

Łódź, dnia 17 października 2022 roku

Pan
Witold Oleszczyk
Wójt Gminy Zapolice

WK – 602/38/2022

Na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 1668), informuję Pana Wójta, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi przeprowadziła kompleksową kontrolę gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Gminie Zapolice¹. Kontrolą objęto wybrane zagadnienia z lat 2020-2021, dotyczące przede wszystkim: spraw organizacyjnych; zadłużenia; prawidłowości sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych; prowadzenia rachunkowości; wykonania budżetu, w tym realizacji wydatków; sporządzania wieloletniej prognozy finansowej; realizacji dochodów podatkowych i dochodów z majątku; wydatków osobowych; udzielania zamówień publicznych i realizacji inwestycji; ewidencji i inwentaryzacji majątku; udzielania pomocy finansowej innym jednostkom samorządowym. Stwierdzone w wyniku czynności kontrolnych nieprawidłowości i uchybienia wynikały z nieprzestrzegania obowiązujących przepisów prawa. Wykazane nieprawidłowości dotyczyły, w szczególności²:

I.

W zakresie spraw organizacyjnych

Na większości deklaracji na podatek od nieruchomości złożonych przez ochotnicze straże pożarne stwierdzono brak pieczęci z datą wpływu do organu podatkowego. Zgodnie z § 40 ust. 1 i ust. 3 pkt 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 roku w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz. U. z 2011 r. nr 14, poz. 67 ze zm.) – punkt kancelaryjny rejestruje przesyłki wpływające. Rejestrowanie przesyłek wpływających w systemie tradycyjnym polega na umieszczeniu w rejestrze

¹ Czynności kontrolne przeprowadzone zostały w dniach 25 kwietnia – 24 czerwca 2022 roku. Protokół został podpisany w dniu 29 sierpnia 2022 roku.

² Wystąpienie pokontrolne podlega udostępnieniu na zasadach określonych w ustawie z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 902), z ograniczeniami wynikającymi z art. 5 tej ustawy.

prowadzonym na nośniku papierowym lub w postaci elektronicznej między innymi daty wpływu przesyłki do podmiotu.

W zakresie ewidencji księgowej i sprawozdawczości

1. Ustalono, że organ podatkowy w 2020 roku nie uwzględnił w sprawozdawczości skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych wynikających z deklaracji na podatek od środków transportowych na rok 2019, złożonej do Urzędu Gminy Zapolice w dniu 22 lipca 2020 roku przez podatnika o numerze konta wymiarowego 500006 (osoba prawna).

Powyższe naruszało § 3 ust. 1 pkt 12 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 1564 ze zm. - obowiązywało do dnia 21 stycznia 2022 roku), gdzie wskazano, że - sprawozdanie jednostkowe z wykonania planu dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego, należało sporządzić na podstawie danych księgowości podatkowej w sposób następujący: skutki finansowe obniżenia górnych stawek podatków, udzielonych ulg i zwolnień (bez ulg i zwolnień ustawowych) oraz decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy - Ordynacja podatkowa obliczonych za okres sprawozdawczy, dotyczące deklaracji na podatek za lata ubiegłe oraz korekt deklaracji na podatek za lata ubiegłe należało wykazać za okresy sprawozdawcze w roku, w którym otrzymano od podatników deklaracje za lata ubiegłe. W obowiązującym od dnia 22 stycznia 2022 roku rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 144) zawarto analogiczne zapisy co we wcześniej obowiązującym rozporządzeniu (§ 3 ust. 1 pkt 11 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego stanowiącej załącznik nr 37 do rozporządzenia).

2. Skutki finansowe obniżenia górnych stawek podatkowych, wykazane w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP:
 - w zakresie podatku od nieruchomości od osób prawnych, w sprawozdaniach za 2020 rok, nieznacznie zawyżono w związku z nieprawidłowym ustalaniem przez podatnika o numerze konta wymiarowego 100048 momentu powstania obowiązku podatkowego (o kwotę nieprzekraczającą 0,50 zł), a w sprawozdaniach za 2021 rok zaniżono o 0,52 zł, w związku z brakiem uwzględnienia w wyliczeniu skutków zmiany podstawy opodatkowania u podatnika o numerze konta 100048;
 - w zakresie podatku od środków transportowych od osób prawnych, w sprawozdaniach sporządzonych za 2021 rok, zawyżono o kwotę 430,58 zł w związku z przyjęciem przez program komputerowy, że samochód ciężarowy będący własnością podatnika o numerze konta wymiarowego 500008 podlegał opodatkowaniu przez cały rok 2021, chociaż obowiązek podatkowy istniał przez 6 miesięcy;

- w zakresie podatku od środków transportowych od osób fizycznych, w sprawozdaniach sporządzonych za 2020 rok, zaniżono o 1.992,13 zł w związku z przyjęciem przez program komputerowy nieprawidłowej stawki maksymalnej dla ciągnika siodłowego, z zawieszeniem pneumatycznym i DMC zespołu 40 ton, będącego własnością podatnika o numerze konta wymiarowego 500006.

Ponadto, w 2021 roku stwierdzono rozbieżność pomiędzy wydrukiem z systemu AUTA prezentującym zbiorcze dane dla wszystkich podatników będących osobami fizycznymi a wydrukiem prezentującym dane numerów kont podatników (osób fizycznych), posiadanych przez nich kategorii pojazdów i numerów rejestracyjnych pojazdów podlegających przez nich opodatkowaniu. Rozbieżność między ww. wydrukami dotyczyła wyliczonej przez program komputerowy kwoty skutków dla naczep/przyczep o zawieszeniu pneumatycznym, 3 osiach i DMC zespołu od 12 ton (nie mniej niż 38 ton)³. Różnica wyniosła 115,04 zł. Powyższe może wskazywać na nieprawidłowe opodatkowanie podatnika lub podatników posiadających pojazdy z ww. kategorii.

Jednocześnie w wyniku kontroli stwierdzono nieprawidłowości w opodatkowaniu niektórych podatników, które mają wpływ oraz mogą mieć wpływ na określenie kwoty skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych w poszczególnych podatkach.

3. Organ podatkowy w dniu 21 kwietnia 2021 roku wydał decyzję, na podstawie której umorzył zaległość z tytułu I raty w łącznym zobowiązaniu pieniężnym za 2021 rok w kwocie 184,00 zł⁴. Jednostka wykazała w sprawozdaniu budżetowym Rb-27S za 2021 rok skutki finansowe tej decyzji w niewłaściwej klasyfikacji budżetowej – dotyczącej osób prawnych, zamiast osób fizycznych. Ponadto ustalono, że w wydanej decyzji odniesiono się do łącznej kwoty I raty łącznego zobowiązania podatkowego za 2021 rok, bez wymienienia wysokości umorzenia zaległości w poszczególnych podatkach (od nieruchomości, rolnego) a kwotę umorzonej zaległości podatkowej wykazano jedynie w wierszu dotyczącym podatku od nieruchomości.
4. W przypadku decyzji wydawanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa, w sprawie rozłożenia na raty zaległości podatkowych wraz z odsetkami, odsetki od zaległości podatkowej pobierano w całości przy pierwszej dokonanej przez podatnika wpłacie. Ponadto, w decyzji organ podatkowy nie wyszczególniał w ramach poszczególnych rat kwoty należności głównej zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek.

Artykuł 49 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.) stanowi, że w razie wydania decyzji na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub pkt 2 ustawy, nowym terminem płatności jest dzień, w którym, zgodnie z decyzją, powinna nastąpić zapłata odroczonego podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę albo poszczególnych rat,

³ W ogólnym zestawieniu dla kategorii naczep / przyczep o zawieszeniu pneumatycznym, 3 osiach i DMC zespołu od 12 ton (nie mniej niż 38 ton) kwota skutków wyliczona została w wysokości 49.930,99 zł a w wygenerowanym na potrzeby kontroli (z uwzględnieniem numerów podatników i numerów rejestracyjnych pojazdów) zestawieniu figuruje kwota 49.815,95 zł.

⁴ Z karty kontowej podatnika wynikało, że przypisu I raty podatku dokonano w kwotach: 12,00 zł z tytułu podatku od nieruchomości oraz 172,00 zł z tytułu podatku rolnego.

na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę.

Z ww. przepisu wynika, że przy rozłożeniu na raty, nowym terminem płatności jest dzień zapłaty poszczególnych rat, na jakie została rozłożona zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę (każda rata płatna z odsetkami). Powyższe powinno wynikać już z wydanej decyzji - dla każdej raty winna zostać określona odrębnie kwota zaległości podatkowej stanowiącej należność główną oraz odsetek. Zatem, nieprawidłowe było pobranie z pierwszej wpłaty całej kwoty odsetek.

5. Dane dotyczące osób prawnych (w każdym rodzaju podatku) uwzględnione w sprawozdaniu SP-1 za rok podatkowy 2021, zarówno w zakresie podstaw opodatkowania oraz podstaw opodatkowania zwolnionych, nie wynikały z ewidencji podatkowej nieruchomości prowadzonej w systemie informatycznym⁵.

Powyższe naruszało § 4 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 roku w sprawie sprawozdania podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego (Dz. U. z 2017 r., poz. 2455), który stanowi, że dane, o których mowa w § 2 ust. 1 pkt 4 i 5 (dane w zakresie podstaw opodatkowania i podstaw opodatkowania zwolnionych w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym), wykazuje się zgodnie ze stanem ewidencji podatkowej nieruchomości, o której mowa w art. 7a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, prowadzonej przez organ podatkowy. Zgodnie z art. 7a ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 1452 ze zm.) - dla potrzeb wymiaru i poboru podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego i podatku leśnego organy podatkowe prowadzą ewidencję podatkową nieruchomości w systemie informatycznym.

6. Postanowienia zakładowego planu kont dotyczące konta 201 nie odnosiły się do ewidencji ewentualnych zobowiązań wymagalnych. Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 217 ze zm.) – określając zasady rachunkowości w jednostce należy zapewnić w niej możliwość wyodrębnienia wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności. Ponadto § 20 ust. 1 pkt 4 lit. b rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 342), stawia wymóg - aby zakładowy plan kont zawierał ustalenia, które umożliwiłyby prawidłowe sporządzenie sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.
7. W zakresie wpłat na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w 2021 roku, ustalono że przeciętne zatrudnienie

⁵ Korzystano z arkuszy kalkulacyjnych Excel, którego to programu nie można uznać za system informatyczny.

wykazane w deklaracjach DEK-I-a za niektóre miesiące zostało nieprawidłowo obliczone (przyczyny nieprawidłowości opisano w protokole kontroli). Skutkiem nieprawidłowego wyliczenia przeciętnej liczby zatrudnionych w przeliczeniu na etaty było zawyżenie należnej składki na rzecz PFRON w 2021 roku łącznie o kwotę 16,00 zł.

W trakcie kontroli (8 czerwca 2022 roku) jednostka złożyła korekty deklaracji miesięcznych na PFRON za styczeń, październik, listopad i grudzień 2021 roku, a także korektę rocznej deklaracji za 2021 rok. Nadpłata w wysokości 16,00 zł została zwrócona przez Fundusz na rachunek bankowy Urzędu Gminy w dniu 27 czerwca 2022 roku.

