

**Kontrola kompleksowa gospodarki finansowej
przeprowadzona w Urzędzie Gminy Czeremcha
przez inspektorów Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku**

Ustalenia kontroli zostały zawarte w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 8 października 2024 roku (znak: RIO.I.6001-10/24), o treści jak niżej:

**Pan
Jerzy Wasiluk
Wójt Gminy Czeremcha**

W wyniku kompleksowej kontroli gospodarki finansowej gminy Czeremcha za 2023 rok i inne wybrane okresy, przeprowadzonej w Urzędzie Gminy Czeremcha na podstawie art. 1 ust. 1 oraz art. 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1325) 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 2024 r. poz. 986, ze zm.), udzielanie zamówień publicznych, gospodarowanie mieniem komunalnym, rozliczenia budżetu z jednostkami organizacyjnymi.

W obrębie zagadnień organizacyjnych ustalono, że w gminie Czeremcha nie jest obsadzone stanowisko Zastępcy Wójta. Zgodnie z art. 26a ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1465) wójt w

drodze zarządzenia powołuje oraz odwołuje swojego zastępcę lub zastępców i określa ich liczbę. Z brzmienia powołanego przepisu wynika, że utworzenie stanowiska zastępcy wójta jest obligatoryjne, co potwierdza uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego z dnia 12 listopada 2014 r. (II PK 24/14). Z uwagi na liczbę mieszkańców, stosownie do postanowień art. 26a ustawy, w gminie Czeremcha może być powołany jeden zastępca Wójta. W orzecznictwie podkreślano, że błędnym jest wywodzenie z art. 28g ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym wniosku, że istnieje możliwość niepowołania zastępcy wójta. Oba przepisy, tj. art. 26a ust. 1 i art. 28g ust. 2 należy czytać łącznie ze wskazaniem, że intencją ustawodawcy było stworzenie stanowiska zastępcy wójta, a przepis art. 28g ust. 2 stanowi pewnego rodzaju zabezpieczenie na wypadek nieprawidłowej sytuacji w gminie. W wyroku z dnia 21 czerwca 2010 r. (IV SA/GI 279/10) WSA w Gliwicach stwierdził, że ustawodawca, przyjmując przedmiotowe rozwiązanie, wprowadził też pewną kolejność działań. W przypadku prawidłowego wykonywania funkcji przez organ wykonawczy gminy zakłada automatyczne przejście jego kompetencji przez wyznaczonego przez niego zastępcę lub pierwszego zastępcę, czyli przez osobę obdarzaną największym zaufaniem. Tym samym jest to gwarancja wykonywania zadań i kompetencji zgodnie z intencjami piastuna organu wykonawczego gminy. Jednocześnie prawodawca przewidział sytuację awaryjną, związaną z wadliwym wykonywaniem funkcji organu wykonawczego gminy, a sprowadzającą się do braku wskazania zastępcy lub pierwszego zastępcy. W tego typu przypadkach ustawodawca założył, że kompetencje organu wykonawczego gminy będzie pełniła osoba wskazana przez Prezesa Rady Ministrów. Tym samym jest to unormowanie asekuracyjne, a nie zmierzające do przejęcia przez organy nadzoru funkcji organu wykonawczego gminy.

Należy też wskazać, że stanowisko zastępcy Wójta zostało pominięte zarówno w treści Statutu Gminy, jak i regulaminu organizacyjnego Urzędu Gminy Czeremcha – str. 1-2 protokołu kontroli.

Kontrola funkcjonowania procedur wewnętrznej kontroli finansowej dowodów księgowych wykazała, że na skontrolowanych dokumentach nie oznaczano daty sprawdzenia pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Obowiązująca w Urzędzie Gminy Czeremcha instrukcja kontroli wewnętrznej i obiegu dowodów finansowo księgowych, przyjęta zarządzeniem Nr 5/2009 Wójta Gminy z dnia 2 lutego 2009 r., nie wymaga oznaczenia daty przy

kontroli pod względem merytorycznym, jednak odnośnie kontroli pod względem formalno- rachunkowym w instrukcji bezpośrednio wskazano, że „kontrolujący w dowód wykonania kontroli formalno-rachunkowej zamieszcza na odwrocie dokumentu klauzulę stwierdzającą dokonanie kontroli, datę jej przeprowadzenia i opatruje klauzulę własnym podpisem”.

W przypadku rozliczeń kosztów podróży służbowych odbytych na podstawie delegacji nr 194/2023 i 195/2023 stwierdzono zaś, że nie zostały opatrzone podpisami na dowód sprawdzenia pod względem merytorycznym – str. 10 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 2023 r. poz. 120, 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:

- a) w treści polityki rachunkowości postanowiono, iż konto 011 „Środki trwałe” służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych związanych z wykonywaną działalnością jednostki, które nie podlegają ujęciu na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe” i 014 „Zbiory biblioteczne” oraz, że pozostałe środki trwałe obejmują książki i inne zbiory biblioteczne. Zgodnie z rozporządzeniem konto 014 służy do ewidencji zbiorów bibliotecznych i jest przeznaczone do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości zbiorów bibliotecznych bibliotek naukowych, fachowych, szkolnych i pedagogicznych oraz bibliotek publicznych, zatem nie może funkcjonować w Urzędzie. Konto 014 w praktyce nie funkcjonowało w jednostce i nie zostało przewidziane w zakładowym planie kont, mimo uwzględnienia go w omówionych wyżej postanowieniach – str. 125 i 129 protokołu kontroli;
- b) zakładowy plan kont Urzędu nie przewidywał konta 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich”. Konto 224 było w praktyce prowadzone w księgach Urzędu i zostało nazwane w systemie jako „Rozrachunki budżetu/dotacje udzielone” – str. 9 protokołu kontroli;

- c) zakładowy plan kont Urzędu nie przewidywał prowadzonego w praktyce konta 411 „Pozostałe obciążenia”, na którym w 2023 r. zaewidencjonowano obroty w kwocie 14.077,77 zł. Konta takiego nie przewiduje załącznik nr 3 do rozporządzenia, zaś ewentualne otwarcie go w księgach powinno nastąpić na podstawie odpowiednich postanowień zakładowego planu kont wprowadzonych w oparciu o § 20 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia – str. 9 protokołu kontroli;
- d) zakładowy plan kont przewidywał konto 133-52, któremu nie przypisano nazwy określającej jego przeznaczenie. W trakcie kontroli ustalono, że rachunek, którego obroty ujmowano na tym koncie dotyczył modernizacji ZSP w Czeremsze – str. 12 protokołu kontroli;
- e) w instrukcji ewidencji i kontroli druków ścisłego zarachowania w Urzędzie Gminy Czeremcha (wprowadzonej zarządzeniem Nr 5/2009 Wójta Gminy z dnia 2 lutego 2009 r.) do druków ścisłego zarachowania zaliczono czeki gotówkowe. W rzeczywistości, w prowadzonej od 2017 r. księdze druków ścisłego zarachowania nie ewidencjonuje się czeków – kontrolowana jednostka nie stosuje tych dowodów i nie posiada ich na stanie, co wskazuje na rozbieżność regulacji wewnętrznych względem stosowanej praktyki – str. 28 protokołu kontroli;
- f) w obowiązującej w jednostce instrukcji inwentaryzacyjnej widnieje zapis, że metodą weryfikacji przeprowadza się inwentaryzację składników finansowych majątku trwałego (udziały, akcje, papiery wartościowe), podczas gdy ustawa o rachunkowości w art. 26 ust. 1 pkt 1 i 2 przewiduje dla papierów wartościowych w postaci materialnej metodę spisu z natury, a dla aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, w tym papierów wartościowych w formie zdematerializowanej, metodę potwierdzenia sald – str. 135 protokołu kontroli.

Kontrola zapisów dokonywanych w księgach rachunkowych, w tym dowodów stanowiących ich podstawę, przeprowadzona w świetle przepisów ustawy o rachunkowości oraz rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont..., wykazała, że:

- a) wystąpiły przypadki dokonywania zapisów na koncie 133 „Rachunek budżetu” na podstawie dokumentów innych niż wyciągi bankowe, co jest sprzeczne z zasadami funkcjonowania tego konta określonymi załącznikiem nr 2 do rozporządzenia. Było to efektem bezpodstawnego angażowania konta 133 przy

dokonywaniu zapisów dotyczących przenoszenia operacji między kontami 901 „Dochody budżetu” – 224 „Rozrachunki budżetu” – str. 12 protokołu kontroli;

b) pod datą 30 grudnia 2022 r. na stronie Ma konta 224 w ewidencji budżetu ujęto w korespondencji ze stroną Wn konta 901 (jako zmniejszenie dochodów budżetu za 2022 r.) kwotę 553.566,20 zł, w tym kwota 499.919,34 zł stanowiła zwrócone w styczniu 2023 r. niewykorzystane środki z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 na wypłaty dodatków węglowych (37.439,01 zł) oraz dodatków dla gospodarstw domowych (462.480,33 zł). Należy wskazać, że środki z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, utworzonego na mocy art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2024 r. poz. 340, ze zm.), przeznaczone na wsparcie m.in. gmin nie stanowią dotacji zdefiniowanej w art. 126 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2170, ze zm.). Jak wynika z zasad prezentacji danych zawartych w instrukcji sporządzania sprawozdania Rb-27S, tj. § 3 ust. 5 pkt 2 i ust. 7 załącznika nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2024 r. poz. 454, ze zm.), taki sposób ewidencji jest właściwy wyłącznie dla niewykorzystanych do końca roku dotacji celowych otrzymanych przez gminę z budżetu państwa, zwróconych w styczniu następnego roku. Zatem zobowiązania z tytułu zwrotu tych środków w łącznej wysokości 499.919,34 zł powinny zostać ujęte przez jednostkę jako zobowiązania z tytułu wydatków w ewidencji Urzędu (np. zapis Wn 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” – Ma 240 „Pozostałe rozrachunki”). W efekcie zaniżono wynik budżetu za 2022 r. a zawyżono za 2023 r. o kwotę 499.919,34 zł – str. 12-13 protokołu kontroli;

c) dopiero pod datą 31 grudnia 2023 r. dokonano przeniesienia z konta 961 „Wynik wykonania budżetu” deficytu budżetu za 2022 r. w kwocie 1.904.292,31 zł na konto 960 „Skumulowane wyniki budżetu”, co jest niezgodne z opisem konta 960 zawartym w załączniku nr 2 do rozporządzenia, według którego przeniesienie salda konta 961 na konto 960 ujmuje się pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu – str. 15 protokołu kontroli;

d) w ramach konta 130-1 „Rachunek bieżący jednostki” prowadzono ewidencję 5 rachunków bankowych, przy czym na tym samym poziomie analityki wydzielono w ramach jednego rachunku bankowego (nr 69 ... 4827) 2 subkonta, które były

wyodrębnione dla części operacji na nim dokonywanych – 130-1-1 (dotyczących dochodów) i 130-1-2 (dotyczących wydatków). Pozostałe rachunki bankowe ewidencjonowano według kolejnej numeracji od 130-1-3 do 130-1-5 i 130-1-11. Przyjęty sposób ewidencji powodował, że z ksiąg Urzędu nie wynikało w trakcie roku bezpośrednio saldo rachunku nr 69 ... 4827, a ustalenie obrotów i salda tego rachunku wymagało dokonywania ręcznych obliczeń – str. 17-18 protokołu kontroli;

e) błędnie prowadzono ewidencję na koncie 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” w księgach Urzędu – konto to nie wykazywało salda na koniec 2023 r., co było niezgodne z danymi konta 222 w księgach budżetu gminy i stanem rzeczywistym. Konto 222 w ewidencji budżetu wykazywało na dzień 31 grudnia 2023 r. saldo Wn w kwocie 863,70 zł, oznaczające kwotę nieodprowadzonych do budżetu dochodów zrealizowanych przez Urząd. Zerowy stan konta 222 w ewidencji Urzędu na dzień 31 grudnia 2023 r. sugerował, że wszystkie zrealizowane przez Urząd dochody zostały odprowadzone na rachunek budżetu, co nie odpowiadało stanowi faktycznemu, ponieważ na rachunku dochodów Urzędu faktycznie pozostawały nieodprowadzone do budżetu środki w tej wysokości – str. 29 protokołu kontroli;

f) zapisy dokonane w ewidencja analitycznej gruntów, prowadzonej do konta 011, nie spełniały niektórych wymogów określonych ustawą; z ustaleń zawartych na str. 129 protokołu kontroli wynika, że zapisy w ewidencji nie zawierały daty dokonania operacji (nabycia) czy wskazania podstawy zapisu, wbrew art. 23 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy;

g) dokonano zwiększenia o 24.824 zł wartości ewidencyjnej gruntu oddanego w użytkowanie wieczyste, w wyniku aktualizacji wyceny działek. Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości środki trwale wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Według art. 31 ust. 3 ustawy wartość początkowa i dotychczas dokonane od środków trwałych odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe mogą, na podstawie odrębnych przepisów, ulegać aktualizacji wyceny – jak stanowi art. 15 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, ze zm.) organem właściwym do określenia w drodze rozporządzenia trybu i terminów aktualizacji środków trwałych jest minister właściwy do spraw finansów

