

Białystok, 2020.12.21

RIO.I.6001-8/20

**Pan**  
**Marek Stankiewicz**  
**Wójt Gminy Krypno**

W wyniku kompleksowej kontroli gospodarki finansowej gminy Krypno za 2019 r. oraz inne wybrane okresy, przeprowadzonej w Urzędzie Gminy Krypno na podstawie art. 1 ust. 1 oraz art. 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2137) przez inspektorów Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku, stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia opisane w protokole kontroli, którego egzemplarz pozostawiono w kontrolowanej jednostce.

Zakresem kontroli objęto regulacje wewnętrzne dotyczące ustroju i funkcjonowania gminy oraz jej jednostek organizacyjnych, funkcjonowanie kontroli zarządczej, prowadzenie rachunkowości, gospodarkę pieniężną i rozrachunki, realizację wybranych rodzajów dochodów i wydatków, w tym zagadnienie osiągnięcia przez jednostki samorządu terytorialnego wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli, o których mowa w ustawie z dnia 26 stycznia 1982 r. Karta Nauczyciela (Dz. U. z 2019 r. poz. 2215, ze zm.), udzielanie zamówień publicznych, realizację zadań zleconych i w ramach porozumień, gospodarowanie mieniem komunalnym, rozliczenia budżetu z jednostkami organizacyjnymi.

Kontrola wykazała, że formalnie nie została przez Pana Wójta rozstrzygnięta kwestia osoby wykonującej wobec Pana czynności z zakresu prawa pracy. Czynności te wykonywane były przez Sekretarza Gminy (np. jako osobę zlecającą Panu wyjazd służbowy) oraz Zastępcę Wójta (np. jako osobę zawierającą z Panem umowę o używanie samochodu prywatnego do celów służbowych). Jak stanowi art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1282), czynności z zakresu prawa pracy wobec wójta (burmistrza, prezydenta miasta) związane nawiązaniem i rozwiązaniem stosunku pracy wykonuje przewodniczący rady gminy, a pozostałe czynności – wyznaczona przez

wójta (burmistrza, prezydenta miasta) osoba zastępująca lub sekretarz gminy, z tym, że wynagrodzenie wójta ustala rada gminy w drodze uchwały – str. 3-4 protokołu kontroli.

Badając dokumentację opisującą przyjęte w jednostce zasady rachunkowości, w świetle przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, ze zm.) oraz rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. 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 2020 r. poz. 342), stwierdzono, że według przyjętych regulacji wewnętrznych odpisy aktualizujące należności tworzy się w zależności od okresu zalegania z płatnością. Jeżeli od terminu zapłaty do dnia dokonania zapisu aktualizującego minęły co najmniej 24 miesiące odpis aktualizujący tworzy się w wysokości 25% wymagalnej zaległości, a po upływie 36 miesięcy w wysokości 50%. Dopiero dla zaległości istniejącej powyżej 60 miesięcy odpis aktualizujący ma być tworzony w pełnej wysokości. Zapisy dotyczące „wiekowania” zaległości nie powinny pojawić się w regulacjach wewnętrznych, gdyż ustawa o rachunkowości nie przewiduje możliwości dokonywania odpisów z pominięciem przesłanek określonych w treści jej art. 35b. Biorąc pod uwagę, że Urząd Gminy – jako jednostka sektora finansów publicznych – obowiązany jest do prowadzenia terminowych czynności egzekucyjnych wobec przypadających mu należności, stosownie do art. 42 ust. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.), podstawą oceny konieczności dokonania odpisu powinny być wyniki postępowania egzekucyjnego (jego ewentualna bezskuteczność jako wyznacznik sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika oraz stopnia prawdopodobieństwa zapłaty), a nie okres zalegania z płatnością – str. 44-45 protokołu kontroli.

Kontrola prawidłowości zapisów dokonywanych w księgach rachunkowych, przeprowadzona pod kątem zgodności z przepisami ustawy o rachunkowości, rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont... oraz regulacji wewnętrznych, wykazała, że:

a) w ramach konta 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” w ewidencji budżetu wydzielono konto 222-1, na którym ujmowano dochody Zespołu Szkolno-Przedszkolnego oraz dochody z tytułu odsetek realizowane przez GOPS, podczas gdy pozostałe dochody GOPS rozliczano poprzez konto 222-2. Zgodnie z załącznikiem nr 2 do rozporządzenia

ewidencję szczegółową do konta 222 prowadzi się w sposób umożliwiający ustalenie stanu rozliczeń z poszczególnymi jednostkami budżetowymi, a nie ze względu na rodzaj realizowanych przez nie dochodów – str. 11 protokołu kontroli,

b) przychody związane z dochodami ze sprzedaży nieruchomości ujmowano na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”, zamiast na koncie 760 „Pozostałe przychody operacyjne”, jak to wynika z załącznika nr 3 do rozporządzenia – str. 11 protokołu kontroli,

c) na koncie 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” nie ujęto na koniec roku należności z tytułu podatków realizowanych na rzecz gminy przez urzędy skarbowe w wysokości 4.665,48 zł, które wykazano w rocznym sprawozdaniu Rb-27S za 2019 r. Stosownie do zasad funkcjonowania konta 221, zawartych w załączniku nr 3 do rozporządzenia, na koncie tym ujmuje się również należności z tytułu podatków i udziałów we wpływach z podatków pobieranych przez właściwe organy. Ujęcie tych należności na koncie 221 było niezbędne dla zachowania wymogu zgodności danych sprawozdania Rb-27S z ewidencją księgową – str. 37 protokołu kontroli,

d) zobowiązania z tytułu składek członkowskich podlegających przekazaniu na rzecz stowarzyszeń, których członkiem jest gmina, błędnie ewidencjonowano na koncie 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”; mając na uwadze zasady funkcjonowania kont określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia, tego typu zobowiązania powinny być ujęte na koncie 240 „Pozostałe rozrachunki” – str. 31 protokołu kontroli,

e) na koncie 201 na koniec 2019 r. wykazano zobowiązania w wysokości 167.108,73 zł, podczas gdy z przygotowanego przez Skarbnika zestawienia zobowiązań wynika kwota 172.726,44 zł. Według złożonych wyjaśnień zaniżenie kwoty ujętej w ewidencji księgowej o 5.617,71 zł było wynikiem błędu przy rozksięgowaniu faktury z dnia 13 grudnia 2019 r. za energię elektryczną w kwocie 11.708,01 zł (opłaconej terminowo 10 stycznia 2020 r.) na poszczególne podziałki klasyfikacji: (...) *omyłkowo pominęłam zaksięgowanie części zobowiązania, które znajdowały się na drugiej stronie kartki na kwotę 5.617,71 zł. wynika to z: rozdz. 90095 par.4260 na kwotę 5.553,17 zł rozdz. 70005 par.4260 na kwotę 64,54 zł* – str. 30-31 protokołu kontroli. W wyniku tej omyłki kwota zobowiązań w ewidencji i sprawozdawczości nie odzwierciedlała stanu rzeczywistego, wbrew art. 24 ust. 2 ustawy. Pozostawienie w księgach błędnego stanu zobowiązań na dzień bilansowy wskazuje na nienależyte zweryfikowanie sald w ramach przeprowadzonej inwentaryzacji,

f) na konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” nie przeksięgowano z konta 226 „Długoterminowe należności budżetowe” pod datą 31 grudnia 2019 r. zaległości podatkowych rozłożonych na raty przypadających do spłaty w 2020 r. w kwocie 23.626 zł.

Należy wskazać, że od 2018 r. obowiązuje zmieniony opis funkcjonowania konta 226, z którego wynika, że zasady ewidencyjnego zaliczania należności do długoterminowych w jednostkach budżetowych są takie same jak wynikające z art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. c) ustawy – tj. krótkoterminowy charakter posiadają należności, które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego. Ponadto należy zwrócić uwagę, że w przypadku gdy na koncie 226 ujmowane są należności długoterminowe powstałe w wyniku rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności zaległości powstałej z już istniejącej w księgach należności (ujętej wcześniej na koncie 221), to zapisy dotyczące tych operacji powinny być dokonywane z pominięciem konta 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”, bowiem przychody związane z tą należnością były już ujęte w momencie jej przypisu (Wn 221 – Ma odpowiednie konto zespołu 7). Na podstawie wydanej decyzji o rozłożeniu należności na raty (odroczeniu terminu jej płatności) powinien być dokonany wówczas zapis Wn 226 – Ma 221, natomiast pod datą 31 grudnia danego roku zapisem Wn 221 – Ma 226 powinna być przeniesiona z powrotem na konto 221 ta część należności, która podlega zapłacie w następnym roku – str. 38-41 protokołu kontroli,

g) na koncie 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich” w ewidencji Urzędu wystąpiło na koniec 2019 r. saldo po stronie Wn w kwocie 200 zł oznaczające należność do zwrotu z tytułu niewykorzystanej dotacji celowej, udzielonej dla OSP Długołęka w kwocie 1.700 zł na zakup sprzętu, na podstawie umowy zawartej w dniu 5 grudnia 2019 r.. Pismem z dnia 31 grudnia 2019 r. Prezes OSP w Długołęce przedłożył rozliczenie dotacji na kwotę 1.500 zł. Zwrotu niewykorzystanej dotacji w kwocie 200 zł dokonano w dniu 10 stycznia 2020 r. W świetle przedstawionego stanu faktycznego i zasad funkcjonowania konta 224 wynikających z załącznika nr 3 do rozporządzenia, pod data 31 grudnia 2019 r. należało kwotę 200 zł przenieść z konta 224 na konto 221 – jako należność z tytułu dochodów budżetowych podlegającą wykazaniu w sprawozdaniu Rb-27S. Pozostawienie salda na koncie 224 na koniec roku sugeruje, że kwota ta nie została przez podmiot dotowany objęta rozliczeniem na dzień wykorzystania dotacji, co jest niezgodne ze stanem faktycznym – str. 42-43 protokołu kontroli,

h) zgodnie polityką rachunkowości jednostki nie ewidencjonuje się na koncie 013 „Pozostałe środki trwale” wyposażenia o wartości nieprzekraczającej 500 zł. Uregulowano, że jedynie „W przypadku gdy pozostały środek trwały o wartości nieprzekraczającej 500 zł został zakupiony z dofinansowaniem zewnętrznym a dofinansowujący zastrzegł obowiązek ujęcia tego środka w ewidencji jednostki, istnieje możliwość wprowadzenia jej do tej ewidencji. W takim przypadku decyzję o ujęciu w ewidencji podejmuje kierownik jednostki lub osoba

upoważniona przez kierownika w zakresie zatwierdzania dowodów księgowych.” W praktyce stwierdzono przyjmowanie na stan konta 013 środków trwałych o wartości niższej niż 500 zł (np. krzesło – 199 zł, odkurzacz – 380 zł) nabytych ze środków własnych – str. 186 protokołu kontroli,

i) wartość początkowa wieży widokowej we wsi Góra nie została zwiększona o ulepszenie tego środka trwałego polegające na wykonaniu w ramach funduszu sołeckiego zasilania obiektu w energię elektryczną za kwotę 3.000 zł. Zgodnie z art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości wartość początkową środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową. Według złożonego wyjaśnienia powodem zaniechania zwiększenia wartości wieży była okoliczność, iż *W planie wydatków funduszu sołeckiego nie uwzględniono wydatku inwestycyjnego* – str. 161 protokołu kontroli,

j) ewidencja analityczna gruntów prowadzona jest w programie komputerowym na kartach środków trwałych, zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości; w przypadku części działek nie zawiera ona jednakże wartości ustalonej odrębnie dla każdej z działek. W 1999 r. przyjęto do ewidencji szczegółowej jedną kwotę grunty o wartości 40.191 zł. W Urzędzie znajduje się sporządzony odrębnie wykaz działek gminnych składających się na kwotę łączną 40.191 (niemający cech ksiąg rachunkowych), określający m.in. ich wartość – str. 184-185 protokołu kontroli,

k) na dzień 31 grudnia 2019 r. wartość gruntów według ewidencji analitycznej wynosiła 348.420,72 zł i była niezgodna z ewidencją syntetyczną wykazującą kwotę 349.020,72 zł (różnica 600 zł), co stanowi naruszenie art. 16 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Z ustaleń kontroli wynika, że w ewidencji syntetycznej na koncie 011 „Środki trwałe” ujęto w 2019 r. przychód działki gruntu w drodze darowizny, stwierdzony aktem notarialnym z dnia 12 grudnia 2019 r., natomiast zapisu w ewidencji analitycznej dokonano pod datą 1 stycznia 2020 r., co dodatkowo narusza art. 20 ust. 1 ustawy – str. 183-185 protokołu kontroli,

l) jak wynika z ustaleń dotyczących ostatniej inwentaryzacji środków trwałych, przeprowadzono ją w Urzędzie Gminy według stanu na 29 września 2017 r., natomiast środki trwałe przekazane w użyczenie Szkole Podstawowej w Długolece prowadzonej przez stowarzyszenie zostały zinwentaryzowane w grudniu 2017 r., zaś dokumentacja wpłynęła do Urzędu w dniu 1 marca 2018 r. Nadwyżkę inwentaryzacyjną dotyczącą szkoły w Długolece rozliczono w księgach 2018 r., na podstawie PK z 21 maja 2018 r., co wskazuje na naruszenie art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym różnice inwentaryzacyjne powinny

być rozliczone w księgach tego roku, na który przypadał termin inwentaryzacji – str. 189-190 protokołu kontroli.