W związku z powyższym odstąpiono od formułowania wniosku pokontrolnego.

8. Stwierdzono nieprawidłowy sposób księgowania w ewidencji księgowej organu danych wykazywanych przez Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej w Zapolicach w jednostkowych sprawozdaniach Rb-27S, sporządzonych za 2020 i 2021 rok.

Jednostka wyjaśniła, że sprawozdanie Rb-27S stanowi połączenie dwóch rejestrów organ i jednostka. W rejestrze organ zarówno z 2020, jak i 2021 roku, ujęto sprawozdanie Rb-27S Gminnego Ośrodka Pomocy Społecznej za ww. lata. W związku z powyższym, sprawozdania Rb-27S za 2020 i 2021 rok z Gminnego Ośrodka Pomocy Społecznej stanowią sprawozdania informacyjne celem dokonania weryfikacji. W wyjaśnieniu wskazano ponadto, że zostanie przeprowadzona analiza księgowania sprawozdania Rb-27S z tej jednostki w rejestrze organ, celem uzyskania przejrzystości zapisów.

Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej - sprawozdania zbiorcze, w szczególności sprawozdań jednostkowych - są sporządzane przez przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego, jako jednostki budżetowej i jako organu.

9. Organ podatkowy księgował na kontach podatników dokonywane u inkasentów wpłaty rat podatków pod datą przekazania przez inkasentów pobranych podatków a nie pod datą pobrania podatku przez inkasenta. Powyższe naruszało art. 60 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa, który stanowi, że za termin dokonania zapłaty podatku uważa się przy zapłacie gotówką - dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy, lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta.
10. Na koncie 134 - Kredyty bankowe, prowadzono ewidencję obligacji, natomiast zgodnie z opisem zasad funkcjonowania konta 134, zawartym w załączniku nr 2 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów

budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, konto 134 służy do ewidencji kredytów bankowych zaciągniętych na finansowanie budżetu. Do ewidencji zobowiązań zaliczanych do zobowiązań finansowych, z wyjątkiem kredytów bankowych, a w szczególności z tytułu zaciągniętych pożyczek i wyemitowanych instrumentów finansowych służy konto 260.

11. Na dzień 31 grudnia 2021 roku wystąpiły odsetki od wyemitowanych obligacji, obciążające koszty 2021 roku, a płatne w 2022 roku. Wymienione szczegółowo w protokole kontroli odsetki powinny zostać ujęte w ewidencji budżetu Gminy w 2021 roku, jako koszt tego roku poprzez zaewidencjonowanie na kontach Wn 909 – Rozliczenia międzyokresowe i Ma 260 – Zobowiązania finansowe. Analogiczna sytuacja miała miejsce na dzień 31 grudnia 2020 roku (zgodnie z umową emisji obligacji na koniec 2020 roku również wystąpiły odsetki obciążające koszty 2020 roku, a płatne w 2021 roku).

Stosownie do art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości, dla zachowania zasady współmierności przychodów i kosztów należy rozliczyć koszty i przychody związane z prowadzeniem działalności przez jednostkę sektora finansów publicznych w tych okresach sprawozdawczych, których dotyczą.

12. W przyjętych przez jednostkę zasadach rachunkowości określono, że wartość należności aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego. Z ustaleń kontroli wynikało, że jednostka dokonywała odpisów aktualizujących poprzez 100% odpisu zaległości z lat ubiegłych i 50% odpisu na zaległości tegoroczne, jednak przyjęte w jednostce zasady szacowania odpisów aktualizujących nie zostały opisane w zasadach rachunkowości jednostki.

W świetle art. 8 ust.1 ustawy o rachunkowości – określając zasady rachunkowości w jednostce należy zapewnić w niej możliwość wyodrębnienia wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności. Ponadto, zasady dokonywania odpisów aktualizujących należności w jednostce powinny być uregulowane w przepisach wewnętrznych zgodnie z postanowieniami zawartymi w art. 10 ustawy o rachunkowości.

13. W sprawozdaniu Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie budżetu, za okres od początku roku do dnia 31 marca 2022 roku, jednostka wykazała w pozycji: D13. - Nadwyżka z lat ubiegłych, pomniejszona o niewykorzystane środki pieniężne, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 8 ustawy o finansach publicznych, kwotę 0,00 zł; w pozycji D13a. - Niewykorzystane środki pieniężne, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 8 ustawy o finansach publicznych, kwotę 1.072.013,11 zł; a w pozycji D15. - Wolne środki, kwotę 5.056.250,67 zł. Ustalono, że część wolnych środków wykazanych w pozycji D.15. sprawozdania Rb-NDS za I kwartał 2022 roku powinna zostać wykazana jako nadwyżka z lat ubiegłych, pomniejszona o niewykorzystane środki pieniężne, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 8 ustawy o finansach publicznych, stąd w pozycji D13. należało wykazać kwotę 2.480.455,08 zł. Natomiast w pozycji D15. kwota wolnych środków winna stanowić 2.575.795,59 zł. Szczegółowe wyliczenia ww. kwot zawarto w protokole kontroli.

14. Zobowiązanie z tytułu podatku od towarów i usług za lipiec 2021 roku, w kwocie 2.941,00 zł, przekazano do Urzędu Skarbowego dopiero w dniu 1 września 2021 roku. Ustalono, że nieterminowa wpłata nie skutkowałą zapłatą odsetek za zwłokę. Stosownie do art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.), podatnicy oraz podmioty wymienione w art. 108 są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego, z zastrzeżeniem ust. 1a-4 oraz art. 33 i art. 33b ustawy.
15. Naliczenie diet radnych ewidencjonowano na kontach 410-303 (Wn) – Inne świadczenia finansowane z budżetu, 240-8 (Ma) – Pozostałe rozrachunki. Natomiast naliczenie diety dla przewodniczącego Rady Gminy ewidencjonowano na koncie 231 – Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń w korespondencji z kontem 410-303. Należy wskazać, że diety radnych mają charakter świadczeń pieniężnych, ale nie są zaliczane do wynagrodzeń za pracę wykonaną na podstawie zawartej umowy. Wobec powyższego właściwym do ewidencjonowania rozrachunków z przewodniczącym Rady Gminy z tytułu diet jest konto 240 – Pozostałe rozrachunki.

W zakresie realizacji dochodów z podatków lokalnych

1. Kontrola rozliczania się inkasentów z pobranych należności wykazała m.in. przypadki poboru przez inkasentów zaległości podatkowych. Zgodnie z art. 6 ust. 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6b ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r., poz. 333), art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 roku o podatku leśnym (tekst jednolity Dz.U. z 2019 r., poz. 888 ze zm.) – organy stanowiące mogą zarządzić jedynie pobór podatku w drodze inkasa oraz wyznaczyć inkasentów i określać wysokość wynagrodzenia za inkaso. Artykuł 9 ustawy Ordynacja podatkowa stanowi natomiast, że inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Termin płatności dla inkasentów został wskazany w art. 47 § 4a ustawy Ordynacja podatkowa, jako dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy. W analizowanym przypadku Rada Gminy Zapolice nie wyznaczyła innego terminu niż ten wskazany w art. 47 § 4a powołanej wyżej ustawy. Wskazane przepisy nie uprawniają zatem inkasentów do pobierania zaległych rat podatków.
2. W zakresie prawidłowości opodatkowania podatkiem od nieruchomości osób fizycznych oraz osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej stwierdzono, co następuje⁶:

⁶ Szczegółowe ustalenia w zakresie opodatkowania podatników wskazanych w wystąpieniu zawarto w protokole kontroli.

- organ podatkowy nie wezwał podatnika o numerze konta wymiarowego 100040 do złożenia korekty deklaracji na 2020 rok w związku z nieprawidłowym wykazaniem w deklaracji przedmiotu opodatkowania, a podatnika o numerze konta wymiarowego 100048 do złożenia korekty deklaracji na 2021 rok w związku z nieprawidłową stawką podatkową dla powierzchni budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (stawka z poprzedniego roku). W ww. przypadkach nie podjęto także czynności wskazanych w art. 274 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa;
- podatnik o numerze konta wymiarowego 100044 nie wykazał do opodatkowania w 2020 i 2021 roku budowli. Na podstawie ortofotomap dostępnych w sieci internet oraz na zdjęciach satelitarnych na stronie <https://www.google.com> ustalono, że na działce o numerze 88 znajduje się budynek handlowo – usługowy ogrodzony, prawdopodobnie, wbetonowaną lub osadzoną na podmurówce częścią, na której zamontowano słupki z siatką ogrodzeniową. Ponadto na terenie działki znajduje się utwardzony grunt.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Budowlą (art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy) jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Stosownie do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku – Prawo budowlane (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 2351 ze zm.): [1] budowlą (art. 3 pkt 3 ustawy) jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową; [2] obiektem liniowym (art. 3 pkt 3a) jest obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable zainstalowane w kanalizacji kablowej, kable zainstalowane w kanale technologicznym oraz kable telekomunikacyjne dowieszone do już istniejącej linii kablowej nadziemnej nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego; [3] urządzeniami budowlanymi (art. 3 pkt 9 ustawy) są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza

i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

W odniesieniu do opisywanego podatnika ustalono ponadto, że organ podatkowy nie wystąpił do niego o złożenie wyjaśnień w zakresie opodatkowania budynków na działkach o numerach 177/1 i 174/9. Ze złożonych przez podatnika deklaracji i załączników do deklaracji ZDN-1 wynikało, że podatnik zgłosił do opodatkowania całość gruntu jako związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej (12.421,00 m²), natomiast budynki zostały w części opodatkowane jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (413,62 m²) a w części jako pozostałe (646,29 m²). Nadto, podatnik w załączniku ZDN-1 do deklaracji na 2020 rok wskazał, że na działkach 177/1 i 174/9 o powierzchni użytkowej 646,29 m² znajdują się magazyny + część w rozbudowie a w załączniku ZDN-1 do deklaracji na 2021 rok podatnik wskazał, że na ww. działkach znajdują się magazyny pozostałe.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub objekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 powołanej powyżej ustawy, grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej są to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a. W ust. 2a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazano przypadki wyłączające grunty, budynki i budowle z kategorii związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - żaden z ww. przypadków nie miał zastosowania u podatnika. W art. 5 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy wskazano następujące kategorie przedmiotów opodatkowania, którym odpowiadają, ustalone przez rady gmin, określone stawki podatku od nieruchomości w zakresie budynków: a) mieszkalne, b) związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, c) zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym, d) związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajęte przez podmioty udzielające tych świadczeń, e) pozostałe, w tym zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Konstrukcja ww. przepisu prowadzi do wniosku, że możliwe jest zastosowanie wobec budynku lub jego części stawki podatku właściwej dla budynków pozostałych (określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) jedynie w sytuacji, gdy brak jest możliwości zastosowania wobec takiego budynku (lub jego części) stawek podatku od nieruchomości właściwych dla kategorii przedmiotów opodatkowania wskazanych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a - d.