publicznych). Ostatnia aktualizacja wyceny środków trwałych miała miejsce w 1995 r. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz. U. Nr 7, poz. 34). W związku z powyższym samodzielne aktualizowanie przez jednostkę wartości środków trwałych, polegające na zmianie ich wartości ewidencyjnej na podstawie operatów szacunkowych, jest niezgodne z przywołanymi przepisami – str. 128 protokołu kontroli;

h) bezpodstawnie wykorzystywano konto 240 „Pozostałe rozrachunki” do ewidencji operacji polegających na przenoszeniu nakładów między poszczególnymi kontami analitycznymi prowadzonymi w ramach konta 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” – str. 132 protokołu kontroli;

i) konto 080-35 „Modernizacja budynku ZSP – Etap I” wykazywało na koniec 2023 r. saldo końcowe w wysokości 44.280 zł, pomimo że dokumentem OT z dnia 24 października 2023 r., zapisem Wn 011-1 – Ma 080-35, przyjęto inwestycję o wartości 5.240.870,74 zł na stan środków trwałych. Zgodnie z otrzymanym wyjaśnieniem *W dniu 2.01.2024 r. P K Nr 1/24 saldo konta 080-35 Modernizacja budynku ZSP- Etap I w kwocie 44.280,00 zł zostało przeniesione na nowoutworzone konto 080-40 Montaż pieca centralnego ogrzewania na zrębki. Inwestycja ta jest realizowana zgodnie z Uchwałą Rady Gminy i jest zawarta w załączniku inwestycyjnym. Faktura w kwocie 44.280,00 zł dotyczy dokumentacji projektowej pieca na zrębki w budynku ZSP w Czeremsze. Z wyjaśnienia wynika zatem, że w 2023 r. na koncie 080-35 ujmowano koszty dwóch odrębnych inwestycji, co sprzeciwia się zasadom funkcjonowania konta 080 określonym załącznikiem nr 3 do rozporządzenia – str. 132 protokołu kontroli;*

j) nierzetelne saldo wykazywało na dzień 31 grudnia 2023 r. konto 310 „Materiały”; saldo to było niezgodne z wynikami inwentaryzacji przeprowadzonej na ten dzień, co świadczy o naruszeniu przepisów art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości zobowiązujących do ujęcia w księgach wartości ustalonego na dzień bilansowy stanu rzeczowych składników aktywów obrotowych podlegających ujęciu w koszty w momencie zakupu oraz art. 27 tej ustawy nakazujących powiązanie wyników inwentaryzacji z zapisami ksiąg rachunkowych. Zgodnie z przepisami wewnętrznymi Urzędu w trakcie roku na koncie 310 ujmowany jest tylko przychód paliwa do pojazdów (oprócz paliwa do pojazdów OSP), a pozostałe materiały odpisywane są w koszty w momencie zakupu. Według stanu na koniec 2023 r.

konto 310 wykazywało saldo po stronie Wn w wysokości 17.662,80 zł, z kolei według dokumentacji inwentaryzacji wartość spisanych materiałów wynosiła 20.344,96 zł i składała się z: paliwa – 8.869,51 zł (z czego OSP – 4.456,75 zł, pozostałe – 4 412,76 zł), oleju opałowego – 1.282,50 zł, węgla – 4.376,45 zł i wodomierzy – 5.816,50 zł. W złożonym wyjaśnieniu Skarbnik Gminy zaznaczyła, że *W związku z błędem spowodowanym przeoczeniem wynikającym z ogromu spraw związanych z zamknięciem roku nie ujęto w urzędzeniach księgowych na koncie 310 pod datą 31.12.2023 r. wszystkich wyników inwentaryzacji materiałów. Błąd skorygowano PK 65/24 w dniu 2 kwietnia 2024 r.(...) – str. 133-135 protokołu kontroli;*

k) z ustaleń zawartych na str. 39-40 protokołu kontroli i wyjaśnień złożonych przez Skarbnika Gminy wynika, że na koncie 290 „Odpisy aktualizujące należności” w 2023 r. dokonywano zapisów ze znakiem minus dla operacji zmniejszenia odpisu aktualizującego, zamiast zapisów dodatnich po odwrotnych stronach kont; księgowanie operacji gospodarczych ze znakiem minus nie ma uzasadnienia ani w przepisach ustawy o rachunkowości ani w zasadach funkcjonowania konta 290 i kont z nim korespondujących; ponadto z wyjaśnień Skarbnika wynika, że zapisem ujemnym Wn 751 „Koszty finansowe” – Ma 290 zaksięgowano zmniejszenie odpisu aktualizującego na kwotę 4.700,62 zł (...) *z tytułu odsetek objętych odpisem aktualizującym na dzień 31.12.2023 r. w kwocie i umorzonych na podstawie porozumienia w sprawie spłaty należności. zawartego w dniu 10.11.2023 r. między Wójtem Gminy Czeremcha a dłużnikiem (...).*

Zgodnie z zasadami ewidencji wynikającymi z załącznika nr 3 do rozporządzenia umorzenie należności objętej odpisem aktualizującym powinno być zaksięgowane zapisem Wn 290 – Ma 221.

Ponadto kontrola tego zagadnienia wykazała, że nadal odpisem aktualizującym objęta jest należność, która jest sukcesywnie spłacana, co wskazuje na brak przesłanek do dokonywania odpisu określonych przepisami art. 35b ust. 1 ustawy o rachunkowości. Dotyczy to należności od osoby fizycznej z tytułu opłat za lokal mieszkalny w wysokości 70.441,02 zł wraz z odsetkami, w stosunku do której pismem z dnia 15 listopada 2023 r. komornik poinformował o zajęciu świadczenia wypłacanego dłużnikowi przez ZUS i dokonywana jest bieżąca egzekucja.

Kontrola sporządzonej sprawozdawczości, w świetle przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 17 grudnia 2020 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 652) wykazała, że:

a) w sprawozdaniu Rb-27S za 2023 r. nie wykazano w kolumnie 9 „zaległości netto” należności wymagalnej w wysokości 182.484 zł od dłużnika INFRA INSTAL, wobec którego gmina złożyła w sądzie pozew o zapłatę. Jednocześnie odsetki naliczone od należności głównej w wysokości 81.326,61 zł wykazane zostały jako należność wymagalna (zaległość). Jak stanowi § 3 ust. 1 pkt 6 załącznika nr 37 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w sprawozdaniu Rb-27S w odpowiednich kolumnach „Saldo końcowe” wykazuje się należności pozostałe do zapłaty, w tym zaległości netto (należności pozostałe do zapłaty, których termin zapłaty minął i mogą być egzekwowane). W kol. 9 nie wykazuje się zaległości objętych postępowaniem ugodowym, układowym lub restrukturyzacyjnym. Ze stanu faktycznego przedstawionego w protokole kontroli nie wynika, aby zaistniała któraś z okoliczności uzasadniających zaniechanie prezentacji tej zaległości w kol. 9. Pominięcie kwoty 182.484 zł w kol. 9 sprawozdania Rb-27S nie miało zatem uzasadnienia – str. 20-21 protokołu kontroli;

b) we własnym jednostkowym sprawozdaniu Rb-N sporządzonym według stanu na koniec IV kwartału 2023 r. nie wykazano w ogóle należności głównej w wysokości 182.484 zł od INFRA INSTAL, która objęta została wniesionym przez gminę pozwem o zapłatę. Według złożonego wyjaśnienia *W sprawozdaniu Rb 27 s należności od INFRAINSTAL zostały wykazane w kol. w kwocie 182 484,00 zł natomiast nie ujęto tych należności w sprawozdaniu Rb-N za IV kwartał. Zgodnie z przepisami Rozporządzenia Ministra Finansów i Polityki Regionalnej z dnia 17 grudnia 2020 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 652) w sprawozdaniu Rb-N wykazuje się wartość bezspornych należności wymagalnych. Należność w kwocie 182 484,00 zł od INFRAINSTAL jest należnością sporną dochodzoną przez Gminę Czeremcha na drodze postępowania sądowego prowadzonego przed Sądem Okręgowym w Białymstoku Sygn. akt 120/23 i W związku z powyższym nie ujęto tej należności w sprawozdaniu.*

Podniesiony w wyjaśnieniu argument o spornym charakterze należności nie znajduje potwierdzenia w przywołanej w protokole kontroli dokumentacji. Z

ustaleń zawartych na str. 30-31 protokołu wynika, że w dniu 31 stycznia 2022 r. gmina odstąpiła od umowy z wykonawcą INFRA INSTAL informując o naliczeniu kar umownych. Następnie wysyłano wezwania do zapłaty, w których wyznaczane były terminy płatności. W dniu 3 marca 2023 r. gmina złożyła pozew o zapłatę. Brak dowodów potwierdzających kwestionowanie przez wykonawcę faktu naliczenia kary przez gminę, tj. sporny charakter tej należności. Podjęcie działań przez sądem w celu zastosowania środka egzekucyjnego wobec uchylającego się od zapłaty ustalonej przez gminę należności nie świadczy o spornym charakterze należności, lecz stanowi działanie zmierzające do wyegzekwowania zaległości;

c) w jednostkowym sprawozdaniu Rb-28S za 2023 r. wykazano sumę zobowiązań w wysokości 4.451.521,87 zł, która była niezgodna z danymi ksiąg rachunkowych oraz ze stanem rzeczywistym, ponieważ kwota wynikająca ze strony Ma poszczególnych kont rozrachunkowych wynosiła 4.455.169,97 zł (więcej o 3.648,10 zł). Z ustaleń zawartych w protokole kontroli i złożonych wyjaśnień wynika m.in., że wykazana w sprawozdaniu kwota zobowiązań została pomniejszona o zapas paliwa ustalony na koniec roku, o który zmniejszono koszty (zapis Wn 310 „Materiały” – Ma 401 „Zużycie materiałów i energii”). Według wyjaśnień Skarbnika *W kol 8 sprawozdania Rb-28S zawarte są dane wynikające z obrotów na klasyfikacjach i przeniesione automatycznie do kol 8 jako różnica między kosztami i poniesionymi wydatkami (...)*. Treść wyjaśnienia świadczy o braku weryfikacji danych kwalifikowanych automatycznie (i błędnie) do sprawozdania przez program komputerowy; błędna kwalifikacja danych do sprawozdania może być związana z bezzasadnym stosowaniem klasyfikacji budżetowej dla zapisów dokonywanych na kontach 310 i 401. Zgodnie z § 8 ust. 4 pkt 4 załącznika nr 37 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej w sprawozdaniu Rb-28S jako „zobowiązania ogółem” wykazuje się wszystkie bezsporne zobowiązania niespłacone według stanu na koniec okresu sprawozdawczego. Natomiast przepisy § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 9 ust. 2 tego rozporządzenia wymagają sporządzania sprawozdań zgodnie z danymi ewidencji księgowej – str. 37-39 protokołu kontroli.

W zakresie sprawozdawczości finansowej stwierdzono, że informacja dodatkowa stanowiąca element sprawozdania finansowego Gminnego Ośrodka Pomocy Społecznej w Czeremsze przekazana została do Urzędu Gminy we właściwym terminie, jednakże nie zawierała podpisu kierownika jednostki. Zgodnie

z § 33 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont... sprawozdanie finansowe jednostki i placówki podpisują odpowiednio kierownik jednostki i główny księgowy albo kierownik placówki i księgowy placówki – str. 25 protokołu kontroli.

Kontrola gospodarki pieniężnej wykazała, że rachunek bankowy, na który wpłacane są wadła i zabezpieczenia należytego wykonania umów, jest nieoprocentowany, co pozostaje w sprzeczności z art. 98 ust. 4 i art. 450 ust. 5 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1320) – str. 26 protokołu kontroli.

Stwierdzono, że arkusze spisu z natury nie są traktowane jako druki ścisłego zarachowania, mimo że taki status nadają im przepisy wewnętrzne jednostki. W 2023 r. w księdze druków ścisłego zarachowania nie odnotowano ani przychodu ani rozchodu arkuszy spisowych, mimo że na koniec 2023 r. inwentaryzowano składniki majątkowe na arkuszach spisowych – str. 27 protokołu kontroli;

Analizując okazaną dokumentację dotyczącą przeprowadzonej w 2021 r. pełnej inwentaryzacji środków trwałych (str. 135-138 protokołu kontroli) stwierdzono w szczególności, że:

- a) w arkuszach spisu z natury wymienionych w treści protokołu kontroli brak niektórych elementów wymaganych przepisami wewnętrznymi, w tym godziny rozpoczęcia i zakończenia spisu, podpisów wszystkich członków zespołu spisowego;
- b) na wskazanych w protokole kontroli arkuszach spisowych dokonywano poprawiania błędów poprzez skreślenie bez opatrzenia wymaganymi podpisami, wbrew postanowieniom instrukcji inwentaryzacyjnej, która określa następujący sposób korygowania błędów: niewłaściwe zapisy należy poprawiać przez przekreślenie liczby lub treści nieprawidłowej, wpisanie powyżej lub obok liczby lub treści prawidłowej i umieszczenie obok zapisu poprawionego podpisów zespołu spisowego i osoby materialnie odpowiedzialnej;
- c) we wskazanych w protokole arkuszach spisowych i oświadczeniach o odpowiedzialności materialnej stwierdzono brak podpisów osoby materialnie odpowiedzialnej za majątek. Obowiązująca instrukcja określa, że przed rozpoczęciem spisu z natury osoba odpowiedzialna za stan składników majątku

objętych spisem składa zespołowi spisowemu pisemne oświadczenie stwierdzające, że wszystkie zrealizowane dowody przychodu i rozchodu inwentaryzowanych składników zostały ujęte w ewidencjach oraz przekazane do księgowości;

d) kontrolującym okazano zestawienie środków trwałych zinwentaryzowanych w drodze weryfikacji bez daty oraz podpisów osoby sprawdzającej i zatwierdzającej to zestawienie;

e) 7 arkuszy spisowych nie zostało opatrzonych wymaganą adnotacją „spis zakończono na pozycji...”.

