

## **zalecenia - Miasto i Gmina Zabłudów**

**Autor:** BIP Admin  
**Dodane przez:** BIP Admin  
**Data utworzenia:** 2015-07-28 08:43  
**Data modyfikacji:** 2015-07-28 08:44  
**Data publikacji:** 2015-07-28 08:44  
**Wersja dokumentu:** 1

### **Kontrola kompleksowa gospodarki finansowej przeprowadzona w Urzędzie Miejskim w Zabłudowie przez inspektorów Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku**

Ustalenia kontroli zostały zawarte w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 02 lipca 2015 roku (znak: RIO.I.6001-2/15), o treści jak niżej:

**Pan  
Adam Tomanek  
Burmistrz Zabłudowa**

W wyniku kompleksowej kontroli gospodarki finansowej gminy Zabłudów za 2014 rok i inne wybrane okresy, przeprowadzonej w Urzędzie Miejskim w Zabłudowie na podstawie art. 1 ust. 1 oraz art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2012 r. poz. 1113, ze zm.) przez inspektorów Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku, stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia opisane w protokole kontroli, którego egzemplarz pozostawiono w kontrolowanej jednostce.

Zakresem kontroli objęto regulacje wewnętrzne dotyczące ustroju i funkcjonowania gminy oraz jej jednostek organizacyjnych, funkcjonowanie kontroli zarządczej, prowadzenie rachunkowości, gospodarkę pieniężną i rozrachunki, realizację wybranych rodzajów dochodów i wydatków, w tym zagadnienie osiągania przez jednostki samorządu terytorialnego wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli, o których mowa w ustawie z dnia 26 stycznia 1982 r. Karta Nauczyciela (Dz. U. z 2014 r. poz. 191, ze zm.), udzielanie zamówień publicznych, realizację zadań zleconych i w ramach porozumień, gospodarowanie mieniem komunalnym, rozliczenia budżetu z jednostkami organizacyjnymi. Przez większą część okresu objętego kontrolą, do 9 grudnia 2014 r., funkcję Burmistrza Zabłudowa sprawował Jacek Waldemar Lulewicz.

W zakresie spraw organizacyjnych stwierdzono, że w okresie objętym kontrolą w Urzędzie Miejskim w Zabłudowie w dalszym ciągu nie był zatrudniony Sekretarz Gminy. Na nieobsadzenie stanowiska Sekretarza, jako pozostające w sprzeczności z przepisem art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1202), zwrócono uwagę podczas poprzedniej kompleksowej kontroli gospodarki finansowej gminy. W odpowiedzi na zalecenia pokontrolne ówczesny Burmistrz J.W. Lulewicz zadeklarował podjęcie czynności mających na celu przestrzeganie przywołanego przepisu ustawy. Stanowisko Sekretarza Gminy został obsadzone dopiero w trakcie obecnej kontroli, począwszy od dnia 31 marca 2015 r. – str. 2-3 protokołu kontroli.

Analiza regulacji wewnętrznych obowiązujących w jednostce, opisujących przyjęte zasady rachunkowości oraz składających się na procedury kontroli zarządczej, a także prawidłowości zapisów dokonywanych w księgach rachunkowych, przeprowadzona pod kątem zgodności z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330, ze zm.) i rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej (Dz. U. z 2013 r. poz. 289), wykazała, że:

a) do dnia kontroli nie zaktualizowano, w związku z wyborem Pana na stanowisko Burmistrza Zabłudowa, wykazu osób uprawnionych do podpisywania dokumentów księgowych stanowiącego załącznik do zarządzenia Nr 61/2013 Burmistrza Zabłudowa z dnia 31 grudnia 2013 r. w sprawie

zmiany instrukcji kontroli finansowej, zasad (polityki) rachunkowości i obiegu dowodów finansowo księgowych oraz instrukcji ewidencji i poboru podatków i opłat lokalnych. Stosownej zmiany w tym zakresie dokonano w trakcie kontroli – str. 6 protokołu kontroli,

b) nie była zachowana zasada, w myśl której zapisy na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostek budżetowych” dokonywane są na podstawie wyciągów bankowych, w związku z czym musi zachodzić pełna zgodność zapisów pomiędzy jednostką a bankiem. Przykładem jest przyjęty sposób księgowania obrotów ewidencjonowanych na kontach 130 prowadzonych do poszczególnych projektów realizowanych przez gminę. Polegało on na księgowaniu na stronie Wn wpływu dochodów (z zastosowaniem klasyfikacji budżetowej), zaś na stronie Ma zrealizowanych wydatków (także z zastosowaniem klasyfikacji budżetowej) oraz dochodów przekazanych do budżetu z tytułu refundacji w łącznej kwocie 1.249.523,48 zł (zapis bez klasyfikacji budżetowej), o które zawyżono obroty strony Ma konta 130. Nieprawidłowość była wynikiem nieprowadzenia subkont dochodów i wydatków do kont 130 założonych dla ewidencji obrotów na rachunkach projektów, wbrew zasadom funkcjonowania tego konta zawartym w załączniku nr 3 do rozporządzenia. Stosownych technicznych zapisów ujemnych doprowadzających do zachowania czystości obrotów na koncie 130 dokonano w trakcie kontroli. Należy dodać, iż prawidłowość dokonywania zapisów na koncie 130 zalecono na podstawie ustaleń dwóch poprzednich kompleksowych kontroli gospodarki finansowej gminy, wystosowanych pismami RIO.I.6011-10/07 z dnia 10 grudnia 2007 r. i RIO.I.6011-9/11 z dnia 9 grudnia 2011 r. – str. 17-18 protokołu kontroli,

c) zaniechano naliczania i ewidencjonowania w księgach na koniec każdego kwartału należnych odsetek od nieopłaconych w terminie należności cywilnoprawnych, wbrew postanowieniom § 8 ust. 5 rozporządzenia. W trakcie kontroli sporządzono zestawienie, z którego wynika, że nienaliczone na dzień 31 grudnia 2014 r. odsetki stanowiły kwotę 1.236,35 zł; wskazana kwota została naliczona i przypisana w trakcie kontroli – str. 60 protokołu kontroli.