Podkreślenia także wymaga, że grunty, których właścicielem jest podatnik - zgodnie z wypisem z rejestru gruntów, sklasyfikowane są symbolami Br-R IVb (działka numer 88), Br-R V (działka nr 174/9), R V (działka nr 174/17), B (działka nr 177/1), a zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Z powyższego wynika, że grunt jest objęty podatkiem od nieruchomości o ile nie podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym lub leśnym. Zapisy w ewidencji gruntów decydują o tym czy jest to użytek rolny.

Artykuł 1a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, że przez użyte w ustawie określenia: użytki rolne; lasy; nieużytki; grunty zadrzewione i zakrzewione; grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi oraz grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi; grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi – rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków. Zgodnie z § 68 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 roku w sprawie ewidencji gruntów i budynków (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 393 ze zm., obowiązywało do dnia 30 lipca 2021 roku), do użytków rolnych zaliczało się: a) grunty orne, oznaczone symbolem – R; b) sady, oznaczone symbolem – S; c) łąki trwałe, oznaczone symbolem – Ł; d) pastwiska trwałe, oznaczone symbolem – Ps; e) grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem – Br; f) grunty pod stawami, oznaczone symbolem – Wsr; g) grunty pod rowami, oznaczone symbolem – W; h) grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, oznaczone symbolem - Lzr. W rozporządzeniu Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 27 lipca 2021 roku w sprawie ewidencji gruntów i budynków, obowiązującym od dnia 31 lipca 2021 roku⁷, do użytków rolnych zaliczono analogiczne grunty, co w poprzednio obowiązującym rozporządzeniu (jedyna różnica wynika z kolejności ich wymienienia).

Zatem dla stwierdzenia poprawności opodatkowania gruntów wykazanych w wypisie z rejestru gruntów jako użytki rolne istotne jest ustalenie, czy grunt jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Użytki rolne i lasy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tylko w przypadku, gdy są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, tj. gdy faktycznie wykonywane są na nich czynności polegające na prowadzeniu działalności gospodarczej;

- podatnik o numerze konta wymiarowego 100368 nie załączył do deklaracji na podatek od nieruchomości na 2021 rok żadnego dokumentu potwierdzającego wartość budowli na dzień powstania obowiązku podatkowego⁸ a organ podatkowy nie wystąpił o jego przedłożenie;
- podatnik o numerze konta wymiarowego 100056 w 2020 i 2021 roku wykazał do opodatkowania: w zakresie gruntów: 1.000 m² powierzchni związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej; 10.721 m² powierzchni pozostałej, w tym zajętej na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego; w zakresie budynków: 1.000 m² powierzchni związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej; 1.585 m² powierzchni budynków pozostałych, w tym zajętej na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Zgodnie z wypisem z rejestru gruntów, wszystkie działki podlegające opodatkowaniu sklasyfikowano w ewidencji gruntów symbolami Br-R klasy V bądź VI.

⁷ Dz. U. z 2021 r., poz. 1390 ze zm.

⁸ Decyzja Łódzkiego Wojewódzkiego Inspektora Nadzoru Budowlanego o pozwoleniu na użytkowanie obiektów budowlanych uzyskana w dniu 13 marca 2020 roku.

W trakcie poprzedniej kontroli kompleksowej inspektorzy RIO w Łodzi ustalili, że podatnik wykazywał do opodatkowania nieprawidłowe powierzchnie gruntów i budynków, zwrócili także uwagę na zapis art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 1 ustawy o podatku rolnym. Podatnik złożył do organu podatkowego korekty deklaracji za lata 2016-2018 – deklaracje skorygowano w zakresie powierzchni gruntów i budynków. Organ podatkowy nie ustalił natomiast czy grunty wykazywane jako pozostałe, które w ewidencji gruntów i budynków są sklasyfikowane jako użytki rolne, są faktycznie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Z aktualnych ustaleń wynikało, że podatnik w latach 2020-2021 zastosował analogiczny sposób opodatkowania (dokonano zmian jedynie w zakresie podstaw opodatkowania w poszczególnych kategoriach).

Po raz kolejny należy wskazać zatem na art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym - opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej oraz art. 1 ustawy o podatku rolnym, stosownie do którego - opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.

W art. 1a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazano, że przez użyte w ustawie określenie m.in. użytków rolnych, rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków. Klasyfikację gruntów zaliczanych do użytków rolnych, wynikającą z rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 roku w sprawie ewidencji gruntów i budynków (do 30 lipca 2021 roku) oraz rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 27 lipca 2021 roku w sprawie ewidencji gruntów i budynków (obowiązującego od 31 lipca 2021 roku) przytoczono przy opisie podatnika o numerze konta wymiarowego 100044.

Dodatkowo, w przypadku opisywanego podatnika, analiza załączników ZDN-1 do deklaracji na podatek na 2020 i 2021 rok oraz wypisu z rejestru budynków wykazała, że podatnik nie wykazał do opodatkowania dwóch budynków – posadowionych na działkach o numerach 172/9 i 177/5. Ponadto stwierdzono nierzetelny sposób prezentacji danych dotyczących lokalizacji budynków (szczegółowy opis zawarto w protokole kontroli) a także duże prawdopodobieństwo, że podatnik wykazał do opodatkowania powierzchnie zabudowy budynków - zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi powierzchnia użytkowa. Za powierzchnię użytkową budynku lub jego części, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 5 powyższej ustawy, rozumie się powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Artykuł 4 ust. 2 ww. ustawy stanowi natomiast, że powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się.

Na gruntach podatnika posadowionych jest kilka budynków a zadeklarowana do opodatkowania jako związana z prowadzeniem działalności gospodarczej została tylko powierzchnia 1.000 m².

Na podstawie ortofotomap oraz na zdjęciach satelitarnych na stronie <https://www.google.com> ustalono ponadto, że nieruchomość jest ogrodzona oraz przynajmniej częściowo utwardzona (kostka brukowa na wjeździe na teren posesji aż do budynku – przed budynkiem parkują samochody, a dalej betonowe płyty, przynajmniej na części nieruchomości). W 2020 i 2021 roku podatnik nie wykazał do opodatkowania budowli;

- do deklaracji zarówno na 2020, jak i 2021 rok, podatnik o numerze konta wymiarowego 100040 nie załączył załącznika ZDN-1 i/lub ZDN-2. Organ podatkowy nie podjął żadnych czynności w celu uzupełnienia przez podatnika deklaracji, poprzez złożenie załączników stanowiących integralną część deklaracji DN-1, zawierających wymagane dane dotyczące przedmiotów opodatkowania i przedmiotów opodatkowania zwolnionych;
- podatnik o numerze konta wymiarowego 100048 w przypadku zmian opodatkowania w trakcie 2020 roku nieprawidłowo ustalał moment powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku.

Dodatkowo stwierdzono, że podatnik pomimo zmian w podstawach opodatkowania, nie załączał do deklaracji załączników ZDN-1, które są integralną częścią deklaracji. Organ podatkowy nie występował do podatnika o uzupełnienie deklaracji o ten załącznik.

W deklaracji na podatek od nieruchomości na 2021 rok podatnik wykazał wyższą wartość budowli w stosunku do roku poprzedniego – podatnik nie wyjaśnił przyczyn powyższego a organ podatkowy nie zawnioskował o ich wyjaśnienie;

- dla objętych kontrolą podatników podatku od nieruchomości od osób fizycznych przypis podatku nie następował pod datą skutecznie doręczonej decyzji wymiarowej. Przypisu podatku dokonywano z datą wydania decyzji wymiarowych. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa – zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2010 r., nr 208, poz. 1375) - do udokumentowania przypisów służą decyzje. Z powyższego wynika, że organ podatkowy przypisywał nieistniejące zobowiązanie podatkowe;
- dla podatnika o numerze konta wymiarowego 90015 organ podatkowy wydał w 2020 i 2021 roku decyzje w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego z uwzględnieniem następujących podstaw opodatkowania w podatku: rolnym – powierzchnia fizyczna 2,6700 ha, powierzchnia przeliczeniowa 2,6700 ha, użytki rolne 2,6700 ha, opodatkowane 0,00 ha; od nieruchomości – budynki pod działalność gospodarczą 800 m², grunty pod działalność gospodarczą 10.000 m².

Podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości wynikały z informacji w sprawie podatku od nieruchomości na 2008 rok, nie przedłożono kontrolującemu natomiast informacji w sprawie podatku rolnego, w związku z czym nie potwierdzono, że w decyzjach w zakresie podatku rolnego uwzględniono podstawy opodatkowania wykazane przez podatnika.

Łączna podstawa opodatkowania w podatku rolnym i w podatku od nieruchomości wynikająca z decyzji wynosiła 3,6700 ha, a z wypisu z rejestru gruntów wynikało, że działki podatnika o numerach 44 i 46/2, będące we współwłasności (4 współwłaścicieli), są sklasyfikowane w ewidencji gruntów symbolem Br-R VI i posiadają łączną powierzchnię 2,6700 ha.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 1990 ze zm.), podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Na konieczność ustalania charakteru gruntu na potrzeby opodatkowania na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów i budynków, wskazuje bezpośrednio przepis art. 1a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 4 ust. 1 ustawy o podatku rolnym.

Ponadto art. 1 ustawy o podatku rolnym stanowi, że opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi natomiast, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zatem, jeśli na nieruchomości prowadzona jest działalność gospodarcza o powierzchni 10.000 m², podstawa opodatkowania w podatku rolnym winna zostać pomniejszona o tę powierzchnię, która jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej.

Ponadto na podstawie zdjęć satelitarnych dostępnych na stronie internetowej <https://www.google.com/maps> oraz na podstawie ortofotomap dostępnych w sieci Internet, ustalono, że nieruchomość podatnika w dużej części jest utwardzona a podatnik nie wykazuje do opodatkowania budowli. Podatnik wykazał do opodatkowania powierzchnię gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wynoszącą 10.000,00 m² – wg pomiarów dokonanych przez kontrolujące na geoportalu, powierzchnia zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej może być większa (pomiar samej utwardzonej powierzchni wyniósł około 12.000 m²);

- podatnik o numerze konta wymiarowego 160219, który prowadzi działalność gospodarczą związaną ze sprzedażą kamieni ogrodowych, nie wykazał do opodatkowania budowli – analiza zdjęć satelitarnych dostępnych na stronie internetowej <https://www.google.com/maps> oraz ortofotomap dostępnych w sieci Internet wykazała, że na działce 143/6 znajduje się utwardzony grunt. Ponadto stwierdzono, że na dużej części ww. działki, opodatkowanej w części w kategorii gruntów pozostałych, ułożone są materiały / przedmioty (trudne do identyfikacji na ortofotomapie), które mogą wskazywać na

wykorzystywanie gruntu jako związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą. Podobna sytuacja występuje w przypadku działek o numerach 91/6 i 91/5 oraz 143/3, na których znajdują się usypane zwałowiska materiałów, przedmiotów, rzeczy (trudne do identyfikacji);

- podatnik o numerze konta wymiarowego 30133 nie wykazał do opodatkowania budowli – analiza zdjęć satelitarnych dostępnych na stronie internetowej <https://www.google.com/maps> oraz ortofotomap dostępnych w sieci Internet wykazała, że działka o numerze 5/18 jest utwardzona (nieruchomość wykorzystywana wyłącznie do prowadzenia działalności gospodarczej). Również podatnik o numerze konta wymiarowego 70099 nie wykazał do opodatkowania budowli a nieruchomość w zasadzie na całej powierzchni posiada utwardzony grunt;
- dla podatnika o numerze konta wymiarowego 160068 zawyżono w 2020 i w 2021 roku kwoty podatku rolnego w związku z wprowadzeniem do systemu komputerowego niewłaściwej powierzchni gruntów sklasyfikowanych jako Wsr-RIVb (zamiast 0,0093 ha wprowadzono 0,0930 ha, zawyżenie o 2,00 zł za każdy rok).