Z ustaleń kontroli wynikają przekroczenia limitów planu wydatków budżetu na 2023 r. na łączną kwotę 391.019,76 zł, w tym szczegółową kontrolą objęto niżej opisane przekroczenia na łączną kwotę 304.703,07 zł:

a) na kwotę 37.045,96 zł do dnia 11 października 2023 r. w:

- rozdz. 90001 „Gospodarka ściekowa i ochrona wód” par. 4300 „Zakup usług pozostałych” – 21.382,42 zł,

- rozdz. 90002 „Gospodarka odpadami komunalnymi” par.4300 – 8.113,48 zł,

- rozdz. 90095 „Pozostała działalność” par. 4300 – 7.550,06 zł;

b) na kwotę 166.131,17 zł do dnia 29 listopada 2023 r. w:

- rozdz. 40002 „Dostarczanie wody” par. 4430 „Różne opłaty i składki” – 5.158 zł,

- rozdz. 60016 „Drogi publiczne gminne” par. 4300 – 6.108,70 zł,

- rozdz. 70005 „Gospodarka gruntami i nieruchomościami” par. 4400 „Opłaty za administrowanie i czynsze za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe” – 9.967,48 zł,

- rozdz. 75023 „Urzędy gmin (miast i miast na prawach powiatu)” par. 4210 „Zakup materiałów i wyposażenia” – 8.439,11 zł,

- rozdz. 75412 „Ochotnicze straże pożarne” par. 3020 „Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń” – 6.035 zł,

- rozdz. 80104 „Przedszkola” par. 4330 „Zakup usług przez jednostki samorządu terytorialnego od innych jednostek samorządu terytorialnego” – 5.052,95 zł,

- rozdz. 90001 par. 4260 „Zakup energii” – 15.493,01 zł,

- rozdz. 90002 par. 4300 – 77.952,47 zł,

- rozdz. 90015 „Oświetlenie ulic, placów i dróg” par. 4260 – 12.272,97 zł,

- rozdz. 90095 par. 4210 – 12.481,95 zł,

- rozdz. 90095 par. 4300 – 7.169,53 zł;

c) na kwotę 101.525,94 zł do dnia 28 grudnia 2023 r. w:

- rozdz. 60016 par. 4210 – 7.507,21 zł,
- rozdz. 75702 „Obsługa papierów wartościowych, kredytów i pożyczek oraz innych zobowiązań jednostek samorządu terytorialnego zaliczanych do tytułu dłużnego - kredyty i pożyczki” par. 8110 „Odsetki od samorządowych papierów wartościowych lub zaciągniętych przez jednostkę samorządu terytorialnego kredytów i pożyczek” – 14.132,13 zł,
- rozdz. 90002 par. 4300 – 66.081,37 zł,
- rozdz. 90015 par. 4260 – 8.743,41 zł,
- rozdz. 90095 par. 4210 – 5.061,82 zł.

Ponadto stwierdzono przekroczenia planu wydatków na kwotę 33.961,79 zł do dnia 30 października 2023 r. (łącznie w 3 podziałkach klasyfikacji budżetowej) oraz na kwotę 52.354,90 zł do dnia 27 grudnia 2023 r. (łącznie w 6 podziałkach klasyfikacji budżetowej). Z uwagi na ograniczenia czasowe nie obejmowano ich szczegółową kontrolą połączoną z ustalaniem konkretnych dat, dokumentów i operacji składających się na przekroczenie limitów.

Kwoty wydatków wykonanych we wszystkich podziałkach klasyfikacji objętych szczegółową kontrolą mieściły się finalnie w ustalonych limitach w związku z późniejszymi zmianami dokonanymi następującymi aktami: zarządzeniami Wójta Nr 429/23 z dnia 12 października 2023 r., Nr 440/23 z dnia 30 listopada 2023 r., Nr 450/23 z dnia 29 grudnia 2023 r. oraz uchwałą Rady Gminy Czeremcha Nr XLV/273/23 z dnia 30 listopada 2023 r.

Przedstawiona nieprawidłowość narusza zasadę nieprzekraczalności limitów określonych w planie finansowym wydatków wynikającą z art. 44 ust. 1 pkt 2, art. 52 ust. 1 pkt 2 i art. 254 pkt 3 ustawy o finansach publicznych. Dowody źródłowe oraz dokumenty bankowe dotyczące wydatków składających się na przekroczenia planu opatrzone zostały podpisami zatwierdzającymi do wypłaty złożonymi przez Pana Wójta (jedną operację na kwotę 2.160 zł zatwierdził Sekretarz Gminy). Stwierdzone przekroczenia planu wydatków świadczą także o niewłaściwym wykonywaniu obowiązków przez Skarbnika Gminy, która opatrywała podpisami dowody księgowe skutkujące przekroczeniem planu wydatków. Stosownie do art. 54 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych złożenie podpisu na dokumencie przez głównego księgowego (Skarbnika) oznacza m.in., że zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki. Ze złożonego w tej sprawie wyjaśnienia Skarbnika Gminy wynika, że *Dynamiczna sytuacja na*

teren gminy Czeremcha spowodowana zagrożeniem wynikającym z bliskości granicy wschodniej a co za tym idzie spadek wielkości dochodów własnych oraz galopujący wzrost ceny energii i usług spowodowało, iż w czwartym kwartale 2023 r. nie nadążono dokonywać zmian w planie wydatków z odpowiednim wyprzedzeniem. Zmiany w planie wydatków dokonywane na podstawie zarządzeń Wójta oraz uchwał Rady Gminy realizowane w czwartym kwartale 2023 r. doprowadzały do uniknięcia przekroczeń w planie wydatków na koniec poszczególnych miesięcy. Dynamika zmian planu w podziałkach klasyfikacji budżetowej nie nadążała za dynamiką wzrostu cen szczególnie energii i materiałów, opłat za korzystanie ze środowiska płaconych dla Wód Polskich oraz wzrostu wydatków na gospodarkę odpadami komunalnymi. Trudne do wykonania w przypadku małej gminy jest utrzymanie zależności pełnej zgodności planu wydatków i zrealizowanych wydatków na każdy dzień roku szczególnie w czwartym kwartale, gdzie stopień zaangażowania planu jest bardzo wysoki a nieprzewidywalność wydatków jest bardzo duża. W praktyce, aby uniknąć zapłaty odsetek od przekroczonego terminu płatności są dokonywane zgodnie z terminami wskazanymi na fakturach natomiast zmiany są dokonywane w ostatnim dniu roboczym miesiąca powodując to, że w sprawozdaniach miesięcznych nie występują przekroczenia w planie wydatków – str. 50-52 protokołu kontroli.

Analiza aktów prawnych stanowiących podstawę gospodarowania lokalami mieszkalnymi wykazała, iż wieloletni program gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy Czeremcha na lata 2024-2028, wprowadzony uchwałą Nr XLVI/287/23 Rady Gminy Czeremcha z dnia 28 grudnia 2023 r., przewiduje wśród czynników obniżających stawkę czynszu położenie budynku lub lokalu poza terenem gminy – obniżenie o 10%. Jak ustalono w trakcie kontroli, gmina Czeremcha nie posiada lokali mieszkalnych położonych poza terenem gminy. W związku z tym przewidywanie tego rodzaju czynnika obniżającego stawkę czynszu jest bezprzedmiotowe. Należy też zauważyć, że zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2023 r. poz. 725) do zadań gminy należy zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych wspólnoty samorządowej. Jak stanowi art. 1 ustawy o samorządzie gminnym wspólnotę samorządową tworzą mieszkańcy gminy a ilekroć w ustawie jest mowa o gminie należy przez to rozumieć wspólnotę samorządową oraz odpowiednie terytorium. Ewentualne posiadanie przez gminę i

wynajmowanie lokali położonych poza terenem gminy wykazywałoby zatem sprzeczność z jej zadaniami określonymi ustawą o ochronie praw lokatorów... – str. 53 protokołu kontroli.

W wyniku kontroli gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy stwierdzono, że pomimo zmiany – w stosunku do wcześniej obowiązujących – czynników obniżających i podwyższających stawkę podstawową czynszu, wprowadzonej uchwałą Nr XLVI/287/23 z dnia 28 grudnia 2023 r. w sprawie uchwalenia wieloletniego programu gospodarowania mieszkaniowym zasobem Gminy Czeremcha na lata 2024-2028, nie dokonano do czasu kontroli wypowiedzenia wysokości dotychczas stosowanej wysokości czynszu w celu dostosowania go do zgodności z obowiązującym prawem miejscowym. W odniesieniu do 2 umów (spośród 4 objętych kontrolą) stwierdzono, że miesięczny czynsz w 2024 r. jest zaniżany o 7,17 zł i 9,21 zł. Uwzględniając okres wypowiedzenia z art. 8a ust. 2 ustawy o ochronie praw lokatorów..., zwiększony czynsz powinien być pobierany od kwietnia 2024 r. Gmina wynajmuje łącznie 26 lokali mieszkalnych – str. 58-60 protokołu kontroli.

Kontrolą objęto sprzedaż nieruchomości położonej w Czeremsze przy ul. Kasztanowej. Kontrolującym nie okazano potwierdzenia publikacji informacji o wynikach przetargu w BIP oraz na tablicy ogłoszeń, co wskazuje na nieprzestrzeganie wymogów zawartych w § 12 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 września 2004 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania przetargów oraz rokowań na zbycie nieruchomości (Dz. U. z 2021 r. poz. 2213) – str. 55 protokołu kontroli.

W gminie Czeremcha nie obowiązuje uchwała w sprawie stawek opłaty adiacenckiej z tytułu wzrostu wartości nieruchomości spowodowanego jej podziałem. Stosowny projekt był przedmiotem głosowania na sesji Rady Gminy Czeremcha w dniu 20 lutego 2019 r. Projekt został odrzucony. Należy podkreślić, że opłaty adiacenckie stanowią prawem określone, zatem niezależne od woli organów gminy, źródła dochodów gminy, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 lit. f) ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 356). Postanowienia art. 98a ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami nie przewidują możliwości odstąpienia przez radę gminy od uchwalenia obowiązującej na terenie gminy stawki opłaty. Określenie

stawki jest obowiązkiem rady gminy, o czym świadczy zwrot, iż rada gminy „ustala” w drodze uchwały wysokość stawki procentowej opłaty adiacenckiej. Orzecznictwo sądowe w tej kwestii jest jednolite. WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 4 kwietnia 2019 r. (sygn. akt II SA/Bk 38/19, LEX nr 2647467) wskazał, że jeśli chodzi o stawkę procentową opłaty adiacenckiej, to rada gminy nie ma w tym przypadku do czynienia z wyborem, ale z obowiązkiem. Wybór w tej materii dotyczy wyłącznie wysokości stawki, przy czym z uwagi na wyżej wymieniony obowiązek stawka nie może wynosić 0%. Podobnie orzekł NSA w wyroku z dnia 5 lutego 2014 r. (sygn. akt I OSK/849/12, LEX nr 1497299). Nieokreślenie przez organ stanowiący stawki procentowej opłaty adiacenckiej uniemożliwia podejmowanie postępowań w sprawach indywidualnych, zmierzających do wydania decyzji ustalających ich wysokość, a tym samym do ustalania i poboru dochodów budżetu gminy – str. 62 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 2023 r. poz. 2383, 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.

Weryfikując prawidłowość postępowania w ramach przeprowadzonej przez organ podatkowy kontroli podatkowej stwierdzono, że w protokole z kontroli w części dotyczącej oceny prawnej sprawy zawarto jedynie krótką informację wskazującą, że powierzchnia budynków zgłoszona do opodatkowania jest zgodna z powierzchnią zmierzoną w trakcie kontroli. Należy wskazać, że w tej części protokół powinien zawierać przepisy prawa, których stosowanie przez podatnika było przedmiotem kontroli i ocenę, czy podatnik realizował ich postanowienia – str. 70-71 protokołu kontroli.