Kontrola gospodarki drukami ścisłego zarachowania i ich ewidencji wykazała, że bilety opłaty targowej są drukami ścisłego zarachowania w Urzędzie Gminy Krypno, jednakże nie zostały wymienione w przepisach wewnętrznych jako dowody podlegające ścisłym zasadom rozliczenia – str. 26-28 protokołu kontroli.

W wyniku analizy sporządzonej sprawozdawczości w świetle przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 1564) oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1773) stwierdzono, że:

a) według stanu na koniec 2019 r. sporządzone zostało jednostkowe sprawozdanie Rb-27ZZ dla Urzędu Gminy, w którym bezpodstawnie wykazano następujące dane w rozdz. 85502 „Świadczenia rodzinne, świadczenia z funduszu alimentacyjnego...”:

- plan dochodów w par. 0980 „Wpływy z tytułu zwrotów wypłaconych świadczeń z funduszu alimentacyjnego” w kwocie 14.000 zł, mimo że Urząd nie realizował dochodów z zadań zleconych;

- kwotę 8.701,85 zł w kol. 7 „Dochody wykonane potrącone przez jednostkę samorządu terytorialnego”, która to kolumna nie podlega wypełnieniu w żadnym jednostkowym sprawozdaniu Rb-27ZZ, stosownie do § 6 ust. 1 pkt 6 załącznika nr 36 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej; kolumna ta powinna być wypełniona tylko w zbiorczym sprawozdaniu Rb-27ZZ;

- kwotę 15.858,81 zł w kol. 8 „Dochody przekazane” (par. 0920 „Wpływy z pozostałych odsetek” i par. 0980); kwota ta powinna zostać wykazana w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27ZZ GOPS, ponieważ Urząd nie realizował zadań zleconych. Była to kwota części dochodów z zadań zleconych przekazanych przez gminę do PUW, a więc podlegająca wykazaniu tylko w sprawozdaniu zbiorczym (§ 6 ust. 2 pkt 2 załącznika nr 36 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej). Natomiast w sprawozdaniu jednostkowym Rb-27ZZ GOPS na koniec 2019 r. w kolumnie tej powinna być wykazana kwota 24.560,66 zł (ustalona zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 36 do rozporządzenia); tymczasem w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27ZZ GOPS nie wykazano w kol. 8 żadnej kwoty.

Z ustaleń kontroli wynika, że Urząd Gminy jako jednostka budżetowa nie zrealizował w 2019 r. żadnych dochodów z zadań zleconych, zatem nie było podstaw do prezentowania przez Urząd jakichkolwiek danych w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27ZZ Urzędu. Skarbnik Gminy wyjaśniła, że *Sprawozdanie jednostkowe Rb-27 z Urzędu za 2019r zostało sporządzone w zakresie planu, dochodów potrąconych na rzecz jst oraz dochodów przekazanych do Podlaskiego Urzędu Wojewódzkiego. W związku z tym, iż GOPS w swoim sprawozdaniu nie wykazywał planu dochodów, dochodów potrąconych na rzecz jst oraz przekazanych do PUW dane powyższe były wykazywane w sprawozdaniu sporządzanym przez Urząd. Na podstawie tych sprawozdań było sporządzane przez agregację sprawozdanie do Podlaskiego Urzędu Wojewódzkiego* – str. 20-23 protokołu kontroli;

b) w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S Urzędu i budżetu sporządzonym za 2019 r. nie wykazano należności z tytułu podlegającego zwrotowi przez urząd skarbowy podatku VAT w wysokości 8.366 zł, wynikającej z deklaracji VAT-7 gminy za grudzień 2019 r., mimo otrzymania w 2020 r. fizycznego zwrotu tych środków zaliczonego do dochodów budżetu; kwota 8.366 zł wynikała z konta 225 „Rozrachunki z budżetami” w ewidencji Urzędu – str. 46 protokołu kontroli;

c) nie sporządzono korekty jednostkowego sprawozdania Rb-28S Urzędu Gminy za 2019 r. w zakresie wykazanej kwoty zobowiązań; zobowiązania w sprawozdaniu rocznym powinny być niższe o 6.279,89 zł w związku z wprowadzonymi w księgach w lutym 2020 r. (po dniu sporządzenia sprawozdania jednostkowego) zapisami zmieniającymi stan zobowiązań za energię elektryczną w wyniku otrzymania przez gminę faktur korygujących – str. 48 protokołu kontroli.

Ustalono, że plany finansowe instytucji kultury na 2019 r. nie zawierały wszystkich elementów wyszczególnionych przepisami art. 31 ustawy o finansach publicznych, a mianowicie:

a) plan finansowy Biblioteki (załączony do protokołu kontroli) nie zawiera danych odnoszących się do przychodów Biblioteki, a tylko podziałki klasyfikacji budżetowej określonej przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1053, ze zm.) dla wydatków i planowane w ich ramach kwoty na 2019 r. Łączna suma wydatków (kosztów) w tym planie wynosiła 210.000 zł i była równa dotacji podmiotowej przewidzianej w budżecie gminy. Brak

danych co do planowanych należności i zobowiązań na początek i koniec roku oraz stanu środków pieniężnych na początek i koniec roku;

b) okazany plan finansowy GOK na 2019 r. zawiera dane w większym stopniu spełniające wymagania art. 31 ustawy o finansach publicznych, posługując się pojęciami przychodów i kosztów, jednakże brak w jego treści danych o stanie należności i zobowiązań na początek i koniec roku, zaś pozycje „stan środków obrotowych na początek roku” i „stan środków obrotowych na koniec roku” znalazły się w nim, lecz nie zostały wypełnione (powinny być one nazwane „stan środków pieniężnych”).

Zgodnie z art. 265 pkt 2 ustawy o finansach publicznych samorządowe instytucje kultury przedstawiają organowi wykonawczemu do dnia 28 lutego roku następującego po roku budżetowym sprawozdanie roczne z wykonania planu finansowego jednostki, w szczególności nie mniejszej niż w planie finansowym. Analiza załączonych do protokołu kontroli sprawozdań rocznych GOK i GBP w odniesieniu do planów finansowych i przepisów art. 31 oraz art. 265 pkt 2 ustawy wykazuje, że:

a) w przypadku Biblioteki brak związku między okazanym, opisanym wyżej planem finansowym a sprawozdaniem, ponieważ sprawozdanie zawiera dane o przychodach (w tym planowanych) i kosztach (bez podziałek klasyfikacji budżetowej), dane o „stanie środków obrotowych” na początek i koniec roku (lecz tylko w kolumnie „plan”) oraz dane o stanie należności i zobowiązań na koniec 2019 r.,

b) w przypadku GOK sprawozdanie sporządzono w układzie planu, wykazując jednakże dodatkowo dane o „stanie środków obrotowych” na początek i koniec roku (lecz tylko w kolumnie „wykonanie”) oraz dane o stanie należności i zobowiązań na koniec 2019 r.

Ustalenia dotyczące planów finansowych i sprawozdań instytucji kultury przedstawiono na str. 60 i 180-182 protokołu kontroli. Po poprzedniej kompleksowej kontroli gospodarki finansowej gminy Krypno wydane zostały panu Wójtowi następujące zlecenia:

- „Podjęcie zdecydowanych działań zobowiązujących kierowników instytucji kultury do ujmowania w planach finansowych wszystkich danych wymaganych przepisami art. 31 ustawy o finansach publicznych”;
- „Dołożenie należytej staranności w zakresie weryfikacji zgodności danych sprawozdań przedkładanych przez kierowników instytucji kultury na podstawie art. 265 pkt 2 ustawy o finansach publicznych ze szczegółowością prawidłowo sporządzonego planu finansowego”.

W piśmie informującym o sposobie wykonania zaleceń Pan Wójt przedstawił: *Pismem z dnia 20 marca 2017 r. dyrektorzy GOK i Gminnej Biblioteki Publicznej w Krypcie zostali zobligowani do ujmowania w planach finansowych wszystkich danych wymaganych*



*przepisami art. 31 ustawy o finansach publicznych. Weryfikacja danych sprawozdań przedkładanych przez dyrektorów instytucji kultury ze szczególnością prawidłowo sporządzonego plany finansowego będzie przeprowadzana z należytą starannością. Ustalenia poczynione podczas niniejszej kontroli świadczą o tym, że przyjęty sposób realizacji zaleceń nie spowodował wyeliminowania nieprawidłowości.*

W ramach dochodów ze zbycia nieruchomości sprawdzono procedurę sprzedaży nieruchomości gruntowych położonych w miejscowościach Ruda i Peńskie, w świetle przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2020 r. poz. 1990) oraz rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 14 września 2004 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania przetargów oraz rokowań na zbycie nieruchomości (Dz. U. z 2014 r. poz. 1490, ze zm.) – str. 63-67 protokołu kontroli. Stwierdzono, że:

a) w ogłoszeniu o drugim przetargu na sprzedaż działki we wsi Ruda nie zamieszczono informacji o terminie przeprowadzenia poprzedniego przetargu, wbrew art. 38 ust. 2 ustawy,  
b) brak udokumentowanego potwierdzenia o poinformowaniu wyłonionego w przetargu nabywcy o miejscu i terminie podpisania aktu notarialnego dotyczącego działki we wsi Peńskie. Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy organizator przetargu jest obowiązany zawiadomić osobę ustaloną jako nabywca nieruchomości o miejscu i terminie zawarcia umowy sprzedaży nieruchomości, najpóźniej w ciągu 21 dni od dnia rozstrzygnięcia przetargu. Wyznaczony termin nie może być krótszy niż 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, co przesądza o jego pisemnej formie. Nadto w zawiadomieniu winna być zawarta informacja o prawie zbywcy do podjęcia działań wobec uchylającego się bez usprawiedliwienia od zawarcia umowy, polegających na odstąpieniu od zawarcia umowy i zatrzymaniu wpłaconego wadium (art. 41 ust. 2 ustawy). W wyjaśnieniu pracownik Urzędu przedstawił, że nabywcę telefonicznie powiadomiono o terminie i miejscu podpisania aktu notarialnego.