W związku ze stwierdzonymi – opisanymi powyżej i w protokole kontroli nieprawidłowościami w zakresie podatku od nieruchomości - stwierdzono, że organ podatkowy nie dokonywał należycie czynności sprawdzających, o których mowa w art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa a także nie stosował art. 274 § 1 powołanej ustawy, który stanowi, że w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź, że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień: 1) koryguje deklarację dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 5.000,00 zł; 2) zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość. Ponadto, zgodnie z art. 274 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa - przepisy § 1-4 stosuje się odpowiednio do deklaracji składanych przez płatników lub inkasentów oraz do załączników do deklaracji. Ustawa Ordynacja podatkowa wskazuje także, że w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych (art. 274a § 2 wskazanej ustawy).

3. W odniesieniu do udzielonych w 2020 i 2021 roku przez organ podatkowy ulg w zapłacie podatku od nieruchomości i łącznego zobowiązania pieniężnego stwierdzono następujące nieprawidłowości:
 - decyzja Wójta Gminy Zapolice z dnia 21 kwietnia 2021 roku została wydana po upływie miesięcznego terminu do załatwienia sprawy, o którym mowa w art. 139 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Jednocześnie ustalono, że organ podatkowy naruszył art. 140 § 1 powołanej powyżej ustawy, poprzez brak zawiadomienia podatnika o niezafatwieniu sprawy w terminie, wskazania przyczyn niedotrzymania terminu i wyznaczenia nowego terminu załatwienia sprawy;

- organ podatkowy wydał decyzję w sprawie ulgi w zapłacie podatku na podstawie art. 67a § 1 pkt 2 w zw. z art. 49 § 1 i art. 207 ustawy Ordynacja podatkowa oraz art. 15zzzh ustawy z dnia 2 marca 2020 roku o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych. Z art. 15zzzh powołanej powyżej ustawy wynikało m.in., że wsparcie udzielone na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z COVID-19 – w przypadku podatku, którego termin płatności upływa po dniu 31 grudnia 2019 roku, lub zaległości podatkowej powstałej po tym dniu, stanowi pomoc publiczną mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce i może być udzielone podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą, u którego nastąpił spadek obrotów gospodarczych z powodu COVID-19 o co najmniej 25% w dowolnym miesiącu przypadającym po dniu 31 stycznia 2020 roku w porównaniu do miesiąca poprzedniego lub analogicznego miesiąca roku poprzedniego.

Z ww. przepisów oraz wyjaśnień Ministerstwa Finansów⁹ wynika, że podatnik prowadzący działalność gospodarczą, ubiegający się o pomoc powinien przedłożyć wraz z wnioskiem informacje potwierdzające spełnienie warunków określonych w art. 15zzzh ust. 3 powyżej wskazanej ustawy (reguła wskazana w tym przepisie ma na celu wykazanie, iż kłopoty przedsiębiorcy związane są ze skutkami epidemii COVID-19). Jak wynikało z przedłożonych do kontroli dokumentów, podatnik we wniosku nie zawarł żadnych informacji dotyczących spadku obrotów, ponadto do wniosku nie załączono informacji i dokumentów w tym zakresie a organ podatkowy, do wydania decyzji posłużył się dokumentacją zgromadzoną we wcześniejszym postępowaniu i nie wzywał podatnika do złożenia dokumentacji potwierdzającej reguły wskazane w art. 15zzzh ust. 3 ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych. Ponadto, podatnik wraz z wnioskiem nie złożył formularza informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc publiczną, do czego obliguje art. 37 ust. 5 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 roku o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 743) a art. 37 ust. 7 wskazanej ustawy stanowi, że do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc zaświadczeń, oświadczeń lub informacji, o których mowa w ust. 1, 2 i 5, pomoc nie może być udzielona temu podmiotowi. Informacje dotyczące pomocy związanej z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 oraz jej skutków, udzielanej na podstawie m.in.: ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, przekazuje się na formularzu informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc publiczną związaną z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 oraz jej skutków, którego wzór określa załącznik nr 3 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 roku w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc de minimis lub pomoc de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz. U. z 2010 r., poz. 312 ze zm.).

⁹ https://uokik.gov.pl/covid19_a_pomoc_publiczna.php#faq3972

4. Organ podatkowy nie wyegzekwował od podatnika w postępowaniu dotyczącym ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym zestawienia poniesionych wydatków inwestycyjnych, co wynika z art. 13d ust. 2 ustawy o podatku rolnym. Ponadto, decyzja o udzieleniu tej ulgi została wydana przez Wójta Gminy Zapolice z przekroczeniem terminu wskazanego w art. 139 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.
5. W zakresie prawidłowości opodatkowania podatkiem od środków transportowych stwierdzono, co następuje¹⁰:

- organ podatkowy nie ustalił faktycznego momentu zmiany adresu siedziby podatnika o numerze konta wymiarowego 500008 – w deklaracji podatnik wskazał datę zmiany siedziby 27 maja 2021 roku, z wydruku z Krajowego Rejestru Sądowego, informacji odpowiadającej odpisowi pełnemu z rejestru stowarzyszeń innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, wynikało natomiast że ostatnia zmiana danych została wpisana do KRS w dniu 18 kwietnia 2019 roku i dotyczyła m.in. zmiany siedziby i adresu podmiotu a ostatnie zmiany w statucie stowarzyszenia zostały dokonane w dniu 22 kwietnia 2017 roku.

Zgodnie z § 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 roku w sprawie właściwości organów podatkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 565) - organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach podatku od środków transportowych dla podatników, którzy w trakcie roku podatkowego zmienili miejsce zamieszkania lub adres siedziby, wskutek czego właściwy stał się organ podatkowy inny niż dotychczasowy - jest organ podatkowy właściwy według miejsca zamieszkania lub adresu siedziby od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła zmiana miejsca zamieszkania lub adresu siedziby;

- podatnicy o numerach kont wymiarowych 500006 i 100027 nie wypełniali w sposób kompletny i rzetelny deklaracji na podatek od środków transportowych i/lub załączników do deklaracji (np. brak wskazania wartości DMC zespołu pojazdów bądź wartość 0,00 dla ciągników siodłowych i naczep, brak ilości pojazdów w części D deklaracji na podatek od środków transportowych) a organ podatkowy w żadnym ze stwierdzonych przypadków nie wezwał podatników do skorygowania złożonych deklaracji i/lub załączników. W kilku przypadkach brak wskazania danych nie wpłynął na ustalenie stawki podatku, jednak stwierdzono także przypadki (opisane poniżej), że brak wykazanych danych uniemożliwił potwierdzenie prawidłowości ustalenia stawki podatkowej:

[1] podatnik o numerze kontowym 500006, w załączniku do deklaracji na 2020 rok, wskazującej na powstanie obowiązku podatkowego w trakcie roku, zgłosił do opodatkowania naczepy. W obu przypadkach podatnik nie wykazał DMC zespołu i dodatkowo wykazane przez podatnika DMC tych pojazdów były określone o wartości wyższej niż wynikało z czasowych pozwoleń zarchiwizowanych przez organ podatkowy¹¹.

¹⁰ Szczegółowy opis zawarto w protokole kontroli.

¹¹ Uchwała Rady Gminy Zapolice określała w zakresie przyczep i naczep z trzema i więcej osiami oraz zawieszeniem pneumatycznym stawki podatkowe dla DMC zespołu nie mniej niż 12 i mniej niż 38 ton

Jednocześnie analiza załącznika do deklaracji na 2021 rok w zakresie jednego z pojazdów wykazała, że podatnik w załączniku ujawnił inne dane niż wykazane w 2020 roku w zakresie daty pierwszej rejestracji w kraju, DMC zespołu (w załączniku do deklaracji na 2020 rok nie wskazano w ogóle tej informacji) a także inny sposób opodatkowania tego pojazdu – w 2020 roku pojazd opodatkowano stawką dla przyczep lub naczep z trzema osiami, zawieszeniem pneumatycznym i DMC zespołu nie mniej niż 12 ton i mniej niż 38 ton, a w 2021 roku pojazd opodatkowano wyższą stawką podatkową odpowiadającą stawce dla przyczep lub naczep z trzema osiami, zawieszeniem pneumatycznym i DMC zespołu nie mniej niż 38 ton;

- 2] podatnik o numerze kontowym 100027, w załącznikach do deklaracji na 2020 i 2021 rok nie wykazał DMC zespołu dla naczepy. Stawki ustalone przez podatnika odpowiadały stawkom podatku od naczep / przyczep z trzema osiami (i więcej) i DMC zespołu wynoszącej nie mniej niż 38 ton (najwyższa stawka dla trzech osi lub więcej i zawieszenia pneumatycznego). DMC zostało wykazane przez podatnika jako 40 ton. Natomiast w przypadku kolejnej naczepy w załączniku do deklaracji na 2021 rok podatnik wykazał DMC zespołu jako 0,00 ton, również DMC wykazano o takiej wartości;
- podatnik o numerze konta wymiarowego 500006 w załączniku do deklaracji na 2020 rok wykazał do opodatkowania pojazd (naczepa) z uwzględnieniem m.in. następujących danych dotyczących tego pojazdu: data pierwszej rejestracji na terytorium RP 28 lutego 2020 roku, data nabycia 22 listopada 2019 roku. Stawka podatkowa została ustalona w wysokości 1.173,00 zł i odpowiadała kwocie podatku za cały rok od naczep z trzema osiami i DMC zespołu wynoszącej nie mniej niż 38 ton. Data pierwszej rejestracji była zbieżna z danymi wykazanymi w pozwoleniu czasowym.
- Zgodnie z art. 9 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, obowiązek podatkowy, o którym mowa w ust. 1 i 2, powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został zarejestrowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a w przypadku nabycia środka transportowego zarejestrowanego - od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został nabyty.
- W świetle ww. przepisu, obowiązek podatkowy w 2020 roku za ww. pojazd istniał przez 10 miesięcy a nie przez cały rok. Organ podatkowy dokonał przypisu na koncie podatnika w zadeklarowanej przez niego wysokości, tj. zawyżonej o 195,50 zł;
- podatnik o numerze konta wymiarowego 500006 w załącznikach do deklaracji na 2021 rok nie uwzględnił pojazdu (naczepa). Natomiast podatnik o numerze konta wymiarowego 100027, w załącznikach do deklaracji na 2020 rok nie uwzględnił pojazdu o numerze rejestracyjnym EZ...¹².

(kwota 1.020,00 zł) oraz nie mniej niż 38 ton (kwota 1.173,00 zł). DMC pojazdu EZD.... wynosi 36 ton a pojazdu EZD... 35 ton.