W wyniku porównania danych z zakresu skutków obniżenia górnych stawek podatków oraz udzielonych ulg, odroczeń, umorzeń wykazanych w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP za 2023 r. z ewidencją i dokumentacją podatkową ustalono, że:

a) zaniżono o 1.081,05 zł skutki obniżenia górnych stawek w podatku od środków transportowych od osób fizycznych. W sprawozdaniu wykazano kwotę 2.511 zł,

natomiast na podstawie danych zawartych w deklaracjach podatkowych ustalono, że kwota skutków wynosi 3.632,05 zł,

b) nie wykazano skutków obniżenia górnych stawek w podatku od środków transportowych od osób prawnych w kwocie 2.750,25 zł.

Dokonane ustalenia wskazują, że w części dotyczącej wykazanych skutków obniżenia górnych stawek w podatku od środków transportowych dane te są nieprawidłowe, co stanowi naruszenie § 9 ust. 1 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zgodnie z którym kierownicy jednostek są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym – str. 71 protokołu kontroli.

Prawidłowość realizacji dochodów z tytułu podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości zbadano poprzez weryfikację dokumentacji podatkowej podatników osób fizycznych wymienionych w załącznikach do protokołu kontroli nr 3/2, 3/4 i 3/5. Kontroli dokonano na podstawie danych wynikających z przedstawionych informacji podatkowych, ewidencji gruntów i budynków oraz stron internetowych geoportal.gov.pl, google.pl/maps, hajnowka.geoportal2.pl, geologia.pgi.gov.pl (dalej jako portale). W wyniku przeprowadzonego badania stwierdzono, że dokonane ustalenia wskazują na:

a) naruszenie art. 4 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70, ze zm.), w przypadku podatników o nr kont: 2010006; 2010010; 2010011; 2010034. Nieprawidłowości te są związane z nieprawidłowym opodatkowaniem gruntów lub zaniżeniem powierzchni gruntów zajętej na działalność gospodarczą. Pierwszy z wymienionych podatników w złożonej deklaracji wykazał do opodatkowania grunty związane z działalnością gospodarczą o pow. 711,31 m² i grunty pozostałe o pow. 120.272,69 m². Na podstawie ewidencji gruntów i budynków ustalono, że wykazana do opodatkowania powierzchnia gruntów jest mniejsza od powierzchni widniejącej w ewidencji o 1.308 m². Według załącznika w przypadku jednej działki wskazanej w protokole kontroli do opodatkowania wykazano grunty o pow. 52.977 m² a w ewidencji jej powierzchnia wynosi 53.749, natomiast w przypadku drugiej działki do opodatkowania przyjęto 1.332 m² a według geodezji jej powierzchnia wynosi 1.252 m². W przypadku drugiego i trzeciego podatnika ustalono, że wykazali oni do opodatkowania grunty o pow. 1.350.894,35 m². Z ewidencji geodezyjnej wynika, że w posiadaniu podatników są grunty o pow. 1.368.765 m² tj. o 17.871,63 m² więcej od powierzchni deklarowanej. W przypadku ostatniego

z wymienionych podatników ustalono, że wykazał do opodatkowania grunty stanowiące jego własność (1.920 m² gruntów związanych z działalnością gospodarczą). Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nieruchomości stanowiące własność podatnika są zwolnione z podatku, za wyjątkiem sytuacji gdy są związane z działalnością gospodarczą lub też są w posiadaniu innych podmiotów. Z otrzymanych wyjaśnień wynika, że wykazane grunty to część gruntu w nieruchomościach, w których podatnik oddał w najem lokale użytkowe. Z zapisów umów wynika, że przedmiotem umów są jedynie lokale. Podatnik, ustalił jaki udział procentowy powierzchni ogółem budynku stanowi powierzchnia lokalu i w takiej samej proporcji opodatkował grunty, co wskazuje, że nie są to grunty, które faktycznie użytkuje. Zarówno z umowy jak i z innych dokumentów nie wynika, aby najemcy faktycznie taką powierzchnię użytkowali. W sytuacji gdyby najemcy faktycznie posiadali grunt stanowiący własność podatnika, to zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych to na najemcach ciążyłby obowiązek podatkowy;

b) naruszenie art. 4 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w przypadku podatników o nr kont: 2010006; 2010035; 2010034. Z treści protokołu kontroli wynika, że w przypadku tych podatników uzasadnione wątpliwości budzi co do zasady wykazana przez nich powierzchnia budynków lub też budynki nie zostały wykazane w złożonych deklaracjach podatkowych. Ustalenia te zostały dokonane w oparciu o zapisy ewidencji geodezyjnej i dane z portali. Ponieważ dane uzyskane w ten sposób mogą być nieprecyzyjne, służby organu podatkowego są zobowiązane przeprowadzić postępowanie wyjaśniające, w trakcie którego będą podjęte działania przewidziane w przepisach prawa, umożliwiające ustalenie faktycznej podstawy opodatkowania. Pierwszy z wymienionych podatników wykazał do opodatkowania budynki związane z działalnością gospodarczą o pow. 922,97 m² i budynki pozostałe o pow. 8.176,22 m². Według danych geodezyjnych podatnik posiada 33 budynki (w większości jednokondygnacyjne), których powierzchnia zabudowy po uwzględnieniu kondygnacji wynosi 19.489 m². Opodatkowana powierzchnia stanowi zaledwie 46,70% tej wartości. W przypadku drugiego z podatników z deklaracji podatkowej wynika, że posiada on budynki pozostałe o pow. 908 m². Z załącznika do deklaracji wynika, że chodzi o budynki z działki, na której znajdują się dwa budynki określone jako inne niemieszkalne: pierwszy ma powierzchnię zabudowy 657 m² i dwie kondygnacje a drugi ma 34 m² i jedną kondygnację.

Suma rzutów kondygnacji obu budynków wynosi 1.348 m², a opodatkowana powierzchnia stanowi 67,35% tej wartości. Należy wyjaśnić czy w tego rodzaju budynku mury i klatki schodowe mogą zajmować ponad 30% powierzchni obiektu. Trzeci z podatników wykazał do opodatkowania budynki mieszkalne o pow. 1.304,47 m², budynki związane z działalnością gospodarczą o pow. 336,57 m², budynki pozostałe o pow. 913,57 m². Z otrzymanych wyjaśnień wynika, że część lokali mieszkalnych stanowi wyodrębnione nieruchomości. W takim przypadku, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych to na posiadaczach lokali ciąży obowiązek podatkowy. Powierzchnia lokali wyodrębnionych wynosi 426,38 m². W zakresie opodatkowania budynków związanych z działalnością gospodarczą ustalono, że na wymienioną powierzchnię składa się część budynku oddana w najem przedsiębiorcy, garaż, w którym jest parkowany samochód do wywozu nieczystości oraz budynki, w których są przetrzymywane pojazdy i sprzęt do utrzymania dróg. Należy wskazać, że w przypadku części budynku oddanej w najem obowiązek podatkowy ciąży zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych na najemcy. Natomiast w przypadku pozostałych obiektów z otrzymanych wyjaśnień wynika, że świadczone usługi nie są wykonywane w sposób ciągły, zorganizowany i w celu uzyskania dochodów. W takiej sytuacji nie występują cechy właściwe prowadzeniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236). Natomiast w przypadku budynków pozostałych (pow. 913,57 m²) z wyjaśnień wynika, że na powierzchnię tę składają się świetlice oraz części budynków gospodarczych przyporządkowanych do wynajmowanych lokali mieszkalnych. W przypadku świetlic należy wskazać, że stanowią one własność podatnika i jeżeli są one w jego posiadaniu to zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych korzystają one ze zwolnienia z podatku. Natomiast jeżeli są one w posiadaniu innych podmiotów, to zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 tej ustawy obowiązek podatkowy ciąży na posiadaczach nieruchomości lub obiektów budowlanych. Natomiast w przypadku poszczególnych części budynków gospodarczych (jako odrębnych obiektów) należy wskazać, że w takim przypadku obowiązek podatkowy zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy będzie ciążył na posiadaczu obiektu. Jeżeli zaś jest to część budynku mieszkalnego (np. komórki lokatorskie lub piwnice), to jako elementy budynku mieszkalnego powinny być opodatkowane na tych samych zasadach jak mieszkania;

c) uzasadnione prawdopodobieństwo naruszenia art. 4 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w przypadku podatnika o nr konta 2010034 w związku z wykazaniem do opodatkowania budowli o wartości 668 zł. Jak wskazano w trakcie kontroli wartości instalacji odpowiada posiadanemu udziałowi w nieruchomości wspólnoty mieszkaniowej, a przedmiotowe budowle to instalacje związane z dostarczaniem energii cieplnej oraz ciepłej wody. Należy wskazać, że budowle podlegają opodatkowaniu wyłącznie wówczas, jeżeli są związane z działalnością gospodarczą. Z otrzymanych wyjaśnień wynika, że wspólnota nie prowadzi działalności w zakresie sprzedaży energii cieplnej i sprzedaży usługi podgrzewania wody użytkowej. A zatem mając na uwadze przywołane przepisy ustawy nie są wypełnione przesłanki opodatkowania budowli – str. 72 protokołu kontroli.

Prawidłowość realizacji dochodów z tytułu podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości opłacanego przez osoby fizyczne sprawdzono poprzez weryfikację dokumentacji podatkowej 45 podatników wymienionych w załączniku nr 3/6 do protokołu kontroli. Kontroli dokonano na podstawie danych wynikających z przedstawionych informacji podatkowych, ewidencji gruntów i budynków oraz portali. W wyniku przeprowadzonego badania stwierdzono, że dokonane ustalenia wskazują na:

a) naruszenie art. 4 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w przypadku podatników o nr kont: 1030793, 1110009; 38307. Nieprawidłowości te są związane z wadliwym opodatkowaniem gruntów lub zaniżeniem powierzchni gruntów zajętej na działalność gospodarczą. W przypadku pierwszego z podatników ustalono, że cała działka o numerze podanym w protokole kontroli została wykazana jako związana z działalnością gospodarczą. W związku z tym, że budynek posadowiony na niej jest częściowo wykazany jako pozostały należy wskazać, że grunt bezpośrednio związany z tą częścią nie może być fizycznie wykorzystywany do prowadzenia działalności. Uznając, że sposób opodatkowania budynku jest prawidłowy, należałoby uznać, że grunt z nim związany nie jest wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku drugiego z podatników ustalono, że wykazał on do opodatkowania grunty związane z działalnością gospodarczą o pow. 5.379 m². Według geodezji podatnik posiada grunty skalsyfikowane jako K o pow. 5.379 m², N o pow. 2651 m², użytki rolne o pow. 1,2061 ha. Ustalono, że podatnik prowadzi działalność górnictwą polegającą na pozyskiwaniu kruszywa. Na podstawie portali ustalono, że

powierzchnia gruntu zajęta na działalność górnictwą wynosi około 16.600 m² i jest ona zbliżona do powierzchni wskazanej w koncesji. Prowadzenie działalności w zakresie wydobywania kopalin powoduje, że grunty wykorzystywane do tej działalności podlegają opodatkowaniu jako związane z działalnością gospodarczą bez względu na sposób ich sklasyfikowania, do momentu gdy podmiot zakończy cały proces eksploatacji, do którego zaliczają się również prace rekultywacyjne. Zgodnie z art. 39 ust. 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. z 2019 r. poz.868) cofnięcie koncesji, jej wygaśnięcie lub utrata jej mocy, bez względu na przyczynę, nie zwalnia dotychczasowego przedsiębiorcy z wykonania obowiązków dotyczących ochrony środowiska i likwidacji zakładu górniczego, z zastrzeżeniem art. 39a ust. 1. Z kolei z treści art. 129 ust. 1 pkt 5 ustawy wynika, że w przypadku likwidacji zakładu górniczego w całości lub w części, przedsiębiorca jest obowiązany przedsięwziąć niezbędne środki w celu ochrony środowiska oraz rekultywacji gruntów po działalności górniczej. A zatem elementem działalności przedsiębiorcy wydobywającego kopaliny jest również przeprowadzenie rekultywacji wyrobiska. Zakończenie tego procesu pozwala na uznanie, że działalność na tych gruntach nie jest już prowadzona. Trzeci z podatników wykazał do opodatkowania m.in. grunty związane z działalnością gospodarczą o pow. 150 m². Z danych geodezyjnych wynika, że posiada on grunty rolne VI klasy o pow. 0,2135 ha i grunty Bi o pow. 340 m². Z informacji jakie można uzyskać z portali wynika, że teren przed budynkiem, na którym znajdują się samochody zajmuje powierzchnię około 400 m². Ponadto do opodatkowania powinien być wykazany grunt pod budynkiem. Jeżeli do działalności jest wykorzystywana tylko część obiektu to wykazana w ten sposób powinna być powierzchnia gruntu odpowiadająca tej części zajętej na działalność.

