższe stanowiło naruszenie art. 6 ust. 1 i art. 20 ustawy o rachunkowości, w myśl których - w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty oraz do ksiąg

rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

8. W wyniku kontroli prawidłowości ujęcia zobowiązań w sprawozdaniu Rb-28S stwierdzono, że podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconego ryczałtu samochodowego za grudzień 2018 roku został ujęty w § 4300 – zakup usług pozostałych. Zgodnie z załącznikiem nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 1053 ze zm.) - § 441 Podróże służbowe krajowe - obejmuje wydatki na podróże służbowe krajowe pracowników, w zakresie określonym rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 roku w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. z 2013 roku poz. 167) - ponoszone przez pracodawcę i pracownika. Paragraf ten ma również zastosowanie do innych wydatków zaliczonych na podstawie odrębnych przepisów do wydatków na podróże służbowe krajowe, np. zwrot kosztów za używanie przez pracowników własnych pojazdów do celów służbowych w granicach administracyjnych miasta lub gminy, przejazdy miejscowe pracowników, wyrównanie wydatków ponoszonych przez pracowników w związku z wykonywaniem pracy poza stałym miejscem pracy lub poza stałym miejscem zamieszkania oraz przeniesieniem do pracy w innej miejscowości.
9. Ustalono również, że ewidencja księgowa ryczałtów samochodowych odbywała się poprzez następujące zapisy na kontach Wn 402 – Usługi obce - Ma 240 – Pozostałe rozrachunki - kwota naliczonego ryczałtu brutto, Wn 240 Ma 225 – Rozrachunki z budżetami – kwota naliczonego podatku dochodowego od ryczałtu. Właściwym kontem do ewidencji tego rodzaju kosztów jest konto 409 – Pozostałe koszty rodzajowe. Powyższe stanowiło naruszenie zasad klasyfikacji zdarzeń gospodarczych wynikających z załącznika nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2017 r., poz. 1911 ze zm.).
10. Jednostka nie pobierała prowizji od przekazywanej do Urzędu Skarbowego kwoty zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. W świetle art. 28 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.) - płatnikom i inkasentom przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa. Szczegółowe zasady ustalania wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa, w relacji do kwoty pobranych podatków oraz tryb pobrania wynagrodzenia, określono w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2015 roku w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów

pobierających podatki na rzecz budżetu państwa (Dz. U. z 2015 roku, poz. 2154), zgodnie z którym - płatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych, przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków, wynoszące 0,3% kwoty podatków pobranych na rzecz budżetu państwa.

11. Naliczony podatek VAT podlegający odliczeniu ewidencjonowany był ze znakiem „-” poprzez zapis na kontach Wn 401 Ma 225. W związku z powyższym należy zwrócić uwagę, że zapis ze znakiem minus powinien być stosowany jedynie w zakresie korygowania niepoprawnych zapisów, ewentualnie dla zachowania czystości obrotów na kontach, których obroty mają wpływ na kwoty ujmowane w sprawozdawczości. Do poprawnej ewidencji tej operacji wystarczające jest zastosowanie zapisu czystości obrotów na kontach kosztów, których pomniejszenia jednostka dokonuje w przypadku gdy VAT podlega odliczeniu.
12. Pobranych przez inkasentów wpłat z tytułu podatków (od nieruchomości, rolnego, leśnego - od osób fizycznych) nie ewidencjonowano na koncie pozabilansowym 991 - Rozrachunki z inkasentami z tytułu pobieranych przez nich podatków podlegających przypisaniu na kontach podatników. Stosownie do § 26 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 roku w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego - na koncie pozabilansowym 991 powinny być ewidencjonowane rozrachunki z inkasentami z tytułu pobieranych przez nich podatków podlegających przypisaniu na kontach podatników.

W zakresie realizacji dochodów budżetowych

1. W zakresie prawidłowości opodatkowania podatkiem od nieruchomości osób prawnych stwierdzono poniżej wymienione nieprawidłowości:
 - (...) ⁴. W przedłożonym w trakcie czynności kontrolnych wyjaśnieniu podatnika wskazano, że różnica 13 m² stanowi grunt obcy znajdujący się w posiadaniu samoistnym podatnika (nie wskazano nr ewidencyjnego działki). W związku z powyższym, organ podatkowy powinien przeprowadzić czynności sprawdzające, mające na celu wykluczenie ewentualności opodatkowania tego gruntu jednocześnie przez inne osoby fizyczne/prawne;
 - w przypadku podatnika o numerze (...) ⁵ stwierdzono niewielkie rozbieżności pomiędzy wypisem z rejestru gruntów a złożonymi deklaracjami na podatek za lata 2017 – 2019. W złożonych deklaracjach na podatek od nieruchomości

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

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

wykazano grunty o powierzchni 5 m² mniejszej niż wynikająca z ewidencji gruntów (...)⁶.

Z przedłożonej kontrolującym notatki służbowej wynikało, że na podstawie przeprowadzonej z podatnikiem w dniu 24 lipca 2019 roku rozmowy telefonicznej ustalono, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej powinna podlegać powierzchnia (...)⁷ zgodna z wypisem z rejestru gruntów. W związku z powyższym organ podatkowy dokonał: a) korekty deklaracji podatnika (na podstawie art. 274 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa) oraz b) w ewidencji podatkowej należnego przypisu podatku za rok 2019 w kwocie 3 zł.

Podatnik złożył też korekty deklaracji za lata 2014-2018, w których ujęta została ww. powierzchnia. Istniejąca na koncie podatnika nadpłata została zaliczona na poczet powstałej zaległości podatkowej.

Tym samym - organ podatkowy w ww. przypadkach nie porównał danych wynikających z ewidencji gruntów z danymi zadeklarowanymi przez podatników, naruszając zasadę sformułowaną w art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 roku ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 725 ze zm.). Zgodnie z przywołanym artykułem, podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

Powyższe świadczy również o nieprzestrzeganiu art. 272 pkt 1 i 3 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym - organy podatkowe dokonują czynności sprawdzających, mających na celu: sprawdzanie terminowości składanych deklaracji oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Organ podatkowy posiada ponadto możliwość wezwania podatnika do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji - art. 274a § 2 ww. ustawy;

- podatnik o numerze konta (...)⁸ wykazał w deklaracji na podatek od nieruchomości na lata 2017-2018 w pozycji grunty związane z prowadzeniem

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

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

⁸ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29

działalności gospodarczej powierzchnię 13.8076 m² (...)⁹. Z wypisu z rejestru gruntów wynikało, że podatnik posiada również użytki rolne (...)¹⁰, o łącznej powierzchni 2,8907 ha fiz., tj. 28.907 m², na które złożył deklaracje na podatek rolny na lata 2017-2018.

Organ podatkowy powinien dokonać czynności sprawdzających - czy ww. grunty rolne nie pozostają faktycznie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Czynności sprawdzające należało przeprowadzić w celu ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania. W przypadku, gdy przedsiębiorca zajmuje wymienione użytki rolne pod działalność gospodarczą, to powinien od tego momentu płacić podatek od nieruchomości.

W trakcie czynności kontrolnych przedłożono inspektorom RIO oświadczenie podatnika, z którego wynika, że grunty wykazane przez spółkę w deklaracjach na podatek rolny nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej (są wykorzystywane typowo pod działalność rolną).

2. W odniesieniu do prawidłowości opodatkowania podatkiem od nieruchomości osób fizycznych stwierdzono nieprawidłowości w poniższym zakresie:

- podatnik o numerze konta (...)¹¹.

Kontrolujące stwierdziły, że w związku z: [1] nieopodatkowaniem podatkiem od nieruchomości zadeklarowanych przez podatnika gruntów pozostałych o powierzchni 791 m² organ podatkowy zaniżył w 2017 roku podatek od nieruchomości o kwotę 87 zł oraz [2] przyjęciem do podstawy opodatkowania podatkiem rolnym niewłaściwej powierzchni, tj. 0,1200 ha zamiast 0,0210 ha zawyżył podatek rolny o 26 zł, podatek powinien wynieść 4 zł.

Organ podatkowy w ww. przypadku nie porównał danych wynikających z ewidencji gruntów z danymi zadeklarowanymi przez podatnika, naruszając zasadę sformułowaną w art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne. Zgodnie z przywołanym przepisem - podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią

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

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

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

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

dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. W świetle przytoczonych przepisów organ podatkowy jest zobowiązany prowadząc postępowanie uwzględnić dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków.

Powyższe świadczy również o nieprzestrzeganiu art. 272 pkt 1 i 3 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym - organy podatkowe dokonują czynności sprawdzających, mających na celu: sprawdzanie terminowości składanych deklaracji oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Organ podatkowy posiada ponadto możliwość wezwania podatnika do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji - art. 274a § 2 ww. ustawy.

W trakcie czynności kontrolnych RIO w Łodzi, tj. w dniu 19 września 2019 roku organ podatkowy wydał decyzję nr 3127.110235.1.2017 w sprawie zmiany wymiaru łącznego zobowiązania pieniężnego, w której wykazano podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości oraz rolnym zgodną z informacjami złożonymi przez podatnika. Ponadto, w ewidencji podatkowej dokonano, wynikającego ze zmiany, przypisu podatku od nieruchomości oraz odpisu podatku rolnego. Podatnik uregulował zaległość podatkową w dniu 30 września 2019 roku.

Decyzjami nr: 3127.110235.1.2018 z dnia 15 stycznia 2018 roku oraz 3127.110235.1.2019 z dnia 14 stycznia 2019 roku w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego na lata 2018-2019 przyjęto podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości oraz rolnym zgodną z informacjami podatnika oraz wypisami z rejestru gruntów;

- podatnik o numerze konta (...) ¹². Stwierdzono zgodność powierzchni ujętych w złożonych informacjach z wypisami z rejestru gruntów.

Kwoty podatku objęte decyzjami za lata 2017-2019 były zgodne ze złożonymi przez podatnika informacjami oraz przypisami dokonanymi w ewidencji podatkowej.

W wyniku kontroli stwierdzono, że w lutym 2018 roku dokonano zmiany danych objętych ewidencją gruntów w zakresie powierzchni nieruchomości w ten sposób, że dotychczasowe grunty rolne zabudowane Br-RV o powierzchni 0,2836 ha przekształcono na inne tereny zabudowane Bi (...) ¹³.

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

¹³ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 3 (dane zawarte w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa. Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

W odniesieniu do ww. stanu faktycznego i prawnego należy stwierdzić, że nie opodatkowano podatkiem od nieruchomości części gruntów sklasyfikowanych jako Bi o powierzchni 0,2836 ha (powierzchnia ta nadal była wykazana w podstawie opodatkowania podatkiem rolnym). W trakcie czynności kontrolnych, tj. w dniu 24 września 2019 roku, informacją na podatek od nieruchomości podatnik dokonał zmiany powierzchni gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (ujęto całą powierzchnię innych terenów zabudowanych, tj. 4.826 m²). Ponadto, informacją w zakresie podatku rolnego zmniejszono o 0,2836 ha powierzchnię gruntów rolnych zabudowanych. W dniu 24 września 2019 roku organ podatkowy wydał decyzję nr: [1] 3127.80214.1.2018 zmieniającą wymiar łącznego zobowiązania pieniężnego na rok 2018 i [2] 3127.80214.3.2019 zmieniającą wymiar łącznego zobowiązania pieniężnego na rok 2019, w których ujęto prawidłowe podstawy opodatkowania, tj. zgodne z informacją wykazaną przez podatnika złożoną w dniu 24 września 2019 roku. W ewidencji podatkowej dokonano, wynikającego ze zmiany, przypisu podatku od nieruchomości. Podatnik uregulował zaległość podatkową w dniu 25 września 2019 roku.