Z ustaleń dotyczących sporządzenia sprawozdań budżetowych i finansowych wynikają następujące nieprawidłowości:

a) w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych za 2014 r. nieprawidłowo wykazano jako „pozostałe należności” należności od urzędów skarbowych (95,58 zł) oraz należności z tytułu udziałów w PIT (117.553 zł). Tym samym zaniżono pozycję N.3 „Gotówka i depozyty” o łączną kwotę 117.648,58 zł. Zgodnie z § 13 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1773), w pozycji „Gotówka i depozyty” uwzględnia się sumę stanu środków na rachunku budżetu i rachunkach Urzędu prowadzonych dla dochodów i wydatków, skorygowaną m.in. o środki podlegające przekazaniu jednostce w następnym roku budżetowym, a pozostające na dzień sprawozdawczy na rachunkach innych jednostek, zobowiązanych do ich przekazania. Stosownej korekty sprawozdania Rb-N dokonano w trakcie trwania kontroli – str. 23 protokołu kontroli,

b) w sprawozdaniu Rb-Z sporządzonym za 2014 r. wykazano dane dotyczące wyemitowanych obligacji samorządowych niezgodnie z klasyfikacją tytułów dłużnych. Zgodnie z § 2 ust. 1 załącznika nr 9 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, do kategorii papiery wartościowe zalicza się zobowiązania wynikające z wyemitowanych papierów wartościowych, dopuszczone do obrotu zorganizowanego, czyli takie, dla których istnieje płynny rynek wtórny. Natomiast do kategorii kredytów i pożyczek zalicza się m.in. papiery wartościowe, których zbywalność jest ograniczona (tzn. nie istnieje dla nich płynny rynek wtórny). Zbieżne regulacje w zakresie kwalifikacji poszczególnych tytułów dłużnych zawiera § 3 pkt 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego (Dz. U. Nr 298, poz. 1767). Zgodnie z ustawą z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2014 r. poz. 94, ze zm.) obrót na rynku zorganizowanym obejmuje obrót na regulowanym rynku giełdowym lub pozagiełdowym oraz w alternatywnym systemie obrotu (ASO). Obligacje notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie S.A., MTS-Ce-TO S.A., bądź na rynku ASO stworzonym przez firmy inwestycyjne (np. domy maklerskie, banki prowadzące działalność maklerską), są papierami, dla których istnieje płynny rynek wtórny (opinia Ministerstwa Finansów z dnia 28 listopada 2008 r., DP8/0657/153/OSM/08/2394). Jak ustalono, dla wyemitowanych przez kontrolowaną jednostkę w 2013 r. i 2014 r. obligacji nie istnieje płynny rynek wtórny. W procedurze emisyjnej emitent zaproponował nabycie obligacji gminy jednemu bankowi, z którym podpisano umowę zobowiązującą ten bank (zwany Gwarantem Emisji) do wykonania określonych obowiązków związanych z obsługą emisji obligacji oraz ich nabyciem. Bank objął na rynku pierwotnym emitowane obligacje po cenie emisyjnej równej wartości nominalnej obligacji poprzez przyjęcie złożonej przez emitenta propozycji nabycia emitowanych obligacji. Przedmiotowe papiery wartościowe, których zbywalność jest ograniczona, mieszczą się zatem w kategorii kredytów i pożyczek, co wiąże się z obowiązkiem ich wykazywania w sprawozdaniach Rb-Z w układzie

przedmiotowym jako zobowiązania wynikające z kredytów i pożyczek (poz. E2). W pierwotnej wersji sprawozdania Rb-Z objętego kontrolą zobowiązania te wykazano nieprawidłowo (w poz. E1), po czym w wyniku dokonanej w trakcie kontroli korekty zaprezentowano je poprawnie jako kredyty i pożyczki (poz. E2). Ich wartość wynosiła 4.000.000 zł – str. 41-46 protokołu kontroli, c) w bilansie z wykonania budżetu za 2014 r. należności finansowe z tytułu udzielonej pożyczki wynoszące 25.000 zł błędnie wykazano w poz. III „Inne aktywa”, zamiast w poz. II.1. „Należności finansowe”, zaś zobowiązania na kwotę 116,41 zł składające się na saldo Ma konta 224 „Rozrachunki budżetu” z tytułu środków funduszu alimentacyjnego należnych gminie dłużnika nieprawidłowo ujęto w poz. I.3. „Pozostałe zobowiązania”, zamiast w poz. I.2. „Zobowiązania wobec budżetów” – str. 24 protokołu kontroli.

Analiza terminowości regulowania zobowiązań wykazała przypadki nieterminowego opłacenia faktur na łączną kwotę 13.560,46 zł. Opóźnienia w zapłacie nie spowodowały poniesienia kosztów odsetek przez gminę. Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, ze zm.), wydatki publiczne powinny być dokonywane w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań – str. 31 protokołu kontroli.