Ponadto analizując dane z informacji i ewidencji podatkowej stwierdzono, że podatnicy o numerach kont 1030994; 1030152; 1070006; 1110018; 1030334; 38284; 38241 prowadzący działalność gospodarczą wykazywali, że wykorzystują do tego celu grunty o pow. od 8 do 32,48 m². Mając na względzie rodzaje prowadzonej działalności (wymienione w protokole kontroli) niezbędne jest ustalenie, czy wykazane do opodatkowania grunty można powiązać z wykonywaną działalnością oraz czy dane z informacji są zgodne ze stanem faktycznym;

b) naruszenie art. 4 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w przypadku podatników o nr kont: 1030120; 1030507; 38241; 38307; 1030334; 1030334; 1110018; 1030152; 1040246; 1050003;

1040093 Z treści protokołu kontroli wynika, że w przypadku tych podatników uzasadnione wątpliwości budzi wykazana przez nich powierzchnia budynków lub też budynki nie zostały wykazane w złożonych informacjach podatkowych. Ustalenia te zostały dokonane w oparciu o zapisy ewidencji geodezyjnej i dane z portali. Ponieważ dane uzyskane w taki sposób mogą być nieprecyzyjne, służby organu podatkowego są zobowiązane przeprowadzić postępowanie wyjaśniające, w trakcie którego będą podjęte działania przewidziane w przepisach prawa umożliwiające ustalenie faktycznej podstawy opodatkowania. Na przykład pierwszy z podatników wykazał do opodatkowania budynek mieszkalny o pow. 245 m². Z danych geodezyjnych wynika, że w jego posiadaniu jest budynek o trzech kondygnacjach i powierzchni zabudowy wynoszącej 165 m². Opodatkowana powierzchnia stanowi 50% sumy rzutów kondygnacji, która wynosi 495 m². Drugi z podatników wykazał do opodatkowania powierzchnię 106 m². Według geodezji i danych portali budynek mieszkalny ma dwie kondygnacje i powierzchni zabudowy wynoszącą 126 m². W takiej sytuacji suma rzutów obu kondygnacji wynosi 252 m², a opodatkowana powierzchnia budynku stanowi zaledwie 42% wartości rzutów budynku. Podatnik o nr konta 38241 w informacji podatkowej wykazał do opodatkowania budynku mieszkalne o pow. 111,40 m².

Ponadto analizując dane z informacji i ewidencji podatkowej stwierdzono, że podatnicy o nr kont 1030994; 1030637; 1030776; 1030152; 1110018; 1070006; 38284; 1030334; 38241; 1030507 prowadzący działalność gospodarczą wykazywali powierzchnię budynków związanych z nią w przedziałach od 2 do 22,41 m². Mając na względzie rodzaj prowadzonej działalności (podany w protokole kontroli) niezbędne jest ustalenie, czy dane wykazane w informacjach są zgodne ze stanem faktycznym (czy jest możliwe prowadzenie na takiej powierzchni działalności danego rodzaju);

c) uzasadnioną możliwość naruszenia art. 4 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w przypadku podatników o nr kont 1030793 i 1030830 w związku z niewykazaniem w złożonych informacjach budowli związanych z działalnością. Na podstawie portali ustalono, że obaj podatnicy na gruntach wykorzystywanych do prowadzenia działalności mają utwardzone place, które są zaliczane do budowli na podstawie art. 3 pkt 3 i 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawa budowlanego (Dz. U. z 2024 r., poz. 725). Budowle te podlegają opodatkowaniu ponieważ są związane z działalnością gospodarczą;

d) naruszenie art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333, ze zm.) w przypadku podatnika o nr konta 1030495. W ewidencji podatkowej powierzchnia gruntów rolnych będąca w jego posiadaniu wynosi 46,6395 ha, z których pow. przeliczeniowa wynosi 8,30 ha. Natomiast mając na uwadze dane wynikające z geodezji i dokumentacji dotyczącej gruntów dzierżawionych od KOWR w jego posiadaniu są grunty rolne o pow. 48,5773 ha, z których powierzchnia przeliczeniowa wynosi 9,6425 ha;

g) naruszenie art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w przypadku podatnika o nr konta 38209 – z ustaleń dokonanych w trakcie kontroli wynika, że podatnik prowadzi działalność na gruntach, które są zgodnie z danymi geodezyjnymi własnością rodziców podatnika. Na gruncie przepisów ustawy nie można w takiej sytuacji przenieść obowiązku podatkowego na posiadacza zależnego. Jedynie w przypadku, gdyby podatnik udowodnił, że jest on w posiadaniu samoistnym nieruchomości, to wówczas zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy byłby on podatnikiem. Podobną sytuację stwierdzono w przypadku podatnika o nr konta 1040355. Według ewidencji podatkowej posiada on budynki związane z działalnością gospodarczą o pow. 56 m² oraz grunty związane z działalnością gospodarczą o pow. 76 m². Z akt podatkowych wynika, że podatnik dzierżawi część nieruchomości. Jeżeli podatnik nie jest posiadaczem samoistnym nieruchomości to na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie ma możliwości przeniesienia na niego w takiej sytuacji obowiązku podatkowego, jako na posiadacza zależnego – str. 78-83 protokołu kontroli.

Kontrola realizacji dochodów z tytułu podatku od środków transportowych nie wykazała istotnych nieprawidłowości. Jedynie w przypadku podatnika o nr konta 100018 stwierdzono, że błędnie została ustalona data powstania obowiązku podatkowego. Podatnik nabył w dniu 10 lipca 2023 r. już wcześniej zarejestrowaną na terenie RP naczepę. Zgodnie z art. 9 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązek podatkowy powstał od sierpnia a podatek do zapłaty powinien wynieść 708 zł, natomiast podatnik zadeklarował go w kwocie 567 zł. W trakcie trwania kontroli podatnik złożył korektę deklaracji – str. 89 protokołu kontroli.

Analiza zapisów na kontach podatników wytypowanych do kontroli wykazała tylko w dwóch przypadkach rozbieżności co do wysokości naliczonych odsetek. Sytuację taką stwierdzono, w przypadku podatników o nr kont 201001 i 1030830. W przypadku pierwszego z wymienionych zawyżono kwotę odsetek o 24,30 zł a u drugiego zaniżono wartość naliczonych i zaksięgowanych odsetek o 10,85 zł. W

obu przypadkach doszło więc do naruszenia § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. z 2021 r. poz. 703) oraz art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej – str. 90-91 protokołu kontroli.

Kontrola powszechności i prawidłowości działań upominawczych i egzekucyjnych, przeprowadzona na grupie dłużników wymienionych w załączniku nr 3/9 do protokołu kontroli, wykazała, że:

a) czynnościami upominawczymi nie objęto jedynie podatnika o nr konta 1030617, co jest pochodną faktu, że podatnik nie żyje. Należy zatem wskazać, że jeżeli nie ma ustalonych spadkobierców, nie ma możliwości skutecznego doręczenia decyzji ustalającej wymiar a zatem zobowiązanie podatkowe nie powstaje,

b) w zakresie terminowości prac egzekucyjnych jedynie w przypadku podatników wymienionych w tabeli znajdującej się na str. 93 protokołu kontroli stwierdzono, że tytuły wykonawcze przekazano do organów egzekucyjnych po upływie czterech miesięcy od dnia doręczenia upomnienia. Podatnicy posiadali zaległości przekraczające wysokość dziesięciokrotności kosztów upomnienia, a zatem w stosunku do nich działania polegające na wystawieniu tytułów powinny być podjęte niezwłocznie. Przeprowadzenie ich po upływie ponad czterech miesięcy powoduje, że takie działania nie spełnia kryteriów niezwłoczności działania a tym samym nie są spełnione warunki wynikające z art. 15 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2023 r. poz. 2505, ze zm.) oraz § 5 pkt 1 obowiązującego w okresie objętym kontrolą rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 2083) – str. 91-93 protokołu kontroli.

Analiza wydatków zakwalifikowanych jako związane z realizacją Gminnego Programu Profilaktyki i Rozwiązywania Problemów Alkoholowych wykazała dofinansowanie na kwotę 2.500 zł pobytu na 34 Międzynarodowej Parafiadzie Dzieci i Młodzieży w Warszawie w dniach 9-14 lipca 2023 r., który to wydatek ujęto w par. 4300 „Zakup usług pozostałych”. Sfinansowanie przez gminę tego zadania zostało poprzedzone wnioskiem z dnia 18 maja 2023 r. złożonym przez miejscową parafię na kwotę 3.000 zł, w odpowiedzi na który Gminna Komisja Rozwiązywania Problemów Alkoholowych udzieliła wsparcia w wysokości 2.500 zł. Faktura

obejmująca koszty pobytu wynoszące 2.500 zł została wystawiona na gminę Czeremcha przez Stowarzyszenie „Parafiada” im. św. Józefa Kalasancjusza. Kontrolującym nie okazano umowy ze stowarzyszeniem.

Mając na uwadze podane okoliczności, kwota 2.500 zł powinna być przekazana organizacji pozarządowej w formie dotacji na dofinansowanie realizacji zadań publicznych, w trybie przewidzianym przepisami ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2023 r. poz. 571, ze zm.), z uwzględnieniem przepisów art. 221 ustawy o finansach publicznych, tj. m.in. na podstawie zawartej umowy. Zgodnie z brzmieniem art. 221 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, podmioty niezaliczane do sektora finansów publicznych i niedziałające w celu osiągnięcia zysku mogą otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacje celowe na zadania publiczne, związane z realizacją zadań tej jednostki, a także na dofinansowanie inwestycji związanych z realizacją tych zadań; art. 221 ust. 2 stanowi zaś, iż zlecenie zadania i udzielenie dotacji następuje zgodnie z przepisami ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, a jeżeli dotyczy ono innych zadań niż określone w tej ustawie – na podstawie umowy z podmiotem. Przepisy art. 12 ustawy o działalności pożytku publicznego... określają zaś wprost zasadę, że w przypadku złożenia przez organizację pozarządową z własnej inicjatywy wniosku o realizację zadania publicznego organ administracji publicznej – w przypadku uznania celowości realizacji wnioskowanego zadania – obowiązany jest do ogłoszenia otwartego konkursu ofert. Wyjątek od obowiązku ogłoszenia konkursu dotyczy zadań, w których wysokość dofinansowania nie przekracza 10.000 zł a zadanie ma być realizowane w okresie nie dłuższym niż 90 dni (przy czym w trybie tym można wydatkować łącznie nie więcej niż 20% dotacji planowanych w roku budżetowym na realizację zadań na podstawie tej ustawy – art. 19a ust. 7). Wówczas, zgodnie z przepisami art. 19a ustawy o działalności pożytku publicznego..., na podstawie oferty organizacji pozarządowej organ wykonawczy gminy może zlecić jej realizację zadania z pominięciem otwartego konkursu ofert, jednakże zlecenie to powinno być poprzedzone wykonaniem obowiązków polegających na podaniu treści oferty do publicznej wiadomości na podstawie art. 19a ust. 3 ustawy. Obowiązek zawarcia pisemnej umowy stanowiącej podstawę przekazania dotacji jest niezależny od trybu zlecenia zadania (art. 16 i art. 19a ust. 5 ustawy) – str. 65-66 protokołu kontroli.

Analizą objęto zagadnienie przeznaczania dochodów z opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi na koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami. W wyniku analizy wydatków zakwalifikowanych do rozdz. 90002 „Gospodarka odpadami komunalnymi” (str. 68-70 protokołu kontroli) stwierdzono, że do wydatków na wynagrodzenia pracowników ujętych w tym rozdziale w 2023 r. nie zaliczono wydatków z tytułu dodatkowego wynagrodzenia rocznego pracowników zajmujących się obsługą administracyjną systemu gospodarowania odpadami. Ponadto ujęte w rozdz. 90002 wydatki na wynagrodzenia i pochodne od wynagrodzeń dwóch pracowników zajmujących się obsługą systemu gospodarki odpadami wyniosły łącznie 6.375,33 zł, co daje średnio 531,28 zł miesięcznie. W okresie objętym kontrolą udział wynagrodzenia tych pracowników zakwalifikowanego do rozdz. 90002 do łącznej kwoty ich wynagrodzenia ujętego w par. 4010 „Wynagrodzenia osobowe pracowników” wyniósł jedynie 4,66%, co nie ma uzasadnienia w wymiarze zadań powierzonych tym pracownikom zakresami czynności.

Kontrola wykazała również, że w rozdziale 90002 nie ujęto jakichkolwiek wydatków w par. 4440 „Odpis na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”. W paragrafie tym powinny zostać ujęte wydatki dotyczące odpisu na ZFŚS w wysokości proporcjonalnej do wynagrodzeń pracowników zakwalifikowanych do rozdz. 90002. Pominięcie wymienionych wydatków w rozdziale 90002 – stanowiących koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi zgodnie z art. 6r ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2024 r. poz. 399) – stanowi naruszenie zasad kwalifikowania wydatków określonych załącznikiem nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2020 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 513, ze zm.). Stwierdzony stan faktyczny świadczy o zaniżaniu wydatków stanowiących koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami. Potwierdza to wyjaśnienie Skarbnika Gminy: (...) *Deficyt dochodów realizowanych z opłat pobieranych z tytułu gospodarowania odpadami komunalnymi w stosunku do ponoszonych przez Gminę kosztów związanych z realizacją wywozu i utylizacji nieczystości powoduje to, że w tej podziałce klasyfikacji budżetowej ujmowane są wydatki w wielkościach minimalnych, niewspółmiernych do zakresów czynności. (...) W przyszłości podjęte zostaną działania i przygotowany zostanie projekt uchwały w celu urealnienia opłat*

za gospodarowanie odpadami po to by zabezpieczyć środki na ponoszone koszty, w tym koszty osobowe.