W zakresie dochodów z najmu lokali mieszkalnych stwierdzono, że:

a) Pan Wójt nie realizował postanowień uchwały Nr XIV/85/16 Rady Gminy Krypno z dnia 11 marca 2016 r. w sprawie uchwalenia wieloletniego programu gospodarowania mieszkaniowym zasobem Gminy Krypno na lata 2016-2020, zgodnie z którą „Stawka czynszu za lokale mieszkalne ulegać będzie zmianie raz w roku o wskaźnik wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych za I półrocze poprzedniego roku”. Warunkiem wykonania określonego w uchwale obowiązku waloryzacji czynszu jest coroczne podejmowanie stosownego zarządzenia zmieniającego stawkę czynszu obowiązująca na terenie gminy, a

następnie dokonanie wypowiedzenia najemcom dotychczasowych stawek wynikających z umów, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2020 r. poz. 611), w szczególności art. 8a ust. 1-3. Stwierdzono, że w latach 2018-2019 nie były podejmowane zarządzenia podnoszące stawkę czynszu obowiązująca na terenie gminy o wskaźnik inflacji. W wyjaśnieniu przedstawił Pan, że *Ustalany co roku wskaźnik wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w latach 2017 – 2019 był bardzo niski, stąd odstąpiono od podwyższania każdego roku stawki czynszu mieszkaniowego dla najemców lokali mieszkalnych w roku 2018 i 2019. (...) W chwili obecnej zamierzamy dokonać zmiany polegającej na wprowadzeniu możliwości zliczania wskaźnika z dwóch i więcej lat, tak aby żaden wskaźnik nie przepadł (dodatni lub ujemny), ale nie występowała również sytuacja taka jak powyżej* – str. 68-69 protokołu kontroli. Należy wskazać, że przepisy prawa nie wymagają przyjmowania w wieloletnim programie przepisu o częstotliwości zmiany wysokości czynszu. Jeżeli zatem taka regulacja nie odpowiada faktycznym potrzebom jednostki, należy rozważyć rezygnację z zawierania w uchwale takiego postanowienia. Nie tworzy ono bowiem żadnych dodatkowych uprawnień Wójta, a jedynie obowiązek, którego realizacja – jak wynika z Pana wyjaśnień – jest w praktyce niezasadna. Zgodnie z art. 9 ust. 1b ustawy o ochronie praw lokatorów... podwyższanie czynszu nie może być dokonywane częściej niż co 6 miesięcy;

b) terminy płatności czynszu podawane w fakturach za najem nie były zgodne z zawartymi umowami. W praktyce faktury wystawiane były za dany miesiąc w połowie miesiąca, z terminem płatności do końca danego miesiąca (np. faktura z dnia 17 października 2019 r. za październik z terminem płatności 31 października 2019 r.). Z ewidencji analitycznej wynika, że przypis należności był dokonywany w chwili wystawienia faktury a należności były regulowane w terminie wynikającym z faktury. W umowie postanowiono natomiast, że czynsz i inne opłaty mają być wnoszone „w terminie do 30 dnia każdego miesiąca za minionym miesiącem” – str. 70 protokołu kontroli,

c) w przypadku najmu lokalu mieszkalnego wskazanego w protokole kontroli, położonego w budynku szkolnym, zobowiązano najemcę do wpłacenia kaucji zabezpieczającej należności w kwocie 1.056 zł (umowa zawarta została 15 maja 2017 r. na czas nieoznaczony). Pismem z dnia 31 maja 2017 r. najemca zwrócił się do Pana Wójta o zwolnienie z kaucji na rzecz wykonania podłóg w wynajmowanym pomieszczeniu. Pismem z dnia 22 sierpnia 2017 r. wyraził Pan zgodę na wykonanie podłóg w mieszkaniu na poczet kaucji w terminie do 30 września 2017 r., wskazując, że „(...) Warunkiem uznania kaucji będzie dostarczenie dowodów zakupu materiałów na wykonanie posadzek, wykonanie podłóg i stwierdzenie ich

Biorąc pod uwagę upływ kadencji poprzedniej Rady Gminy, właściwe jest ponowne przedłożenie przez Pana projektu uchwały w sprawie ustalenia wysokości stawek procentowej opłaty adiacenckiej. Przedłożenie projektu powinno być połączone z poinformowaniem radnych przez Pana Wójta o obowiązku uchwalenia stawek wynikającym z art. 98a ust. 1 i art. 146 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz zaprzestaniu naruszania prawa w tym zakresie – str. 80 protokołu kontroli.

W toku kontroli dochodów budżetu gminy badaniu poddano również dochody z tytułu podatków i opłat lokalnych, dla których organem podatkowym pierwszej instancji, w myśl art. 13 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.), jest Pan Wójt. Kontrola prowadzona była w szczególności pod kątem prawidłowości i powszechności poboru dochodów, windykacji zaległości podatkowych oraz rachunkowości podatkowej, w tym rzetelności sporządzania sprawozdań budżetowych, co doprowadziło do następujących ustaleń.

W latach 2017-2019 organ podatkowy nie przeprowadzał kontroli podatkowych, o których mowa w art. 281 § 1 Ordynacji podatkowej. Z uzyskanych wyjaśnień wynika, że brak działań w tym zakresie jest pochodną ustaleń (ich braku,) podczas kontroli w latach poprzednich oraz ilość pracy jaką należało wykonać podczas szacowania strat powstałych w wyniku suszy we wskazanym okresie. Należy jednak podnieść, iż brak kontroli podatkowych ogranicza organowi podatkowemu dostęp do informacji m.in. o powierzchni użytkowej budynków, wartości budowli oraz sposobu wykorzystania gruntów. Zaniechanie jakichkolwiek działań w tym zakresie stanowi też naruszenie podanego wyżej przepisu ustawy – str. 86 protokołu kontroli.

Analiza sprawozdań Rb-27S i Rb-PDP za rok 2019 w zakresie wykazanych skutków obniżenia górnych stawek podatków oraz udzielonych ulg, odroczeń, umorzeń wykazała, że:

- a) w kontrolowanym okresie nie wystąpiły skutki w podatku od nieruchomości od osób prawnych związane z odroczeniem podatku lub zaległości podatkowej. Wykazana w sprawozdaniu kwota 16.555 zł to wartość odroczenia wynikająca z decyzji Fn.3127.2.1.2019 z dnia 18 marca 2019 r., którą odroczone zapłatę podatku do 31 marca 2019 r. Ponieważ termin odroczenia upływał w okresie sprawozdawczym nie zaistniały przesłanki do wykazania tej kwoty w sprawozdaniu według stanu na koniec 2019 r.,
- b) o 400 zł zawyżono kwotę skutków z tytułu rozłożenia na raty zaległego podatku od nieruchomości od osób fizycznych. Prawidłowa kwota wynika z decyzji Fn.3127.3.1.2019 z dnia 1 sierpnia 2019 r. Zgodnie z jej treścią w 2020 r. miały wpłynąć dwie raty po 80 zł i po

wykonania przez pracownika Urzędu Gminy Krypno.” W okazanej dokumentacji nie stwierdzono żadnych dowodów poświadczających, że podłogi zostały wykonane, w tym nie przedstawiono w trakcie kontroli faktur potwierdzających koszty wykonania prac – wbrew treści pisma Pana Wójta z dnia 22 sierpnia 2017 r., które zobowiązywało najemcę do ich przedstawienia. W odpowiedzi na pytanie „Czy do UG Krypno dostarczone zostały przez najemcę lokalu mieszkalnego dokumenty potwierdzające wykonanie podłogi? Czy była to wymiana czy naprawa podłogi?” wyjaśnił Pan, że *Odstąpiono od pobrania kaucji mieszkaniowej przy zamianie mieszkania. Wynajmująca Pani (...) dokonała naprawienia oraz częściowej wymiany podłóg w kuchni, korytarzu i mniejszym pokoju. Odnowiła ściany i sufit w małym pokoju poprzez pomalowanie. Prace te wykonała we własnym zakresie. Wykonanie prac potwierdzili pracownicy urzędu Gminy.*

Z treści dokumentacji sprawy, w tym z wyjaśnienia Pana Wójta, wynika, że najemca sfinansował częściową wymianę podłóg w lokalu. Należy wskazać, iż zgodnie z art. 6a ust. 3 pkt 3 lit. b) ustawy o ochronie praw lokatorów... do obowiązków wynajmującego (gminy) należy w szczególności wymiana pieców grzewczych, stolarki okiennej i drzwiowej oraz podłóg, posadzek i wykładzin podłogowych, a także tynków, zaś zgodnie z art. 6b ust. 2 pkt 1 najemcę obciąża naprawa i konserwacja podłóg, posadzek, wykładzin podłogowych oraz ściennych okładzin ceramicznych, szklanych i innych. Koszt wymiany podłogi powinien zatem obciążyć gminę. Rezygnacja z pobrania kaucji nie może być traktowana jako rekompensata dla najemcy za wykonane prace, ponieważ środki wniesione tytułem kaucji nadal stanowią własność najemcy i podlegają zwrotowi po zakończeniu umowy najmu; gmina może z nich skorzystać tylko w określonych sytuacjach – str. 71 protokołu kontroli.

Ustalono, że Rada Gminy Krypno nadal nie podjęła uchwały w sprawie ustalenia stawek procentowych opłaty adiacenckiej z tytułu wzrostu wartości nieruchomości spowodowanego podziałem nieruchomości, o której mowa w art. 98a ustawy o gospodarce nieruchomościami, oraz z tytułu wzrostu wartości nieruchomości spowodowanego wybudowaniem infrastruktury technicznej, o której mowa w art. 146 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Projekt uchwały w sprawie ustalenia stawki opłaty adiacenckiej był ostatnio przedstawiony przez Pana Wójta na sesji Rady Gminy w dniu 29 marca 2017 r., w wykonaniu zaleceń wystosowanych po poprzedniej kontroli kompleksowej przeprowadzonej w 2016 r. i został przez Radę odrzucony. W zakresie prawnego uzasadnienia obowiązku podjęcia przez Radę uchwały w tej sprawie zachowują aktualność uwagi poczynione w wystąpieniu wystosowanym po poprzedniej kontroli kompleksowej.

jednej racie w wysokości odpowiednio 84 zł i 62 zł. Łącznie daje to wartość 306 zł, natomiast w sprawozdaniu wykazano kwotę 706 zł,

c) zawyżono o 91 zł wartość skutków wynikających z decyzji podatkowych wydanych w sprawie umorzenia zaległego podatku, ponieważ do kwoty umorzonego podatku dodano kwotę umorzonych odsetek we wskazanej wysokości,

d) nie wykazano wynoszących 7.175 zł skutków zwolnień powstałych w wyniku zastosowania przepisów uchwały Nr XI/53/15 Rady Gminy Krypno z dnia 13 listopada 2015 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości,

e) zaniżono o 538,44 zł skutki obniżenia górnych stawek w podatku od nieruchomości od osób prawnych z uwagi na nie ujęcie danych wynikających z deklaracji podatników korzystających ze zwolnienia na mocy uchwały Rady Gminy,

f) nie wykazano skutków obniżenia górnych stawek w podatku od środków transportowych od osób prawnych w wysokości 2.296,64 zł,

g) zaniżono o 4.200 zł skutki zwolnień w podatku od środków transportowych od osób prawnych. Z deklaracji podatkowych wynika, że wartość zwolnienia wynosi 6.570 zł, natomiast w sprawozdaniu wykazano kwotę 2.370 zł,

h) w części dotyczącej podatku od środków transportowych od osób fizycznych nie wykazano zaległości, które na koniec okresu sprawozdawczego wynosiły 933 zł,

i) zaniżono o 93 zł kwotę podatku, jaki wpłynął w kontrolowanym okresie a wynikał z wydanych w latach poprzedzających rok sprawozdawczy decyzji o rozłożeniu na raty zaległości podatkowej. W sprawozdaniu Rb-PDP za 2019 r. w kol. 2a w części dotyczącej podatku rolnego wykazano kwotę 1.140 zł, natomiast w części dotyczącej podatku od nieruchomości wykazano kwotę 24.000 zł. Z ewidencji podatkowej wynika, że była to kwota 25.234 zł.

Biorąc pod uwagę powyższy opis należy wskazać, że w tej części dane wykazane w przedmiotowych sprawozdaniach są niezgodne z rzeczywistością lub z ewidencją podatkową, co skutkuje naruszeniem § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Przepis ten obliguje kierowników jednostek do sporządzania sprawozdań rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym i wykazywania w sprawozdaniach kwot zgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej – str. 87-88 protokołu kontroli.