Badanie należności gminy z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości wykazało, że w rejestrze użytkowania wieczystego figuruje sześciu użytkowników nieżyjących, zaś pisma informujące o wysokości rocznych opłat z tytułu użytkowania wieczystego – jak wynika z udzielonych wyjaśnień – wysyłane są do ich spadkobierców, którzy uiszczają należne opłaty. Wskazania wymaga, że wobec faktu posiadania danych o osobach (spadkobiercach) zobowiązanych do wnoszenia opłat z tytułu użytkowania wieczystego, okoliczność ta powinna być uwzględniona poprzez założenie dla nich właściwych kont w ewidencji analitycznej. W omawianym zakresie stwierdzono ponadto, że należności z tytułu użytkowania wieczystego na łączną kwotę 533,04 zł, w stosunku do których termin płatności przypadał na dzień 31 marca 2011 r., zostały umorzone przez poprzedniego Burmistrza w dniu 28 marca 2014 r. Umorzenia dokonano w stosunku do 4 użytkowników wieczystych, spośród których 3 (osoby fizyczne) zmarło odpowiednio w 1992, 1997 i 2004 r., zaś jeden – firma Basis sp. z o.o. – został wykreślony z KRS postanowieniem z dnia 28 kwietnia 2006 r. Podjęcie decyzji w sprawie umorzenia miało miejsce na 3 dni przed upływem terminu przedawnienia należności. Jako podstawę umorzenia należności przywołano m.in. postanowienia § 2 ust. 1 pkt 3 i 7 uchwały Nr XXXVII/284/10 Rady Miejskiej w Zabłudowie z dnia 12 lipca 2010 r. w sprawie określenia szczegółowych zasad, sposobu i trybu umarzania, odraczania i rozkładania na raty należności pieniężnych mających charakter cywilnoprawny przypadających Gminie Zabłudów oraz jej jednostkom organizacyjnym, warunków dopuszczalności pomocy publicznej w przypadkach, w których ulga stanowić będzie pomoc publiczną oraz wskazania organów do tego uprawnionych. Stanowią one, iż wierzytelność może być umorzona w całości lub części, jeżeli dłużnik – osoba fizyczna – zmarł nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił nieruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego o wartości poniżej 6.000 zł oraz jeżeli dłużnik – osoba prawna – został wykreślony z właściwego rejestru osób prawnych przy jednoczesnym braku majątku z którego można by egzekwować należność. Należy zauważyć, iż śmierć dłużnika będącego osobą fizyczną nie jest wystarczającą przesłanką umorzenia należności pieniężnej; uchwała formułuje bowiem dodatkowe warunki upoważniające wierzyciela do dokonania takiego umorzenia, tj. brak majątku, pozostawienie majątku niepodlegającego egzekucji albo pozostawienie wyłącznie przedmiotów użytku domowego o wartości poniżej 6.000 zł. Wynika z nich, że w każdym przypadku umorzenie należności musi być poprzedzone wszczęciem i przeprowadzeniem postępowania spadkowego. Nie stwierdzono, aby w omawianych przypadkach decyzje o umorzeniu były poprzedzone wszczęciem i przeprowadzeniem postępowań spadkowych, w wyniku których potwierdzono spełnienie owych dodatkowych warunków. W udzielonym wyjaśnieniu Skarbnik Gminy wskazała m.in., że pracownicy merytoryczni nie podjęli działań zmierzających do przeprowadzenia postępowań spadkowych z uwagi na fakt, iż kierownik referatu M. Maksymiuk pełniący funkcję Zastępcy Burmistrza nie wyraził zgody na ponoszenie wysokich kosztów związanych z przeprowadzeniem postępowań spadkowych. Reasumując, przesłanka umorzenia należności określona § 2 ust. 1 pkt 3 uchwały Rady Miejskiej nie mogła być zatem zastosowana. Dodatkowo podkreślenia wymaga, iż śmierć użytkowników wieczystych nie spowodowała wygaśnięcia prawa użytkowania wieczystego, gdyż jest ono kontynuowane przez spadkobierców użytkowników wieczystych (znanych gminie), wobec których należało wszcząć czynności windykacyjne. Na zapytanie o powody niepodejmowania czynności egzekucyjnych w stosunku do spadkobierców użytkowników wieczystych Skarbnik Gminy poinformowała, iż pracownicy Referatu Planowania i Finansów nie mogą prowadzić postępowania egzekucyjnego w stosunku do osób zmarłych, a postępowania spadkowe nie zostały przeprowadzone. Odnosząc się do tez zawartych w wyjaśnieniu należy wskazać, iż brak postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku nie uniemożliwia wystąpienia przez osobę trzecią przeciwko spadkobiercy na drogę

sądową; zainicjowanie postępowania prowadzącego do stwierdzenia nabycia spadku jest zaś prawem wierzyciela zgodnie z brzmieniem art. 1025 Kodeksu cywilnego. Zgodnie z brzmieniem § 2 ust. 1 pkt 8 przywołanej uchwały Rady Miejskiej przesłankę umorzenia wierzytelności stanowić może także okoliczność, iż postępowanie egzekucyjne okazało się nieskuteczne lub zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji wierzytelności. Należy jednakże mieć na uwadze, że powzięcie przypuszczenia, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji wierzytelności wymaga co najmniej podjęcia czynności zmierzających do wszczęcia postępowania w egzekucyjnego w trybie Kodeksu postępowania cywilnego – str. 34-36 protokołu kontroli.

Kontrola stosowania procedur sprzedaży nieruchomości określonych w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2015 r. poz. 782) i rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 14 września 2004 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania przetargów oraz rokowań na zbycie nieruchomości (Dz. U. z 2014 r. poz. 1490) wykazała uchybienie w zakresie wysokości postąpienia w przetargu ustnym nieograniczonym na sprzedaż nieruchomości o numerze geodezyjnym 425. Jak stanowi § 14 ust. 3 rozporządzenia, o wysokości postąpienia decydują uczestnicy przetargu, z tym, że postąpienie nie może wynosić mniej niż 1% ceny wywoławczej, z zaokrągleniem w górę do pełnych dziesiątek złotych. Z uwagi na cenę wywoławczą wynoszącą 24.157,20 zł postąpienie nie mogło być niższe niż 250 zł. Z dokumentacji postępowania wynika natomiast, że nabywca nieruchomości zaoferował postąpienie w kwocie 200 zł i zostało to przyjęte jako podstawa rozstrzygnięcia przetargu – str. 58 protokołu kontroli.