W trakcie kontroli wynagrodzeń pracowników ustalono, iż zawarł Pan umowę zlecenia z Sekretarzem Gminy Czeremcha na „nadzór i organizację wyborów do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i Senatu Rzeczypospolitej Polskiej oraz w referendum ogólnokrajowym zarządzonych na dzień 15 października 2023 r.”. Za wykonanie zlecenia ustalono wynagrodzenie w wysokości 505 zł brutto. Analiza zakresu czynności Sekretarza Gminy wykazała, iż ujęto w nim m. in. „Koordynowanie prac przy przeprowadzeniu wyborów referendum i spisów powszechnych”. Jak wyjaśnił Pan w czasie kontroli *Zakres wynikający z zakresu czynności w postaci koordynowania prac przy przeprowadzeniu wyborów referendum i spisów powszechnych nie jest tożsamy z czynnościami wynikającymi z zawartej umowy cywilnoprawnej. Koordynowanie oznacza taką synchronizację/uporządkowanie działań, aby były one jednolite i które zmierzają do osiągnięcia odpowiednich celów związanych z danymi wyborami. Nadzór i organizacja wyborów polegała na podejmowaniu czynności, które miały na celu odpowiednie przygotowanie wyborów wyznaczonych na dzień 15 października 2023 r. a także pilnowanie zgodności postępowania zgodnie z wytycznymi dotyczącymi tych wyborów. W tym zakresie wykonywał on czynności takie jak: merytoryczne i fizyczne przygotowywanie posiedzeń Obwodowych Komisji Wyborczych, współprowadzenie szkoleń Obwodowych Komisji Wyborczych, przygotowywanie materiałów do pracy Obwodowych Komisji Wyborczych, bezpośredni kontakt z delegaturą Krajowego Biura Wyborczego, bezpośredni kontakt oraz współpraca z Urzędnikiem Wyborczym, pełnienie dyżurów w wyznaczonych terminach.* W ocenie Izby z wyjaśnienia nie wynika dostatecznie jasna różnica między zakresem czynności a przedmiotem umowy, która uzasadniałaby zawieranie umowy zlecenia. Szczególne natężenie obowiązków służbowych pracownika w okresie realizacji prac związanych z przeprowadzeniem wyborów mogło być uwzględnione przez Pana np. poprzez przyznanie dodatku specjalnego na okres objęty zwiększonymi obowiązkami lub nagrody po wykonaniu zadania – str. 97 protokołu kontroli.

Kontrola dotacji udzielonej w kwocie 65.000 zł na rzecz Środowiskowego Klubu Sportowego „Kolejarz” Czeremcha w trybie ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie wykazała następujące nieprawidłowości:

- a) zarządzeniem nr 371/23 z dnia 20 lutego 2023 r. powołał Pan komisję konkursową do rozpatrzenia ofert przedstawionych przez organizacje pozarządowe na realizację zadań własnych gminy z zakresu wspierania i upowszechniania kultury fizycznej i sportu, nadając jednocześnie regulamin pracy komisji oraz wprowadzając formularz arkusza oceny ofert. Nie okazano dokumentów potwierdzających podjęcie próby powołania w skład komisji osób wskazanych przez organizacje pozarządowe w trybie określonym w art. 15 ust. 2d ustawy,
- b) umowa o udzielenie dotacji na realizację zadania zawarta w dniu 30 marca 2023 r. przewidywała dopuszczalne przekroczenia wydatków w poszczególnych kategoriach wydatków do 20%. Zgodnie z 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), ustalony jego treścią wzór umowy o realizację zadania publicznego przewiduje w § 5 dopuszczalność przesunięć w zakresie ponoszonych wydatków pomiędzy poszczególnymi pozycjami kosztów określonymi w kalkulacji przewidywanych kosztów, w wielkościach i na zasadach określonych w regulaminie konkursu, ogłoszeniu o konkursie lub dokumentacji konkursowej, zatem zasady dokonywania przesunięć winny być znane na etapie ogłoszenia konkursu, a nie po jego rozstrzygnięciu,
- c) w dniu 16 listopada 2023 r., na wniosek ŚKS „Kolejarz” podpisano aneks do umowy, zmieniając limity wydatków w poszczególnych kategoriach. Z badanej dokumentacji wynika, że według stanu na dzień podpisania aneksu przekroczone dopuszczalny poziom wydatków w pozycjach: transport na mecze – 201,78 zł, diety i posiłki – 960 zł, utrzymanie boiska – 12.391,25 zł, zatem dotowany podmiot naruszył warunki umowy zanim zostały one zmienione w formie pisemnej,
- d) ze środków pochodzących z dotacji opłacono usługę księgową na kwotę 1.476 zł. Zgodnie z zarządzeniem w sprawie konkursu, środki pochodzące z dotacji nie mogą być wykorzystywane m.in. na koszty stałe podmiotów, w tym na wynagrodzenia osobowe i utrzymanie biura. Jak wyjaśniła Skarbnik Gminy *Usługa księgowa w zakresie prowadzenia rozliczeń finansowych Środowiskowego Klubu Sportowego Kolejarz została zlecona dla firmy zewnętrznej-biura rachunkowego w*

Bielsku Podlaskim. Usługa ta stanowi pozycję kosztów administracyjnych, nie związanych z utrzymaniem biura (...). Odnosząc się do wyjaśnienia należy zauważyć, że prowadzenie biura nie może być utożsamiane z fizycznym utrzymaniem pomieszczenia biurowego. Odnieść je należy do ogółu czynności administracyjnych związanych z zapewnieniem funkcjonowania klubu, w tym zapewnieniem realizacji obowiązków z zakresu rachunkowości, które winny być sfinansowane ze środków własnych jako koszty stałe organizacji, do których odwołuje się zarządzenie w sprawie ogłoszenia konkursu – str. 100-103 protokołu kontroli.

Kontroli poddano wypłatę ekwiwalentów dla strażaków OSP za 2023 r. Z okazanej dokumentacji wynika, iż:

- a) zastosowano stawkę ekwiwalentu wynikającą z uchwały Rady Gminy Czeremcha obowiązującej od dnia 19 kwietnia 2023 r., przy wypłacie w dniu 10 kwietnia 2023 r. ekwiwalentu za udział w działaniach ratowniczych strażaków OSP Czeremcha, które miały miejsce w dniu 1 kwietnia 2023 r. Stanowiło to naruszenie art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2021 r. o ochotniczych strażach pożarnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 233);
- b) udział w wymienionej wyżej akcji OSP Czeremcha z dnia 1 kwietnia 2023 r. brało 13 strażaków w godzinach od 9.40 do 11.20, natomiast wypłacono im ekwiwalent za 3 godziny, zamiast za 2 godziny – wbrew art. 15 ust. 2 zdanie 3 ustawy o ochotniczych strażach pożarnych. Łącznie z powodów opisanych w pkt a) i b) zawyżono ekwiwalent za akcję z dnia 1 kwietnia 2023 r. o 455 zł – należna według obowiązujących przepisów kwota wynosiła 520 zł, a naliczono i wypłacono 975 zł;
- c) dokonywano naliczenia i wypłaty ekwiwalentów za działania nie będące działaniami ratowniczymi, szkoleniami lub ćwiczeniami, w tym w dniach:
 - 27 maja 2023 r. za zabezpieczenie otwarcia rynku – 3 strażaków, 27 godzin, ekwiwalent 675 zł,
 - 21 lipca 2023 r. za zabezpieczenie imprezy folkowej – 4 strażaków, 36 godzin, ekwiwalent 900 zł,
 - 22 lipca 2023 r. za zabezpieczenie imprezy folkowej – 4 strażaków, 48 godzin, ekwiwalent 1.200 zł,
 - 23 lipca 2023 r. za zabezpieczenie imprezy folkowej – 4 strażaków, 32 godziny, ekwiwalent 800 zł,

- 16 września 2023 r. za przegląd gwarancyjny samochodu strażackiego – 3 strażaków, 24 godziny, ekwiwalent 360 zł (według stawki 15 zł przewidzianej za udział w ćwiczeniach).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o ochotniczych strażach pożarnych ekwiwalent pieniężny przysługuje członkom OSP jedynie za udział w działaniu ratowniczym, szkoleniu lub ćwiczeniach. Zgodnie zaś ze zmianą ustawy o ochotniczych strażach pożarnych obowiązującą od dnia 8 września 2023 r. – wprowadzoną ustawą z dnia 7 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o ochotniczych strażach pożarnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2023 r. poz. 1560) – która dodała do ustawy art. 15a, rada gminy może, w drodze uchwały, przyznać strażakom ratownikom OSP ekwiwalent pieniężny za wykonywanie zadań innych niż wymienione w art. 15. W uchwale wskazuje się te zadania oraz wysokość i sposób ustalania ekwiwalentu. Gmina Czeremcha nie posiada uchwały w tym zakresie. Suma bezpodstawnie wypłaconego ekwiwalentu związanego z udziałem w działaniach niebędących akcjami ratowniczymi, szkoleniami i ćwiczeniami wyniosła 3.935 zł – str. 104-105 protokołu kontroli.

Kontrola zagadnień dotyczących funduszu sołectkiego, regulowanego przepisami ustawy z dnia 21 lutego 2014 r. o funduszu sołectkim (Dz. U. z 2014 r. poz. 301, ze zm.), wykazała nieprawidłowość polegającą na tym, że w trakcie wyliczania kwoty bazowej służącej do obliczenia wysokości funduszu sołectkiego na 2023 r. przyjęto nieprawidłową liczbę mieszkańców według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r. – 3.002, podczas gdy należało przyjąć 2.787. Zamiast danych o liczbie mieszkańców gminy opublikowanych przez GUS na ten dzień uwzględniono liczbę mieszkańców wynikającą z danych wygenerowanych przez Urząd Stanu Cywilnego – wbrew art. 3 ust. 1 ustawy o funduszu sołectkim. W konsekwencji doprowadziło to do zaniżenia kwoty bazowej – zamiast 5.345,96 zł wyliczono kwotę 4.963,09 zł, jednocześnie zaniżając kwotę funduszu sołectkiego postawionego do dyspozycji sołectw na 2023 r. o 15.441,14 zł – str. 110 protokołu kontroli.

Analiza wydatków poniesionych na realizację zamówień publicznych o wartości nieprzekraczającej 130.000 zł wykazała, że nakłady na ogrodzenie świetlicy wiejskiej w Stawiszczach w kwocie 17.000 zł zaksięgowano zapisem Wn 402 „Usługi obce” – Ma 201 „Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami” i

sklasyfikowano jako wydatki bieżące w par. 4300 „Zakup usług pozostałych”. Wydatek ten, jako poniesiony na wytworzenie środka trwałego o wartości przekraczającej 10.000 zł, powinien zostać sklasyfikowany jako wydatek majątkowy w par. 6050 „Wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych”, a efekt osiągnięty w jego wyniku ujęty na koncie 011 „Środki trwałe” – stosownie do przepisów rozporządzenia w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów... oraz rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont... Nieprawidłowe stosowanie klasyfikacji budżetowej wydatków, mające wpływ na wysokość wydatków bieżących i majątkowych budżetu, wypacza poziom kształtowania się wskaźników z art. 242 i 243 ustawy o finansach publicznych. Z wyjaśnień złożonych przez Skarbnika Gminy wynika, iż *Jednostka mylnie nie zakwalifikowała wydatku na wykonanie i montaż ogrodzenia świetlicy wiejskiej w Stawiszczach do wydatków inwestycyjnych i nie ujęła obiektu budowlanego do ewidencji środków trwałych w 2023 r.* W związku z ustaleniami kontroli, w dniu 10 lipca 2024 r. ujęto wartość ogrodzenia na koncie 011 – str. 113-114 protokołu kontroli.

Kontrolą objęto procedurę wyłonienia wykonawcy zamówienia na dostawę paliw płynnych na potrzeby gminy Czeremcha, przeprowadzoną w trybie określonym zarządzeniem Nr 1/21 Pana Wójta z dnia 4 stycznia 2021 r. w sprawie ramowych procedur udzielania zamówień o wartości szacunkowej mniejszej niż 130.000 zł. Wśród wymagań wskazano m.in. usytuowanie stacji paliw w odległości do 5 km od siedziby Urzędu Gminy, a jako jedyne kryterium oceny podano najniższą cenę. Jak ustalono, w promieniu 5 km od Urzędu znajduje się jedna stacja paliw. Zapytanie ofertowe nie odnosiło się do ceny jednostkowej ani do sposobu ustalenia ceny w momencie tankowania, tj. do danych umożliwiających ustalenie treści oferty wykonawcy a następnie zapewnienie realizacji zakupów na zaoferowanych zasadach. Dopuszczono zmianę ceny paliwa w przypadku m.in. zmian ceny ropy naftowej na giełdzie paliwowej lub zmian cen producenta, nie wskazując przy tym, w jaki sposób należy udokumentować zmianę cen u producenta i jaki to ma wpływ na oferowaną cenę sprzedaży. Kontrola faktur potwierdzających tankowanie w lutym 2023 r. w porównaniu do cen rynkowych paliwa nie wykazała stosowania jednolitych zasad ustalania ceny sprzedaży.