W związku z powyższym zaniżono podatek od nieruchomości o kwotę 1.657 zł w roku 2018 oraz o kwotę 1.989 w roku 2019.

Stosownie do art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa - organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających mających na celu m.in. stwierdzenie formalnej poprawności złożonych deklaracji podatkowych oraz ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Ponadto, zgodnie z art. 274a § 2 ww. ustawy - w razie wątpliwości, co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych;

- podatnik o numerze konta (...) ¹⁴ w informacji na podatek od nieruchomości z dnia 30 stycznia 2017 roku zgłosił do opodatkowania podatkiem od nieruchomości grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchni 70 m². Ustalono, że ww. powierzchnia gruntów została opodatkowana w decyzji w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego na rok 2017 zarówno podatkiem od nieruchomości według najwyższych stawek, jak i podatkiem rolnym (podatkiem rolnym opodatkowano 1,5822 ha, a od nieruchomości 70 m², czyli łącznie 1,5892 ha). Z wypisu z rejestru gruntów wynikało, że podatnik posiada grunty o łącznej powierzchni 1,5822 ha (R-IVa, R-IIIb, Br-IIIb, Ł-IV). W trakcie kontroli RIO organ podatkowy wydał decyzję za 2017 rok w sprawie zmiany wymiaru łącznego zobowiązania pieniężnego. W pierwotnej decyzji na 2017 rok zawyżono podatek rolny o 1 zł.

3. W zakresie prawidłowości opodatkowania podatkiem od środków

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

transportowych osób fizycznych i prawnych stwierdzono, że organ podatkowy nie dokonywał kontroli składanych przez podatników deklaracji. Powyższe dotyczyło:

- ciągnika siodłowego (DMC zespołu 40,0 t, 2 osie, pneumatyczny system zawieszenia) – podatnik (osoba fizyczna) będący właścicielem pojazdu w 2017 roku nie wykazał go w załączniku DT-1/A do deklaracji na podatek od środków transportowych na 2018 rok, złożonej dnia 6 marca 2018 roku. Według wyjaśnień inspektora ds. wymiaru podatków i opłat lokalnych - pojazd został sprzedany w listopadzie 2017 roku. Podatnik nie skorygował deklaracji za 2017 rok w zakresie wygaśnięcia obowiązku podatkowego, naruszając tym samym art. 9 ust. 6 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 1170). Zgodnie z powołanym przepisem - osoba fizyczna będąca właścicielem środków transportowych jest obowiązana odpowiednio skorygować deklaracje w razie zaistnienia okoliczności mających wpływ na powstanie lub wygaśnięcie obowiązku podatkowego, lub zmianę miejsca zamieszkania, lub siedziby - w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności. Pojazd opodatkowano podatkiem od środków transportowych za okres od stycznia do grudnia 2017 roku, natomiast w roku 2018 – zgodnie ze złożoną deklaracją - nie został ujęty w ewidencji podatkowej. W trakcie kontroli RIO przedłożono kontrolującą dokument potwierdzające sprzedaż pojazdu (faktura Vat nr 22/11/2017 z dnia 17 listopada 2017 roku), natomiast do zakończenia kontroli podatnik nie złożył deklaracji wygaszającej obowiązek podatkowy, a organ podatkowy nie dokonał odpisu;
- ciągnika siodłowego (DMC zespołu 40,0 t, 2 osie, pneumatyczny system zawieszenia) – przedmiotowy pojazd został wykazany w załączniku DT-1/A do deklaracji na podatek od środków transportowych na 2018 rok złożonej dnia 6 marca 2018 roku (nie wypełniono pola nr 8 w części B.2. deklaracji – Dane szczegółowe pojazdu dotyczącego daty nabycia). Pojazd nie został ujęty w deklaracjach złożonych na rok 2017. Według wyjaśnień inspektora ds. wymiaru podatków i opłat lokalnych - pojazd został nabyty w dniu 4 września 2017 roku. Podatnik (osoba fizyczna) nie złożył deklaracji za 2017 rok w zakresie powstania obowiązku podatkowego w trakcie roku podatkowego, naruszając tym samym art. 9 ust. 6 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W trakcie czynności kontrolnych RIO w Łodzi, tj. dnia 24 września 2019 roku podatnik złożył korektę deklaracji na 2017 rok, w której zadeklarował podatek od przedmiotowego środka transportu w kwocie 443 zł (1.773 zł/12 mies. x 3 miesiące), a w ewidencji podatkowej dokonano przypisu należności (zaległość uregulowana w dniu 25 września 2019 roku, odsetki od zaległości podatkowej w kwocie 71 zł),
- podatnik (osoba prawna (...))¹⁵ w załączniku DT-1/A do deklaracji na podatek od środków transportowych na 2018 rok złożonej dnia 31 stycznia 2018 roku

¹⁵ 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.

nie wykazał dwóch środków transportowych ujętych w ostatniej korekcie deklaracji na 2017 rok, tj. przyczepy oraz samochodu ciężarowego. Według wyjaśnień inspektora ds. wymiaru podatków i opłat lokalnych - wraz ze złożoną deklaracją na podatek od środków transportowych na rok 2018 podatnik przedłożył dokumenty sprzedaży przedmiotowych pojazdów (faktura Vat nr A/00042/17 z dnia 14 września 2017 roku potwierdzająca zbycie przyczepy oraz faktura Vat nr A/00050/17 z dnia 9 listopada 2017 roku potwierdzająca zbycie samochodu ciężarowego). Podatnik nie skorygował deklaracji za 2017 rok w zakresie wygaśnięcia obowiązku podatkowego, naruszając tym samym art. 9 ust. 6 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przedmiotowe pojazdy opodatkowano podatkiem od środków transportowych za okres od stycznia do grudnia 2017 roku, natomiast w roku 2018 – zgodnie ze złożoną deklaracją - nie zostały ujęte w ewidencji podatkowej. Do zakończenia kontroli podatnik nie złożył deklaracji wygaszającej obowiązek podatkowy, a organ podatkowy nie dokonał odpisu;

- w przypadku przyczepy (DMC zespołu 28,0 t, 2 osie, inny system zawieszenia) stwierdzono, że przedmiotowy pojazd został wykazany w deklaracji na 2017 rok wg stawki 591 zł, tj. jak dla pojazdów posiadających DMCZP w przedziale nie mniej niż 12 ton – mniej niż 28 ton. Podatnik (osoba prawna) zadeklarował 28,0 ton (przypis podatku odpowiadał wartościom ustalonym dla pojazdów o DMC do 28 ton). Zgodnie z obowiązującą uchwałą Rady Gminy stawka podatku w 2017 roku dla naczepy o ww. parametrach wynosiła 1.004 zł na rok. W trakcie kontroli przedłożono oświadczenie podatnika, z którego wynikało, że przyczepa posiadała DMC zespołu pojazdów poniżej 28 ton.

W powyższych sytuacjach organ podatkowy winien wezwać podatnika, a tego nie uczynił, do uzupełnienia deklaracji w zakresie powstania obowiązku podatkowego na mocy art. 274a ustawy Ordynacja podatkowa. W sytuacji gdy podatnik twierdzi, że dane wynikające z poprzedniej deklaracji nie są aktualne, czy też nie są zgodne ze stanem rzeczywistym, to organ podatkowy może albo wezwać go do złożenia aktualnej deklaracji podatkowej, albo też w ramach wszczętego postępowania podatkowego ustalić faktyczną podstawę opodatkowania. Ponadto w świetle art. 21 § 3 przywołanej ustawy, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Powyżej opisane nieprawidłowości w zakresie podatku od środków transportowych świadczyć mogą o niedostatecznej kontroli deklaracji składanych przez podatników i analizie wpływających do Urzędu dokumentów.

4. Stwierdzono brak sporządzenia w jednostce planu wykorzystania gminnego zasobu nieruchomości. Zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia

1997 roku o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 2204 ze zm.) - gminnym zasobem nieruchomości gospodaruje wójt, burmistrz albo prezydent miasta. Gospodarowanie zasobem polega w szczególności na wykonywaniu czynności, o których mowa w art. 23 ust. 1 ustawy, a ponadto na sporządzaniu planów wykorzystania zasobu, przygotowywaniu opracowań geodezyjno-prawnych i projektowych, dokonywaniu podziałów oraz scaleń i podziałów nieruchomości, a także wyposażaniu ich, w miarę możliwości, w niezbędne urządzenia infrastruktury technicznej (art. 25 ust. 2 ustawy). Plany wykorzystania zasobu opracowuje się na okres 3 lat (art. 25 ust. 2a ustawy). 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 osiąganych 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.

5. W przypadku nabytej przez Gminę działki oznaczonej nr 222/5, o powierzchni 0,1063 ha, stwierdzono niżej wskazane nieprawidłowości:
 - w wartości środka trwałego – działka nr 222/5, przyjętej na stan środków trwałych pod datą 31 grudnia 2017 roku nie uwzględniono kosztów podziału geodezyjnego działki nr 222 na kwotę 2.000 zł (wymienioną kwotę pokryto z wydatków bieżących). Zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, wartością początkową środka trwałego jest cena nabycia, o której mowa w ust. 1 - cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny - jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu;
 - nie przestrzegano § 3 uchwały Rady Gminy nr XV/84/11 z dnia 28 listopada 2011 roku w sprawie zasad nabycia, zbycia i obciążenia nieruchomości gruntowych oraz ich wydzierżawiania lub najmu na okres dłuższy niż 3 lata, zgodnie z którym – każdorazowo przed wydaniem zarządzenia o nabyciu nieruchomości wymagane jest przeprowadzenie konsultacji z Radą Sołecką sołectwa, na obszarze którego znajduje się przedmiotowa nieruchomość.
6. Sprzedaż w sierpniu 2018 roku dwóch nieruchomości oznaczonych numerami 320/1 i 320/2 podlegała opodatkowanie podatkiem od towarów i usług na

łącną kwotę 1.483,22 zł. Z tytułu sprzedaży nieruchomości nie zostały wystawione faktury VAT, a podatku VAT nie ujęto w rejestrach sprzedaży i deklaracji VAT-7 za sierpień 2018 roku (ani w innych miesiącach). Tym samym podatek w kwocie 1.483,22 zł nie został rozliczony w deklaracjach na podatek VAT. Powyższe skutkowało wykazaniem w sprawozdaniu budżetowym Rb-27S sporządzonym na koniec 2018 roku dochodów ze sprzedaży nieruchomości (klasyfikacja budżetowa dział 700, rozdział 70005, § 077) w kwocie brutto (tj. wraz z podatkiem VAT).