¹² Oba pojazdy zostały wykazane do opodatkowania w części D deklaracji.

Organ podatkowy, pomimo braku wykazania przez podatników ww. pojazdów w deklaracji, dokonał za nie przypisów i nie wezwał podatników do uzupełnienia deklaracji o załączniki z tymi pojazdami;

- w dniu 22 lipca 2020 roku do Urzędu Gminy Zapolice wpłynęła deklaracja na podatek od środków transportowych na 2019 rok (wraz z załącznikami), złożona przez podatnika o numerze konta wymiarowego 500006. Załączniki do deklaracji zostały wypełnione przez podatnika w sposób nierzetelny (np. wykazywano pojazdy, dla których obowiązek podatkowy powstał w 2020 roku; dla pojazdu zakupionego i sprzedanego w 2019 roku wskazano datę I rejestracji w kraju przypadającą na 2020 rok), ponadto nieprawidłowo ustalono stawki podatkowe dla niektórych pojazdów. Ponadto podatnik opodatkował w 2019 roku naczepę, która została zarejestrowana na terytorium RP w dniu 28 lutego 2020 roku, najprawdopodobniej wg najwyższej stawki dla samochodów ciężarowych z zawieszeniem pneumatycznym i trzech osiach. W wyniku złożonej przez podatnika deklaracji, organ podatkowy dokonał odpisu z konta podatnika podatku za 2019 rok w łącznej kwocie 1.132,00 zł.

Inspektorzy RIO w Łodzi stwierdzili, że odpis z konta podatnika został dokonany w zaniżonej kwocie – organ podatkowy nie zweryfikował kwot podatku ustalonych przez podatnika a także danych wykazanych przez podatnika i nie stwierdził, że podatnik nieprawidłowo ustalił moment powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do pojazdu. Według wyliczeń inspektorów RIO w Łodzi, odpis z konta podatnika za 2019 rok powinien wynosić 3.026,00 zł, jednak w związku z licznymi nieprawidłowościami i niejasnościami w deklaracji i załącznikach do deklaracji, organ podatkowy winien wezwać podatnika do złożenia korekty deklaracji i załączników i dokonać samodzielnego wyliczenia prawidłowej kwoty odpisu z konta podatnika.

6. W wyniku analizy kart kontowych podatników:
 - stwierdzono naruszenie § 3 i 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego - w związku z dokonywaniem przypisów i odpisów przed datą złożenia przez podatników deklaracji na podatek od nieruchomości oraz od środków transportowych oraz dokonaniem przypisu podatku za 2021 rok w kwocie wyższej o 2,00 zł niż wynikało z deklaracji złożonej przez podatnika o numerze konta wymiarowego 100368 – w związku z nieprawidłowo dokonanym przypisem, na koniec 2021 roku konto podatnika prezentowało zaległość (której nie powinno być) w kwocie 2,00 zł;
 - stwierdzono naruszenie art. 20 ust. 1 oraz art. 24 ustawy o rachunkowości, w związku z prowadzeniem kart kontowych niektórych podatników bez zachowania chronologii zdarzeń (przykłady w protokole) oraz dokonania przypisów i odpisu z kont podatników podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych po okresie sprawozdawczym (np. podatnik o numerze konta wymiarowego 50008, 100048).

7. W odniesieniu do podejmowania przez organ podatkowy działań windykacyjnych wobec podatników posiadających zaległości podatkowe stwierdzono, że:

- organ podatkowy od nieterminowej wpłaty I raty podatku za 2020 rok, dokonanej przez podatnika o numerze konta wymiarowego 100056, nie naliczył i nie pobrał odsetek od zaległości podatkowych (kwota odsetek w zaokrągleniu 11,00 zł). Natomiast w przypadku podatników o numerach kont wymiarowych 500006 i 100027 organ podatkowy pobrał odsetki w niewłaściwej wysokości (odpowiednio: 79,90 zł zamiast 81,62 zł; 156,70 zł zamiast 184,89 zł).

Zgodnie z art. 53 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 52 § 1 pkt 2 i art. 54, naliczane są odsetki za zwłokę. Odsetki za zwłokę naliczane są od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku lub terminu, w którym płatnik lub inkasent był obowiązany dokonać wpłaty podatku na rachunek organu podatkowego, o czym stanowi art. 53 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa. Natomiast zgodnie z art. 55 powołanej powyżej ustawy, odsetki za zwłokę wpłacane są bez wezwania organu podatkowego (§ 1) a jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę (§ 2).

Ponadto, zgodnie z art. 63 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, podstawy opodatkowania, kwoty podatków, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych. Jednocześnie w myśl obowiązującego od dnia 1 stycznia 2016 roku § 3 ww. artykułu, powyższe zasady nie mają zastosowania do zaliczenia wpłaty, zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku. O zaliczeniu wpłaty mówimy wówczas, gdy dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. W sytuacji dokonania wpłat niepokrywających kwoty zaległości podatkowej i odsetek, niepełną wpłatę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim w dniu wpłaty pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę, bez ich zaokrąglenia. W sytuacji dokonania wpłaty pokrywającej kwotę zaległości podatkowej i odsetek należy, stosownie do art. 63 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, dokonywać zaokrąglenia odsetek;

- organ podatkowy, w przypadkach opisanych szczegółowo w protokole kontroli, wystawiał upomnienia dla podatników podatku od nieruchomości ze znacznym opóźnieniem (np. podatnik o numerze konta 100238 – po ponad roku), bądź w przypadku podatników podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych nie wystawiał ich w ogóle (np. podatnik 100488 w odniesieniu do VII-XII raty; podatnik 500006). Stwierdzono także przypadki zaniechania wystawiania tytułów wykonawczych pomimo skutecznie doręczonych upomnień (np. podatnik 70099, 70093).

Zgodnie z obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 roku do dnia 29 lipca 2020 roku rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 roku

w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1483), zobowiązano wierzyciela do systematycznej kontroli terminowości zapłaty należności pieniężnych. Ponadto, zgodnie z przepisami ww. rozporządzenia, jeżeli zachodziło uzasadnione okolicznościami przypuszczenie, że zobowiązany wykona dobrowolnie obowiązek bez konieczności wszczęcia egzekucji administracyjnej, wierzyciel mógł podejmować działania informacyjne wobec zobowiązanego zmierzające do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku, przed przesłaniem: 1) upomnienia; 2) tytułu wykonawczego, w przypadku gdy egzekucja administracyjna mogła być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia (§ 4 ust. 1). W § 4 ust. 2 wskazano natomiast, że działania informacyjne są podejmowane w formie pisemnej, dźwiękowej lub graficznej w szczególności przez: internetowy portal informacyjny, krótką wiadomość tekstową (sms), e-mail, telefon, faks a zgodnie z § 4 ust. 3 działania informacyjne są rejestrowane w postaci papierowej lub elektronicznej przez wskazanie, w szczególności: 1) formy działania informacyjnego; 2) daty podjęcia działania informacyjnego. Paragraf 7 ust. 1 ww. rozporządzenia stanowił natomiast, że wierzyciel przesyła zobowiązanemu upomnienie: 1) niezwłocznie, w szczególności jeżeli łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnych przekroczy dziesięciokrotność kosztów upomnienia i nie zostały podjęte działania informacyjne, lub z podjętych działań informacyjnych w sprawie wynika, że obowiązek nie zostanie dobrowolnie wykonany; 2) nie później niż po upływie 21 dni od dnia, w którym po raz pierwszy podjęto działania informacyjne, jeżeli z tych działań wynika, że obowiązek zostanie dobrowolnie wykonany (§ 7 ust. 1). W przypadkach, w których egzekucja administracyjna mogła być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia, wierzyciel wystawiał tytuł wykonawczy: 1) niezwłocznie, w szczególności jeżeli łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnych przekroczy dziesięciokrotność kosztów upomnienia i nie zostały podjęte działania informacyjne, lub z podjętych działań informacyjnych w sprawie wynika, że obowiązek nie zostanie dobrowolnie wykonany; 2) nie później niż po upływie 21 dni od dnia, w którym po raz pierwszy podjęto działania informacyjne, jeżeli z tych działań wynikało, że obowiązek zostanie dobrowolnie wykonany (§ 9). Od dnia 30 lipca 2020 roku obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2020 roku w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2020 r., poz. 1294). Powyższe rozporządzenie zostało uchylone z dniem 20 lutego 2021 roku. Od dnia 20 lutego 2021 roku obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 roku w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2020 r., poz. 2083);

- w przypadku podatnika podatku od środków transportowych o numerze konta wymiarowego 100021, posiadającego na dzień 31 grudnia 2021 roku zaległości w podatku od środków transportowych za lata 2010 – 2021 w kwocie 34.716,00 zł ustalono, że organ podatkowy na raty z 2013 roku nie ustanowił zastawów skarbowych ani nie wystawił tytułów wykonawczych.

Zgodnie z art. 70 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

W świetle ww. przepisu, w związku z brakiem podjęcia przez organ podatkowy jakichkolwiek działań windykacyjnych, przedawnieniu z końcem roku 2018 uległy I i II rata podatku od środków transportowych za 2013 rok w kwocie łącznej 2.948,00 zł;

8. Stwierdzono przypadki braku wydania przez organ podatkowy postanowienia o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę. Powyższe było niezgodne z art. 62 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, który stanowi, że w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia wydaje się *postanowienie*, na które służy zażalenie, z zastrzeżeniem § 4a.

W zakresie realizacji pozostałych dochodów budżetowych

1. W przypadku sprzedaży nieruchomości gruntowej niezabudowanej położonej w miejscowości Marzynek, oznaczonej numerami działek 39/12 i 40/7, w obrębie Paprotnia, o łącznej powierzchni 0,1624 ha, zorganizowano przetargi: [1] I przetarg z dnia 5 grudnia 2017 roku – ogłoszenie o przetargu udostępniono od dnia 27 października 2017 roku. Przetarg zakończył się wynikiem negatywnym w dniu 5 grudnia 2017 roku; [2] II przetarg z dnia 10 kwietnia 2018 roku – ogłoszenie o przetargu udostępniono od dnia 2 marca 2018 roku. Przetarg zakończył się wynikiem negatywnym w dniu 6 kwietnia 2018 roku, [3] III przetarg z dnia 28 września 2018 roku – ogłoszenie o przetargu udostępniono od dnia 24 sierpnia 2018 roku. Przetarg zakończył się wynikiem negatywnym w dniu 25 września 2018 roku, [4] IV przetarg z dnia 12 marca 2019 roku – ogłoszenie o przetargu udostępniono od dnia 25 stycznia 2019 roku. Przetarg zakończył się wynikiem pozytywnym w dniu 12 marca 2019 roku.