Z analizy dochodów budżetowych realizowanych z najmu lokali mieszkalnych wynika, iż w trzech przypadkach objętych próbą zmiana wysokości czynszu została dokonana bez zachowania terminu wypowiedzenia, o którym mowa w art. 8a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2014 r. poz. 150). Z przywołanych przepisów wynika, iż podwyższenie wysokości czynszu za najem lokali mieszkalnych następuje w drodze wypowiedzenia dotychczasowych stawek, zaś ustawowy termin wypowiedzenia dotychczasowej wysokości czynszu wynosi 3 miesiące i nie może być skracany umową. Nowe stawki czynszu obowiązujące od dnia 1 stycznia 2014 r. ustalono najemcom w drodze wypowiedzeń opatrzonych datami 18 października i 18 listopada 2013 r. – str. 60-61 protokołu kontroli.

W zakresie dochodów budżetowych kontrola prawidłowości ustalania taryf za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków (str. 69-70 protokołu kontroli) wykazała, że wniosek w sprawie zatwierdzenia taryf sporządzony w dniu 19 lutego 2013 r. przez kierownika referatu gospodarki komunalnej Urzędu Miejskiego (działającego z upoważnienia Burmistrza) przewidywał stawki w wysokości 2,36 zł brutto za 1 m<sup>3</sup> wody, 5,59 zł brutto za 1 m<sup>3</sup> ścieków oraz opłaty abonamentowe miesięczne z tytułu obsługi przyłącza wodociągowego w wysokości 2,16 zł brutto i z tytułu obsługi przyłącza kanalizacyjnego w wysokości 5,18 zł brutto. Jak ustalono, przyjęte przez Radę Miejską uchwałą z dnia 21 maja 2013 r. stawki, poza opłatą abonamentową z tytułu obsługi przyłącza wodociągowego, odbiegały od cen zawartych we wniosku. Zatwierdzone przez Radę Miejską stawki na okres od 1 czerwca 2013 r. do 31 maja 2014 r. były niższe i wynosiły: 2,11 zł brutto za 1 m<sup>3</sup> wody, 5,18 zł brutto za 1 m<sup>3</sup> ścieków oraz 3,24 zł brutto miesięcznie z tytułu obsługi przyłącza kanalizacyjnego. Podobną sytuację stwierdzono w procedurze ustalenia taryf obowiązujących w okresie od 1 czerwca 2014 r. do 31 maja 2015 r. Rozbieżność dotyczyła jednakże jedynie stawki za zbiorowe zaopatrzenie w wodę – według wniosku z dnia 20 marca 2014 r. podpisanego przez Burmistrza cena za 1 m<sup>3</sup> wody wynosiła 2,27 zł brutto, zaś zatwierdzona przez Radę Miejską w dniu 28 maja 2014 r. taryfa wynosiła 2,11 zł brutto.

Odnosząc się do stwierdzonego stanu faktycznego należy wskazać, że zgodnie z art. 24 ust. 3-5 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz. U. z 2015 r. poz. 139), do obowiązków Burmistrza należy przedłożenie Radzie Miejskiej taryf opracowanych zgodnie z przepisami prawa, zweryfikowanych pod kątem celowości ponoszenia kosztów stanowiących podstawę kalkulacji niezbędnych przychodów. Taryfy mają wynikać z wniosku, do którego dołącza się szczegółową kalkulację cen i stawek opłat, stanowiącą uzasadnienie treści wniosku. W ramach kompetencji Rady Miejskiej mieści się zaś jedynie podjęcie uchwały o zatwierdzeniu taryf bądź o odmowie ich zatwierdzenia – jeżeli zostały sporządzone niezgodnie z przepisami. Rada nie posiada żadnych uprawnień w zakresie modyfikacji cen zaproponowanych przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne we wniosku taryf. Może jedynie uchwalić dopłaty do jednej, wybranych lub wszystkich taryfowych grup odbiorców, zmniejszając w ten sposób obciążenia odbiorców wynikające z zaproponowanych we wniosku taryf (przenosząc część kosztu na gminę), czego w omawianych przypadkach nie uczyniono (art. 24 ust. 6 ustawy).

Ponadto w zakresie tego zagadnienia stwierdzono, że kalkulacje załączone do wniosku z 20 marca 2014 r. sporządzone zostały w oparciu o dane za okres poprzedniego roku kalendarzowego, co było niezgodne z przepisami § 7 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Budownictwa z dnia 28 czerwca 2006 r. w sprawie określania taryf, wzoru wniosku o zatwierdzenie taryf oraz warunków rozliczeń za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków (Dz. U. Nr 127, poz. 886 ze zm.), w świetle których kalkulacja powinna odnosić się do kosztów z okresu roku obrachunkowego poprzedzającego rok, w którym wprowadzana jest taryfa z uwzględnieniem zmian wynikających z planu w roku obowiązywania taryf. Rokiem obrachunkowym poprzedzającym wprowadzenie nowych taryf jest, zgodnie z § 2 pkt 7 rozporządzenia, 12 kolejnych pełnych miesięcy poprzedzających nie więcej niż o 2 miesiące dzień złożenia wniosku. Obowiązek dokonywania kalkulacji na podstawie kosztów za poprzedni rok obrachunkowy był przedmiotem zaleceń pokontrolnych po poprzedniej kompleksowej kontroli gospodarki finansowej gminy. W odpowiedzi poprzedni Burmistrz wskazał, iż przyjął zalecenia do stosowania – str. 69-70 protokołu kontroli.