W akcie notarialnym podpisanym w dniu 8 sierpnia 2018 roku Wójt Gminy oświadczył, że: [1] Gmina jest podatnikiem podatku VAT w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, [2] nieruchomości nr 320/1 i 320/2, stanowią w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług – towary – dostawa przedmiotowych nieruchomości, opisanych bliżej pod punktami 1a i 1b umowy sprzedaży jest opodatkowana podatkiem VAT, bowiem zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług są niezabudowane oraz zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego są przeznaczone pod tereny zabudowy zagrodowej i mieszkaniowej jednorodzinnej (symbol 11.1MR-MN). W § 3 aktu notarialnego wskazano, że Wójt Gminy sprzedaje osobom fizycznym, w trybie ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami, przedmiotową nieruchomość niezabudowaną nr 320/1, o pow. 0,0065 ha, za cenę brutto 3.211,00 zł, w tym 23% podatek VAT. W § 4 aktu notarialnego wskazano z kolei, że Wójt Gminy sprzedaje osobom fizycznym, w trybie ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami, przedmiotową nieruchomość niezabudowaną nr 320/2, o pow. 0,0136 ha, za cenę brutto 4.721,00 zł, w tym 23% podatek VAT.

7. Wysokość opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości objętych kontrolą została zaktualizowana w 2006 roku, tj. 13 lat temu. Wysokość opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej mogła być aktualizowana nie częściej niż raz w roku, jeżeli wartość tej nieruchomości uległa zmianie, a od dnia 9 października 2011 roku - opłata z tytułu użytkowania wieczystego może być aktualizowana nie częściej niż raz na 3 lata, jeżeli wartość tej nieruchomości uległa zmianie.
8. Stwierdzono rozbieżności w zakresie określania terminu płatności czynszów dzierżawnych pomiędzy umowami dzierżawy a fakturami sprzedaży. Przykładowo, w umowie zawartej ze Spółką POLKOMTEL określono, że czynsz jest płatny kwartalnie na podstawie faktury wystawionej po rozpoczęciu każdego kwartału kalendarzowego na rachunek bankowy wydzierżawiającego, w terminie 30 dni od dnia doręczenia prawidłowo wystawionej faktury. Na fakturach określono inne terminy płatności (np. za I i II kwartał faktury wystawiono w dniu 19 czerwca 2019 roku z terminami płatności do dnia 12 lipca 2019 roku za I kwartał i do dnia 25 lipca 2019 roku za II kwartał). Faktury wystawiano na rzecz ww. spółki przed lub po terminie określonym w umowie, w ośmiu przypadkach kontrolujące nie mogły ustalić - czy czynsz wpłacono w terminie z uwagi na brak potwierdzenia odbioru faktur przez kontrahenta. Kontrolowani naliczali w 2019 roku odsetki od nieterminowych

płatności, od terminu płatności określonego na fakturach. Dzierżawca nie zapłacił odsetek za zwłokę.

9. W jednostce nie opracowano wieloletniego programu gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy. Do opracowania programu zobowiązywał jednostkę art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 roku o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2019 r., poz. 1182). Stosownie do wskazanego przepisu - rada gminy uchwala wieloletnie programy gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy. W ust. 2 wskazano natomiast, że wieloletni program gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy powinien być opracowany na co najmniej pięć kolejnych lat oraz określono, jakie elementy powinien on obejmować.
10. Oddając w dzierżawę nieruchomości na rzecz POLKOMTEL jednostka nie zachowała procedury w zakresie obowiązku podania do publicznej wiadomości wykazu nieruchomości, stosownie do art. 35 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Przepis art. 35 ust. 1 w zw. z art. 35 ust. 1b ustawy o gospodarce nieruchomościami stanowi, że w przypadku najmu i dzierżawy nieruchomości na okres powyżej trzech miesięcy wykaz nieruchomości należy sporządzić i podać do publicznej wiadomości także w sytuacji, gdy po umowie zawartej na czas oznaczony do trzech miesięcy strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość. Wykazy nieruchomości muszą zawierać elementy określone w art. 35 ust. 2 wskazanej powyżej ustawy.

W zakresie planowania i prognozowania wielkości finansowych w budżecie i w wieloletniej prognozie finansowej oraz w zakresie wykonywania budżetu

1. Wieloletnia prognoza finansowa Gminy Mokrsko na lata 2019-2030 została przyjęta uchwałą nr IV/23/19 Rady Gminy Mokrsko z dnia 29 stycznia 2019 roku. Do WPF wprowadzono zmiany: [1] uchwałą nr VII/43/19 Rady Gminy z dnia 7 maja 2019 roku, [2] uchwałą nr VIII/48/19 Rady Gminy z dnia 29 maja 2019 roku. Na podstawie analizy danych zawartych w uchwale Rady Gminy z dnia 29 stycznia 2019 roku i z dnia 29 maja 2019 roku, zweryfikowano dane mające wpływ na spełnienie relacji, o której mowa w art. 243 ustawy o finansach publicznych, w zakresie 2019 roku i kolejnych. Ustalono, co następuje:
 - w zakresie wydatków bieżących przedstawionych w WPF po zmianach (uchwała nr VIII/48/19 z dnia 29 maja 2019 roku) ustalono, że w 2020 roku jednostka prognozowała spadek wydatków bieżących o ponad 2% w stosunku do planu roku 2019. Skarbnik Gminy nie wskazała w objaśnieniach do WPF przyczyn spadku planowanych wydatków bieżących w 2020. W trakcie kontroli RIO w Łodzi Skarbnik Gminy wyjaśniła, że wydatki bieżące w 2019 roku były zwiększone o kwoty otrzymanych dotacji, natomiast w latach następnych, tj. w roku 2020 i 2021 nie były aktualizowane. Mając na uwadze art. 226 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, wydatki bieżące powinny być planowane z zachowaniem wymogu realistyczności. Realistyczność prognozy

należy rozumieć jako możliwość weryfikacji przyjętych parametrów finansowych w oparciu np. o przyjęte strategie, zakładane wskaźniki. Wytyczne dotyczące założeń makroekonomicznych na potrzeby prognoz finansowych SJT aktualizowane są okresowo na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Oprócz tego o realistyczności prognozowanych parametrów decydują, np. w przypadku prognozowania zmniejszenia wydatków bieżących – decyzje skutkujące zmianą sposobu wykonywania zadań publicznych, czy też decyzje wprowadzające zmiany organizacyjne w strukturze samorządu (np. likwidacja jednostek organizacyjnych). W przypadku Gminy Mokrsko rzetelne planowanie parametrów mających wpływ na kształtowanie się relacji wskazanej w art. 243 ustawy o finansach publicznych ma o tyle istotne znaczenie, że różnica między wskaźnikiem spłaty a wskaźnikiem maksymalnym jest niewielka;

- kwoty rozchodów ujmowano w WPF niezgodnie z zawartymi umowami o kredyt i pożyczkę oraz wynikającymi z nich harmonogramami spłat. W prognozie z dnia 29 stycznia 2019 roku (uchwała nr IV/23/2019) jedynie w latach 2024-2025 zaplanowano rozchody zgodnie z zawartymi umowami o kredyt i pożyczkę. Z kolei w latach 2020-2023 i 2027 jednostka planowała rozchody niższe niż wynikające z ww. umów, a w latach 2026 oraz 2028-2029 wyższe. W prognozie po zmianach z dnia 29 maja 2019 roku (uchwała nr VIII/48/19) w latach 2024-2025 oraz 2027-2029 zaplanowano rozchody zgodnie z zawartymi umowami o kredyt i pożyczkę. Natomiast w latach 2020, 2022 i 2026 jednostka planowała rozchody wyższe od umownych, a w latach 2021 i 2023 niższe od faktycznie wynikających z umów o kredyt i pożyczkę.

Prognozowanie rozchodów niezgodnie z ww. dokumentami pozbawia prognozę przymiotu realistyczności, o którym stanowi art. 226 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Zapewnienie realistyczności wieloletniej prognozy finansowej spoczywa na zarządzie jednostki samorządu terytorialnego (w przypadku Gminy Mokrsko na Wójcie). Stosownie bowiem do treści art. 230 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, inicjatywa w sprawie sporządzenia projektu uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej i jej zmiany należy wyłącznie do zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Tym samym Wójt Gminy powinien dołożyć należytych starań, by przedkładany Radzie Gminy oraz Regionalnej Izbie Obrachunkowej projekt wieloletniej prognozy finansowej zawierał realne dane, tj. co najmniej zgodne z posiadanymi dokumentami źródłowymi,

- według WPF z dnia 29 maja 2019 roku, odsetki na obsługę długu ustalono w następujących kwotach:

2019 rok	380.000,00
2020 rok	350.000,00
2021 rok	345.000,00
2022 rok	325.000,00
2023 rok	290.000,00
2024 rok	245.000,00
2025 rok	210.000,00
2026 rok	175.000,00
2027 rok	125.000,00
2028 rok	100.000,00

2029 rok	55.000,00
2030 rok	20.000,00

Odsetki od kredytów na dzień 31 grudnia 2017 roku stanowiły kwotę 322.505,08 zł, na dzień 31 grudnia 2018 roku wynosiły 369.944,22 zł, a na dzień 30 czerwca 2019 roku - 192.956,16 zł. Z powyższego wynika, że odsetki od kredytów i pożyczek zaciągniętych przez Gminę dotychczas wykazują tendencję wzrostową. Zaciąganie przez Gminę nowych zobowiązań finansowych, wydłużanie okresów karencji oraz wydłużanie okresów kredytowania w zakresie już zaciągniętych tytułów dłużnych (czyli odkładanie w czasie spłaty kredytów) powoduje wzrost obciążenia odsetkami od niespłaconego kapitału. Podkreślenia wymaga fakt, że przeniesienie obciążenia z tytułu spłaty rat kredytowych na lata późniejsze już obecnie wygenerowało w latach 2013-2018 koszty związane ze zmianą warunków umów w wysokości ponad 44 tys. zł. Należy także założyć, że spowoduje wzrost kosztów obsługi długu związany z nieefektywnie spłaconym kapitałem.

2. W zakresie 2021 roku jednostka zaniżyła w WPF rozchody w stosunku do kwot wynikających z umów kredytów o kwotę 165.000,00 zł, a w 2023 roku o kwotę 336.000,00 zł (patrz ustalenia powyżej). Według obliczeń uwzględniających rzetelne kwoty relacja określona w art. 243 ustawy o finansach publicznych dla ww. lat nie została zachowana.

Relacja dla 2021 roku wyniosłaby 5,03% > 4,93% (wskaźnik maksymalny dla roku budżetowego 2021 wyliczony jako średnia arytmetyczna z lat 2018 (wykonanie), 2019 (plan) i 2020 (prognoza)). Dla 2023 relacja wyniosłaby 7,55% > 6,30% (wskaźnik maksymalny dla roku budżetowego 2023 wyliczony jako średnia arytmetyczna z lat 2020, 2021, 2022 (prognoza)). Tym samym w latach 2021 i 2023, suma potencjalnych spłat rat kredytów i pożyczek wraz z należnymi odsetkami, wykupu papierów wartościowych wraz z należnymi odsetkami i dyskontem od papierów wartościowych oraz kwot wynikających z udzielonych poręczeń i gwarancji do planowanych dochodów ogółem budżetu, przekroczyłaby średnią arytmetyczną obliczoną dla ostatnich trzech lat relacji jej dochodów bieżących powiększonych o dochody ze sprzedaży majątku oraz pomniejszonych o wydatki bieżące, do dochodów ogółem budżetu.

Relacja liczona według nowych zasad, obowiązujących dla budżetów i WPF poczynając od 2020 roku, w zakresie lat 2021 i 2023 (uchwała nr VIII/48/19 z dnia 29 maja 2019 roku), nie zostałaby spełniona dla roku 2023 (11,48% > 9,43%).