W opisanym powyżej przypadku, sześciomiesięczny termin liczony od zakończenia drugiego przetargu (protokół z dnia 6 kwietnia 2018 roku) upłynął w październiku 2018 roku. Zatem – w świetle art. 39 ust. 2 ww. ustawy – po dniu 6 października 2018 roku należało zorganizować ponownie pierwszy przetarg na zbycie nieruchomości. Ponadto – ogłoszenie o przetargu powinno zostać poprzedzone sporządzeniem i podaniem do publicznej wiadomości wykazu nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży (art. 35 ust. 1 w zw. z art. 39 ust.3 ustawy). Zamiast tego w dniu 25 stycznia 2019 roku ogłoszony został czwarty przetarg ustny nieograniczony – bez wcześniejszego podania do publicznej wiadomości wykazu nieruchomości. Cena nieruchomości w przetargach I-IV została ustalona w tej samej wysokości.

2. Nie przedłożono kontrolującemu dokumentacji, z której wynikałoby dokonanie przeliczenia ceny wywoławczej zbywanej nieruchomości niezabudowanej położonej w miejscowości Marzynek, oznaczonej numerami działek 39/12 i 40/7 w obrębie Paprotnia na równowartość euro wg średniego kursu ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski. Jak wskazuje § 6 ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 września 2004 roku w sprawie sposobu i trybu przeprowadzenia przetargów oraz rokowań na zbycie nieruchomości (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 2213), przeliczenia ceny wywoławczej na równowartość euro dokonuje się nie wcześniej niż 7 dni przed terminem pierwszego ogłoszenia o przetargu, według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w tym dniu.

3. Ustalono, że Wójt Gminy informował zasadniczo właścicieli gruntów na piśmie o wysokości opłaty jednorazowej oraz wysokości przysługującej bonifikaty ustalonej w uchwale Rady Gminy, zgodnie z art. 7 ust. 8 ww. ustawy z dnia 20 lipca 2018 roku o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 1495), z wyjątkiem osoby fizycznej (użytkownik wieczysty gruntu oznaczonego nr działki 224/9 o powierzchni 0,1653 ha – udział 787/15742), która złożyła oświadczenie o zamiarze wniesienia opłaty jednorazowej z wnioskiem o udzielenie bonifikaty w dniu 12 listopada 2019 roku, a Wójt Gminy poinformował właściciela gruntu o wysokości opłaty jednorazowej oraz wysokości kwoty należnej do zapłaty w przypadku udzielenia bonifikaty określonej w uchwale Rady Gminy w zaświadczeniu o przekształceniu z dnia 2 grudnia 2019 roku, które doręczono właścicielowi gruntu w dniu 9 grudnia 2019 roku, czyli z przekroczeniem 14 dniowego terminu od dnia zgłoszenia, o którym mowa w art. 7 ust. 8 ustawy przekształceniowej.
4. W zakresie prawidłowości opodatkowania podatkiem od nieruchomości najemców/ dzierżawców nieruchomości gminnych stwierdzono:
 - Spółdzielnia Mieszkaniowa w Zapolicach w deklaracjach na podatek od nieruchomości na lata 2020-2021 zadeklarowała do opodatkowania powierzchnię gruntów pozostałych o 66,91 m² większą niż powierzchnia ustalona przez kontrolujące na podstawie dokumentów dotyczących przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności (działki: nr 224/9 o powierzchni 1.570,36 m², nr 224/7 o powierzchni 2.073,45 m² i nr 224/6 o powierzchni 1.851,30 m² oraz użytkowania wieczystego (działki nr: 224/3 o powierzchni 725 m² i 224/8 o powierzchni 311 m²). Do dnia zakończenia kontroli nie wyjaśniono rozbieżności;
 - Orange Polska SA w latach 2020-2021 zgłosiła do opodatkowania powierzchnię wynajmowanych pomieszczeń, bez uwzględnienia zmniejszenia powierzchni najmu na podstawie aneksu podpisanego do umowy w dniu 18 stycznia 2019 roku, z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2019 roku. W trakcie kontroli RIO, tj. w dniu 17 czerwca 2022 roku - podatnik złożył korekty deklaracji na podatek od nieruchomości za lata 2019-2022 w związku z niezmnieszeniem powierzchni użytkowej wynajmowanego w Ptaszkowicach lokalu o 7,20 m², wynikającej z ww. aneksu do umowy najmu. Odpisy z tytułu korekt wyniosły: za 2019 rok – 131,00 zł, za 2020 rok – 134,00 zł, za 2021 rok – 139,00 zł i za 2022 rok – 146,00 zł.
5. W dniu 28 listopada 2002 roku Gmina zawarła umowę najmu z Ludowym Bankiem Spółdzielczym w Zduńskiej Woli, na podstawie której oddała dzierżawcy w najem pomieszczenia w budynku, wchodzącym w skład nieruchomości położonej w Zapolicach przy ul. Plac Strażacki 5, o łącznej powierzchni 72 m², na cele działalności statutowej. Aneks nr 1/2010 z dnia 22 marca 2010 roku ustalono czynsz najmu w wysokości 10 zł za m² plus podatek VAT, tj. 885,60 zł brutto (aneks wszedł w życie z dniem 1 kwietnia 2010 roku). W aneksie wskazano, że w ustalonej stawce czynszu najmu zawarte są koszty ogrzewania pomieszczeń. Czynsz płatny z góry do 10 każdego miesiąca na podstawie faktury wystawionej przez wynajmującego. Umowę zawarto na czas nieokreślony.

Należy wskazać, że Bank zobowiązany był do wnoszenia do końca 2021 roku czynszu miesięcznego w kwocie ustalonej niezmiennie od dnia 1 kwietnia 2010 roku. W umowie najmu nie zawarto klauzuli o waloryzacji czynszu, tym samym od ponad 10 lat kwota czynszu pozostawała na niezmiennym poziomie. W § 6 umowy strony zastrzegły możliwość zmiany umowy w okresie jej trwania. Dopiero aneksem nr 3/2021 z dnia 9 grudnia 2021 roku, w § 4 umowy dodano ust. 1a w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2022 roku „czynsz najmu będzie waloryzowany co roku od miesiąca stycznia o średnioroczny wskaźnik inflacji cen towarów i usług konsumpcyjnych ogłoszony przez Prezesa GUS za rok poprzedni”. W 2022 roku czynsz po waloryzacji o wskaźnik 3,4% wyniósł 930,77 zł brutto według stawki za m² – 10,51 zł (netto 756,72 zł). W związku z podpisaniem aneksu do umowy, w którym zawarto klauzulę waloryzującą ww. czynsz, odstąpiono od sformułowania wniosku pokontrolnego.

6. Z najemcą lokalu mieszkalnego (nr konta księgowego 100019), który posiadał największą zaległość we wpłatach czynszu – na koniec 2020 roku w kwocie 648 zł i na koniec na 2021 roku w kwocie 1.620 zł, została zawarta umowa w dniu 1 marca 2008 roku na czas określony, ostatni aneks do umowy podpisano w dniu 1 lipca 2019 roku na okres od dnia 1 lipca 2019 roku do dnia 31 grudnia 2020 roku. Zobowiązano najemcę do zapłaty czynszu najmu w kwocie 81,00 zł miesięcznie (według stawki 1,80 za m²). W § 6 ust. 5 umowy wskazano, że czynsz jest płatny z góry do dnia 10 każdego miesiąca kalendarzowego, za który przypada należność. Natomiast od stycznia 2021 roku zobowiązano osobę fizyczną do comiesięcznego regulowania odszkodowania za bezumowne użytkowanie lokalu, będącego własnością Gminy Zapolice w wysokości 81,00 zł miesięcznie z góry do dnia 10 każdego miesiąca (zgodnie z otrzymywanymi fakturami).

Z powyższego wynikało, że od dnia 1 stycznia 2021 roku nie zawarto z dłużnikiem kolejnej umowy, dłużnik jest obciążony opłatą za bezumowne korzystanie z lokalu. Należy wskazać, że zgodnie z art. 5 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 roku o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie kodeksu cywilnego (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 172), umowa o odpłatne używanie lokalu wchodzącego w skład mieszkaniowego zasobu gminy lub innych jednostek samorządu terytorialnego, z wyjątkiem lokalu związanego ze stosunkiem pracy lub najmu socjalnego lokalu, może być zawarta wyłącznie na czas nieoznaczony, chyba że zawarcia umowy na czas oznaczony żąda lokator. Właściciel nie może uzależnić zawarcia umowy od złożenia przez lokatora żądania, o którym mowa w ust. 2.

W zakresie realizacji wydatków budżetowych

1. Aktualizacja kwoty dotacji dla niepublicznej szkoły podstawowej została przeprowadzona w marcu 2021 roku, wypłata nastąpiła jednorazowo w przypadku I aktualizacji w marcu 2021 roku. Powyższe było niezgodne z zasadami dokonywania aktualizacji dotacji określonymi w art. 43 ust. 4 ustawy z dnia 27 października 2017 roku o finansowaniu zadań oświatowych (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 2082). Należy zaznaczyć, że kwota dotacji wynikająca z aktualizacji, nie jest kwotą, która polega na wypłacie od następnego miesiąca, gdyż sposób ustalenia tej wypłaty został określony

w art. 43 ust. 4 i 5 ustawy. Stosownie do art. 43 ust. 4 ustawy, jeżeli wysokość dotacji, o której mowa w art. 21 ust. 3, uległa zmianie, suma kolejnych przekazywanych części dotacji odpowiednio na dziecko objęte wczesnym wspomaganie rozwoju, ucznia, wychowanka, uczestnika zajęć rewalidacyjno-wychowawczych lub słuchacza kwalifikacyjnego kursu zawodowego, poczynszy od pierwszego dnia obowiązywania zaktualizowanej kwoty dotacji, stanowi różnicę pomiędzy wysokością dotacji, o której mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3, według stanu na pierwszy dzień obowiązywania zaktualizowanej kwoty dotacji, a sumą części dotacji przekazanych odpowiednio na dziecko objęte wczesnym wspomaganie rozwoju, ucznia, wychowanka, uczestnika zajęć rewalidacyjno-wychowawczych lub słuchacza kwalifikacyjnego kursu zawodowego od początku roku budżetowego do dnia poprzedzającego pierwszy dzień obowiązywania zaktualizowanej kwoty dotacji. Powyższy przepis wyraźnie stanowi, że zwiększona kwota dotacji na 1 dziecko nie jest wypłacana jednorazowo, czy też podlega wyrównaniu na koniec roku, lecz suma kolejnych przekazywanych części dotacji stanowi różnicę pomiędzy roczną kwotą dotacji po aktualizacji, a kwotą już wypłaconą (za miesiące przed aktualizacją) podzieloną przez ilość miesięcy pozostałych do wypłaty.

2. Jednostka, działając na podstawie art. 46 ust. 1 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, zamieściła wskazane w ww. przepisie prawa informacje na stronie BIP dopiero w trakcie kontroli RIO, tj. w dniu 21 czerwca 2022 roku.

W zakresie opublikowanych na stronie BIP informacji, o których mowa w art. 46 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, został naruszony pkt 2 art. 46 ust.1, poprzez opublikowanie niepełnych informacji w zakresie statystycznej liczby dzieci objętych wczesnym wspomaganie rozwoju, uczniów, wychowanków lub uczestników zajęć rewalidacyjno-wychowawczych oraz jej aktualizacji dokonywanej na podstawie art. 11 ust. 2.