Kontrola powszechności i prawidłowości realizacji dochodów z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej wykazała, że:

a) w przypadku podatnika o nr konta 1400014 należy zbadać, czy nie doszło do naruszenia art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, ze zm.), w związku z nieopodatkowaniem budowli. Z ustaleń kontroli wynika, że część nieruchomości posiada utwardzony plac. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2020 r. poz. 1333) tego typu obiekt jest urządzeniem budowlanym, które z kolei w myśl art. 3 ust. 3 jest budowlą. W związku z powyższym mogą być spełnione wszystkie przesłanki wynikające z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, niezbędne do uznania, iż mamy do czynienia z budowlami podlegającymi opodatkowaniu a podatnik zaniżył wartość należnego podatku,

b) w przypadku podatnika o nr konta 1400004 należy wyjaśnić prawidłowość zadeklarowanej do opodatkowania powierzchni budynków. W złożonej deklaracji wykazał on budynek mieszkalny o pow. 118 m<sup>2</sup> i budynek pozostały 37,80 m<sup>2</sup>. Według ewidencji geodezyjnej podatnik posiada budynek mieszkalny o powierzchni zabudowy 119 m<sup>2</sup> i trzech kondygnacjach. W trakcie kontroli przy pomocy geoportalu oraz google.pl/maps (zwane dalej jako portale) ustalono, że dane geodezyjne mogą nie odzwierciedlać stanu faktycznego, ponieważ druga kondygnacja nadziemna to użytkowe poddasze, w związku z czym do obliczenia sumy rzutów poszczególnych kondygnacji przyjęto 50% powierzchni zabudowy. A zatem suma rzutów kondygnacji wynosi 297,5 m<sup>2</sup>. Wykazana powierzchnia użytkowa stanowi około 40% ustalonej sumy powierzchni zabudowy. Jest mało prawdopodobne aby na klatkę schodową i mury przypadało ponad 60% zabudowy. Natomiast w przypadku budynków niemieszkalnych ustalono, że ich łączna powierzchnia zabudowy wynosi 105 m<sup>2</sup>, co wskazuje, że wykazana przez podatnika powierzchnia stanowi zaledwie 36% powierzchni zabudowy. Ponadto stwierdzono naruszenie art. 2 ust. 2 i art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z wykazaniem do opodatkowania gruntów pozostałych. Podatnik zgodnie z ewidencją geodezyjną posiada użytki rolne, grunty leśne oraz „Lz” i „N”. W myśl przywołanych przepisów ustawy tego rodzaju grunty podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jedynie wówczas gdy są zajęte na działalność gospodarczą,

c) w przypadku podatnika o nr konta 1400002 prawdopodobnie doszło do zaniżenia powierzchni budynków wykazanych do opodatkowania. Z deklaracji wynika, że budynki związane z działalnością gospodarczą mają pow. 240,23 m<sup>2</sup>. Według danych geodezyjnych podatnik posiada dwa budynki: powierzchnia zabudowy pierwszego wynosi 98 m<sup>2</sup> i ma on jedną kondygnację, natomiast drugiego 90 m<sup>2</sup> i ma on trzy kondygnacje. Łączna suma rzutów poszczególnych kondygnacji wynosi 368 m<sup>2</sup> a przybliżona powierzchnia użytkowa może

oscylować w granicach 295 m<sup>2</sup>. Ponadto według geodezji podatnik posiada grunty o pow. 586 m<sup>2</sup> a w deklaracji wykazano grunty o pow. 603 m<sup>2</sup>. Należy zatem ustalić czy faktycznie podatnik jest w posiadaniu gruntów o takiej powierzchni oraz czy zaistniały ewentualnie przesłanki umożliwiające przeniesienie obowiązku podatkowego na podatnika jako posiadacza,

d) w przypadku podatnika o nr konta 1400035 stwierdzono, że nie wykazał on powierzchni gruntów zajętych na działalność gospodarczą. W wyniku podjętych przez służby organu podatkowego działań w trakcie kontroli podatnik złożył korektę deklaracji, w której wykazał do opodatkowania grunty związane z działalnością o powierzchni 365 m<sup>2</sup>,

e) podczas poprzedniej kontroli podniesiono kwestie nie złożenia deklaracji na podatek od nieruchomości przez podatnika wymienionego w załączniku nr 43 do protokołu kontroli pod poz. 26. Ponieważ mamy do czynienia z gminną jednostką organizacyjną działającą w formie jednostki budżetowej, to zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ciąży na niej obowiązek podatkowy w zakresie posiadanych nieruchomości stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego. Niezłożenie deklaracji stanowi naruszenie art. 6 ust. 9 pkt 1 w zw. z art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i może stanowić wykroczenie lub przestępstwo skarbowe w myśl art. 54 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19) – str. 89-91 protokołu kontroli.

Z kolei kontrola realizacji dochodów z tytułu podatku rolnego i leśnego od osób prawnych wykazała, że:

a) w przypadku podatników wymienionych w załączniku nr 47 do protokołu kontroli pod poz. 1 i 3 stwierdzono naruszenie art. 4 ust. 7 pkt 2 w zw. z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333, ze zm.) poprzez nie opodatkowanie gruntów sklasyfikowanych jako „W” rowy,

b) podatnik wymieniony w załączniku nr 47 pod poz. 4 naruszył art. 3 ust. 5 ustawy o podatku rolnym, ponieważ w kontrolowanym okresie w złożonej deklaracji wykazał do opodatkowania grunty będące w jego wyłącznym posiadaniu oraz grunty współposiadane z innymi podmiotami. W trakcie kontroli podatnik złożył korektę deklaracji na grunty będące tylko w jego posiadaniu oraz złożył deklaracje na grunty będące we współposiadaniu,

c) w przypadku podatnika wymienionego w załączniku nr 47 pod poz. 5 należy wyjaśnić rzetelność danych wykazanych w deklaracji i sposobu naliczenia podatku. W deklaracji wykazano grunty rolne o pow. 2,7 ha i podstawę naliczenia podatku – powierzchnia przeliczeniowa wynosząca 0,968 ha. Według danych geodezyjnych podatnik posiada użytki

rolne o pow. 2,7118 ha, z których powierzchnia przeliczeniowa wynosi 0,9516 ha. Zgodnie z zapisami art. 4 ust. 1 ustawy o podatku rolnym podstawą opodatkowania jest powierzchnia gruntów wynikająca z ewidencji geodezyjnej. A zatem należy zweryfikować czy wykazane w deklaracji dane są zgodne z zapisami geodezyjnymi aktualnymi w 2019 r. Również w przypadku podatnika wymienionego pod poz. 6 tego załącznika do protokołu kontroli stwierdzono rozbieżności pomiędzy tym co widnieje w deklaracji a zapisami ewidencji gruntów i budynków. W deklaracji wykazano grunty rolne o pow. 9,2275 ha (powierzchnia przeliczeniowa 1,3024 ha), natomiast z ewidencji geodezyjnej wynika, że podatnik posiada użytki rolne o pow. 9,1923 ha (powierzchnia przeliczeniowa 1,6366 ha),

d) w przypadku podatnika wymienionego w załączniku nr 48 do protokołu kontroli pod poz. 2 stwierdzono, że zawyżył on powierzchnię posiadanych gruntów leśnych. Według geodezji podatnik posiada grunty leśne o pow. 11,2275 ha a w złożonej deklaracji wykazano 13,1978 ha. W trakcie kontroli podatnik dokonał korekty deklaracji i wykazał do opodatkowania powierzchnię gruntów zgodną z danymi geodezyjnymi,

e) podatnik wymieniony w załączniku nr 48 pod poz. 3 wykazał do opodatkowania grunty leśne o pow. 190,5915 ha. Według danych geodezyjnych w posiadaniu podatnika są grunty leśne o pow. 194,0162 ha. Część z posiadanych gruntów stanowi współwłasność z innymi podmiotami. W dokumentacji podatkowej nie ma złożonej odrębnej deklaracji na współposiadane grunty. Wskazuje to na naruszenie art. 2 ust. 4 w zw. z art. 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 888, ze zm.). Należy zatem zweryfikować prezentowane przez podatnika dane i wyegzekwować rzetelne deklaracje,

f) w przypadku podatnika wymienionego w załączniku nr 48 pod poz. 4 stwierdzono, że w złożonej deklaracji wykazał on grunty leśne o pow. 2,17 ha podlegające opodatkowaniu jako „lasy pozostałe”. Z zapisów geodezyjnych wynika, że w posiadaniu podatnika są grunty leśne o pow. 3,776 ha. Taką właśnie powierzchnię podatnik wykazał w deklaracji na 2020 r. Z wyjaśnienia podatnika otrzymanego w trakcie kontroli wynika, że przedmiotowa powierzchnia lasów była w posiadaniu osoby fizycznej. Ponieważ z ewidencji podatkowej wynika, że nie był on opodatkowany należy zweryfikować, kto w kontrolowanym okresie był w posiadaniu przedmiotowej powierzchni i na kim ciążył obowiązek podatkowy – str. 92-94 protokołu kontroli.

Badaniu poddano prawidłowość realizacji dochodów z podatków od nieruchomości, rolnego i leśnego wymierzanych osobom fizycznym. W jej wyniku ustalono, że:



- a) na skutek nieprawidłowego oznaczenia gruntów w systemie komputerowym nie opodatkowano wszystkich gruntów sklasyfikowanych jako W - rowy lub rowy na użytkach rolnych posiadających klasę IV i wyższą. Mamy zatem do czynienia z naruszeniem art. 4 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 1 ustawy o podatku rolnym. Przepis ten stanowi, że grunty pod stawami, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, grunty pod rowami oraz grunty rolne zabudowane – bez względu na zaliczenie do okręgu podatkowego przelicza się na hektary przeliczeniowe według następujących przeliczników: 1 ha gruntów pod stawami zarybionymi innymi gatunkami ryb, gruntów pod stawami niezarybionymi, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych oraz gruntów pod rowami - 0,20 ha przeliczeniowego. Sytuację taką stwierdzono m.in. u wytypowanych do kontroli podatników o następujących numerach kont: 60059; 10091; 10008; 100069; 100042; 70096; 70174; 10089, 10048; 10022; 10009; 10120; 10126; 70029; 2150096; 150187; 140037; 140017. Na terenie gminy jest około 130 ha gruntów sklasyfikowanych w powyższy sposób, podlegających opodatkowaniu (niewymierzony podatek za te powierzchnie kształtowałby się na poziomie ok. 3.500 zł),
- b) w przypadku podatników o nr kont 2100069; 2100091; 2080015; 10089; 10048; 10021; 2070037; 140036; 140037; 140017; 60038; 60002; 2100009; 2070010 należy wyjaśnić prawidłowość opodatkowania powierzchni budynków. Opierając się na zapisach ewidencji gruntów i budynków oraz posiłkując się informacjami, jakie można uzyskać przy pomocy portali ustalono, że we wskazanych przypadkach deklarowana powierzchnia budynków może nie odzwierciedlać stanu faktycznego. Ponieważ dane uzyskane w ten sposób przez inspektora kontroli mogą być nieprecyzyjne, służby organu podatkowego są zobowiązane przeprowadzić postępowanie wyjaśniające, w trakcie którego zostaną podjęte przewidziane przepisami prawa działania, umożliwiające ustalenie faktycznej podstawy opodatkowania. Z opisu zawartego w protokole kontroli wynika, że zazwyczaj wykazana przez podatników powierzchnia jest zaniżona w stosunku do szacunkowych danych uzyskanych w trakcie kontroli; bywają również przypadki wskazujące, że dane dotyczące budynków są niezgodne z rzeczywistością np. co do ilości kondygnacji budynku,
- c) w przypadku podatników o nr kont 10008; 2100072; 2110092; 2190017; 2110092 należy zweryfikować rzetelność danych prezentowanych w informacjach podatkowych w zakresie opodatkowania budowli. Wymienieni powyżej podatnicy prowadzą działalność gospodarczą, zaś z ustaleń kontroli wynika, że nie wykazali oni do opodatkowania budowli albo też wykazana wartość wskazuje na brak adekwatności do posiadanego majątku. Chodzi w szczególności o nie wykazanie do opodatkowania takich obiektów jak utwardzone place lub ogrodzenia nieruchomości, które zgodnie z wyżej już przywołanymi Prawa budowlanego są

budowlami. Ponieważ obiekty te są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, podlegają opodatkowaniu na mocy art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,

d) w przypadku podatnika o nr konta 2110092 należy wyjaśnić rzetelność danych związanych z działalnością gospodarczą. Według ewidencji podatkowej do opodatkowania wykazano budynki związane z działalnością gospodarczą o pow. 218 m<sup>2</sup> i grunty zajęte na działalność o pow. 2.543 m<sup>2</sup>. Z ustaleń kontroli wynika, że teren zajęty pod działalność gospodarczą (której charakter przedstawiono w protokole kontroli) ma powierzchnię około 6.800 m<sup>2</sup> i znajduje się na nim zabudowa wynosząca według sumy rzutów zabudowy z uwzględnieniem kondygnacji ok. 660 m<sup>2</sup> (przybliżona powierzchnia użytkowa może oscylować w granicach 520 m<sup>2</sup>),

e) w przypadku podatników o nr kont 70096; 10022; 10089; 100060; 60038; 60002 w przedstawionych do kontroli aktach podatkowych nie było aktualnych informacji podatkowych. Zgodnie z przepisami materialnego prawa podatkowego każdy z podatników ma obowiązek złożenia informacji podatkowej w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego (art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6 ust. 2 ustawy o podatku leśnym i art. 6a ust. 5 ustawy o podatku rolnym),