W toku kontroli dochodów budżetu gminy badaniu poddano także dochody z tytułu podatków i opłat lokalnych, dla których organem podatkowym pierwszej instancji, w myśl art. 13 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613), jest Pan Burmistrz. Kontrola prowadzona była w szczególności pod kątem prawidłowości i powszechności poboru dochodów, windykacji zaległości podatkowych oraz rachunkowości podatkowej, w tym rzetelności sporządzania sprawozdań budżetowych, co doprowadziło do następujących ustaleń. Badanie dokumentacji podatkowej związanej z kontrolami podatkowymi przeprowadzonymi przez organ podatkowy na podstawie art. 281 § 1 Ordynacji podatkowej, wykazała, że:

- a) protokoły kontroli nie zawierają elementów wskazanych w art. 290 § 2 pkt 6 i 6a Ordynacji podatkowej, tj. dokumentacji dotyczącej przeprowadzonych dowodów, oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli,
- b) bezpodstawnie odstępowano od wszczęcia kontroli podatkowych w przypadku braku możliwości jej wszczęcia w związku z nieobecnością podatnika w miejscu przeprowadzenia kontroli. Zgodnie z art. 284 § 3-5 Ordynacji podatkowej w razie nieobecności kontrolowanego lub osób, o których mowa w § 2 albo w art. 281a, kontrolujący wzywa kontrolowanego lub osobę wskazaną w trybie art. 281a do stawienia się w miejscu, w którym można prowadzić czynności kontrolne następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania. Niestawienia się kontrolowanego lub osoby, o której mowa w art. 281a, w terminie, o którym mowa w § 3, skutkuje wszczęciem kontroli z dniem, w którym upływa wskazany termin. Upoważnienie do kontroli doręcza się wówczas kontrolowanemu lub osobie, o której mowa w art. 281a, gdy stawi się w miejscu prowadzenia kontroli – str. 70-73 protokołu kontroli.

Weryfikując dane wykazane w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP za 2014 rok w zakresie prawidłowości ustalenia skutków obniżenia górnych stawek podatków oraz udzielonych ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych w postaci ich rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności, umorzenia stwierdzono, że:

- a) w wydruku wygenerowanym na koniec IV kwartału 2014 r., na podstawie którego wykazano skutki obniżenia górnych stawek w podatku rolnym, nie ma wykazanej powierzchni gruntów, która jest podstawą opodatkowania. Z wyjaśnień udzielonych w trakcie kontroli wynika, że brak tych danych jest związany z błędem, jaki zawierał wówczas program podatkowy. W związku z tym, iż program nie działał poprawnie ponownie należy dokonać weryfikacji sprawozdania w tym zakresie, aby mieć pewność, że wykazane dane są zgodne z zapisami ewidencji księgowej i dokumentacją źródłową,
- b) w przypadku skutków dotyczących obniżenia górnych stawek w podatku od nieruchomości od osób prawnych w sprawozdaniach jest wykazana kwota 1.406.422 zł. Z analizy stawek sporządzonej na koniec 2014 r. wynika, że kwota skutków faktycznie wynosi 1.408.529 zł. Przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 r. poz. 119, ze zm.), w szczególności § 9 ust. 1 i 2, wskazują, że kierownicy jednostek są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Mając zatem na uwadze dokonane ustalenia należy ponownie zweryfikować skutki wykazane w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP za 2014 rok – str. 73 protokołu kontroli.

Kontrolując prawidłowość realizacji dochodów z tytułu podatku od nieruchomości od osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej stwierdzono, że:

- a) w przypadku podatnika wymienionego pod poz. 1 należy wyjaśnić przyczyny wykazania części posiadanych budynków jako pozostałe (124 m<sup>2</sup>). Ponieważ jest to podmiot o statusie przedsiębiorcy w rozumieniu art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2013 r. poz. 672, ze zm.), to zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia

12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849, ze zm.) grunty i budynki oraz będące w jego posiadaniu nieruchomości co do zasady powinny być uznane za związane z działalnością gospodarczą. W aktach podatkowych nie ma dokumentów, które wskazywałyby, iż przyjęty przez podatnika sposób opodatkowania części budynków jest prawidłowy. Ponadto należy zwrócić uwagę, że podatnik nie wykazał do opodatkowania żadnych budowli związanych z działalnością gospodarczą. Wątpliwości co do wykazania wszystkich składników wynikają m.in. z faktu, iż do prowadzenia działalności wykorzystywane są znaczne powierzchnie gruntów oraz duże powierzchniowo obiekty budowlane. Istnieje zatem przypuszczenie, że nieruchomości np. może być ogrodzona lub posiadać utwardzone podłoże (plac, parking). Brak wykazania budowli należałoby wyjaśnić również w przypadku podatników wymienionych w pozycjach 2, 3, 5 i 13,

b) podatnik wymieniony pod poz. 15 w złożonej deklaracji zaniżył powierzchnię gruntów o 79.219,34 m<sup>2</sup>, nie wykazał części budynków, które zgodnie z ewidencją geodezyjną są jego własnością oraz zawyżył wartość budowli o kwotę 567.332,83 zł. Wykazanie w deklaracji danych niezgodnych ze stanem faktycznym stanowi naruszenie art. 2 ust. 1 w zw. z art. 4 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2015 r. poz. 520).

Mając zatem na uwadze opis zawarty na str. 75-76 protokołu kontroli należy dokonać ponownej weryfikacji prawidłowości sporządzenia deklaracji przez wskazanych podatników.