W zakresie wieloletniej prognozy finansowej

Uchwałą nr XXII/163/20 z dnia 27 sierpnia 2020 roku w sprawie zmiany wieloletniej prognozy finansowej Gminy Zapolice na lata 2020-2032, wprowadzono do załącznika przedsięwzięć zadanie inwestycyjne pn. „Przebudowa drogi gminnej nr 119002E w miejscowości Zapolice ul. Spacerowa i w miejscowości Świerzyny” – okres realizacji 2020-2022, łączne nakłady finansowe 2.722.506,01 zł, limit zobowiązań 2.656.949,00 zł. Limit zobowiązań dla przedmiotowego zadania zmieniono uchwałami Rady Gminy: [1] nr XXVI/174/20 z dnia 29 października 2020 roku - określono limit zobowiązań w kwocie 1.940.940,00 zł; [2] nr XXVII/185/20 z dnia 30 grudnia 2020 roku - określono limit zobowiązań w kwocie 1.953.940,00 zł. Uchwałą nr XXVII/188/20 z dnia 30 grudnia 2020 roku w sprawie uchwalenia wieloletniej prognozy finansowej Gminy Zapolice na lata 2021-2032 ustalono między innymi łączne nakłady finansowe w zakresie ww. zadania w kwocie 2.047.494,01 zł oraz limit zobowiązań w kwocie 41.000,00 zł.

W kolejnych uchwałach w sprawie zmian WPF na lata 2021-2032 zaplanowano takie same wartości dla przedmiotowego zadania inwestycyjnego, jak w uchwale nr XXVII/188/20 z dnia 30 grudnia 2020 roku. W uchwałach nr XXIX/208/21 z dnia 25 lutego 2021 roku, nr XXXII/229/21 z dnia 27 maja 2021 roku (wskazano w

objaśnieniach do tej uchwały, że na realizację zadań inwestycyjnych zwiększono plan wydatków majątkowych o kwotę 773.065,05 zł, w tym na realizację robót koniecznych na przedmiotowym zadaniu zwiększono plan wydatków o kwotę 200.000,00 zł), nr XXXIII/238/21 z dnia 24 czerwca 2021 roku i nr XXXIX/276/21 z dnia 29 grudnia 2021 roku w sprawie zmiany WPF - brak było załącznika w sprawie przedsięwzięć WPF.

W dniu 13 listopada 2020 roku została zawarta umowa z JM Budownictwo Joanna Młynarska na pełnienie funkcji inspektora nadzoru inwestorskiego nad realizacją przedmiotowego zadania za wynagrodzeniem w wysokości 36.900,00 zł brutto.

W dniu 10 listopada 2020 roku została zawarta umowa z Przedsiębiorstwem Robót Drogowych i Mostowych Sp. z o.o. z/s w Czartkach na realizację zadania publicznego za wynagrodzeniem ryczałtowym w wysokości 1.940.940,00 zł, z terminem realizacji do dnia 28 lutego 2022 roku. W dniu 22 grudnia 2020 roku został sporządzony aneks nr 1 do umowy z dnia 10 listopada 2020 roku, w którym zmieniono wysokość wynagrodzenia ryczałtowego na kwotę 1.951.575,69 zł brutto, czyli zwiększono wynagrodzenie o kwotę 10.635,69 zł.

W 2020 roku zostały zawarte umowy na roboty budowlane (umowa z dnia 10 listopada 2020 roku) na kwotę 1.940.940,00 zł i umowa na nadzór inwestorski (umowa z dnia 13 listopada 2020 roku) na kwotę 36.900,00 zł. Ponadto w dniu 22 grudnia 2020 roku został podpisany aneks nr 1 do umowy na roboty budowlane, którym zwiększono wynagrodzenie o kwotę 10.635,69 zł (do kwoty 1.951.575,69 zł). Łącznie w 2020 roku zaciągnięto zobowiązania na kwotę 1.988.475,69 zł.

W 2021 roku zostały podpisane kolejne dwa aneksy do umowy o roboty budowlane: [1] w dniu 28 czerwca 2021 roku zwiększający wynagrodzenie o kwotę 205.052,83 zł (tj. do kwoty 2.156.628,52 zł), [2] w dniu 25 listopada 2021 roku zwiększający wynagrodzenie o kwotę 46.145,96 zł (tj. do kwoty 2.202.774,48 zł). Łącznie w 2021 roku zaciągnięto zobowiązania na kwotę 251.198,79 zł, natomiast limit zobowiązań ustalono tylko na kwotę 41.000,00 zł.

Z powyższego wynika, że: [1] na dzień 13 listopada 2020 roku limit zobowiązań nie obejmował wynagrodzenia za nadzór inwestorski w kwocie 36.900,00 zł, [2] na dzień 22 grudnia 2020 roku limit zobowiązań nie obejmował wynagrodzenia za nadzór inwestorski w kwocie 36.900,00 zł i zwiększonego aneksem nr 1 wynagrodzenia za roboty budowlane o kwotę 10.635,69 zł, [3] na dzień 28 czerwca 2021 roku limit zobowiązań był zaniżony o kwotę 164.052,83 zł, [4] na dzień 25 listopada 2021 roku limit zobowiązań był zaniżony o kwotę 210.198,79 zł.

Limit zobowiązań stanowił upoważnienie udzielane przez Radę Gminy Zapolice do zaciągania przez Wójta Gminy zobowiązań wieloletnich. Z powyższych ustaleń wynika, że w latach 2020-2021 limit zobowiązań ustalony w uchwałach w sprawie WPF był mniejszy od kwoty zobowiązań wynikających z zawartych w tym okresie umów i podpisanych aneksów do umów. Powyższe działanie stanowiło naruszenie art. 228 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 226 ust. 3 i 4 ustawy o finansach publicznych.

W zakresie ewidencji majątku i inwentaryzacji

Odnotowano przypadki niewłaściwego określenia nazwy środka trwałego. W stosowanym nazewnictwie składników majątkowych często posługiwano się

nadaną nazwą zadania inwestycyjnego, w wyniku którego powstał nowy środek trwałych bądź ulepszano istniejący składnik majątku.

Przykładowo, na podstawie dowodu OT nr 4/2021 z dnia 31 grudnia 2021 roku wprowadzono do ewidencji środków trwałych „przebudowę drogi gminnej na działce 121/1 w miejscowości Paprotnia, gmina Zapolice” (w dokumentacji projektowej przebudowywanej drogi wskazano, że przewidziany do przebudowy odcinek drogi posiadał jezdnię o nawierzchni z gruzu i tłuczni kamienno-szerokości ok. 3,50 m, mocno wyeksploatowaną z licznymi nierównościami i wybojami).

Ponadto analiza zapisów na arkuszach spisu z natury wykazała na nich zapisy typu: [1] na arkuszu spisu z natury nr 39/2021 w poz. 4 spisano środek trwały pn. „remont nawierzchni drogi dojazdowej do UG”, a w poz. 5 „przebudowa drogi dojazdowej kolonia Zapolice Świerzyny”, w poz. 7 „przebudowa dróg wewnętrznych dojazdowych”, w poz. 8 „przebudowa drogi wewnętrznej na osiedlu (ul. Podleśna)”; [2] na arkuszu spisu z natury nr 42/2021 w poz. 7 spisano „modernizacja stacji uzdatniania wody + rozbudowa”, w poz. 13 „budowa siłowni zewnętrznej, przebudowa placu zabaw, przebudowa miejsca rekreacji w Zapolicach”, w poz. 19 „budowa siłowni zewnętrznej, przebudowa placu zabaw, przebudowa miejsca rekreacji w Pstrokonkach”, poz. 29 „budowa siłowni zewnętrznej, przebudowa placu zabaw, przebudowa miejsca rekreacji w Ptaszkowicach”.

Należy wskazać, że przez środek trwały, zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 pkt 15 lit. a ustawy o rachunkowości – rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego.

Zatem środkiem trwałym jest budynek, jak również budowla, a nie ich modernizacja, przebudowa czy remont. Wartość dokonanego ulepszenia – przebudowy/remontu/modernizacji stanowi zwiększenie wartości istniejącego środka trwałego, nie nowy środek trwały – jeżeli spełniona jest dyspozycja art. 31 ust.1 ustawy o rachunkowości, stosownie do którego - wartość początkową stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych przy pomocy ulepszanego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami.

W zakresie innych ustaleń

Stwierdzono, że w 2020 roku i w 2021 roku (do dnia 28 grudnia 2021 roku) na etapie planowania budżetu Gminy Zapolice - system gospodarowania odpadami pozostawał niezbilansowany. Dopiero uchwałą nr XXXIX/277/21 z dnia 29 grudnia 2021 roku w sprawie zmiany budżetu Gminy Zapolice na 2021 rok zaplanowano dochody i wydatki na zbilansowanym poziomie w kwocie 1.600.000,00 zł.

Należy wskazać, że w zakresie funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami należy dążyć do zbilansowania jego finansowania. Zgodnie bowiem z treścią art. 6r ust. 1 i 1aa ustawy z dnia 13 września 1996 roku o utrzymaniu czystości i porządku

w gminach (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 1297 ze zm.), opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowi dochód gminy. Środki z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie mogą być wykorzystane na cele niezwiązane z pokrywaniem kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi. W ust. 2 wskazanego artykułu wyszczególniono koszty, które należy pokryć z pobranych opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. W ust. 2c ustawodawca założył możliwość istnienia nadwyżki dochodów nad wydatkami (kosztami) funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami i wskazał koszty, które mogłyby również zostać sfinansowane z przedmiotowej nadwyżki. Z powyższych unormowań wynikała zasada bilansowania się finansowania systemu i możliwość wystąpienia dodatniego wyniku na przedmiotowej działalności. Mając na uwadze powyższe, nieuprawnione jest planowanie deficytu w zakresie funkcjonowania systemu, bowiem świadczy to o niedoszacowaniu ustalonej stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Faktyczny deficyt na działalności w zakresie funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami jest zjawiskiem dopuszczalnym, ponieważ wynikać może z niedoszacowania stawek opłaty, ale także ze skuteczności prowadzonej windykacji.

Od dnia 23 września 2021 roku obowiązuje art. 6r ust. 2ad ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, zgodnie z którym rada gminy może postanowić, w drodze uchwały, o pokryciu części kosztów gospodarowania odpadami komunalnymi z dochodów własnych niepochodzących z pobranej opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, w przypadku gdy:

- 1) środki pozyskane z opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi są niewystarczające na pokrycie kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, w tym kosztów, o których mowa w ust. 2-2c, lub
- 2) celem jest obniżenie opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi pobieranych od właścicieli nieruchomości.

Z informacji uzyskanych od Skarbnika Gminy wynikało, że Rada Gminy Zapolice nie podejmowała uchwały w sprawie pokrycia części kosztów gospodarowania odpadami komunalnymi z dochodów własnych niepochodzących z pobranej opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

W ramach przeprowadzonej kontroli zbadana także postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego na wykonanie zadania „Przebudowa drogi gminnej nr 119002E w miejscowości Zapolice ul. Spacerowa i w miejscowości Świerzyny” – nie stwierdzając naruszenia przepisów o zamówieniach publicznych.

Odpowiedzialność za powyższe uchybienia i nieprawidłowości ponoszą Wójt Gminy, Skarbnik Gminy, oraz pracownicy Urzędu Gminy w zakresie wskazanym w protokole kontroli.