f) w przypadku podatnika o nr konta 100060 stwierdzono, że nie dokonano zmiany decyzji wymiarowej za 2019 r. w związku ze sprzedażą części nieruchomości. Do listopada 2019 r. podatnik posiadał gospodarstwo rolne, natomiast po sprzedaży posiadane przez niego nieruchomości nie spełniały normy obszarowej. W związku z zaistniałym zdarzeniem oprócz tego, że zmianie uległy podstawy opodatkowania w podatku rolnym i leśnym to również za miesiąc grudeń należało opodatkować budynek niemieszkalny. Brak zmiany decyzji podatkowej skutkuje naruszeniem art. 6 ust. 1 i 5 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6a ust. 1 i 3 w zw. z art. 4 ust. 1 ustawy o podatku rolnym oraz art. 5 ust. 1 i 3 w zw. z art. 3 ustawy o podatku leśnym,

g) w przypadku podatnika o nr konta 2100010 stwierdzono naruszenie art. 6 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Z dokumentacji podatkowej wynika, że w marcu 2019 r. zakończyła się rozbudowa budynku mieszkalnego. Powierzchnia rozbudowanej części wynosi 90 m<sup>2</sup>. Ta część budynku została opodatkowana od 2020 r. Zgodnie z art. 6 ust. 2 przywołanej ustawy jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Przepis ten wskazuje, że w przypadku opodatkowania części budynku, chodzi o sytuację, w

której następuje użytkowanie części budowanego obiektu. W przypadku rozbudowy przepis ten nie ma zastosowania a zatem budynek powinien być opodatkowany od kwietnia 2019 r.,

h) w przypadku podatników o nr kont 30081; 150187; 140036 i 140037 stwierdzono, że ustalona podstawa opodatkowania w podatku rolnym, wynikająca z ewidencji podatkowej różni się od powierzchni przeliczeniowej obliczonej w oparciu o dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o podatku rolnym podstawą opodatkowania jest liczba hektarów wynikająca z ewidencji gruntów i budynków – str. 95-100 protokołu kontroli.

Reasumując powyższe opisy dotyczące naruszenia standardów powszechności i prawidłowości opodatkowania należy wskazać, iż wskazane sytuacje są przykładami nieprawidłowości w badanym obszarze; całość ustaleń w tym zakresie zawarta jest na wskazanych stronach protokołu kontroli.

Kontroli poddano także prawidłowość stosowania zwolnień i ulg wynikających z ustawy o podatku rolnym. Wykazała ona, że:

a) w przypadku ulgi, o której mowa w art. 12 ust. 6 ustawy stwierdzono, że informację o jej udzieleniu zawarto w uzasadnieniu decyzji a nie, jak nakazuje art. 210 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, w rozstrzygnięciu. Taką sytuację stwierdzono już podczas poprzedniej kontroli oraz zawarto stosowne zalecenie w wystąpieniu pokontrolnym,

b) w przypadku zastosowania zwolnienia i udzielenia ulg, o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt 4 i ust. 6 ustawy stwierdzono, że w żaden sposób nie udokumentowano ustaleń organu podatkowego mających wskazywać na spełnienie przesłanek dotyczących braku pokrewieństwa pomiędzy stronami. Z wyjaśnień uzyskanych w trakcie kontroli wynika, że kwestie te są ustalane z podatnikiem w trakcie składania wniosku. Zgodnie z art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności. W związku z powyższym informację o spełnieniu tak istotnego warunku udzielenia zwolnienia organ podatkowy powinien zawrzeć w uzasadnieniu decyzji,

c) decyzje nie zawierają uzasadnienia prawnego, co narusza art. 210 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej. Ta część decyzji jest istotna w szczególności przy udzielaniu ulgi z tytułu wydatków poniesionych na modernizację budynków inwentarskich. Pojęcie modernizacji nie jest bowiem zdefiniowane zarówno w Prawie budowlanym, jak i przepisach prawa podatkowego. W związku z powyższym na organie podatkowym ciąży obowiązek wyjaśnienia tego pojęcia. Decyzje podatkowe mają wpływ na wysokość dochodów

kontrolowanej jednostki i podlegają kontroli instytucjonalnej. Udzielając ulg należy zatem dochować szczególnej staranności przy prowadzeniu tego rodzaju postępowań i sporządzaniu ich dokumentacji,

d) w przypadku podatników, których dotyczą decyzje FN.3123.7.4.2019 i Fn.3123.7.2.2019 ulgi udzielono na podstawie niewiarygodnych kopii rachunków, co stanowi naruszenie art. 13d ust. 2 ustawy o podatku rolnym. Ponadto z części II pkt 4 tabeli stanowiącej załącznik do ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 1546) wynika, że za uwierzytelnienie dokumentów należy pobrać opłatę w wysokości 5 zł od każdej pełnej lub zaczętej strony,

e) analiza rachunków dołączonych do wniosków o udzielenie ulgi inwestycyjnej wykazała, że do kosztów inwestycji zaliczono wydatki nie związane bezpośrednio z budynkiem inwentarskim, co stanowi naruszenie art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym (decyzje Fn.3123.7.1.2019; Fn. 3123.7.3.2019),

f) w przypadku podatników, którzy złożyli kopie rachunków udzielano ulgi inwestycyjnej od ich wartości brutto. W trakcie kontroli służby organu podatkowego podjęły działania w celu ustalenia, czy podatnicy są czynnymi podatnikami podatku VAT. Z ustaleń tych wynika, że podatek, którego dotyczy decyzja Fn.3123.7.2.2019 jest czynnym podatnikiem VAT. W trakcie kontroli dokonano zmiany decyzji i zmniejszono wartość przyznanej ulgi o kwotę 2.981 zł (ustalając jej wysokość od wartości netto przedstawionych rachunków). Drugi z podatników złożył oświadczenie, z którego wynika, że nie jest on czynnym podatnikiem VAT – str. 100-106 protokołu kontroli.

Z kolei analizując decyzje wydawane na podstawie art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej ustalono, że w uzasadnieniu prawnym organ podatkowy zawarł wyjaśnienie przesłanek ważnego interesu podatnika i ważnego interesu publicznego, od spełnienia których ustawodawca uzależnił możliwość zastosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Zdaniem organu podatkowego z ważnym interesem podatnika mamy do czynienia wówczas gdy następuje znaczne obniżenie zdolności płatniczych dłużnika, spowodowane zdarzeniem losowym (np. powódź; pożar, kradzież lub inne zdarzenie uznane za wyjątkowe), którego nie mógł przewidzieć lub nie mógł zapobiec. Natomiast interes publiczny to sytuacja, gdy zapłata należności spowoduje konieczność sięgnięcia przez podatnika do środków pomocy państwa lub też pewnego rodzaju dyrektywa postępowania, nakazująca mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy.

Biorąc pod uwagę treść wyjaśnienia do uzasadnienia prawnego należałoby oczekiwać, że jeżeli podatnicy będą się zwracać o zastosowanie ulgi, organ podatkowy w toku postępowania będzie się stosował do własnych wytycznych. A zatem, jeżeli we wniosku argumentowano prośbę trudną sytuacją materialną to podjęte zostaną wszystkie możliwe działania w celu ustalenia faktów i zebrania materiału dowodowego, który przedstawi stan faktyczny w danej sprawie. W przypadku pierwszej, czwartej i piątej z opisywanych decyzji (według układu ze str. 107-112 protokołu kontroli) z ich treści wynika, że podstawą umorzenia był ważny interes podatnika. Podstawowym kryterium pozwalającym uznać, że ta przesłanka występuje jest znaczne obniżenie zdolności płatniczych dłużnika. Ale musi być to spowodowane obiektywnymi czynnikami, niezależnymi od podatnika. Z akt sprawy wynika, że faktycznie te obiektywne przesłanki zaistniały ale materiał dowodowy nie uwiarygodnia, że nastąpiło znaczne obniżenie zdolności płatniczych, czyli podstawowe kryterium, od spełnienia którego zależy, czy organ podatkowy może zacząć zastanawiać się nad rodzajem rozstrzygnięcia. O ile w przypadku pierwszej decyzji, która dotyczy odroczenia terminu płatności, skutek podjętego rozstrzygnięcia nie wpływa w sposób nieodwracalny na dochody kontrolowanej jednostki, to w przypadku decyzji dotyczących umorzenia, pozytywne rozstrzygnięcie pozbawia gminę dochodów. A zatem orzeczenie musi być poparte należytych dowodami w sprawie, nie pozostawiającymi wątpliwości. Z materiału dowodowego wynika zaś, że sytuacja podatników wcale nie jest zła. Podatnicy miesięcznie mają dochód w wysokości kilkunastu tysięcy złotych, należy zatem uznać, że poniesienie kosztu kilkuset złotych podatku nie powinno stanowić istotnego obciążenia finansowego. Trzeba podkreślić, że opinia ta została oparta na zebranych w sprawie materiale dowodowym. Kolejnym zarzutem, jaki można postawić analizowanym decyzjom, jest bardzo ubogie uzasadnienie faktyczne. Może wystąpić sytuacja, iż pewnych istotnych dla sprawy informacji nie można udowodnić a organ podatkowy posiada wiedzę na ich temat. Zgodnie zatem z art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej wskazanie ich powinno być przedstawione w uzasadnieniu faktycznym decyzji. W tej części decyzji należy opisać, w jaki sposób dokonano ustaleń, przedstawić fakty oraz dokonać ich oceny w kontekście kryteriów spełnienia przesłanek wynikających z art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej. W innym przypadku organ podatkowy może narazić się na ocenę naruszenia przedmiotowego przepisu oraz przepisów regulujących zasady prowadzenia postępowania podatkowego, czyli odpowiednio art. 120 i 121 Ordynacji podatkowej, w myśl których organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa a postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Przed podpisaniem protokołu Pan Wójt złożył wyjaśnienia, w których wskazał, że nie zgadza się z

oceną kontrolującego wskazującą na nieprawidłowe rozpatrywanie wniosków o umorzenie. Argumentuje swoje stanowisko tym, iż w gminie od 30 lat jest stosowana zasada, że podatek jest umarzany emerytom i rencistom w przypadku budynków pozostałych oraz rolnikom, jeżeli dotknie ich lub ich bliskich choroba lub straty materialne powodujące brak spodziewanych przychodów, nawet w przypadku, jeżeli trudno będzie udokumentować ich sytuację życiową. Należy wskazać, że wszelkie regulacje wewnętrzne oraz ustalenia czy też praktyka załatwiania spraw z zakresu prawa administracyjnego i podatkowego nie mogą naruszać przepisów wynikających z aktów prawnych takich jak ustawy lub rozporządzenia. Zgodnie z art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. W przypadku ulg w zapłacie podatku ustawodawca jasno wskazał, kiedy organy podatkowe mogą udzielić ulgi w zapłacie podatku. Dowolne dysponowanie tym uprawnieniem występuje tylko wówczas, gdy w toku postępowania zostanie udowodnione, iż są spełnione przesłanki wskazane w ustawie. Jak już wyżej wskazano to organ podatkowy – z uwzględnieniem ustalonej linii orzecznictwa – jest zobowiązany do określenia pojęć wymienionych w art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej. W związku z powyższym udzielenie ulgi może nastąpić tylko i wyłącznie wówczas, gdy materiał dowodowy oraz ustalone fakty wykażą, iż spełniono kryteria zawarte w wyjaśnieniu do uzasadnienia prawnego. Każdą sprawę należy rozpatrywać indywidualnie. Organ podatkowy nie może przyjąć ogólnego stanowiska, że np. poniesienie straty w gospodarstwie rolnym automatycznie kwalifikuje podatnika do udzielenia mu ulgi. Bowiernie nie każda strata w sposób znaczący wpływa na sytuację podatnika – str. 107-112 protokołu kontroli.