W wyniku kontroli powszechności i prawidłowości opodatkowania podatników podatku rolnego od osób prawnych stwierdzono:

a) naruszenie art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (Dz. U. z 2013 r. poz. 1381, ze zm.) przez podatników wymienionych w załączniku nr 3/3 do protokołu kontroli pod poz. 4 i 11. Pierwszy z podatników zgodnie z ewidencją gruntów i budynków posiada użytki rolne o pow. 39,8835 ha, natomiast w deklaracji wykazał do opodatkowania pow. 39,9438 ha. W przypadku drugiego podatnika powierzchnia wykazana w deklaracji wynosi 67,4471 ha, natomiast z ewidencji gruntów i budynków wynika, że powierzchnia użytków rolnych będąca w posiadaniu podatnika wynosi 69,7571 ha. Różnica w ogólnej powierzchni dotyczy gruntów korzystających ze zwolnienia na mocy art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym. Pomimo, że nie wpływa ona na wysokość naliczanego podatku, dane wykazane w deklaracji, w myśl art. 4 ust. 1 ustawy, powinny być zgodne z zapisami geodezyjnymi,

b) podatnik wymieniony pod poz. 13 do ustalenia powierzchni przeliczeniowej uwzględnił grunty sklasyfikowane jako R W IVb o pow. 0,09 ha. Skutkowało to zawyżeniem podstawy opodatkowania o 0,0564 ha i podatku o 10 zł,

c) rozbieżności pomiędzy danymi geodezyjnymi a powierzchnią deklarowaną w przypadku podatnika wymienionego pod poz. 15 (20,68 ha – o tyle więcej wykazano w deklaracji). Na podstawie posiadanej dokumentacji ustalono, że różnica może wynikać z faktu, iż podatnik do gruntów pozostających w jego wyłącznym posiadaniu dodał powierzchnię gruntów (wyliczony udział) z nieruchomości, w których posiada udziały. Tego typu nieruchomości, zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatku rolnym, stanowią odrębny przedmiot opodatkowania i co do zasady powinny być odrębnie opodatkowane. Wyjątek stanowi sytuacja, w której gospodarstwo rolne składające się z gruntów będących we współposiadaniu prowadzi jeden podmiot – skutkuje to wówczas przeniesieniem na niego obowiązku podatkowego. Należy również zauważyć, że korekty dotyczące lutego, marca i kwietnia składane przez podatnika wpłynęły z naruszeniem art. 6a ust. 8 pkt 2 ustawy o podatku rolnym. Mając zatem na uwadze sposób sporządzenia i składania deklaracji można uznać, że mamy do czynienia z naruszeniem art. 54 § 1 i art. 56 § 4 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 poz. 186, ze zm.). Pierwszy z przepisów dotyczy nieujawnienia podstawy opodatkowania, a drugi nieskładania w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia, co w rozumieniu ustawy stanowi co najmniej wykroczenie,

d) złożenie deklaracji z naruszeniem art. 6a ust. 8 pkt 1 i 2 ustawy o podatku rolnym; w wymaganych terminach deklaracji nie złożył podatnik wymieniony pod poz. 16 (30 stycznia 2014 r.), natomiast deklaracje dotyczące korekt za luty i marzec od podatnika wskazanego pod poz. 15 wpłynęły w dniu 13 maja 2014 r., co również może wypełniać przesłanki przywołanego wyżej czynu określonego w art. 56 § 4 k.k.s. – str. 77-82 protokołu kontroli.

Nieprawidłowości w zakresie powszechności i prawidłowości opodatkowania stwierdzono również w przypadku podatników podatku leśnego od osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej (opis w protokole kontroli na str. 83-86). Polegały one m.in. na naruszeniu art. 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2013 r. poz. 465) w przypadku następujących podatników, wymienionych pod wskazanymi pozycjami załącznika do protokołu kontroli:

- poz. 2 - z ewidencji gruntów i budynków wynika, że w posiadaniu podatnika są grunty leśne o pow. 218,7185 ha (przed zmianą, która miała w trakcie roku podatkowego 217,751 ha). W kontrolowanym okresie złożył on cztery deklaracje (w tym trzy korekty), w których powierzchnia

wykazanych gruntów wynosiła od 217,571-219,8761 ha. Na podstawie przedstawionej dokumentacji nie jest możliwe ustalenie dlaczego w ostatniej złożonej deklaracji wykazano powierzchnię większą od geodezyjnej;

- poz. 6 – w deklaracji złożonej w dniu 14 stycznia 2014 r. podatnik wykazał do opodatkowania 0,09 ha gruntów leśnych opodatkowanych jako las pozostały, natomiast z ewidencji gruntów i budynków wynika, że jego w posiadaniu są grunty leśne o pow. 0,0827 ha;

- poz. 8 – w deklaracji podatnik wykazał grunty leśne o pow. 5,2733 ha, które w całości korzystają ze zwolnienia na mocy art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku leśnym, tj. o 3,03 ha mniej niż wynika to z ewidencji gruntów i budynków (8,3033 ha). Opodatkowanie różnicy powierzchni lasów jako lasy pozostałe skutkowałoby naliczeniem podatku w wysokości 114 zł;

- poz. 11 – podatnik wykazał do opodatkowania jako lasy pozostałe pow. 15,8893 ha. Z ewidencji gruntów i budynków wynika, że w posiadaniu podatnika są grunty leśne o pow. 15,7093 ha. Opodatkowanie podatnika zgodnie z zapisami geodezyjnymi zmniejszyłoby zobowiązanie podatkowe o 7 zł;

- poz. 12 – w złożonych w trakcie roku deklaracjach podatnik wykazywał do opodatkowania grunty leśne o pow. 5500,378 ha, 5504,9442 ha (korekta), 5511,023 ha (korekta). Ponadto z załącznika do deklaracji wynika, że w dzierżawę oddano 4,6089 ha. Natomiast z ewidencji geodezyjnej wynika, że w posiadaniu podatnika są lasy o pow. 5516,0931 ha. A zatem różnica pomiędzy powierzchnią geodezyjną, a powierzchnią deklarowaną (ostatnia korekta) i oddaną w dzierżawę wynosi 0,4612 ha.

Ponadto w obszarze tym stwierdzono naruszenie art. 6 ust. 5 pkt 1 ustawy o podatku leśnym przez podatnika wymienionego pod poz. 13, który deklarację podatkową złożył w dniu 27 stycznia 2014 r. Nieterminowe złożenie deklaracji zgodnie z art. 56 § 4 k.k.s. jest zagrożone karą grzywny.