II.

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

1. Zapewnić przestrzeganie przepisów Instrukcji kancelaryjnej, stanowiącej załącznik nr 1 do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 roku w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych, w zakresie rejestrowania przesyłek, w szczególności deklaracji podatkowych.
2. Skutki finansowe obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy dotyczące deklaracji na podatek za lata ubiegłe oraz korekt deklaracji na podatek za lata ubiegłe wykazywać za okresy sprawozdawcze w roku, w którym otrzymano od podatników deklaracje/korekty za lata ubiegłe, stosownie do § 3 ust. 1 pkt 11 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej.
3. Zapewnić prawidłowe ustalanie i wykazywanie w sprawozdaniach Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych i Rb-PDP - z wykonania dochodów podatkowych, danych w zakresie skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych i skutków decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa (z uwzględnieniem uwag zawartych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego).
4. Wyjaśnić przyczyny rozbieżności występujące w 2021 roku pomiędzy wydrukami skutków obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku od środków transportowych od osób fizycznych (o których mowa w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego) w zakresie naczep/przyczep o zawieszaniu pneumatycznym, 3 osiach i DMC zespołu od 12 ton (nie mniej niż 38 ton). Poinformować Izbę o dokonanych ustaleniach.
5. Dokonać, z uwzględnieniem uwag wskazanych w pierwszej części wystąpienia, korekty sprawozdań budżetowych Rb-PDP i Rb-27S sporządzonych za okres: [1] od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2020 roku w zakresie podatku od środków transportowych od osób fizycznych; [2] od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2021 roku, w zakresie podatku od środków transportowych (po wyjaśnieniu przyczyn rozbieżności wskazanych w punkcie 4 wniosków pokontrolnych), w odniesieniu do skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych. Poprawione sprawozdania przekazać RIO w Łodzi, wskazując przyczynę korekty.
6. W przyjętych zasadach rachunkowości opisać stosowany przez jednostkę sposób szacowania odpisów aktualizujących i sposób wyodrębnienia w ewidencji księgowej ewentualnych zobowiązań wymagalnych, stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości oraz § 20 ust. 1 pkt 4 lit. b rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia

13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

7. Przestrzegać przepisu § 6 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zgodnie z którym - sprawozdania zbiorcze, w szczególności sprawozdań jednostkowych - są sporządzane przez przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego, jako jednostki budżetowej i jako organu.
8. Zapewnić przestrzeganie przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, poprzez:
 - prowadzenie ewidencji na kontach 134 i 260 oraz 231 i 240, zgodnie z systematyką określoną w rozporządzeniu;
 - ewidencję operacji gospodarczych dotyczących m.in. odsetek od obligacji obciążających koszty danego roku, a płatnych w roku następnym, zgodnie z systematyką określoną w rozporządzeniu.
9. Zapewnić przestrzeganie przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, poprzez:
 - ujmowanie w księgach rachunkowych jednostki wszystkich osiągniętych, przypadających na jej rzecz przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty oraz poprzez wprowadzanie do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego, w postaci zapisu, każdego zdarzenia, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym, stosownie do art. 6 i art. 20 ust.1 ustawy;
 - stosowanie poprawnego nazewnictwa składników majątku, mając na uwadze przesłanki określone w art. 31 ust.1 i art. 3 ust. 1 pkt 15 lit. a ustawy.
10. Zapewnić prawidłowe wykazywanie w sprawozdaniu RB-NDS, w pozycji wykonanie, danych dotyczących poszczególnych źródeł przychodów, przestrzegając przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Wykazać prawidłowe dane w tym zakresie w bieżącej sprawozdawczości za 2022 rok.
11. Zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług regulować zgodnie z art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, tj. w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego.
12. W decyzjach umarzających zaległości podatkowe z tytułu łącznego zobowiązania pieniężnego wskazywać wysokość umorzonych zaległości w poszczególnych podatkach, tj. podatku rolnym, podatku od nieruchomości

i ewentualnie podatku leśnym, w celu wykazania odpowiednich kwot umorzeń w sprawozdawczości budżetowej.

13. Zapewnić przestrzeganie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa, poprzez:
- dokonywanie czynności sprawdzających w stosunku do składanych przez podatników podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych deklaracji podatkowych (wraz z załącznikami), na podstawie art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa. Ponadto, stosować przepis art. 274 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, w sytuacjach gdy deklaracje zawierają błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź, gdy deklaracje wypełniono niezgodnie z ustalonymi wymaganiami oraz przepis art. 274a § 2 ww. ustawy, stosownie do którego - w razie wątpliwości, co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych;
 - stosowanie art. 49 § 1 ustawy, zgodnie z którym - w razie wydania decyzji na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub pkt 2 - nowym terminem płatności jest dzień, w którym, zgodnie z decyzją, powinna nastąpić zapłata odroczonego podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę albo poszczególnych rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę;
 - stosowanie art. 60 § 1 ustawy, zgodnie z którym - za termin dokonania zapłaty podatku uważa się dzień pobrania podatku przez inkasenta;
 - wydawanie decyzji dotyczących ulg w zapłacie podatku oraz ulg inwestycyjnych w podatku rolnym w terminie określonym w art. 139 § 1 ustawy, a w przypadku niezłatwienia sprawy w ustawowo wskazanym terminie - powiadamianie strony o przyczynach opóźnienia oraz nowym terminie załatwienia sprawy, zgodnie z przepisem art. 140 § 1 powołanej ustawy;
 - prowadzenie postępowania w sprawie udzielenia ulgi w zapłacie podatku z zachowaniem art. 122 ustawy, stosownie do którego - w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym oraz art. 187 § ustawy, według którego - organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Udzielając pomocy publicznej, od podatników ubiegających się o ulgi w spłacie podatków egzekwować obowiązek złożenia wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy wszystkich niezbędnych zaświadczeń, oświadczeń lub informacji, mając na uwadze art. 37 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 roku o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej;
 - zaliczanie wpłat proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę, jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, zgodnie z art. 55 § 2 ustawy;

- wydawanie postanowień o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia, na podstawie art. 62 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, z zastrzeżeniem art. 62 § 4a ustawy.
- 14. Prowadzić ewidencję podatkową nieruchomości w systemie informatycznym, zgodnie z wymogami wynikającymi z art. 7a ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, w świetle którego - dla potrzeb wymiaru i poboru podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego i podatku leśnego organy podatkowe prowadzą ewidencję podatkową nieruchomości w systemie informatycznym. Powyższe zapewni wykazywanie danych w sprawozdaniu SP-1, zgodnie z § 4 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 roku w sprawie sprawozdania podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego.
- 15. Przestrzegać przepisów art. 6 ust. 1 oraz art. 9 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, określających moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości i w podatku od środków transportowych.
- 16. Przypisu podatku od nieruchomości od osób fizycznych i łącznego zobowiązania pieniężnego dokonywać na podstawie skutecznie doręczonej decyzji wymiarowej.
- 17. Przypisów i odpisów na kontach podatników podatku od nieruchomości (osoby prawne) i podatku od środków transportowych dokonywać na podstawie złożonych przez podatników deklaracji oraz w sposób rzetelny, chronologiczny, terminowy i odzwierciedlający stan faktyczny, stosownie do § 3 i § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 roku w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego oraz art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości.
- 18. Przestrzegać art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne, zgodnie z którym - podstawę wymiaru podatków stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.
- 19. Wyjaśnić prawidłowość opodatkowania podatników podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych wskazanych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego. Szczegółowo poinformować Izbę o działaniach podjętych przez organ podatkowy w stosunku do tych podatników, jak również o dokumentach, które w wyniku działań organu podatkowego zostały złożone przez podatnika.
- 20. Bieżąco i terminowo podejmować czynności zmierzające do wyegzekwowania zaległości podatkowych, w oparciu o przepisy ustawy z dnia 17 czerwca 1966 roku o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 479) oraz przepisy rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 roku w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych.
- 21. Zapewnić przestrzeganie przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami, określających zasady i terminy organizowania przetargów na zbycie nieruchomości. Zgodnie z art. 39 ust.2 ustawy - jeżeli drugi przetarg zakończył się wynikiem negatywnym, właściwy organ albo minister właściwy do spraw Skarbu Państwa w odniesieniu do

nieruchomości, o których mowa w art. 57 ust. 1, oraz do nieruchomości ujętych w ewidencji, o której mowa w art. 60a ust. 2 pkt 1, w okresie nie krótszym niż 30 dni, ale nie dłuższym niż 6 miesięcy, licząc od dnia jego zamknięcia, może zbyć nieruchomość w drodze rokowań albo organizować kolejne przetargi. Przy ustalaniu warunków kolejnych przetargów stosuje się zasady obowiązujące przy organizowaniu drugiego przetargu.

22. Zapewnić przestrzeganie przepisów rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania przetargów oraz rokowań na zbycie nieruchomości, w zakresie przeliczania i dokumentowania przeliczenia ceny wywoławczej na równowartość euro, zgodnie z zasadami wskazanymi w § 6 ust. 6 rozporządzenia.
23. Zapewnić przestrzeganie art. 5 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 roku o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie kodeksu cywilnego, zgodnie z którym - umowa o odpłatne używanie lokalu wchodzącego w skład mieszkaniowego zasobu gminy lub innych jednostek samorządu terytorialnego, z wyjątkiem lokalu związanego ze stosunkiem pracy lub najmu socjalnego lokalu, może być zawarta wyłącznie na czas nieoznaczony, chyba że zawarcia umowy na czas oznaczony żąda lokator. Właściciel nie może uzależnić zawarcia umowy od złożenia przez lokatora żądania, o którym mowa w ust. 2.
24. Zapewnić przestrzeganie przepisów ustawy z dnia 27 października 2017 roku o finansowaniu zadań oświatowych, poprzez:
 - publikowanie na stronie BIP informacji o statystycznej liczbie dzieci objętych wczesnym wspomaganie rozwoju, uczniów, wychowanków lub uczestników zajęć rewalidacyjno-wychowawczych oraz jej aktualizacji dokonywanej na podstawie art. 11 ust. 2, zgodnie z zasadami określonymi w art. 46 ustawy;
 - obliczanie zaktualizowanej wysokości dotacji na dziecko objęte wczesnym wspomaganie rozwoju, ucznia, wychowanka, uczestnika zajęć rewalidacyjno-wychowawczych, podlegającej przekazaniu, w oparciu o art. 43 ust. 4 ustawy.
25. Zapewnić przestrzeganie ustawy o finansach publicznych, poprzez zaciągnięcie zobowiązań wieloletnich w ramach limitu zobowiązań ustalonego dla przedsięwzięcia w załączniku do uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej, w ramach upoważnienia dla organu wykonawczego, o którym mowa w art. 228 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy.

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

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

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

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

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

Ryszard Paweł Krawczyk

Prezes RIO w Łodzi

(podpisane cyfrowo)

Do wiadomości:

Przewodniczący Rady Gminy w Zapolicach

Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Rady Gminy w Zapolicach

aa.