Konstruowanie zasad ustalania cen ofertowych za paliwa płynne i olej opałowy poprzez odnoszenie ich do cen producentów paliw, mając na uwadze

umożliwienie dokonania wyboru oferty zawierającej faktycznie najkorzystniejsze warunki na rynku oraz późniejszego egzekwowania zaoferowanych warunków w przypadku zmiany cen producentów, jako okoliczności niezależnej od wykonawcy było przedmiotem zaleceń po poprzedniej kontroli. W odpowiedzi o sposobie wykonania zaleceń zobowiązał się Pan, iż „Zasady ustalania cen ofertowych za paliwa płynne i olej opałowy uwzględniające odniesienie do cen producentów paliw zostaną przyjęte podczas konstruowania wymagań ofertowych przy kolejnych postępowaniach na dostawy paliw płynnych i oleju opałowego, przeprowadzanych przez Gminę Czeremcha”. Z ustaleń kontroli wynika, że zalecenie to nie jest realizowane

Wartość szacunkową tego zamówienia ustalono na kwotę 111.795 zł, uwzględniając roczną przewidywaną ilość zakupów paliwa. Mimo tego zapytanie sformułowano jako dotyczące dostawy paliw przez okres 2 lat – od 1 stycznia 2024 r. do 31 grudnia 2025 r. Uwzględniając wartość szacunkową zamówienia ustaloną w oparciu o ilość rocznych dostaw oraz dwuletni okres realizacji zamówienia wynikający z zapytania i zawartej w jego wyniku umowy należy wskazać, że do wyłonienia dostaw paliwa przez okres 2 lat należało zastosować procedury określone przepisami ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych, ponieważ właściwie ustalona wartość szacunkowa przekraczałaby równowartość 130.000 zł – art. 2 ust. 1 pkt 1 Prawa zamówień publicznych. Ze złożonych w tej sprawie wyjaśnień wynika, że (...) *jest to oczywista omyłka pisarska, z uwagi na to iż szacunkowa wartość zamówienia w zł była szacowana rok do roku.* W wyniku ustaleń kontroli, aneksem z dnia 1 lipca 2024 r. skrócono termin obowiązywania umowy do jednego roku (do dnia 31 grudnia 2024 r.) – str. 114-116 protokołu kontroli.

Kontrola zamówień publicznych udzielonych w trybie przepisów Prawa zamówień publicznych wykazała, że w objętym badaniem postępowaniu przeprowadzonym na „Odbiór, transport i zagospodarowanie odpadów komunalnych powstających na nieruchomościach zamieszkałych na terenie gminy Czeremcha oraz Punktu Selektywnej Zbiórki Odpadów Komunalnych w Czeremsze” (str. 117-120 protokołu kontroli) jako kryteria oceny ofert wskazano cenę – waga 60% oraz „termin płatności” – waga 20% (punktowane według schematu: 14 dni – 0 pkt, 15-21 dni – 5 pkt, 22-29 dni – 10 pkt, 30 dni – 20 pkt) i „kryterium środowiskowe” – 20%, tj. przeprowadzenie 1 akcji informacyjno-

edukacyjnej promującej zbiórkę odpadów komunalnych na terenie gminy Czeremcha.

W praktyce mogło zatem dojść do wyboru oferty blisko trzykrotnie droższej z powodu zróżnicowania warunków w zakresie kryteriów pozacenowych, co jednakże nie przełożyłoby się na uzyskanie wymiernych korzyści dla zamawiającego. Znaczącą różnicę w cenie „oferty najkorzystniejszej” mogłoby spowodować także maksymalne zróżnicowanie punktacji tylko w zakresie jednego z kryteriów pozacenowych o wadze 20%. Obiektywnie za adekwatne korzyści dla zamawiającego nie można bowiem uznać przeprowadzenia jednej akcji informacyjnej i zaproponowania dłuższego o 16 dni terminu płatności faktury. Podkreślenia wymaga, że waga kryteriów pozacenowych ma potencjalne przełożenie na konieczność wydatkowania wyższej kwoty środków publicznych w ramach wynagrodzenia wykonawcy, który zaproponował korzystniejsze warunki w zakresie kryterium pozacenowego. Zarówno rodzaj, jak i waga kryterium pozacenowego nie mogą choćby potencjalnie prowadzić do wyboru oferty istotnie droższej przy braku korzyści, które obiektywnie można uznać za adekwatnie rekompensujące potencjalnie wyższe wydatki. W ocenie Izby samo stworzenie takiej możliwości świadczy o niewłaściwym 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 wyższych wydatków, które potencjalnie będą poniesione na realizację zamówienia. Zgodnie z definicją najkorzystniejszej oferty zawartą w art. 239 ust. 2 Prawa zamówień publicznych najkorzystniejsza oferta to oferta przedstawiająca najkorzystniejszy stosunek jakości do ceny lub kosztu lub oferta z najniższą ceną lub kosztem. Usprawiedliwieniem dla zaobserwowanego sposobu konstruowania kryteriów nie jest wskazanie w przepisach art. 246 Prawa zamówień publicznych, że zamawiający „może” ukształtować wagę kryterium ceny w dowolny sposób. 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.

Analogiczne uwagi należy sformułować w stosunku do kryterium pozacenowego przyjętego w postępowaniu na „Przebudowę infrastruktury drogowej na terenie Czeremchy, Gmina Czeremcha – ul. Miodowa, część ul. Długiej”, gdzie jako kryterium pozacenowe o wadze 40% przyjęto okres

oferowanej gwarancji a zamawiający wymagał zaoferowania na wykonane roboty i zamontowane urządzenia gwarancji minimum 36 miesięcy (0 pkt), punktując maksymalnie gwarancję 60 miesięczną (40 pkt). W takim wypadku teoretycznie wyższą liczbę punktów uzyskałaby oferta blisko trzykrotnie droższa z deklarowanym czasem gwarancji 60 miesięcy od ofert o tyle tańszej z deklarowanym czasem 36 miesięcy. Ponadto wykonawca zobowiązał się do przeprowadzenia przeglądu pogwarancyjnego i usunięcia stwierdzonych wad i usterek. Tak określone kryterium oznacza, że wykonawca nie mógł zaoferować warunków jednoznacznie bardziej korzystnych niż już zagwarantowane Kodeksem cywilnym w ramach rękojmi, której okres według k.c. wynosi 5 lat dla wad nieruchomości (a więc i wykonanych na niej robót budowlanych, których istotą jest przekształcanie nieruchomości), a przez to z pewnością nie korzystniejszych adekwatnie do potencjalnych różnic w cenie oferty najkorzystniejszej, jakie mogło wywołać kryterium pozacenowe przy wadze 40%.

Należy przy tym zastrzec, że intencją Izby nie jest zakazywanie stosowania kryterium gwarancji, lecz jedynie zwrócenie uwagi na konieczność:

- określania jej warunków i okresu tak, aby faktycznie mogło ono dawać zamawiającemu rzeczywiste dodatkowe korzyści względem już zabezpieczonych prawem uprawnień dotyczących usuwania wad z tytułu rękojmi,
- należytego – w świetle spodziewanych korzyści – ustalenia wagi kryterium i zważenia liczby punktów, które wykonawca za to kryterium może uzyskać względem ceny.

W złożonych wyjaśnieniach w sprawie powodów przyjęcia takich kryteriów pozacenowych i nadanej im wagi w badanych postępowaniach skupiono się na dopuszczalności ich zastosowania w świetle przepisów ustawy, przy czym w przypadku gwarancji nie odniesiono się do uprawnień przysługujących zamawiającemu z tytułu rękojmi. W wyjaśnieniu podkreślono też, że kryteria pozacenowe nie wpłynęły na wynik badanych postępowań – str. 117-123 protokołu kontroli.

Kontrola wydatków związanych z eksploatacją pojazdów należących do gminy wykazała, że normy zużycia paliwa zostały ustalone przez Pana w drodze zarządzeń odrębnie na każdy pojazd. Nie wprowadził Pan natomiast regulacji wewnętrznych określających zasady postępowania w razie stwierdzenia przepału

bądź oszczędności. Kontrolujący stwierdzili na podstawie okazanych dokumentów, iż przepał wystąpił w pojazdach:

- Toyota Proace w miesiącach: luty – 7 litrów, kwiecień – 12 litrów, październik – 10 litrów, grudzień – 5,44 litrów, łącznie w 2023 r. przepał wyniósł 34,44 l,
- VW Sharan, grudzień – 15,20 litrów,
- Opel Astra (BHA AF74), marzec – 8 litrów,
- Opel Astra (BHA AT28), grudzień – 2,55 litra.

Ponadto stwierdzono wystąpienie oszczędności w Oplu Astra (BHA AT28) za maj – 7 litrów, październik – 6 litrów i listopad – 16,50 litrów oraz w Karadag Daily za grudzień – 0,86 litra. Nie stwierdzono podjęcia jakichkolwiek czynności w celu ustalenia przyczyn przepałów i oszczędności oraz ich ewentualnego rozliczenia z odpowiedzialnymi pracownikami.

Kontrola wykazała, że pojazdy gminy są nieodpłatnie udostępniane zarówno jednostkom gminnym (GOK, GBP, GOPS, ZSP), jak i podmiotom zewnętrznym (ŚKS Kolejarz Czeremcha, parafie z terenu gminy, Koła Gospodyń Wiejskich, Polski Związek Emerytów Rencistów i Inwalidów). Udostępnianie pojazdów wraz z kierowcą zatrudnionym w Urzędzie Gminy odbywa się w odpowiedzi na składane do Pana wnioski zainteresowanych podmiotów. Całość kosztów obejmujących eksploatację pojazdów oraz wynagrodzenie kierowców ponosi gmina Czeremcha. Koszty paliwa ponoszone na poszczególne wyjazdy podmiotów zewnętrznych, ustalone przez kontrolujących na podstawie „Zestawień wyjazdów samochodu gminnego” na dany miesiąc, wyniosły łącznie 3.390,25 zł, z podziałem na poszczególne podmioty:

- ŚKS Kolejarz Czeremcha – 1.103,85 zł,
- Zarząd Oddziału Rejonowego Polskiego Związku Emerytów, Rencistów i Inwalidów w Czeremsze – 299,06 zł,
- Koła Gospodyń Wiejskich – 947,73 zł,
- parafie – 1.039,61 zł.

Wyjazdy te w szeregu przypadków nie wykazywały należytego związku z realizacją zadań własnych gminy określonych przepisami art. 6 i 7 ustawy o samorządzie gminnym – można tu wymienić w szczególności wyjazdy na spotkanie integracyjne KGW, wycieczki organizowane przez KGW i parafię, przejazd w celu udziału w zabawie karnawałowej.

Wyspecyfikowane powyżej koszty paliwa nie obejmują kosztów związanych z pracą kierowców. Kierowcy pracujący w Urzędzie Gminy odbywali wyjazdy na

podstawie poleceń wyjazdu służbowego wystawianych przez Pana Wójta. W większości przypadków wyjazdy nie skutkowały obowiązkiem naliczenia diety, więc delegacje nie były rozliczane. W przypadku jednego przejazdu koszt delegacji (dieta) kierowcy wyniósł 112,50 zł. Dodatkowo, w związku z faktem, iż wyjazdy odbywały się poza zwykłymi godzinami pracy kierowców, na podstawie prowadzonej ewidencji udzielano pracownikom dni wolnych do odbioru, a w przypadku, gdy nie było takiej możliwości, wypłacano ekwiwalent za pracę w godzinach nadliczbowych.

Należy dodatkowo zauważyć, że ŚKS Kolejarz Czeremcha, będący głównym beneficjentem darmowych przejazdów na mecze drużyn młodzieżowych, otrzymał od gminy dotację na zadanie pn. „Rozwój i popularyzacja piłki nożnej na terenie gminy Czeremcha” w kwocie 65.000 zł, gdzie realizacja zadania obejmowała prowadzenie grup młodzieżowych, a koszty transportu wskazane w rozliczeniu dotacji wyniosły 17.001,78 zł i zostały zwiększone aneksem do umowy w dniu 16 listopada 2023 roku o kwotę 3.001,78 zł.