Nieprawidłowości ustalono także w wyniku kontroli realizacji dochodów z tytułu podatku od środków transportowych. Stwierdzono m.in. naruszenie § 40 ust. 3 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz. U. Nr 14, poz. 67), ponieważ na większości deklaracji na podatek od środków transportowych brak jest daty wpływu dokumentów do jednostki. Natomiast w przypadku podatnika o numerze konta 5000002 istnieje konieczność zweryfikowania prawidłowości naliczenia podatku za posiadane przyczepy. Z załącznika do deklaracji wynika, że pojazd wykazany na pierwszej stronie ma dmc 14 ton (brak wskazania dmc zespołu pojazdów) i posiada 2 osie oraz inny system zawieszenia a wysokość naliczonego podatku wynosi 920 zł. Natomiast w przypadku pojazdu wskazanego na drugiej stronie załącznika, w którego przypadku również wykazano jedynie dmc pojazdu wynoszące

14,7 tony, posiadający dwie osie i inny system zawieszenia podatek wynosi 1.450 zł. Mając na względzie zapisy uchwały w sprawie stawek podatkowych w przypadku pierwszego pojazdu ustalono, że opodatkowano go stawką przyporządkowaną przyczepom o dmc zespołu pojazdów od 12-28, które posiadają dwie osie i inny system zawieszenia. Natomiast drugi z pojazdów został opodatkowany stawką określoną dla przyczep o dmc poniżej 12 ton. Mając na względzie, że oba pojazdy mają praktycznie identyczne parametry to należy wyjaśnić prawidłowość zastosowanych stawek – str. 113 protokołu kontroli.

Z okazanej w trakcie kontroli dokumentacji wynika, że w badanym okresie w związku z przedawnieniem odpisano zaległości podatkowe na kwotę 2.790,75 zł. Z przepisów Ordynacji podatkowej wynika, że zobowiązanie podatkowe (zaległość podatkowa), co do zasady przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1). Jednakże termin ten może ulec zmianie, jeżeli zaistnieją przewidziane prawnie okoliczności wymienione m.in. w art. 70 § 2-8; art. 70a i art. 70e tej ustawy. W związku z powyższym niezbędnym jest podjęcie działań weryfikacyjnych w stosunku do kwot zaległości, co do których zachodzi przypuszczenie przedawnienia. Szczególnie w kontekście możliwości zaistnienia okoliczności wymienionych powyżej, które mogłyby mieć wpływ na bieg terminów przedawnienia. W okazanej dokumentacji nie było żadnych dowodów, które wskazywałyby, iż w stosunku do dłużników nie zastosowano np. środków egzekucyjnych lub nie było zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Na zadane pytanie, w jaki sposób ustalono, że w przypadku podatników wymienionych w poleceniu księgowania PR/2984/R01/2019 doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego, Pan Wójt wskazał, że (...) *zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Nie podjęto działań egzekucyjnych zakończonych zastosowaniem środka egzekucyjnego zobowiązania z tego okresu, gdyż uległy one przedawnieniu z końcem 2018 roku (...)*. Należy mieć na uwadze, że w latach 2014-2020 obowiązywały przepisy, z których wynikało, że wierzyciel niezwłocznie wystawia tytuł wykonawczy, w przypadku gdy łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej przekroczy dziesięciokrotność kosztów upomnienia albo gdy okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej jest krótszy niż 6 miesięcy. A zatem formalnie każda zaległość podatkowa powinna być objęta działaniami egzekucyjnymi przed upływem terminu przedawnienia. Kierownik jednostki odpowiedzialny za realizację dochodów z tytułu podatków i opłat przed podpisaniem dokumentów o odpisaniu należności

przedawnionych powinien mieć pewność, że dokument ten odzwierciedla stan faktyczny. Natomiast dokumentacja o treści przedstawionej w trakcie kontroli uniemożliwia jednoznaczne stwierdzenie, że doszło do przedawnienia. Wskazany jest zatem, aby podstawą odpisu należności podatkowych była dokumentacja zawierająca wszystkie informacje potwierdzające, że doszło do przedawnienia i – w związku z tym – w celu zapewnienia księgom rachunkowym przymiotu rzetelności należy dokonać odpisu należności przedawnionych – str. 114 protokołu kontroli.

Kolejnym obszarem poddanym kontroli były zagadnienia prawidłowości i powszechności działań upominawczych i egzekucyjnych. Badanie to wykazało, że:

- a) nie ewidencjonowano prowadzonych działań informacyjnych, co naruszało w okresie objętym kontrolą przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1483); obecnie obowiązki w tym zakresie określa § 2 ust. 3 i 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1294), a od 20 lutego 2021 r. przepisy rozporządzenia w tej sprawie wydanego przez Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 r. (Dz. U. z 2020 r. poz. 2083),
- b) w dwóch przypadkach stwierdzono brak działań upominawczych i egzekucyjnych. Z uzyskanych wyjaśnień wynika, że mamy do czynienia z podatnikami nieżyjącymi. Ponadto nie ustalono ich spadkobierców. Należy zatem uznać, że w przypadku tych podatników nie było możliwości skutecznego doręczenia decyzji a zatem nie powstało zobowiązanie podatkowe. Oznacza to, że dokonanie przypisu na indywidualnych kontach podatkowych przedmiotowych należności stanowi naruszenie art. 21 § 1 pkt 2 w zw. z przepisami rozdziału 5 Działu IV Ordynacji podatkowej, a także art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości wymagającego rzetelności danych ksiąg rachunkowych,
- c) część działań upominawczych podejmowano po upływie trzech miesięcy. W większości przypadków podatnicy posiadali zaległości, których wysokość poszczególnych rat przekraczała 10-krotność kosztów upomnienia, co zgodnie z zapisami § 7 ust. 1 pkt 1 przywołanego rozporządzenia powinno skutkować niezwłocznym wysłaniem upomnienia do wierzyciela. Ponadto z przepisów wewnętrznych wynika, że księgowy po zaksięgowaniu rat podatku przy pomocy programu komputerowego drukuje upomnienia, które są dostarczane podatnikom za potwierdzeniem odbioru,



d) naruszono art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1427) w przypadku podatników o nr kont 40101; 120010; 210049; 2030014; 2130018, ponieważ działaniami upominawczymi nie objęto wszystkich zaległości,

e) naruszono § 20 ust. 3 instrukcji w sprawie zasad rachunkowości podatkowej oraz zapisów § 9 rozporządzenia w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych poprzez wystawianie tytułów wykonawczych kilka miesięcy od upływu terminu wskazanego w upomnieniu. Przywołane na wstępie przepisy wskazują, że tytuły powinny być wystawiane niezwłocznie, jeżeli nie zostały opłacone w terminie wskazanym w upomnieniu,

e) naruszano zapisów § 20 ust. 3 zasad rachunkowości podatkowej stanowiących załącznik nr 7 do zarządzenia Nr 487/2018 Pana Wójta oraz art. 15 ust. 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w przypadku podatników o nr kont: 10065; 40101; 210099; 2060014; 210022 i 2110055, ponieważ w ich przypadku na część zaległości nie wystawiono tytułów – str. 155-119 protokołu kontroli.

W kontekście powyższych ustaleń analizie poddano zapisy wewnętrznej instrukcji podatkowej, stwierdzając, że:

a) przepisy regulujące zasady księgowania wpłat dokonywanych przez podatników, zawarte w § 5 należy uaktualnić do obecnego brzmienia art. 62 § 1 Ordynacji podatkowej,

b) należy zmienić zapisy § 9 ust. 5, które dopuszczają pobór przez inkasentów odsetek od wpłat dokonywanych po terminie płatności. Zgodnie z art. 9 Ordynacji podatkowej inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Należy zatem wskazać, że inkasent jest uprawniony do pobrania należności, której termin zapłaty jeszcze nie upłynął a więc nie ma możliwości aby wystąpiła konieczność naliczenia odsetek. Ponadto zgodnie z art. 6 Ordynacji podatkowej odsetki nie są podatkiem, co oznacza, że inkasent nie może ich naliczać i pobierać,

c) zakwestionowana już wyżej praktyka dokonywania przypisu na kontach podatkowych nieżyjących podatników może mieć związek z treścią § 14 ust. 1 instrukcji, który dopuszcza dokonywanie przypisów i odpisów poprzez emisję danych z wymiaru podatków do księgowości podatkowej. Należy zatem zmienić zasady dokonywania przypisów i dostosować je do powszechnie obowiązujących przepisów prawa – str. 121 protokołu kontroli.

Kontroli poddano działania organu podatkowego w zakresie realizacji potencjalnych dochodów budżetu gminy z tytułu opłaty za usługi wodne, o której mowa w art. 269 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. Prawo wodne (Dz. U. z 2020 r. poz. 310, ze zm.). Ustalono, że działań w tym zakresie nie podejmowano, a równocześnie żaden podmiot nie złożył Panu Wójtowi oświadczenia, o którym mowa w art. 552 ust. 2a pkt 2 i ust. 2b pkt 2 ustawy. Tymczasem z dokonanych w trakcie kontroli ustaleń wynika, że na terenie gminy jest podmiot, u którego mogą być spełnione kryteria wymienione w art. 269 ust. 1 pkt 1 Prawa wodnego, skutkujące obowiązkiem uiszczenia opłaty za usługi wodne związane ze zmniejszeniem retencji. Przedmiotowy przepis stanowi, że opłatę za usługi wodne uiszcza się za zmniejszenie naturalnej retencji terenowej na skutek wykonywania na nieruchomości o powierzchni powyżej 3.500 m<sup>2</sup> robót lub obiektów budowlanych trwale związanych z gruntem, mających wpływ na zmniejszenie tej retencji przez wyłączenie więcej niż 70% powierzchni nieruchomości z powierzchni biologicznie czynnej na obszarach nieujętych w systemy kanalizacji otwartej lub zamkniętej. Podmiot, o którym mowa, posiada działkę o pow. 5.400 m<sup>2</sup>, na której znajdują się obiekty budowlane o powierzchni zabudowy około 913 m<sup>2</sup>. Ponadto część niezbudowana działki o powierzchni około 3.578 m<sup>2</sup> może być utwardzona w sposób uniemożliwiający wsiąkanie wód opadowych. Wskazuje to na powierzchnię gruntu (około 4.500 m<sup>2</sup>) kwalifikującą się do naliczenia opłaty. W przypadku gdyby ustalenia dotyczące posiadacza przedmiotowej nieruchomości zostały potwierdzone byłby on zobowiązany do jej uiszczenia w wysokości ponad 2.200 zł. Dochodem gminy jest 10% należnej opłaty – str. 121-122 protokołu kontroli.

Kontrola wydatków z tytułu wynagrodzeń wykazała, że wskazanemu w protokole kontroli pracownikowi zatrudnionemu na podstawie powołania zostało przyznane i wypłacone w okresie od 1 stycznia 2019 r. do 21 maja 2020 r. wynagrodzenie zasadnicze oraz naliczony od niego dodatek stażowy i dodatkowe wynagrodzenie roczne w kwocie zawyżonej łącznie o 4.084,80 zł względem wynikającej z przepisów prawa. Zawyżenie wynikało z przyznania pracownikowi wynagrodzenia zasadniczego w kwocie wyższej o 200 zł od maksymalnej dla tego stanowiska określonej przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 maja 2018 r. w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 936). Wpłynęło to na zawyżenie dodatku stażowego i dodatkowego wynagrodzenia rocznego za 2019 r. Szczegółowe wyliczenie zawyżonych składników wynagrodzenia zostało zaprezentowane na str. 125 protokołu kontroli. Przyznanie niezgodnego z rozporządzeniem wynagrodzenia zasadniczego wynikało z pisma Pana Wójta z dnia 31 grudnia 2018 r. Mimo

tego suma wynagrodzenia otrzymywanego przez pracownika nie przekraczała maksymalnej wysokości określonej prawem, ponieważ przyznany mu dodatek funkcyjny był na poziomie znacznie niższym od określonej rozporządzeniem kwoty maksymalnej.