Biorąc powyższe pod uwagę należy podkreślić, że jednostka prezentowała dane w wieloletniej prognozie finansowej w sposób nierzetelny (w zakresie kwoty rozchodów, zwłaszcza w latach 2021 i 2023), wprowadzając w błąd organ nadzoru, który nie miał skutecznego powyższego możliwości podejmowania stosownych działań nadzorczych.

W projekcie WPF na lata 2020-2029 zostały zaplanowane rozchody w kwotach zgodnych z harmonogramami spłat wynikającymi z umów o kredyty i pożyczki. Z raportu sporządzonego w programie Besti@ wynikało, że relacja z art. 243

ustawy o finansach publicznych została spełniona dla okresu spłaty zobowiązań, według nowych zasad liczenia wskaźników i przy przyjęciu pozostałych parametrów mających wpływ na wskaźniki, założonych przez jednostkę.

3. W latach 2013 -2015 zadanie pn. „Przebudowa drogi gminnej nr 117064E w miejscowości Komorniki oraz przebudowa drogi wewnętrznej” nie było ujęte w wykazie przedsięwzięć, stanowiącym załącznik do uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej. W 2013 roku (19 czerwca) zawarto umowę nr 16/2013 z firmą Z.P.U.H. „Profil” Czesław Buczak z Sieradza na wykonanie dokumentacji projektowo-kosztorysowej dotyczącej przebudowy drogi gminnej w miejscowości Komorniki (Granice) o dł. 560 mb wraz z przebudową skrzyżowania z drogą powiatową nr 4531E Słupsko-Komorniki-Zmyślona. Wykonawca zobowiązał się wykonać przedmiot umowy do dnia 16 lutego 2014 roku, zgodnie z harmonogramem rzeczowo – finansowym, stanowiącym załącznik do umowy. Wartość usługi ustalono na kwotę 11.193 zł brutto (9.100 zł netto). Wynagrodzenie miało być płatne w częściach zgodnie z harmonogramem rzeczowo-finansowym. Płatność miał być dokonywana w ciągu 14 dni licząc od daty przekazania faktury. Z harmonogramu wynikało, że prace na łączną kwotę 5.450 zł (netto) miały zostać wykonane do dnia 16 grudnia 2013 roku, natomiast pozostałe prace na łączną kwotę 3.650 zł (netto) miały zostać wykonane do dnia 16 lutego 2014 roku.

Stosownie do przepisów art. 226 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, w załączniku do uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej określa się odrębnie dla każdego przedsięwzięcia: 1) nazwę i cel; 2) jednostkę organizacyjną odpowiedzialną za realizację lub koordynującą wykonywanie przedsięwzięcia; 3) okres realizacji i łączne nakłady finansowe; 4) limity wydatków w poszczególnych latach; 5) limit zobowiązań. Ponadto w myśl art. 226 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, wieloletnia prognoza finansowa powinna być realistyczna i określać dla każdego roku objętego prognozą co najmniej kwoty wydatków bieżących i majątkowych wynikających z limitów wydatków na planowane i realizowane przedsięwzięcia. Przedsięwzięciem jest wieloletnie zadanie lub projekt, o którym mowa w art. 226 ust. 3 ww. ustawy.

Ponadto do ww. umowy 16/2013 zostały zawarte dwa aneksy przesuwające termin jej realizacji w czasie:

- aneks nr 1 z dnia 9 grudnia 2013 roku – ustalono termin realizacji do dnia 30 kwietnia 2015 roku;
- aneks nr 2 z dnia 22 kwietnia 2015 roku – ustalono termin realizacji do dnia 31 lipca 2016 roku.

W związku z zawarciem ww. aneksów powinno nastąpić wydłużenie okresu realizacji przedsięwzięcia w WPF oraz przesunięcie planowanych kwot wydatków z 2014 roku na 2015 rok, a następnie na 2016 rok, co uczyniono dopiero w dniu 27 września 2016 roku umieszczając przedmiotową inwestycję w wykazie przedsięwzięć.

Podkreślić należy, że uchwała w sprawie WPF stanowi jedyną podstawę zaciągnięcia zobowiązań w zakresie umów związanych z realizacją

przedsięwzięć, przenoszących wydatki na kolejne lata budżetowe, o czym stanowi art. 228 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. W świetle tego przepisu, uchwała w sprawie wieloletniej prognozy finansowej może zawierać upoważnienie dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania zobowiązań związanych z realizacją zamieszczonych w niej przedsięwzięć.

Należy wskazać, że w przypadku przedmiotowej inwestycji w latach 2016 – 2017 w WPF określano limit zobowiązań równy limitowi wydatków na 2018 rok, mimo że w 2017 roku nie zawarto żadnej umowy a w 2016 roku umowę na kwotę 4.489,50 zł, co stanowiło naruszenie przytoczonego wcześniej art. 226. ust. 3 ustawy o finansach publicznych.

W wieloletniej prognozie finansowej Gminy Mokrsko na lata 2018 – 2029, przyjętej uchwałą nr XLI/214/18 z dnia 30 stycznia 2018 roku nie ustalono żadnych przedsięwzięć. Również w zmianach do ww. uchwały (ostatnia zmiana uchwała nr III/11/18 z dnia 27 grudnia 2018 roku) nie wprowadzono załącznika dotyczącego realizowanych przedsięwzięć. W 2018 roku zawarto dwie umowy związane z przedmiotową inwestycją:

- w dniu 3 kwietnia 2018 roku nr ZFiIS/3/2018 z Przedsiębiorstwem Handlowo Usługowym „LARIX” sp. z o.o. wykonawcą robót, na kwotę 957.970,74 zł,
- w dniu 25 kwietnia 2018 roku została zawarta umowa nr ZFiIS/4/2018 z ZPH PROFMED Wieńczysława Buczak pełniącym nadzór inwestorski nad zadaniem, na kwotę 15.300 zł.

Tym samym zgodnie z podpisanymi umowami limit zobowiązań, jak też limit wydatków na 2018 rok dla przedmiotowego zadania powinien wynosić 973.270,74 zł.

W wykazie przedsięwzięć, stanowiącym załącznik do uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej, należy ujmować przedsięwzięcia wieloletnie także w ostatnim roku ich realizacji. Jeżeli zadanie, program lub projekt spełniają cechy wskazane w art. 226 ust. 3 ustawy o finansach publicznych (zdefiniowany cel, określone parametry kosztowe, okres realizacji z wyznaczonymi limitami wydatków), to w ostatnim roku nie stają się zadaniami jednorocznymi lecz nadal pozostają wieloletnimi, z uwagi na wcześniej zawarte umowy i poczynione nakłady.

W zakresie wydatków budżetowych

1. Przeciętne miesięczne zatrudnienie określone na potrzeby obliczania wpłat na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych nie było wyliczane wg średniej arytmetycznej stanów dziennych - zgodnie z regułami określonymi w instrukcji wypełniania deklaracji DEK-I-a, co w głównej mierze miało wpływ na różnice w liczbie zatrudnionych w przeliczeniu na etaty. Dotyczyło to w szczególności pracowników zatrudnionych i zwolnionych w trakcie miesiąca (poza lutym 2019 roku). W przypadku natomiast liczby niepełnosprawnych w przeliczeniu na etaty różnice wystąpiły w miesiącach styczeń i czerwiec 2018 roku i wynikały z zawyżenia liczby niepełnosprawnych

w przeliczeniu na etaty w styczniu o 0,25 etatu oraz w czerwcu o 0,42 etatu (wygaśnięcie orzeczenia o niepełnosprawności z dniem 10 czerwca 2018 roku). W wyniku wyżej opisanych nieprawidłowości wpłaty na rzecz PFRON zostały w 2018 roku zaniżone o 1.347 zł oraz w miesiącach styczeń – sierpień 2019 roku o kwotę 8 zł (przy czym w poszczególnych miesiącach występowały zarówno zaniżenia jak i zawyżenia, co szczegółowo zostało opisane w protokole kontroli).

2. W przypadku otwartego konkursu ofert na realizację zadania publicznego w zakresie wspierania i upowszechniania kultury fizycznej stwierdzono następujące uchybienia i nieprawidłowości:
 - kontrolującym nie przedłożono dokumentu, z którego wynikałoby, że ogłoszenie zostało zamieszczone w siedzibie Urzędu Gminy. Nie podano również okresu, w którym było ono dostępne na tablicy ogłoszeń Urzędu Gminy w Mokrsku. Stosownie do art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 688 ze zm.) - otwarty konkurs ofert ogłasza się: 1) w Biuletynie Informacji Publicznej; 2) w siedzibie organu administracji publicznej w miejscu przeznaczonym na zamieszczanie ogłoszeń; 3) na stronie internetowej organu administracji publicznej;
 - z dokumentów przedłożonych kontrolującym nie wynikało, aby wyniki otwartego konkursu ofert na realizację zadań publicznych w zakresie wspierania i upowszechniania kultury fizycznej zostały ogłoszone w sposób przewidziany w art. 15 ust. 2j ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Powyższy przepis stanowi, że wyniki otwartego konkursu ofert ogłasza się niezwłocznie po wyborze oferty w sposób określony w art. 13 ust. 3 ustawy;
 - ocena formalna ofert została przeprowadzona nieprawidłowo. Stwierdzono braki w zakresie skontrolowanych ofert, które dotyczyły informacji o sposobie reprezentacji oferenta wobec organu administracji. Zgodnie z § 19 ogłoszenia Wójta o otwartym konkursie ofert na realizację zadania publicznego z zakresu wspierania i upowszechniania kultury fizycznej, stanowiącego załącznik nr 1 do zarządzenia 1/2018 - oferty złożone na niewłaściwych drukach, niekompletne lub złożone po terminie zostaną odrzucone z przyczyn formalnych;
 - dotacje udzielane jednostkom spoza sektora finansów publicznych nie były w żaden sposób kontrolowane, o czym świadczy ilość i rodzaj stwierdzonych nieprawidłowości w zakresie rozliczenia tych dotacji. Należy mieć na uwadze, że skuteczna kontrola prowadzona przez jednostki udzielające dotacji ma kluczowe znaczenie dla efektywności realizacji zlecanych zadań i wydatkowania środków publicznych przeznaczonych na ich realizację. Zgodnie z art. 17 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie - organ administracji publicznej zlecający realizację zadania publicznego może dokonywać kontroli i oceny realizacji zadania, w szczególności: [1] stopnia realizacji zadania; [2] efektywności, rzetelności i jakości realizacji zadania; [3] prawidłowości wykorzystania środków publicznych otrzymanych na realizację zadania; [4] prowadzenia dokumentacji związanej z realizowanym