Według wyjaśnień złożonych w powyższych sprawach *Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (...) do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Zgodnie zaś z art. 7 ust. 1 ww. ustawy, zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy: polityki senioralnej, wspierania i upowszechniania idei samorządowej, w tym tworzenia warunków do działania i rozwoju jednostek pomocniczych i wdrażania programów pobudzania aktywności obywatelskiej, współpracy i działalności na rzecz organizacji pozarządowych oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Z uwagi na brak własnej infrastruktury transportowej w ramach organizacji pozarządowych, stowarzyszeń oraz parafii funkcjonujących na terenie Gminy Czeremcha i ograniczone możliwości finansowe ww. podmiotów, w ramach wsparcia i kontynuowania współpracy Gmina okazjonalnie, w ramach posiadanych środków i możliwości, udostępnia własne pojazdy wraz z kierowcą, celem przewozu osób na organizowane wydarzenia o charakterze kulturalnym, sportowym i edukacyjnym. Delegowanie kierowców pojazdów gminnych do wykonywania czynności na rzecz wymienionych wyżej podmiotów jest uzasadnione wspieraniem lokalnych inicjatyw, ale także promowaniem aktywności fizycznej wśród dzieci i młodzieży, podtrzymywaniem*

tradycji i kultury, realizacją zadań publicznych na rzecz mieszkańców oraz zwiększaniem zaangażowania gminy w życie społeczne. Nie negując też zawartych w wyjaśnieniu dotyczących możliwości realizacji zadań własnych gminy przez te podmioty należy wskazać, że ustawodawca określił również tryby, w jakich należy realizować te zadania. W przypadku stowarzyszeń i innych organizacji pozarządowych – poprzez udzielenie dotacji na realizację zadania publicznego – str. 105-109 protokołu kontroli.

Stwierdzone podczas kontroli nieprawidłowości i uchybienia były w głównej mierze wynikiem nieprzestrzegania bądź 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. przygotowania projektów uchwał Rady Gminy, wykonywania budżetu i gospodarowania mieniem gminy, a także ogólna odpowiedzialność za prawidłową gospodarkę finansową gminy (art. 30 ust. 1 i 2, art. 60 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym). Wójt jako organ wykonawczy gminy wykonuje zadania przy pomocy Urzędu, 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, stosownie do art. 53 ust. 1 i art. 69 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, a także na 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. Powołanie Zastępcy Wójta, mając na uwadze argumentację zawartą w części opisowej wystąpienia. Przedłożenie Radzie Gminy projektu uchwały zmieniającej

statut gminy Czeremcha oraz zmodyfikowanie regulaminu organizacyjnego Urzędu Gminy, mając na uwadze uwzględnienie w obu aktach stanowiska Zastępcy Wójta.

2. Zobowiązanie odpowiedzialnych osób do należytego przestrzegania procedur wewnętrznych w zakresie kontroli dowodów księgowych pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.

3. Zmodyfikowanie przepisów wewnętrznych składających się na dokumentację opisującą przyjęte zasady rachunkowości, poprzez:

a) usunięcie z ich treści postanowień odnoszących się do konta 014,

b) uzupełnienie zakładowego planu kont Urzędu o konta 224 i 411 ,

c) określenie nazwy konta 133-52,

d) wyeliminowanie rozbieżności między postanowieniami instrukcji w sprawie ewidencji i kontroli druków ścisłego zarachowania a drukami faktycznie objętymi ścisłym zarachowaniem w Urzędzie Gminy,

e) wyeliminowanie sprzeczności z ustawą o rachunkowości w zakresie metody przeprowadzenia inwentaryzacji składników finansowego majątku trwałego.

4. Zobowiązanie Skarbnika Gminy do wyeliminowania nieprawidłowości i uchybień w zakresie ewidencjonowania operacji w księgach rachunkowych, poprzez:

a) dokonywanie zapisów na koncie 133 wyłącznie na podstawie wyciągów bankowych,

b) zaniechanie ujmowania na koncie 224 w ewidencji budżetu (z korektą dochodów na koncie 901) rozliczeń dotyczących niewykorzystanych przez gminę środków pochodzących z innych źródeł niż dotacje celowe z budżetu państwa,

c) dokonywanie przeniesienia wyniku budżetu z konta 961 na konto 960 pod datą przyjęcia sprawozdania z wykonania budżetu,

d) prowadzenie ewidencji na koncie 130 w sposób zapewniający bezpośrednie zobrazowanie obrotów i sald każdego rachunku; w tym celu odpowiednie zmodyfikowanie analitycznego podziału tego konta,

e) przestrzeganie zasad prowadzenia ewidencji na koncie 222 w księgach Urzędu, mając na uwadze, że saldo tego konta w księgach Urzędu musi odpowiadać saldu odpowiedniego konta 222 ustalonemu po odwrotnej stronie w księgach budżetu gminy oraz saldu środków pieniężnych z tytułu dochodów zrealizowanych przez Urząd a nieodprowadzonych na rachunek budżetu,

f) dokonywanie w ewidencji analitycznej gruntów zapisów posiadających wszystkie elementy wymagane przepisami ustawy o rachunkowości dla zapisu księgowego,

- g) zaniechanie niezgodnego z przepisami prawa zwiększania wartości początkowej gruntów; wyksięgowanie operacji zawyżającej tę wartość,
- h) zaniechanie wykorzystywania konta 240 do przeksięgowania w ramach ewidencji analitycznej do konta 080,
- i) zapewnienie rzetelnego stanu konta 310 na dzień bilansowy; w tym celu prawidłowe realizowanie obowiązków dotyczących ujęcia na tym koncie wyników inwentaryzacji materiałów,
- j) właściwe ewidencjonowanie operacji na koncie 290, przy uwzględnieniu uwag zawartych w części opisowej wystąpienia dotyczących zaprzestania stosowania zapisów ujemnych, prawidłowego księgowania umorzenia należności oraz zaniechania ujmowania na tym koncie należności, które są sukcesywnie spłacane,
- k) prawidłowe naliczanie odsetek od zaległości podatkowych.

5. Wyeliminowanie nieprawidłowości w zakresie sprawozdawczości, poprzez:

- a) wykazywanie należności wymagalnych z tytułu kar umownych jako „zaległości netto” w sprawozdaniu Rb-27S,
- b) wyłączenie z prezentacji w sprawozdaniu Rb-N, jako należności spornych, wyłącznie tych należności, w stosunku do których gmina posiada dokumentację poświadczającą, że są one kwestionowane przez dłużnika; uwzględnienie, że sam fakt niewpłacania należności i złożenia przez gminę w związku z tym pozwu o zapłatę nie przesądza o spornym charakterze należności,
- c) wykazywanie w sprawozdaniu Rb-28S kwoty zobowiązań zgodnej z danymi ewidencji księgowej i stanem rzeczywistym,
- d) zweryfikowanie i skorygowanie danych wykazanych w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP sporządzonych za 2023 r. w zakresie skutków obniżenia górnych stawek podatków oraz udzielonych ulg, odroczeń, umorzeń,
- e) egzekwowanie od kierowników jednostek organizacyjnych podpisywania wszystkich elementów sprawozdania finansowego.

6. Przechowywanie na oprocentowanym rachunku bankowym sum depozytowych wnoszonych przez wykonawców zamówień publicznych tytułem zabezpieczenia należytego wykonania umowy i wadium.

7. Objęcie arkuszy spisu z natury ewidencją druków ścisłego zarachowania, jak tego wymagają przepisy wewnętrzne jednostki.

8. Zapewnienie należytego, zgodnego z wymaganiami przepisów wewnętrznych, sporządzania arkuszy spisowych oraz pozostałej dokumentacji potwierdzającej przeprowadzenie inwentaryzacji.

9. Dokonywanie wydatków do wysokości limitów określonych w planie wydatków aktualnym na dzień poniesienia wydatku. W tym celu zdyscyplinowanie Skarbnika Gminy do dołożenia należytej staranności przy weryfikacji zgodności operacji z planem finansowym.

10. Przedłożenie Radzie Gminy projektu uchwały zmieniającej wieloletni program gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy Czeremcha poprzez usunięcie czynnika obniżającego stawkę czynszu z powodu „położenia budynku lub lokalu poza terenem gminy”.

11. Niezwłoczne (z uwzględnieniem ustawowego okresu wypowiedzenia) dostosowanie czynszu pobieranego od najemców lokali mieszkalnych do obowiązujących na terenie gminy Czeremcha od 2024 r. czynników podwyższających i obniżających stawkę bazową. Poinformowanie Izby o skutkach finansowych wynikających z realizacji tego wniosku w odpowiedzi o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych.

12. Publikowanie informacji o wynikach przetargu na zbycie nieruchomości w sposób określony przepisami podanymi w części opisowej wystąpienia.

13. Przedłożenie Radzie Gminy projektu uchwały w sprawie stawki opłaty adiacenckiej ze wskazaniem na prawny obowiązek uchwalenia przez organ stanowiący tej stawki.

14. Wyjaśnienie i wyeliminowanie wskazanych w protokole i w 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 oraz ich efektów finansowych.

15. Prowadzenie systematycznych i kompleksowych działań upominawczych i egzekucyjnych w zakresie należności podatkowych.

16. Współfinansowanie z budżetu gminy zadań realizowanych przez organizacje pozarządowe – wynikających ze złożonych z inicjatywy tych organizacji wniosków (ofert) realizacji zadania – w formie przekazania tym organizacjom dotacji na podstawie umowy zawartej w trybie obowiązujących przepisów prawa, a nie poprzez opłacanie faktur wystawionych przez wykonawcę na gminę, dotyczących części kosztów zadania realizowanego przez organizację pozarządową.

17. Ujmowanie w rozdz. 90002 wszystkich wydatków związanych z zatrudnieniem pracowników obsługujących funkcjonowanie systemu gospodarowania odpadami

komunalnymi, na poziomie adekwatnym do zakresu zadań realizowanych przez poszczególnych pracowników.

18. Zaniechanie zawierania umów cywilnoprawnych na realizację zadań zawierających się w zakresie czynności pracownika.

19. W zakresie dotacji udzielanych w trybie ustawy o działalności pożytku publicznego...:

a) dokumentowanie działań podjętych w celu zapewnienia wzięcia udziału w pracach komisji konkursowych osobom wskazanym przez organizacje pozarządowe lub podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 tej ustawy,

b) stosowanie obowiązującego wzoru umowy w sprawie udzielania dotacji na realizację zadania publicznego, mając na uwadze, że w obecnym stanie prawnym dopuszczalne przekroczenia kosztów w danej kategorii nie powinny wynikać z treści umowy, lecz z regulaminu konkursu, ogłoszenia o konkursie lub dokumentacji konkursowej,

c) rzetelne weryfikowanie zgodności z umową i warunkami konkursu wydatkowania środków przez beneficjenta dotacji; wystąpienie do ŚKS „Kolejarz” o zwrot środków w kwocie 1.476 zł wydatkowanych na obsługę księgową Klubu.

20. Wypłacanie ekwiwalentów dla strażaków OSP zgodnie z przepisami ustawy o ochotniczych strażach pożarnych. Wystąpienie o zwrot zawyżonego ekwiwalentu w związku z okolicznościami opisanymi w protokole kontroli i niniejszym wystąpieniu; poinformowanie o wysokości dokonanych rozliczeń w odpowiedzi o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych.

21. Rozważenie przedłożenia Radzie Gminy odpowiedniego projektu uchwały na podstawie art. 15a ustawy o ochotniczych strażach pożarnych, jeżeli zamiarem Pana Wójta jest wypłacanie strażakom ratownikom OSP ekwiwalentu za wykonywanie zadań innych niż wymienione w art. 15 tej ustawy.

22. Prawidłowe obliczanie kwoty bazowej stanowiącej podstawę ustalenia wysokości funduszu sołeckiego dla sołectw gminy Czeremcha.

23. Klasyfikowanie jako wydatków majątkowych wydatków na wytworzenie środka trwałego w procesie inwestycyjnym.

24. Konstruowanie zasad ustalania cen ofertowych za paliwo poprzez odnoszenie ich do cen producentów paliw, mając na uwadze umożliwienie dokonania wyboru oferty zawierającej faktycznie najkorzystniejsze warunki na rynku oraz późniejszego egzekwowania zaoferowanych warunków w przypadku zmiany cen producentów, jako okoliczności niezależnej od wykonawcy.

25. Uwzględnienie przy formułowaniu wagi i warunków pozacenowych kryteriów oceny ofert w postępowaniach o udzielenie zamówień publicznych uwag zawartych w części opisowej wystąpienia, w celu zapewnienia obiektywnej adekwatności między korzyściami, jakie da zamawiającemu ewentualne zróżnicowanie przez wykonawców warunków w zakresie tych kryteriów a potencjalnymi wyższymi wydatkami na realizację zamówienia, które mogą wynikać z tego zróżnicowania. Ponadto zwrócenie uwagi, 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%.

26. W zakresie eksploatacji pojazdów należących do gminy Czeremcha:

- a) uregulowanie zasad postępowania w razie wystąpienia przepału bądź oszczędności paliwa w stosunku do przyjętych norm zużycia,
- b) zaprzestanie nieodpłatnego wykonywania pojazdami gminy (w tym zlecenia pracownikom Urzędu) usług przewozowych w sprawach niemających należytego związku z realizacją zadań własnych gminy; rozważenie uregulowania pisemnych zasad odpłatnego udostępniania pojazdów należących do gminy Czeremcha w tego rodzaju celach.

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