W trakcie kontroli składniki wynagrodzenia tego pracownika zostały zmienione poprzez obniżenie wynagrodzenia zasadniczego o 200 zł, do poziomu zgodnego z rozporządzeniem, oraz odpowiednie podwyższenie dodatku funkcyjnego. W efekcie suma wynagrodzenia tego pracownika nie uległa zmianie, a jedynie jego poszczególne składniki zostały dostosowane do obowiązujących przepisów. Podstawę zmiany stanowiło zawarte przez Pana z tym pracownikiem w dniu 16 lipca 2020 r. „Porozumienie zmieniające warunki płacy” W porozumieniu tym przewidziano, że „Nowe warunki wynagrodzenia obowiązują od dnia 01 stycznia 2019 roku do 30 kwietnia 2020 roku.” W wyjaśnieniu wskazał Pan, że *Ustalając wynagrodzenie (...) w grudniu 2018 roku pomyłono rozporządzenie Rady Ministrów korzystając z obowiązującego wcześniej – stąd cała sprawa, natomiast chcąc naprawić błąd, nie narażając jednocześnie pracownika na straty, kierując się jego dobrem wyrażonym w art. 94 Kodeksu Pracy, zawarto 16 lipca 2020 roku przedmiotowe porozumienie, którego istotą jest zmiana wysokości poszczególnych składników wynagrodzenia bez zmiany wysokości łącznej tak, aby naprawić błąd prawny.*

Kontrola wynagrodzeń wykazała też, że dwóm pracownikom przyznał Pan pismami z dnia 15 lipca 2019 r. dodatki specjalne „za miesiąc czerwiec 2019 r. z tytułu okresowego zwiększenia obowiązków służbowych”. W pismach przyznających dodatek specjalny pracownikom nie wskazano, na czym polegało zwiększenie obowiązków służbowych. W związku z tym nie było możliwe zweryfikowanie zaistnienia ustawowej podstawy przyznania dodatku specjalnego – w szczególności w kontekście stałego zakresu czynności pracowników. Według art. 36 ust. 5 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1282), dodatek specjalny może być bowiem przyznany pracownikowi z tytułu okresowego zwiększenia obowiązków służbowych lub powierzenia dodatkowych zadań. Wyjaśnił Pan, że dodatki specjalne zostały przyznane w związku z rozliczeniem wyborów parlamentarnych – str. 127-128 protokołu kontroli.

W wyniku kontroli wydatków z tytułu zwrotu kosztów podróży służbowych pracowników (str. 133-135 protokołu kontroli) stwierdzono, że w wystawianych poleceniach wyjazdów w pozycji „Środki lokomocji” wpisywano jedynie „we własnym zakresie”. Zgodnie z § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia

2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. z 2013 r. poz. 167), środek transportu właściwy do odbycia podróży służbowej, a także jego rodzaj i klasę, określa pracodawca. Przyjęta praktyka co do treści wystawianych poleceń wyjazdu jest więc sprzeczna z tym przepisem.

W przyjętej do badania próbie koszty podróży rozliczano w większości przypadków w sposób wskazujący na odbycie podróży samochodami niebędącymi własnością pracodawcy. W zakresie jednego z rozliczeń, dotyczącego podróży Sekretarza Gminy, podano w rozliczeniu informację o odbyciu jej „samochodem osobowym powyżej 500 cm<sup>3</sup>”, która nie umożliwia zweryfikowania prawidłowości zastosowanej stawki za kilometr (zastosowano maksymalną obowiązującą stawkę). Należy wskazać, że § 2 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych... (Dz. U. Nr 27, poz. 271) – mający zastosowanie do rozliczania kosztów podróży służbowych na podstawie § 3 ust. 4 rozporządzenia MPiPS z dnia 29 stycznia 2013 r. – różnicuje stawki w zależności od pojemności silnika pojazdu powyżej lub poniżej 900 cm<sup>3</sup>.

Badaniem objęto prawidłowość udzielania i realizacji zamówień publicznych na podstawie przepisów ustawy z dnia 21 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1843, ze zm.). Analiza postępowania przeprowadzonego w trybie przetargu nieograniczonego na „Odbiór i transport odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości zamieszkałych na terenie Gminy Krypno” wykazała, że w specyfikacji istotnych warunków zamówienia jako kryteria oceny ofert wskazano cenę – 60 pkt i termin płatności – 40 pkt. W zakresie drugiego z kryteriów oferta mogła uzyskać 40 pkt przy zaoferowaniu terminu zapłaty faktury 30 dni od daty jej otrzymania, 20 pkt przy terminie płatności 21 dni i 0 pkt przy terminie 14 dni. Zasady punktowania ofert zostały zatem sformułowane w ten sposób, że za ofertę „najkorzystniejszą” (z powodu uzyskania większej liczby punktów) należałoby uznać ofertę blisko trzykrotnie droższą z terminem płatności faktury wynoszącym 30 dni od oferty o tyle tańszej z terminem płatności faktury wynoszącym 14 dni.

Należy wskazać, że podstawowym celem prowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego jest dokonanie wyboru najkorzystniejszej oferty w rozumieniu art. 2 pkt 5 Prawa zamówień publicznych. Sformułowanie kryteriów oceny ofert, które mogą potencjalnie prowadzić do wyboru oferty istotnie droższej przy braku korzyści adekwatnie rekompensujących potencjalnie wyższe wydatki świadczy o nieprawidłowym przygotowaniu

postępowania. Zamawiający powinien kształtować kryteria w sposób zapewniający wybór oferty najkorzystniejszej, ustalając inne niż cena kryteria na poziomie odpowiednim do ich rzeczywistej istotności względem wydatków, które będą poniesione na realizację zamówienia. Prawo zamówień publicznych nie znosi obowiązku stosowania art. 44 ust. 3 pkt 1 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów. Zgodnie z art. 91 ust. 2a Prawa zamówień publicznych zamawiający będący jednostką sektora finansów publicznych może zastosować kryterium ceny jako jedyne kryterium oceny ofert lub kryterium o wadze przekraczającej 60%, jeżeli określi w opisie przedmiotu zamówienia standardy jakościowe odnoszące się do wszystkich istotnych cech przedmiotu zamówienia oraz wykaże w załączniku do protokołu, w jaki sposób zostały uwzględnione w opisie przedmiotu zamówienia koszty cyklu życia. Z kolei cykl życia Prawo zamówień publicznych definiuje w art. 2 pkt 1a jako wszelkie możliwe kolejne lub powiązane fazy istnienia przedmiotu dostawy, usługi lub roboty budowlanej, w szczególności badanie, rozwój, projektowanie przemysłowe, testowanie, produkcję, transport, używanie, naprawę, modernizację, zmianę, utrzymanie przez okres istnienia, logistykę, szkolenie, zużycie, wyburzenie, wycofanie i usuwanie. Zagadnienie cyklu życia nie może mieć zatem wpływu na usługę odbioru odpadów komunalnych. Wymagany termin płatności faktury może zaś być określone jako jeden z warunków, które ma spełnić wykonawca – str. 149-159 protokołu kontroli.

W wyjaśnieniu złożonym w sprawie przyjętych kryteriów oceny ofert wskazał Pan, że *Ustawa PZP zobowiązuje zamawiających do stosowania min. dwóch kryteriów wyboru ofert, przy czym kryterium ceny, nie może stanowić więcej niż 60% wartości punktowej zamówienia. W niektórych zamówieniach jest to przepis problematyczny, ale musimy go stosować. Natomiast, aby nie dopuścić do sytuacji przedstawionej w pytaniu, zamawiający ma możliwość odrzucenia każdej oferty, która przekroczy szacowaną jej wartość na etapie ogłoszenia przetargu lub jako rażąco drogą.* Odnosząc się do wyjaśnienia należy wskazać, że zgodnie z przywołanym wyżej art. 91 ust. 2a ustawy stosowanie drugiego kryterium obok ceny, jak również ograniczenie wagi kryterium ceny do 60%, nie jest bezwzględnym obowiązkiem zamawiającego.

W ramach kontroli prawidłowości udzielania i rozliczania przez gminę dotacji na zadania realizowane przez podmioty niezaliczone do sektora finansów publicznych skontrolowano dotację dla Uczniowskiego Klubu Sportowego „Krypnianka” Krypno

udzieloną w 2019 r. – str. 167-172 protokołu kontroli. Ustalono, że w dokumentacji otwartego konkursu ofert na realizację zadania publicznego z zakresu upowszechniania kultury fizycznej i sportu w 2019 r. występują różne daty w zakresie terminu realizacji zadania/czasu trwania zadania/terminu poniesienia wydatków ze środków pochodzących z dotacji, tj.:

- od 1 stycznia 2019 r. (w ogłoszeniu otwartego konkursu ofert),
- od 1 lutego 2019 r. (termin w ofercie UKS „Krypnianka”),
- od 29 stycznia 2019 r. (termin w umowie zawartej z UKS „Krypnianka”).

W wyjaśnieniu w tej sprawie przedstawił Pan, że *W ogłoszeniu konkursu ofert z 2 stycznia 2019 r. powtórzono formułę zgodnie z programem współpracy z organizacjami pozarządowymi, przyjętą chwałą Rady Gminy. Oferent, siłą rzeczy nie mógł zacząć realizować programu wstecz i wskazał przewidziany czas realizacji od 1 lutego 2019 r., co mieści się w ramach roku 2019. Termin 29 stycznia występuje zaś jako termin podpisania umowy, w której pierwszą transzę przekazania środków określono na 1 lutego 2019 roku, a więc zgodnie z ofertą.*

Analiza przedstawionego przez UKS „Krypnianka” zestawienia kosztów sfinansowanych z dotacji w 2019 r., załączonego do sprawozdania z realizacji zadania, wykazała, że w dwóch pozycjach „opłaty regulaminowe” i „usługi księgowo” poniesione wydatki były wyższe niż było to wskazane w kosztorysie (w innych pozycjach wykazano mniejsze wydatki od zakładanych w ofercie). Przekroczenie limitu wynosiło w tych kategoriach odpowiednio – według zestawienia kosztów – 4.044 zł (27% kwoty przyjętej w kosztorysie) i 1.134,50 zł (63% kwoty przyjętej w kosztorysie).

W umowie nie zawarto postanowień w zakresie dopuszczalnego poziomu przekroczenia kosztu w odpowiedniej pozycji kosztorysu. Należy wskazać, że według § 6 ust. 1 wzoru umowy o realizację zadania publicznego – obowiązującego w tym postępowaniu na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Pracy, Rodziny i Polityki Społecznej z dnia 17 sierpnia 2016 r. w sprawie wzorów ofert i ramowych wzorów umów dotyczących realizacji zadań publicznych oraz wzorów sprawozdań z realizacji tych zadań (Dz. U. z 2016 r. poz. 1300) – w każdej umowie stanowiącej podstawę przekazania dotacji na realizację zadania publicznego powinno być znaleźć się postanowienie określające procentowy poziom wydatków ponad koszty (kategorie kosztów) określone w umowie, w ramach którego mimo przekroczenia wydatek uznaje się za zgodny z umową. Rozporządzenie przewidywało możliwość wyboru jednej z trzech wersji regulacji w tym zakresie spośród przedstawionych we wzorze umowy. W obecnym stanie prawnym należy zwrócić uwagę, że § 5 wzoru umowy ustalonego rozporządzeniem Przewodniczącego Komitetu do Spraw Pożytku Publicznego z

dnia 24 października 2018 r. w sprawie wzorów ofert i ramowych wzorów umów dotyczących realizacji zadań publicznych oraz wzorów sprawozdań z wykonania tych zadań (Dz. U. z 2018 r. poz. 2057) stanowi, iż dopuszcza się dokonywanie przesunięć pomiędzy poszczególnymi pozycjami kosztów określonymi w kalkulacji przewidywanych kosztów, w wielkościach i na zasadach określonych w regulaminie konkursu/ogłoszeniu o konkursie/dokumentacji konkursowej. Zatem sama możliwość i wysokość przesunięć musi wynikać z ogólnych zasad obowiązujących w danym konkursie i nie podlega ustalaniu dopiero na etapie umowy.

*W złożonym w tej sprawie wyjaśnieniu wskazał Pan, że Redagując treść umowy przeoczyliśmy punkt mówiący o możliwości przekroczenia wydatków pomiędzy pozycjami, które w oczywisty sposób mogą wystąpić, gdyż nie da się przewidzieć wszystkich zdarzeń z przyszłości. Ponieważ był to nasz błąd redakcyjny nie mogliśmy jego skutkami obciążyć klub sportowy, tym bardziej, że ogólna kwota wydatków była zgodna z umową.*

Analiza dotacji celowej udzielonej przez gminę Krypno powiatowi monieckiemu tytułem pomocy finansowej na przebudowę drogi powiatowej w rejonie miejscowości Kulesze Chobotki i Kruszyn wykazała, że umowa zawarta w dniu 2 września 2019 r. nie zawierała postanowienia określającego termin wykorzystania dotacji, wymaganego przez art. 250 pkt 2 ustawy o finansach publicznych – str. 173 protokołu kontroli.

Stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości i uchybienia były w głównej mierze wynikiem nieprzestrzegania lub błędnej interpretacji przepisów prawnych dotyczących gospodarki finansowej i rachunkowości gminy oraz niewłaściwego funkcjonowania kontroli zarządczej.

Organem wykonawczym gminy wiejskiej jest Wójt, na którym spoczywają obowiązki dotyczące m.in. przygotowywania projektów uchwał Rady Gminy, wykonywania budżetu i gospodarowania mieniem, a także ogólna odpowiedzialność za prawidłową gospodarkę finansową (art. 30 ust. 1 i 2, art. 60 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym). Wójt jako organ wykonawczy wykonuje zadania przy pomocy Urzędu, działającego w strukturze organizacyjnej wskazanej w protokole kontroli, którego jest kierownikiem (art. 33 ust. 1 i 3 ustawy). Odpowiedzialność za gospodarkę finansową Urzędu, jako jednostki sektora finansów publicznych, w tym za wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, spoczywa na Wójcie – kierowniku jednostki – zgodnie z art. 53 ust. 1 i art. 69 ust. 1 pkt 2

ustawy o finansach publicznych oraz pracownikach, którym powierzono obowiązki w zakresie gospodarki finansowej.

Wójt jest również organem podatkowym pierwszej instancji w myśl przepisu art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości spoczywały, stosownie do postanowień zakresu czynności, na Skarbniku Gminy. Prawa i obowiązki głównego księgowego (skarbnika) określają przepisy art. 54 ustawy o finansach publicznych.

Mając na uwadze ustalenia kontroli, na podstawie art. 9 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, **zalecam:**

1. Formalne wskazanie osoby wykonującej wobec Pana Wójta czynności z zakresu prawa pracy inne niż zastrzeżone ustawą dla Rady Gminy lub jej Przewodniczącego.
2. Usunięcie z dokumentacji opisującej przyjęte w Urzędzie Gminy zasady rachunkowości postanowień odnoszących się do „wiekowania” jako podstawy ustalania wysokości odpisów aktualizujących należności.
3. Zobowiązanie Skarbnika Gminy do wyeliminowania nieprawidłowości i uchybień w zakresie ewidencjonowania operacji w księgach rachunkowych, poprzez:
  - a) zaprzestanie ewidencjonowania rozliczeń z GOPS z tytułu dochodów z odsetek na koncie analitycznym prowadzonym do konta 222 dla rozliczenia dochodów ZSP, mając na uwadze, że ewidencja analityczna do konta 222 ma służyć ustaleniu stanu rozliczeń z poszczególnymi jednostkami budżetowymi, a zatem całość rozliczeń z każdą z jednostek powinna być uwidoczniona na odrębnym koncie,
  - b) ujmowanie przychodów dotyczących dochodów ze sprzedaży nieruchomości na koncie 760,
  - c) ujmowanie na koncie 221 wykazywanych w sprawozdaniu Rb-27S kwot należności pozostałych do zapłaty (w tym zaległości) z tytułu udziału w podatkach dochodowych i z tytułu podatków pobieranych przez urzędy skarbowe,
  - d) ewidencjonowanie zobowiązań z tytułu składek członkowskich podlegających przekazaniu na rzecz stowarzyszeń na koncie 240,
  - e) zapewnienie należytej weryfikacji rzetelności sald zobowiązań wykazanych w księgach rachunkowych,
  - f) prowadzenie ewidencji należności długoterminowych na koncie 226 zgodnie z zasadami wskazanymi w części opisowej wystąpienia



- g) wykazywanie na koncie 221 na koniec roku należności z tytułu udzielonych z budżetu gminy dotacji podlegających zwrotowi w następnym roku,
- h) prowadzenie ewidencji składników majątkowych na koncie 013 zgodnie z zasadami określonymi przepisami wewnętrznymi;
- i) zwiększanie wartości początkowej środków trwałych o wartość ich ulepszeń w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości,
- j) prowadzenie ewidencji analitycznej gruntów w sposób zapewniający możliwość ustalenia wartości każdej działki, jako odrębnego obiektu inwentarzowego,
- k) zapewnienie bieżącej zgodności między danymi ewidencji syntetycznej i analitycznej do konta 011,
- l) rozliczanie różnic inwentaryzacyjnych w księgach tego roku, na który przypadał termin inwentaryzacji.

4. Wyeliminowanie rozbieżności między przepisami wewnętrznymi a praktyką poprzez wskazanie w regulacjach wewnętrznych na obowiązek objęcia biletów opłaty targowej zasadami właściwymi dla druków ścisłego zarachowania.

5. W zakresie sprawozdawczości:

- a) zaniechanie sporządzania „jednostkowego sprawozdania Rb-27ZZ Urzędu Gminy” zawierającego dane podlegające prezentacji wyłącznie w zbiorczym sprawozdaniu Rb-27ZZ, tj. dane w kol. 7 „Dochody wykonane potrącone na rzecz jednostek samorządu terytorialnego” i dane w kol. 8 „Dochody przekazane” w wysokości środków odprowadzonych do PUW,
- b) zapewnienie sporządzania przez GOPS jednostkowego sprawozdania Rb-27ZZ zawierającego w kol. 8 „Dochody przekazane” kwotę dochodów przekazanych przez GOPS na rachunek budżetu gminy,
- c) wykazywanie w sprawozdaniu Rb-27S należności od urzędu skarbowego z tytułu zwrotu VAT, który będzie podlegał zaliczeniu do dochodów budżetu,
- d) sporządzenie korekty sprawozdania Rb-28S w przypadku zmiany danych w ewidencji księgowej mającej miejsce po terminie sporządzenia sprawozdania jednostkowego,
- e) zweryfikowanie i skorygowanie danych wykazanych w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP za 2019 r. w zakresie wykazanych skutków obniżenia górnych stawek podatków oraz udzielonych ulg, odroczeń, umorzeń.

6. Podjęcie zdecydowanych działań zapewniających sporządzenie przez kierowników instytucji kultury planów finansowych zawierających wszystkie elementy wymagane przepisami art. 31 ustawy o finansach publicznych oraz prawidłowego sporządzenia

sprawozdań z wykonania tych planów. Uwzględnienie przez Pana Wójta, że obrany po poprzedniej kontroli sposób realizacji wniosków w tej sprawie nie przyniósł należytych rezultatów.

7. W zakresie procedury sprzedaży nieruchomości:

- a) pisemne informowanie nabywców nieruchomości wyłonionych w drodze przetargu o miejscu i terminie podpisania aktu notarialnego,
- b) zamieszczanie w ogłoszeniach o kolejnych przetargach na sprzedaż nieruchomości informacji o terminie przeprowadzenia poprzednich przetargów.

8. W zakresie dochodów z najmu lokali mieszkalnych:

- a) realizowanie postanowienia wieloletniego programu gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy dotyczącego corocznej waloryzacji stawki bazowej za najem; jeżeli coroczna zmiana stawki czynszu nie jest zasadna – co potwierdził Pan w wyjaśnieniu – przedłożenie Radzie Gminy projektu uchwały, która nie będzie wyznaczała częstotliwości waloryzacji, co jednocześnie nie ograniczy w żaden sposób uprawnień Pana Wójta do zmieniania stawek czynszu w razie potrzeby, z uwzględnieniem 9 ust. 1b ustawy o ochronie praw lokatorów...,
- b) wyeliminowanie rozbieżności między wskazywanym najemcom terminem zapłaty należności a postanowieniami umów najmu,
- c) podjęcie działań w celu należytego udokumentowania oraz dokonania wyceny robót polegających na wymianie podłóg wykonanych przez najemcę lokalu mieszkalnego wskazanego w protokole kontroli oraz rozliczenie z najemcą poniesionych przez niego na ten cel kosztów, jako obciążających gminę na podstawie art. 6a ust. 3 pkt 3 lit. b) ustawy o ochronie praw lokatorów...

9. Ponowne przedłożenie Radzie Gminy projektu uchwały ustalającej stawki opłaty adiacenckiej z tytułu wzrostu wartości nieruchomości spowodowanego ich podziałem oraz wybudowaniem urządzeń infrastruktury technicznej, ze wskazaniem radnym na obowiązek podjęcia uchwały w tej sprawie.

10. Przestrzeganie zasad przeprowadzania kontroli podatkowych wynikających z Ordynacji podatkowej.

11. Wyjaśnienie i wyeliminowanie wskazanych w protokole i części opisowej wystąpienia rozbieżności w zakresie prawidłowości danych wykazanych w informacjach i deklaracjach podatkowych oraz ich zgodności z obowiązującymi przepisami. W odpowiedzi na zalecenia przedstawienie wyników poszczególnych ustaleń, ze wskazaniem kwot ewentualnych przypisów i odpisów.

12. Przestrzeganie przepisów Działu IV Ordynacji podatkowej w zakresie prowadzenia postępowania podatkowego oraz formalno-prawnej prawidłowości wydawanych dokumentów.
13. Prowadzenie systematycznych i kompleksowych działań upominawczych i egzekucyjnych.
14. Dokumentowanie sposobu weryfikowania należności przeznaczonych do odpisu w związku z przedawnieniem.
15. Dostosowanie regulacji wewnętrznych z zakresu podatków i opłat do wymogów powszechnie obowiązujących przepisów wskazanych w części opisowej wystąpienia.
16. Przestrzeganie obowiązujących zasad przypisywania należności na kontach podatkowych.
17. Dokonanie niezbędnych ustaleń w przedmiocie potwierdzenia lub wykluczenia obowiązku wnoszenia przez podmiot wskazany w protokole kontroli opłaty za usługi wodne na podstawie przesłanki wymienionej w art. 269 ust. 1 pkt 1 Prawa wodnego.
18. Dołożenie należytej staranności w kwestii zgodności z prawem wysokości składników wynagrodzenia przyznawanych pracownikom.
19. Precyzyjne uzasadnianie merytorycznych podstaw przyznania dodatku specjalnego, mając na uwadze konieczność wskazania dodatkowych zadań lub zwiększonych obowiązków (w stosunku do obowiązującego zakresu czynności pracownika) oraz ich okresowego charakteru.
20. Wskazywanie w poleceniu wyjazdu służbowego środka transportu właściwego do odbycia podróży służbowej.
21. Ustalanie kryteriów oceny ofert w postępowaniach o udzielenie zamówień publicznych na usługi w sposób zapewniający wybór oferty rzeczywiście najkorzystniejszej w rozumieniu przepisów Prawa zamówień publicznych, czego warunkiem jest adekwatne do istotności określenie wagi kryterium ceny i innych przyjętych kryteriów oceny ofert. Uwzględnienie przy określaniu kryteriów oceny ofert na tego typu usługi jak odbiór odpadów komunalnych, że przepisy Prawa zamówień publicznych nie nakazują ustalania we wszystkich postępowaniach innych kryteriów oceny ofert oprócz ceny, jak również nie ograniczają wagi kryterium ceny do maksymalnie 60%.
22. W zakresie udzielania dotacji podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych:
  - a) zapewnienie zgodności między poszczególnymi elementami dokumentacji związanej z udzieleniem dotacji co do określonego w nich terminu realizacji zadania i poniesienia wydatków,

- b) podpisywanie umowy o udzielenie dotacji zawierającej postanowienia wymagane obowiązującym wzorem umowy,
- c) uwzględnienie zawartych w części opisowej wystąpienia uwag odnoszących się do zasad dokonywania przesunięć pomiędzy poszczególnymi pozycjami kosztów,
- d) rozważenie zasadności wystąpienia do UKS „Krypnianka” o zwrot środków wydatkowanych w 2019 r. z dotacji w kwotach wyższych niż określone poszczególnymi pozycjami kosztorysu.

**23. Zamieszczanie w umowach o udzielenie pomocy finansowej innej jednostce samorządu terytorialnego wszystkich postanowień regulowanych przepisami art. 250 ustawy o finansach publicznych.**

O sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych proszę powiadomić Regionalną Izbę Obrachunkową w Białymstoku w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia.

Dodatkowo informuję o możliwości składania, w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego, zastrzeżeń do zawartych w wystąpieniu wniosków, za pośrednictwem Prezesa RIO do Kolegium Izby, zgodnie z art. 9 ust. 3-4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Bieg 30-dniowego terminu ulegnie zawieszeniu w stosunku do wniosków objętych zastrzeżeniem.

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

**PREZES**  
Regionalnej Izby Obrachunkowej  
w Białymstoku  
*Dariusz Kenczyński*