W wyniku analizy dokumentacji podatkowej wykorzystywanej do wymiaru podatków podatnikom zaliczanym do kategorii osoby fizyczne stwierdzono, że;

- podatnicy o numerach kont ...[1] w złożonych informacjach podatkowych wykazali do opodatkowania oprócz nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą również grunty i budynki pozostałe. Pierwszy z podatników wykazał 166 m<sup>2</sup> gruntów pozostałych, drugi grunty o pow. 479,50 m<sup>2</sup> i budynki pozostałe o pow. 230,75 m<sup>2</sup>, trzeci budynki pozostałe o pow. 72 m<sup>2</sup> oraz grunty pozostałe o pow. 4.662 m<sup>2</sup>, czwarty grunty pozostałe o pow. 8.800 m<sup>2</sup> i piąty grunty pozostałe o pow. 3.448 m<sup>2</sup>. Zakładając, że mamy do czynienia z podatnikami posiadającymi status przedsiębiorcy należy mieć na uwadze treść art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten stanowi, że grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Na podstawie dokumentacji podatkowej nie jest możliwe potwierdzenie istnienia przesłanek umożliwiających opodatkowanie części nieruchomości jako niezwiązanej z działalnością gospodarczą,

- podatnik o numerze konta ...[2] w informacji na podatek leśny wykazał, że posiada grunty leśne o pow. 2,0329 ha ale nie określił czy podlegają one opodatkowaniu. Organ podatkowy opodatkował przedmiotowe grunty jako lasy pozostałe. W aktach podatkowych nie ma dokumentów, z których wynikałoby, iż opodatkowanie poprzedziło postępowanie mające na celu ustalenie sposobu opodatkowania. Identyczną sytuację stwierdzono w przypadku podatnika o numerze ...[3]. W związku z powyższym należy wskazać, że informacja podatkowa została sporządzona niezgodnie z jej wzorem, a organ podatkowy dokonał czynności sprawdzających niekompletnie, z naruszeniem art. 272 pkt 2 Ordynacji podatkowej,

- organ podatkowy do gruntów będących wyłączną własnością podatnika o numerze konta 30048 dodał grunty (0,18 ha) stanowiące współwłasność, czym naruszył postanowienia art. 3 ust. 1 pkt 5 o podatku rolnym;

- w przypadku podatnika o numerze konta ...[4] powierzchnia gruntów będąca podstawą naliczenia podatku została zawyżona o 0,11 ha w stosunku do stanu posiadania wynikającego z zapisów ewidencji gruntów i budynków. Również powierzchnia przeliczeniowa do opodatkowania jest wyższa o 0,066 ha, co skutkuje zawyżeniem podatku o 11 zł. Przyjęcie do opodatkowania innej powierzchni niż geodezyjna stanowi naruszenie art. 4 ust. 1 ustawy o podatku rolnym. Miało to miejsce również w przypadku podatników o numerach kont ...[5];

- w przypadku podatnika o numerze konta ...[6] organ podatkowy podczas wymiaru podatku od nieruchomości nie uwzględnił danych wykazanych w informacji podatkowej, która wpłynęła w dniu 29 stycznia 2014 r. Podatnik zadeklarował do opodatkowania m.in. budynki 408 m<sup>2</sup>. Natomiast wymiaru podatku dokonano przyjmując budynki pod działalnością o pow. 424,50 m<sup>2</sup>. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podstawą opodatkowania budynków jest ich powierzchnia użytkowa. W ewidencji podatkowej jedynym dokumentem, z

którego wynika powierzchnia użytkowa budynków posiadanych przez podatnika jest informacja podatkowa. A zatem do momentu uzyskania innego wiarygodnego dokumentu podstawą opodatkowania są dane zawarte w informacji podatkowej;

- do ewidencji podatkowej błędnie wprowadzono grunty będące w posiadaniu podatnika o numerze konta ...[7]. Ustalono, że użytki rolne sklasyfikowane jako R IVa o pow. 9,462 ha opodatkowano jako RIVB. W związku z powyższym zaniżono powierzchnię przeliczeniową o 1,8924 ha i podatek o 307 zł. Pomyłka ta narusza postanowienia art. 4 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, zgodnie z którym ustalenie podstawy opodatkowania następuje na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okręgu podatkowego;

- podatnik o numerze konta ...[8] nie wykazał w informacji podatkowej gruntów leśnych, co stanowi naruszenie art. 6 ust. 2 ustawy o podatku leśnym. Ponadto zgodnie z ewidencją geodezyjną w jego posiadaniu są grunty leśne o pow. 2,2944 ha, natomiast podstawą opodatkowania przyjęta to ustalenia podatku wynosi 2,3301 ha. Mamy zatem do czynienia z naruszeniem art. 3 ustawy o podatku leśnym, który wskazuje na ewidencję geodezyjną jako źródło danych dotyczących podstawy opodatkowania. Opodatkowanie podatnika zgodnie z zapisami geodezyjnymi skutkowałoby zmniejszeniem zobowiązania o 5 zł;

- w przypadku podatników o numerach kont ...i ...[9] stwierdzono naruszenie art. 165 § 2 w zw. z § 5 Ordynacji podatkowej. Z okazanych dokumentów wynika, że w trakcie roku podatkowego zachodziły zmiany mające wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy nie wszczywał postępowania podatkowego w sprawie zmiany decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, a wymiaru na kolejny rok podatkowy dokonywano na zasadach określonych w art. 165 § 5.

Opis stwierdzonych nieprawidłowości zawarto na str. 86-90 protokołu kontroli.