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

3. W zakresie dotacji udzielonej na rzecz Chotowskiego Klubu Sportowego „Chks” w Chotowie stwierdzono następujące uchybienia i nieprawidłowości:
 - oferta Klubu została podpisana przez prezesa Klubu. Powyższa oferta została przesłana w dniu 26 stycznia 2018 roku w formie skanu na adres mailowy: a.wiktorek@mokrsko.pl. Organizator konkursu wymagał - zgodnie z § 15 ogłoszenia - złożenia oferty osobiście lub za pośrednictwem poczty do budynku Urzędu Gminy;
 - z zestawienia kosztów wg rodzajów stanowiącego element sprawozdania z wykonania zadania wynikało, że Klub otrzymał dotację w wysokości 7.800,00 zł, a wg zestawień faktur (rachunków) wydatkowano dotację w kwocie 4.192 zł. Wydatkowanie kwoty 3.608 zł nie zostało udokumentowane, a Urząd Gminy nie dokonał poprawnego rozliczenia ww. dotacji. Zwrócić należy uwagę, że jednostka nie przeprowadzała kontroli dotacji, zarówno w trakcie realizacji zadania, jak i po jego zakończeniu. Zgodnie z postanowieniami umowy (§ 10 pkt 2) - kwotę dotacji niewykorzystaną w terminie zleceniobiorca jest zobowiązany zwrócić w terminie 14 dni od zakończenia realizacji zadania publicznego (termin realizacji zadania określono w umowie od 1 marca do 15 grudnia 2018 roku);
 - w umowie zawartej z Klubem zawarto zapis dotyczący możliwości zwiększenia każdej pozycji kosztorysu do 10% bez konieczności zmiany umowy. Z zestawienia wydatków zadania, zawartym w sprawozdaniu końcowym z rozliczenia zadania publicznego, wynikało jednak, że wykazano wydatki poniesione na obsługę transportową w wysokości 2.257 zł przy planowanej kwocie wg kosztorysu 1.000,00 zł, co stanowi 226% wykorzystania środków w danej pozycji kosztorysowej. Ponadto, na obsługę sędziowską wykazano kwotę 4.063 zł, przy planowanej kwocie wg kosztorysu 3.100,00 zł, co stanowi 131% wykorzystania środków w danej pozycji kosztorysowej. Brak było wyliczenia kosztów obsługi transportowej, natomiast w przypadku obsługi sędziowskiej w zestawieniu faktur zawarto tylko 2 pozycje na łączną kwotę 2.544 zł (z część II sprawozdania wynikała natomiast kwota 4.063 zł). W omawianych pozycjach mogło nastąpić przekroczenie planowanej kwoty do 10% granice, pod rygorem uznania dotacji za pobraną w nadmiernej wysokości.
4. W zakresie dotacji udzielonej Klubowi Sportowemu Ożarów w Ożarowie stwierdzono następujące uchybienia i nieprawidłowości:

- pismem z dnia 14 lutego 2018 roku Wójt Gminy wezwał Klub do dostarczenia w terminie do dnia 23 lutego 2018 roku zaktualizowanego kosztorysu przedstawionego w ofercie, zgodnie z przyznaną kwotą dotacji w wysokości 6.800,00 zł. Oferta wraz z zaktualizowanym kosztorysem została sporządzona w dniu 23 lutego 2018 roku (brak adnotacji o wpływie do Urzędu Gminy). Skorygowana oferta nie została podpisana przez przedstawiciela Klubu;
 - w umowie z Klubem zawarto zapis dotyczący możliwości zwiększenia każdej pozycji kosztorysu do 10% bez konieczności zmiany umowy. Z zestawienia wydatków przedstawionego w sprawozdaniu końcowym wynikało jednak, że wydatki poniesione z tytułu wpisowego na zawody wyniosły 3.061,88 zł, przy planowanej kwocie wg kosztorysu 1.000,00 zł, co stanowi 306,19% wykorzystania środków w danej pozycji kosztorysowej. Ponadto, wydatki na obsługę sędziowską wyniosły 1.704 zł, przy planowanej kwocie wg kosztorysu 1.300,00 zł, co stanowi 131,08% wykorzystania środków w danej pozycji kosztorysowej. W omawianych pozycjach mogło nastąpić przekroczenie planowanej kwoty do 10% granicy, pod rygorem uznania dotacji za pobraną w nadmiernej wysokości;
 - w zestawieniu wydatków wyszczególniono rachunki, które zostały wystawione i/lub zapłacone przed 1 marca 2018 roku lub po 15 grudnia 2018 roku, tj. wykraczały poza okres realizacji zadania określony w umowie, co szczegółowo zostało opisane w protokole z kontroli.
5. Pismem z dnia 1 października 2018 roku Wójt Gminy Mokrsko przyznał Skarbnikowi Gminy od dnia 1 października dodatek funkcyjny w kwocie 1.300,00 zł. Natomiast z list płac i kart wynagrodzeń za lata 2018-2019 wynikało, że w okresie od października 2018 roku do września 2019 roku naliczono i wypłacono Skarbnikowi Gminy dodatek funkcyjny w kwocie 1.250,00 zł miesięcznie. Tym samym zaniżono wypłatę dodatku w ww. okresie o łączną kwotę 600,00 zł brutto. Nieprawidłowość skorygowano na podstawie listy płac z dnia 25 września 2019 roku i wypłacono Skarbnikowi należne świadczenie w dniu 26 września 2019 roku.
 6. W dniu 5 grudnia 2018 roku wypłacono pracownikowi ekwiwalent za niewykorzystany urlop wypoczynkowy w kwocie 923,48 zł netto (1.325,05 zł brutto). Według ustaleń RIO prawidłowa kwota ekwiwalentu powinna stanowić kwotę 1.330,77 zł brutto. Powyższe wynikało z zastosowania nieprawidłowego współczynnika urlopowego za 2018 rok, na który miało wpływ dodatkowe święto, wprowadzone zgodnie z ustawą z dnia 7 listopada 2018 roku o ustanowieniu Święta Narodowego z okazji Setnej Rocznicy Odzyskania Niepodległości Rzeczypospolitej Polskiej (DZ. U. z 2018 r., poz. 2117).
 7. Wymieniony w punkcie powyżej ekwiwalent za niewykorzystany urlop wypoczynkowy wypłacono pracownikowi w dniu 5 grudnia 2018 roku, a rozwiązanie umowy o pracę z pracownikiem miało miejsce w dniu 2 grudnia 2018 roku. Ekwiwalent za niewykorzystany urlop powinien zostać wypłacony w ostatnim dniu zatrudnienia, z tym dniem bowiem pracownik nabywa do niego prawo. Świadczenie to jest ściśle związane z faktem rozwiązania stosunku pracy. W tym dniu roszczenie pracownika o wypłatę tego świadczenia staje się wymagalne, a w konsekwencji powstaje prawo pracownika do jego

wypłaty. Dlatego też ekwiwalent pieniężny za niewykorzystany urlop wypoczynkowy powinien być wypłacony już w dniu rozwiązania stosunku pracy. Termin wypłaty ekwiwalentu na ostatni dzień zatrudnienia potwierdził w swoich wyrokach Sąd Najwyższy: [1] w wyroku z dnia 5 grudnia 1996 roku (sygn. akt: I PKN34/96) Sąd Najwyższy stwierdził, że roszczenie o ekwiwalent pieniężny za niewykorzystany urlop, bez względu na to, czy chodzi o urlop bieżący, czy też zaległy, staje się wymagalne w dniu rozwiązania stosunku pracy; [2] w wyroku z dnia 15 października 1976 roku (I PRN 71/76) Sąd Najwyższy stwierdził, że pracownik nabywa prawo do ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop w dacie rozwiązania stosunku pracy; [3] w wyroku z dnia 29 marca 2001 roku (I PKN 336/00) Sąd Najwyższy stwierdził, że wraz z dniem rozwiązania stosunku pracy prawo pracownika do urlopu wypoczynkowego w naturze przekształca się w prawo do ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop. W tym samym dniu rozpoczyna bieg termin przedawnienia roszczenia o ekwiwalent pieniężny za niewykorzystane w naturze, a nieprzedawnione urlopy wypoczynkowe. Niedotrzymanie przez pracodawcę terminu wypłaty ekwiwalentu powoduje konieczność wypłacenia także odsetek za opóźnienie - zgodnie z art. 481 § 1 ustawy Kodeks cywilny w zw. z art. 300 ustawy Kodeks pracy. Odsetki takie należą się pracownikowi za cały czas opóźnienia, niezależnie od faktu, czy pracownik poniósł szkody i także wówczas, jeżeli opóźnienie było następstwem okoliczności, za które pracodawca nie ponosi odpowiedzialności.

8. Pismem z dnia 25 lipca 2019 roku pracownik Urzędu Gminy wystąpił o wypłatę odprawy emerytalnej w związku z rozwiązaniem umowy o pracę w dniu 28 lipca 2019 roku i przejściem na emeryturę od dnia 29 lipca 2019 roku (poniedziałek). Odprawę w wysokości sześciomiesięcznego wynagrodzenia naliczono na podstawie listy płac z dnia 25 lipca 2019 roku i wypłacono w dniu 26 lipca 2019 roku (piątek). Stosownie do § 9 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 maja 2018 roku w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych (Dz. U. z 2018 r., poz. 936), jednorazowa odprawa w związku z przejściem na emeryturę lub rentę z tytułu niezdolności do pracy jest wypłacana w dniu ustania stosunku pracy.
9. Ewidencję księgową naliczenia diet dla radnych prowadzono w kontrolowanym okresie na koncie 405 – Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia - w korespondencji z kontem 130 – Rachunek bieżący, z pominięciem konta rozrachunkowego. Zgodnie z rozporządzeniem 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 - ewidencja naliczenia diet radnych powinna być prowadzona na koncie kosztowym 409 - Pozostałe koszty rodzajowe, służącym do ewidencji kosztów działalności podstawowej, które nie kwalifikują się do ujęcia na kontach 400-405 oraz na koncie rozrachunkowym 240 - Pozostałe rozrachunki, które służy do ewidencji krajowych i zagranicznych należności i roszczeń oraz zobowiązań nieobjętych ewidencją na kontach 201-234. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 240

powinna zapewnić ustalenie rozrachunków, roszczeń i rozliczeń z poszczególnych tytułów. Należy mieć na uwadze, że diety radnych nie są wynagrodzeniem za pracę, lecz rekompensatą za utracone zarobki oraz zwrotem kosztów związanych z pełnieniem mandatu.

10. Wystąpiły przypadki - opisane w protokole kontroli - wypłaty diet dla radnych w zawyżonej wysokości na łączną kwotę 660,00 zł w stosunku do przyjętych w Gminie zasad wypłaty oraz wysokości diet radnych i świadczeń dla Przewodniczącego Rady. Nieprawidłowości skorygowano w trakcie kontroli RIO.

W zakresie zamówień publicznych

1. Ogłaszając w dniu 13 lipca 2017 roku przetarg nieograniczony na udzielenie zamawiającemu kredytu długoterminowego w walucie polskiej w kwocie 1.700.000,00 zł na finansowanie planowanego deficytu budżetu i spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek, jako kryterium oceny ofert wskazano w specyfikacji istotnych warunków zamówienia cenę – 60% oraz wskaźnik W – wypłata transzy kredytu od dnia złożenia dyspozycji wypłaty – 40%. Określenie i zastosowanie przez zamawiającego w przedmiotowym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego kryterium „wypłata transzy kredytu od dnia złożenia dyspozycji wypłaty”, nie gwarantowało wyboru najkorzystniejszej oferty i stanowiło naruszenie art. 91 ust. 1 w zw. z art. 91 ust. 2 oraz art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 1843). Należy mieć na uwadze, że przy tak przyjętych kryteriach można wybrać ofertę znacznie droższą - tylko dlatego, że środki pieniężne z tytułu zaciągniętego kredytu wpłyną na rachunek jednostki samorządu terytorialnego, np. jeden dzień wcześniej.
2. W przypadku wydłużenia terminu spłaty kredytów, wynikających z umów nr 7/S/UG/ORK/U/2011 z dnia 20 lipca 2011 roku i nr 1/UG/2011 z dnia 12 grudnia 2011 roku zostały zmienione w sposób istotny warunki wskazanych umów kredytu, w tym:
 - aneksem nr 3 z dnia 2 marca 2018 roku do umowy nr 7/S/UG/ORK/U/2011 z dnia 20 lipca 2011 roku o kredyt długoterminowy w wysokości 4.000.000,00 zł, karencję w spłacie kredytu w pozostałej kwocie 1.089.904,70 zł przesunięto do dnia 30 listopada 2021 roku. Zgodnie z pierwotną umową – ostateczny termin spłaty kredytu i odsetek przypadał do dnia 31 grudnia 2018 roku, natomiast karencja w spłacie kredytu do dnia 31 stycznia 2012 roku;
 - aneksem nr 1 z dnia 5 czerwca 2017 roku do umowy nr 1/UG/2011 z dnia 12 grudnia 2011 roku o kredyt długoterminowy w wysokości 1.500.000,00 zł, spłatę kwoty 934.100,00 zł przesunięto na lata 2017 i 2021-2022, natomiast ostateczny termin spłaty kredytu i odsetek ustalono do dnia 31 grudnia 2022 roku. Według pierwotnej umowy – Bank udzielił karencji w spłacie kredytu do dnia 31 stycznia 2012 roku, a ostateczny termin spłaty kredytu i odsetek przypadał do dnia 31 grudnia 2018 roku.

Z treści ww. umów wynikało, że nie zawierały one zapisów zezwalających na aneksowanie umów w zakresie wydłużenia terminu ich spłaty. W § 12 umów określono wprawdzie, że zmiana warunków umowy, w tym także spłaty kredytu i odsetek, wymaga formy pisemnej, pod rygorem nieważności, za wyjątkiem zmiany oprocentowania kredytu i należności przeterminowanych oraz Taryfy, które następują w trybie określonym w umowie. Zmiany zawartej umowy mogą nastąpić pod warunkiem wystąpienia sytuacji ekonomiczno-finansowej kredytobiorcy nie dającej się przewidzieć na dzień zapytania ofertowego i zmieniającej się na tyle, że wystąpi konieczność ich wprowadzenia w następujących przypadkach: [1] zmiany wysokości i/lub terminów uruchomienia transz kredytu, [2] zmiany wysokości i/lub terminów spłat rat kapitałowych i odsetkowych, [3] zmiany w przypadku niewykorzystania kredytu w pełnej wysokości, [4] zmiany w przypadku przedterminowej spłaty kredytu. Jednak w umowach wskazano, że ostateczny termin spłaty kredytów i odsetek upływa w dniu 31 grudnia 2018 roku.

W postępowaniach prowadzonych na wykonanie usług bankowych związanych z udzieleniem i obsługą ww. kredytów na sfinansowanie planowanego deficytu budżetowego nie przewidziano możliwości wydłużenia okresu kredytowania, ani zmian postanowień zawartych umów w stosunku do treści ofert, na podstawie których dokonano wyboru wykonawców.

Zatem zmiany umów nastąpiły z naruszeniem art. 19 ust.1 ustawy z dnia 22 czerwca 2016 roku o zmianie ustawy Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r., poz. 1020).

W zakresie ewidencji majątku i inwentaryzacji

1. W wartości początkowej palmtree wraz z pokrowcem i oprogramowaniem do zbierania opłat za wodę i ścieki na terenie gminy nie uwzględniono wartości usługi transportowej, czym naruszono art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości.
2. Stwierdzono przypadki niewprowadzenia składników majątku do ewidencji księgowej w miesiącu przekazania ich do używania. Przykładowo, przyczepę zakupioną na potrzeby transportu walca na podstawie umowy sprzedaży z dnia 1 marca 2018 roku zaewidencjonowano w dniu 31 lipca 2018 roku. Powyższym naruszono art. 20 ust.1 ustawy o rachunkowości, w świetle którego - do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.
3. Pozostałe środki trwale ewidencjonowano w księgach Urzędu poprzez zapis na kontach konto 013 (Wn) – Pozostałe środki trwale, konto 072 (Ma) – Umorzenie pozostałych środków trwałych. Zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej - umorzenia pozostałych środków trwałych dokonuje się poprzez zapis

na kontach Wn konto 400 – Amortyzacja, Ma konto 072 – Umorzenie pozostałych środków trwałych.

4. Stwierdzono przypadki błędnej klasyfikacji (lub stosowanie nieistniejących oznaczeń) środków trwałych wymienionych w protokole z kontroli. Na przykład - dla przyjętego do użytkowania w dniu 1 stycznia 2017 roku środka trwałego pn. budowa oświetlenia drogowego Mokrsko I zastosowano klasyfikację 6-61 i stawkę umorzeniową w wysokości 10% (roczna kwota umorzenia 2.917,55 zł). Z Klasyfikacji Środków Trwałych wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 roku w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz. U. z 2016 roku poz. 1864) wynikało, że ulice i drogi na obszarach miejskich i zamiejskich, włączając skrzyżowania, węzły komunikacyjne i parkingi (np. drogi, ulice, aleje, ronda, drogi gruntowe, drogi boczne, drogi dojazdowe, drogi wiejskie i leśne, ścieżki dla pieszych, ścieżki rowerowe, drogi i strefy dla pieszych), wraz z instalacjami do oświetlenia dróg i sygnalizacji, skarpy i nasypy, rowy, konstrukcje oporowe, urządzenia bezpieczeństwa ruchu, pasy jezdni przeznaczone do parkowania i bariery ochronne, przepusty pod drogami i urządzenia odwadniające drogi, ujmuje się w KŚT grupa 2 podgrupa 22 symbol 220. Stawka umorzeniowa dla grupy 2 to 4,5% (roczna kwota umorzenia dla wymienionego środka trwałego według stawki 4,5% - 1.312,90 zł).
5. Stwierdzono rozbieżności w dacie przyjęcia do użytkowania środków trwałych pomiędzy dowodem OT a analityczną ewidencją księgową. W przypadku przyczepy niskopodwoziowej wskazano na karcie środka trwałego datę przyjęcia do użytkowania 1 kwietnia 2018 roku, natomiast dowód OT (przyjęcie środka trwałego) sporządzono z datą 31 lipca 2018 roku i pod taką datą środek trwały ujęto w ewidencji księgowej na koncie 011. Odpisy umorzeniowe naliczono od maja 2018 roku. Przyczepę nabyto na podstawie umowy z dnia 1 marca 2018 roku. Podobna sytuacja miała miejsce przy środku trwałym – system do głosowań tajnych dla Rady Gminy (zestaw). Na karcie środka trwałego odnotowano datę przyjęcia do użytkowania - 1 grudnia 2018 roku, natomiast dokument OT sporządzono z datą 30 listopada 2018 roku i pod taką datą środek trwały zaewidencjonowano na koncie 011. Odpisy umorzeniowe naliczono za grudzień 2018 roku. System nabyto na podstawie faktury nr F/002419 z dnia 6 listopada 2018 roku.

Należy wskazać, że rozpoczęcie naliczania odpisów amortyzacyjnych od nabytego środka trwałego powinno nastąpić począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek trwały wprowadzono do ewidencji (art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych – tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 865 ze zm.).

Z powyższego wynika ponadto, że w ewidencji syntetycznej prowadzonej na koncie 011 zaewidencjonowano środki trwałe pod inną datą niż w ewidencji analitycznej. Stosownie do art. 16 ust. 1 ustawy o rachunkowości - konta ksiąg pomocniczych zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Prowadzi się je w ujęciu systematycznym jako

wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej.

W zakresie dochodów i wydatków związanych z systemem gospodarowania odpadami komunalnymi

W zakresie funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami stwierdzono, że w uchwale budżetowej na 2017 rok (nr XXVIII/148/17 z dnia 27 stycznia 2017 roku) Rada określiła w planie dochodów budżetu, że dochody z gospodarki odpadami zostały zaplanowane w kwocie 422.500 zł (w tym § 0490 – 420.000 zł, § 0690 – 1.500 zł i § 0910 – 1.000 zł). W załączniku dotyczącym wydatków budżetu, wydatki na gospodarkę odpadami (rozdział 90002) zostały ustalone w kwocie 456.777 zł, w tym wydatki związane z realizacją zadań statutowych w kwocie 421.500 zł oraz 35.277 zł dotacja za zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień. Natomiast w załączniku nr 9 uchwały budżetowej stanowiącym „Dochody z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi” wykazano dochody w kwocie 420.000 zł oraz wydatki w kwocie 420.000 zł. Z załącznika nr 9 do uchwały budżetowej na 2017 rok wynikało, że planowane dochody i wydatki dla systemu gospodarowania odpadami są zrównoważone, natomiast z planów dochodów i wydatków budżetowych w rozdziale 90002 – gospodarka odpadami wynikało, że planowany był deficyt w wysokości 34.277 zł (422.500 zł – 456.777 zł).

W uchwale budżetowej na 2018 roku (XLI/215/18 z dnia 30 stycznia 2018 roku) Rada określiła w planie dochodów budżetu, że dochody z gospodarki odpadami zostały zaplanowane w kwocie 442.000 zł (w tym § 0490 – 440.000 zł, § 0640 – 1.500 zł i § 0910 – 500 zł). W załączniku dotyczącym wydatków budżetu wydatki na gospodarkę odpadami (rozdział 90002) zostały ustalone w kwocie 471.449 zł, w tym wydatki związane z realizacją zadań statutowych w kwocie 441.500 zł oraz 29.949 zł dotacja za zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień. Natomiast w załączniku nr 9 uchwały budżetowej stanowiącym „Dochody z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi” wykazano dochody w kwocie 440.000 zł oraz wydatki w kwocie 440.000 zł. Z załącznika nr 9 do uchwały budżetowej na 2018 rok wynikało, że planowane dochody i wydatki dla systemu gospodarowania odpadami są zrównoważone, natomiast z planów dochodów i wydatków budżetowych w rozdziale 90002 – gospodarka odpadami wynikało, że planowany był deficyt w wysokości 29.449 zł (442.000 zł – 471.449 zł).

Zgodnie z treścią art. 6r ust. 1 i 1aa ustawy z dnia 13 września 1996 roku o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1454 ze zm.), opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowi dochód gminy. Środki z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie mogą być wykorzystane na cele niezwiązane z pokrywaniem kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi. W ust. 2 ww. artykułu wyszczególniono koszty, które należy pokryć z pobranych opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. W ust. 2c ustawodawca założył możliwość istnienia

nadwyżki dochodów nad wydatkami (kosztami) funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami i wskazał koszty, które mogłyby również zostać sfinansowane z przedmiotowej nadwyżki. Z powyższych unormowań wynika zasada bilansowania się finansowania systemu i możliwość wystąpienia dodatniego wyniku na przedmiotowej działalności. Faktyczny deficyt (dochody wykonane z tytułu opłat za odpady – wydatki wykonane na pokrycie kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi) w zakresie funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami jest zjawiskiem dopuszczalnym, bowiem wynikać może z różnych okoliczności, np. braku skuteczności prowadzonej windykacji, niedoszacowania stawek opłat. W zakresie funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami należy dążyć do zbilansowania jego finansowania. Zakładanie (planowanie) niezachowania równowagi między dochodami a kosztami, które mają zostać nimi pokryte świadczy o działaniu wbrew zasadom wynikającym z ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.

W związku z występowaniem deficytu dla systemu gospodarowania odpadami Gmina Mokrsko w 2019 roku podjęła działania mające na celu zrównoważenie kwoty dochodów i wydatków w tym zakresie. W dniu 27 lutego 2019 roku Rada Gminy Mokrsko podjęła uchwałę nr V/28/19 w sprawie wyboru metody ustalenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz ustalenia stawki tej opłaty. Uchwała określała, że opłata jest zależna od ilości mieszkańców zamieszkujących daną nieruchomość, a jej stawki zostały ustalone dla odpadów zbieranych w sposób selektywny – 11 zł (wcześniej 7,50 zł do 7 osób) oraz nieselektywny – 22 zł (wcześniej 15 zł do 7 osób).

W zakresie innych ustaleń (potrącenia wynagrodzeń nauczycieli za okres strajku)

1. W Gminie Mokrsko do strajku nauczycieli, który odbył się w kwietniu 2019 roku przystąpiło 22 nauczycieli Zespołu Szkoły i Przedszkola w Mokrsku. Potrącenia wynagrodzenia za okres strajku nie dokonano w pełnej wysokości (poza jednym przypadkiem) w następnym miesiącu po wypłacie nienależnego wynagrodzenia. Potrącenia były dokonywane przez okres 4 miesiące (maj – sierpień 2019 roku). Dyrektor Zespołu Szkoły i Przedszkola w Mokrsku złożył w Urzędzie Gminy w Mokrsku pismo z zestawieniem osób biorących udział w strajku wraz z określeniem liczby dni strajku oraz wyliczeniem kwoty potrącenia. Z powyższego pisma wynikało, że Dyrektor zwraca się z prośbą o dokonanie potrąceń wynagrodzeń za okres strajku w 4 ratach miesięcznych poczynszyszy od maja 2019 roku. Zgody pracowników na potrącenie nienależnego wynagrodzenia za okres strajku w ratach zostały złożone przez pracowników do Dyrektora Szkoły i Przedszkola.

Zgodnie z art. 23 ustawy z dnia 23 maja 1991 roku o rozwiązywaniu sporów zbiorowych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 174 ze zm.) - udział pracownika w strajku zorganizowanym zgodnie z przepisami ustawy nie stanowi naruszenia obowiązków pracowniczych. W okresie strajku zorganizowanego zgodnie z przepisami ustawy pracownik zachowuje prawo do świadczeń z ubezpieczenia społecznego oraz uprawnień ze stosunku pracy,

z wyjątkiem prawa do wynagrodzenia. Okres przerwy w wykonywaniu pracy wlicza się do okresu zatrudnienia w zakładzie pracy.

Zasady ustalania wynagrodzenia za czas nieobecności w pracy, z innych przyczyn niż niezdolność do pracy, bez zachowania prawa do wynagrodzenia określa przepis § 12 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 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). Na podstawie powołanego przepisu, w celu obliczenia wynagrodzenia, ustalonego w stawce miesięcznej w stałej wysokości, za przepracowaną część miesiąca, jeżeli pracownik w tym miesiącu był nieobecny w pracy z innych przyczyn niż niezdolność do pracy spowodowana chorobą, i za czas tej nieobecności nie zachowuje prawa do wynagrodzenia - miesięczną stawkę wynagrodzenia dzieli się przez liczbę godzin przypadających do przepracowania w danym miesiącu i otrzymaną kwotę mnoży się przez liczbę godzin nieobecności pracownika w pracy z tych przyczyn. Tak obliczoną kwotę wynagrodzenia odejmuje się od wynagrodzenia przysługującego za cały miesiąc.

Zgodnie z zapisem art. 30 ust. 2 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 roku Karta Nauczyciela (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 967 ze zm.) - wysokość wynagrodzenia zasadniczego nauczyciela uzależniona jest od stopnia awansu zawodowego, posiadanych kwalifikacji oraz wymiaru zajęć obowiązkowych, a wysokość dodatków odpowiednio od okresu zatrudnienia, jakości świadczonej pracy i wykonywania dodatkowych zadań lub zajęć, powierzonego stanowiska lub sprawowanej funkcji oraz trudnych lub uciążliwych warunków pracy.

Z art. 80 ustawy z dnia 24 czerwca 1974 roku Kodeks Pracy (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 1040) wynika, że wynagrodzenie przysługuje za pracę wykonaną. Za czas niewykonywania pracy pracownik zachowuje prawo do wynagrodzenia tylko wówczas, gdy przepisy prawa pracy tak stanowią. Powyższy przepis w zestawieniu z art. 23 ustawy o rozwiązywaniu sporów zbiorowych wyraźnie określa, że za czas strajku (czyli czas niewykonywania pracy) wynagrodzenie pracownikowi się nie należy.

Należy w tym miejscu odnieść się do kwestii uregulowanej w art. 39 Karty Nauczyciela a mianowicie, że wynagrodzenie wypłacane jest nauczycielowi miesięcznie z góry w pierwszym dniu miesiąca.

Z art. 87 § 7 ustawy Kodeks pracy wynika, że z wynagrodzenia za pracę odlicza się, w pełnej wysokości, kwoty wypłacone w poprzednim terminie płatności za okres nieobecności w pracy, za który pracownik nie zachowuje prawa do wynagrodzenia.

Pracownik, który otrzymał wynagrodzenie „z góry” w pełnej wysokości, a następnie nie świadczył pracy z powodu udziału w strajku, otrzymał nienależną mu kwotę. Zwrot nienależnie pobranego wynagrodzenia następuje na podstawie wskazanego powyżej art. 87 § 7 ustawy Kodeks pracy. Przepis

ten uprawnia i zobowiązuje pracodawcę do odliczenia z wynagrodzenia za pracę w pełnej wysokości kwoty wypłaconej w poprzednim terminie płatności za okres nieobecności w pracy, za który pracownik nie zachowuje prawa do wynagrodzenia (a takim okresem jest okres strajku). Nad tym zagadnieniem pochylił się również Sąd Najwyższy w uchwale z 8 grudnia 1994 r. (I PZP 49/94). Zaznaczył w niej, że pracownik otrzymujący wypłatę wynagrodzenia „z góry” powinien liczyć się z obowiązkiem zwrotu wynagrodzenia w każdej sytuacji niewykonywania pracy, chyba że za określony czas z mocy przepisu szczególnego zachowuje do niego prawo.

W przeciwieństwie do należności, o jakich mowa w art. 87 § 1 ustawy Kodeks pracy, których potrącenia pracodawca może dokonać tylko w określonej kolejności i wysokości, potrącenia, o których mowa w art. 87 § 7 ww. ustawy, nie podlegają żadnym ograniczeniom. Nie jest też wymagana zgoda pracownika na dokonanie takiego potrącenia.

Z powyższego wynika, że potrącenie wynagrodzenia za okres strajku powinno zostać dokonane w pełnej wysokości w maju 2019 roku, późniejsze dokonanie potrącenia może zostać dokonane jedynie ze zgodą pracownika wyrażoną na piśmie. Należy również zaznaczyć, że potrącenie nienależnego wynagrodzenia w późniejszym terminie narażać mogło Gminę na uszczuplenie środków publicznych w przypadku, gdy pracownicy nie wyraziliby zgody na takie rozwiązanie.

Kontrolującym przedłożono oświadczenia pracowników o wyrażeniu zgody na potrącenie wynagrodzenia za okres strajku w ratach.

2. W wyniku kontroli ustalono, że w dwóch przypadkach nastąpiły pomyłki w kwocie wynagrodzenia stanowiącego podstawę dokonania potrąceń. W jednym przypadku zawyżono podstawę o 5 zł (zawyżono potrącenie o 3,33 zł), a w drugim przypadku zawyżono o 39,83 zł.

Ponadto w trzech przypadkach nastąpiły pomyłki w kwocie potrąceń:

- w jednym przypadku potrącano 696 zł zamiast 696,60 zł, różnica 0,60 zł co przez 4 miesiące dało sumę 2,40 zł (potrącono za mało),
- w drugim przypadku potrącano 704,60 zł zamiast 704,10 zł, różnica 0,50 zł, co przez 4 miesiące dało sumę 2,00 zł (potrącono za dużo),
- w trzecim przypadku potrącano kwotę 686,84 zł zamiast 646,84 zł, różnica 40,00 zł, co przez 4 miesiące dało kwotę 160 zł (potrącono za dużo).

W jednym przypadku stwierdzono, że na listach płac zamiast potrącenia przez 3 miesiące w kwocie 268,23 zł, nauczycielowi zwiększano o tę kwotę wynagrodzenie, co skutkowało, brakiem potrącenia w kwocie 804,69 zł i jednocześnie wypłatą kwoty 804,69 zł bez podstawy prawnej.

Zgodnie z art. 30 ust. 1 ustawy Karty nauczyciela wynagrodzenie nauczyciela z zastrzeżeniem art. 32, składa się z: 1) wynagrodzenia zasadniczego; 2) dodatków: za wysługę lat, motywacyjnego, funkcyjnego, w tym z tytułu sprawowania funkcji wychowawcy klasy, oraz za warunki pracy,

3) wynagrodzenia za godziny ponadwymiarowe i godziny doraźnych zastępstw; 4) nagród i innych świadczeń wynikających ze stosunku pracy, z wyłączeniem świadczeń z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, świadczenia, o którym mowa w art. 53a (świadczenie na start dla nauczyciela stażysty), i dodatku, o którym mowa w art. 54 ust. 5 (dodatek dla nauczyciela zatrudnionego na terenie wiejskim).

Wypłacana przez 3 miesiące (czerwiec, lipiec, sierpień) nauczycielowi kwota 268,23 zł nie stanowiła składnika wynagrodzenia określonego w art. 30 ust. 1 ustawy Karta nauczyciela, co oznacza, że była wypłacana bez podstawy prawnej.

Należy również wskazać, że w omawianym przypadku - bez zgody pracownika - nie będzie możliwe potrącenie wynagrodzenia za okres strajku.

Ogólna kwota potrąceń dla strajkujących nauczycieli została obliczona przez Urząd Gminy w kwocie 49.176,59 zł. Łącznie faktycznie potrącono jedynie kwotę 47.726,89 zł. Różnica w kwocie 1.449,70 zł wynikała z ww. nieprawidłowości dotyczących wyliczenia kwoty potrącenia, tj. [1] zaniżenia kwoty potrącenia o 1.609,38 zł (zamiast potrącenia nauczycielowi wypłacono kwotę 804,69 zł ($804,69 \text{ zł} \times 2 = 1.609,38 \text{ zł}$), [2] zawyżenia potrącenia o 160 zł (potrącono nauczycielowi $4 \times 40 \text{ zł}$ za dużo), [3] zawyżenia potrącenia o 2 zł (nauczycielowi potrącono $4 \times 0,50 \text{ zł}$ za dużo), [4] zaniżenia potrącenia o 2,40 zł (nauczycielowi potrącono za mało $4 \times 0,60 \text{ zł}$).

Odpowiedzialność za powyższe uchybienia i nieprawidłowości ponoszą przede wszystkim były Wójt Gminy Mokrsko, obecny Wójt Gminy Mokrsko, Skarbnik Gminy Mokrsko, jak również pracownicy Urzędu Gminy – w zakresie wskazanym w protokole kontroli.

II.

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

- 1. Zapewnić należyte monitorowanie procesów związanych z wykonaniem budżetu, podejmując – w uzasadnionych przypadkach – w trakcie roku budżetowego decyzje korygujące pierwotne założenia przyjęte w uchwale budżetowej i w uchwale w sprawie wieloletniej prognozy finansowej.**
- 2. Zapewnić bieżące monitorowanie sytuacji finansowej Gminy oraz podjąć systematyczne działania mające zapewnić utrzymanie**

płynności finansowej, pozwalającej, w szczególności na terminowe regulowanie obciążających Gminę zobowiązań.

3. Dokonać aktualizacji załącznika nr 2 do Regulaminu organizacyjnego Urzędu Gminy w Mokrsku, w zakresie wykazu jednostek organizacyjnych funkcjonujących na terenie Gminy Mokrsko.
4. Podjąć działania mające na celu przyjęcie przez Radę Gminy uchwały w sprawie wspólnej obsługi gminnych jednostek organizacyjnych, stosownie do przepisów art. 10c ust. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.
5. Zapewnić przestrzeganie terminów płatności rat kredytowych i odsetkowych, wynikających z zawartych umów.
6. Zaciągając kredyty i pożyczki przestrzegać art. 264 ust. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, zgodnie z którym – w celu zabezpieczenia kredytu lub pożyczki nie można udzielać pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym jednostki samorządu terytorialnego.
7. Zapewnić przestrzeganie ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, w szczególności poprzez:
 - ujmowanie w księgach rachunkowych wszystkich osiągniętych, przypadających na jej rzecz przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty oraz poprzez wprowadzanie do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego w postaci zapisu, każdego zdarzenia, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym, stosownie do art. 6 i art. 20 ustawy;
 - prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób umożliwiający sporządzenie odpowiednich sprawozdań finansowych i innych sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych, stosownie do wymogu określonego w art. 24 ust. 4 pkt 2 ustawy;
 - ustalanie wartości początkowej środków trwałych zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy;
 - zapewnienie zgodności ewidencji syntetycznej i analitycznej, stosownie do wymogu określonego w art. 16 ust. 1 ustawy.
8. Zapewnić ewidencjonowanie wszystkich operacji gotówkowych odbywających się w jednostce.
9. Zaprzestać zwracania naliczonego podatku VAT z rachunku budżetu Gminy Mokrsko jednostkom budżetowym.
10. Zapewnić prawidłowe wykazywanie w sprawozdaniach Rb-PDP - z wykonania dochodów podatkowych oraz Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych, danych o skutkach finansowych wynikających z udzielonych zwolnień podatkowych oraz skutkach obniżenia górnych stawek podatkowych.

11. Dokonać korekty sprawozdań budżetowych Rb-PDP i Rb-27S, sporządzonych za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2018, w związku z nieprawidłowym wykazaniem skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych i zwolnień podatkowych. Poprawione sprawozdania przekazać RIO w Łodzi, wskazując przyczynę korekty.
12. Zapewnić prawidłowe sporządzanie bilansu z wykonania budżetu Gminy Mokrsko, w szczególności poprzez wykazywanie danych wynikających z ewidencji księgowej budżetu Gminy (organu) we właściwych pozycjach bilansu, tak aby sprawozdanie finansowe przedstawiało rzetelnie sytuację finansową Gminy.
13. Zapewnić przestrzeganie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.
14. Zapewnić przestrzeganie 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 poprzez:
 - ewidencję ryczałtów za używanie samochodów prywatnych do celów służbowych na odpowiednich kontach, zgodnie z systematyką określoną w ww. rozporządzeniu oraz zgodnie z przyjętymi w jednostce zasadami (polityką) rachunkowości;
 - ewidencję operacji gospodarczych dotyczących podatku VAT zarówno dotyczącego Urzędu Gminy, jak i w zakresie jego centralizacji, na odpowiednich kontach, zgodnie z systematyką określoną w ww. rozporządzeniu oraz zgodnie z przyjętymi w jednostce zasadami (polityką) rachunkowości;
 - stosowanie zapisów ujemnych do korygowania lub zachowania czystości obrotów na kontach;
 - ewidencję księgową diet radnych zgodnie z systematyką określoną w rozporządzeniu;
 - ewidencjonowanie przyjęcia i umorzenia pozostałych środków trwałych zgodnie z systematyką określoną w rozporządzeniu.
15. Pobierać należne jednostce samorządu terytorialnego dochody z tytułu wynagrodzenia dla płatnika zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, na podstawie art. 28 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa.
16. Ewidencjonować pobrane przez inkasentów wpłaty na koncie pozabilansowym 991 - rozrachunki z inkasentami z tytułu pobieranych przez nich podatków podlegających przypisaniu na kontach podatników, zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 roku w sprawie

zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.

17. Zapewnić dokonywanie czynności sprawdzających w stosunku do składanych przez podatników podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych deklaracji podatkowych, zgodnie z wymogami określonymi w art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa. W razie wątpliwości, co do poprawności złożonej deklaracji, stosownie do art. 274a § 2 ustawy, wzywać podatników do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny poddania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.
18. Zapewnić podejmowanie czynności w ramach kompetencji organu podatkowego wynikających z art. 274 § 1 i art. 274a ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 274 § 1 ww. ustawy - 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: 1) koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 5.000 zł; 2) zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość. Stosownie natomiast do art. 274a ww. ustawy, organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku.
19. Sporządzić plan wykorzystania gminnego zasobu nieruchomości, o którym mowa w art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami.
20. Zapewnić przestrzeganie postanowień uchwały nr XV/84/11 z dnia 28 listopada 2011 roku w sprawie zasad nabycia, zbycia i obciążenia nieruchomości gruntowych oraz ich wydzierżawiania lub najmu na okres dłuższy niż 3 lata, w zakresie przeprowadzania konsultacji z Radą Sołecką sołectwa, na obszarze której znajduje się nabywana nieruchomość, przed wydaniem zarządzenia o nabyciu nieruchomości.
21. Rozliczyć zaległe zobowiązanie z tytułu podatku VAT od sprzedaży nieruchomości gminnych w sierpniu 2018 roku, wobec Urzędu Skarbowego na kwotę 1.483,22 zł. Zapewnić przestrzeganie obowiązujących w tym zakresie przepisów zawartych w art. 103 ust.1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług.
22. Zapewnić sporządzanie sprawozdania Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych, w sposób rzetelny i prawidłowy pod względem merytorycznym, ze szczególnym zwróceniem uwagi na prawidłowe wykazywanie w sprawozdaniu dochodów z majątku Gminy w kwotach netto, tj. bez podatku VAT, stosownie do postanowień § 9 rozporządzenia Ministra Rozwoju

i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

23. Mając na względzie art. 77 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami oraz fakt, że opłata roczna z tytułu użytkowania wieczystego nie była aktualizowana od kilkunastu lat, a ceny nieruchomości znacznie wzrosły, dokonać analizy istnienia przesłanek uzasadniających aktualizację ww. opłat (w zakresie gruntów pozostających w użytkowaniu wieczystym).
24. Zapewnić przestrzeganie zapisów umów cywilnoprawnych, w zakresie określania warunków płatności czynszu za dzierżawę nieruchomości gminnych, w wystawianych fakturach.
25. Opracować wieloletni program gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy, stosownie do wymogu wynikającego z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 roku o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego.
26. Zapewnić zachowywanie procedury oddania nieruchomości w najem, w zakresie obowiązku podania do publicznej wiadomości wykazu nieruchomości przeznaczonych do oddania w najem, stosownie do art. 35 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami.
27. Zapewnić przestrzeganie ustawy o finansach publicznych, poprzez:
 - przestrzeganie wymogu realistyczności wieloletniej prognozy finansowej wynikającego z art. 226 ust. 1 ustawy;
 - ujmowanie w wieloletniej prognozie finansowej wszystkich przedsięwzięć, których realizacja wykracza poza rok budżetowy oraz właściwe określanie limitów zobowiązań dla tych przedsięwzięć, stosownie do przepisów określonych w art. 226 ust. 3 i 4 ustawy;
 - zaciąganie zobowiązań wieloletnich w ramach upoważnień dla organu wykonawczego, ujętych w uchwale Rady Gminy w sprawie wieloletniej prognozy finansowej (art. 228 ust. 1 ustawy).
28. Zapewnić rzetelne prognozowanie w wieloletniej prognozie finansowej kwot rozchodów oraz kwot wydatków z tytułu kredytów i pożyczek (odsetki, prowizje), uwzględniając w szczególności postanowienia zawartych umów, na podstawie których zaciągnięto zobowiązania dłużne.
29. Wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych obliczać w oparciu o reguły zawarte art. 21 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych.
30. Zapewnić przestrzeganie ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, w szczególności poprzez:
 - publikowanie ogłoszeń o otwartym konkursie ofert zgodnie z wymogami określonymi w art. 13 ust. 3 ustawy;

- dokonanie formalnej kontroli ofert zgodnie z wymogami zawartymi w ogłoszeniu o otwartym konkursie ofert oraz odrzucanie ofert niespełniających wymogów formalnych;
 - publikowanie wyników otwartych konkursów ofert na stronie internetowej Urzędu, w BIP i na tablicy ogłoszeń Urzędu, zgodnie z wymogiem zawartym w art. 15 ust. 2h i 2j ustawy;
 - należyłą weryfikację sprawozdań składanych przez organizacje pozarządowe, którym zlecono do realizacji zadanie publiczne i udzielono dotacji na jego finansowanie, przestrzegając ustaleń umownych oraz wymogów określonych ustawą;
 - należyłą kontrolę nad prawidłowością wykorzystania środków publicznych przekazanych z budżetu na realizację zadania oraz nad prawidłowością prowadzenia dokumentacji określonej w przepisach prawa i w postanowieniach umowy o zleceniu zadania publicznego do realizacji, stosownie do wymogów określonych w art. 17 ustawy.
31. Wypłat odpraw emerytalnych i ekwiwalentów za niewykorzystany urlop wypoczynkowy dokonywać w dniu rozwiązania stosunku pracy z pracownikiem, mając na względzie uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, pamiętając przy tym, że niedotrzymanie przez pracodawcę terminu wypłaty ww. świadczeń powoduje konieczność wypłacenia także odsetek za opóźnienie - zgodnie z art. 481 § 1 ustawy Kodeks cywilny w zw. z art. 300 ustawy Kodeks pracy.
 32. Zapewnić przestrzeganie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych poprzez:
 - prawidłowe ustalanie kryteriów oceny ofert w postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego;
 - dokonywanie zmian umowy w sprawie zamówienia publicznego zgodnie z zasadami określonymi w art. 144 ustawy.
 33. Zapewnić klasyfikowanie środków trwałych zgodnie z zasadami określonymi w załączniku do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 roku w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych.
 34. Podjąć działania mające na celu dokonanie potrąceń kwot nienależnych wynagrodzeń wypłaconych za okres strajku, które nie zostały dokonane oraz zwrócić wynagrodzenia potrącone nienależnie.
 35. Podjąć działania w celu wyegzekwowania kwoty wypłaconej bez podstawy prawnej dla jednego z nauczycieli.

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

Jednocześnie informuję, że zgodnie z art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, do wniosków zawartych w II części wystąpienia pokontrolnego przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżeń do Kolegium Izby.

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

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

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

Do wiadomości:

Przewodniczący Rady Gminy w Mokrsko

Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Rady Gminy Mokrsko

aa.