Kontrola powszechności i prawidłowości działań upominawczych i egzekucyjnych, prowadzona na grupie dłużników wymienionych w załączniku nr 3/6 do protokołu kontroli wykazała, iż w przypadku podatników o numerach kont ... i ...[10] organ podatkowy nie wystawił upomnienia, co stanowi naruszenie § 20 ust. 2 instrukcji w sprawie kontroli finansowej, zasad (polityki) rachunkowości i obiegu dowodów finansowo księgowych oraz instrukcji ewidencji i poboru podatków i opłat lokalnych, w których zawarto uregulowania dotyczące prowadzenia działań upominawczych i egzekucyjnych – str. 92-93 protokołu kontroli.

Równocześnie w zakresie zaległości z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, określonych w wyżej wskazanych przepisach wewnętrznych, organ podatkowy przyjął zasadę prowadzenia działań upominawczych polegającą na wysyłaniu upomnień dwa razy do roku. Taki sposób działania może skutkować naruszeniem postanowień § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 656). Przepis ten stanowi, że wierzyciel niezwłocznie doręcza zobowiązanemu upomnienie, w przypadku gdy łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej przekroczy dziesięciokrotność kosztów upomnienia albo gdy okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej jest krótszy niż 6 miesięcy. Mając na względzie przedmiotową regulację należy stwierdzić, że w przypadku zaległości, których wysokości przekracza obecnie 116 zł upomnienia powinny być wystawione w najbliższym terminie po ustaleniu, że należność nie została opłaconą. W praktyce po zakończeniu każdego kwartału służby finansowe są zobowiązane do ustalenia dłużników, kwoty zaległości oraz należnych odsetek za dany okres sprawozdawczy. Należy zatem przyjąć, że od tego momentu wierzycielowi znani są dłużnicy i ciąży na nim obowiązek niezwłocznego wystawienia upomnienia. Naruszenie § 5 stwierdzono m.in. w przypadku podatników wymienionych w załączniku nr 3/10 do protokołu kontroli. Jak wskazuje opis na str. 107-108 protokołu kontroli w 2014 r. wierzyciel nie przekazał organowi egzekucyjnemu żadnego tytułu wykonawczego. Postępowanie wierzyciela narusza postanowienia § 4 instrukcji sposobu prowadzenia działań egzekucyjnych i upominawczych wprowadzonej zarządzeniem Nr 58/2013 Burmistrza Zabłudowa z dnia 31 grudnia 2013 r. oraz, w przypadku podatników posiadających zaległość powyżej 116 zł, również § 6 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych.

W wyniku kontroli prawidłowości realizacji dochodów z tytułu opłaty targowej ustalono, że:

- w przypadku inkasenta wskazanego na str. 97 protokołu kontroli ustalając wynagrodzenie za prowadzenie inkasa w wysokości 387,10 zł naruszono art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stanowi, że podstawy opodatkowania, kwoty podatków, z zastrzeżeniem § 2, 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 wnoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych;

- pokwitowania wpłat nie zawierają informacji dotyczących osób, którym zostały one wydane, co stanowi naruszenie § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planu kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 208, poz. 1375 ze zm.). Ponadto w części pokwitowań zainkasowana kwota jest nieczytelna (pokwitowanie nr ... i ...[\[11\]](#) lub jej wysokość na kopii różowej różni się od kopii żółtej. Między innymi w przypadku pokwitowań o nr ...[\[12\]](#) (na kopii różowej kwota pobrana wynosi 10 zł, a na żółtej 5 zł) i ...[\[13\]](#) (na różowej kwota pobrana wynosi 10 zł, a na żółtej 5 zł);

- część pobranej opłaty została odprowadzona na rachunek budżetu gminy nieterminowo, np. opłata zainkasowana w dniach 7-21 stycznia 2014 r. została wpłacona 21 stycznia 2014 r.; 2 września 2014 r. wpłacono opłatę pobraną w dniach od 28 sierpnia do 2 września 2014 r.; 29 kwietnia 2014 r. dokonano wpłaty za okres 18-29 kwietnia 2014 r.; 23 września 2014 r. dokonano wpłaty opłaty pobranej w dniach 18-23 września 2014 r. Ponieważ Rada Miejska nie określiła późniejszego terminu wpłaty pobranej opłaty aniżeli wynikający z art. 47 § 4a Ordynacji podatkowej, inkasenci zobowiązani byli wpłacić pobraną opłatę następnego dnia po jej zainkasowaniu – str. 95-97 protokołu kontroli.

Z opisu zawartego na str. 97-101 protokołu kontroli, dotyczącego sposobu prowadzenia postępowania podatkowego i formalnoprawnej prawidłowości decyzji podatkowych dotyczących ulg udzielanych na podstawie art. 67a Ordynacji podatkowej wynika, że:

a) w czterech przypadkach czas trwania postępowania był dłuższy niż dopuszcza art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej, a z akt podatkowych nie jest możliwe ustalenie czy istniały ku temu przesłanki. Z zebranych w toku postępowania dokumentów nie wynika, aby organ podatkowy prowadził szczególnie skomplikowane, czasochłonne działania lub potrzebował opinii np. biegłych niezbędnych do zweryfikowania posiadanych dokumentów lub potwierdzenia argumentacji wskazywanej przez podatnika. Należy zatem wskazać, że bez stosownego uzasadnienia korzystano z uprawnienia, jakie daje organom podatkowym art. 140 Ordynacji podatkowej;

b) w przypadku decyzji ...[\[14\]](#) opis zwarty w protokole kontroli wskazuje, że uzasadnienie faktyczne decyzji nie spełnia kryteriów wskazanych w art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, ponieważ nie odnosi się wprost do zebranego materiału oraz nie wskazuje faktów uznanych za udowodnione, dowodów którym organ dał wiarę i przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności oraz przepisów prawa zastosowanych w sprawie;

c) materiał dowodowy zebrany w toku postępowania podatkowego w przypadku decyzji ...[\[15\]](#) wskazuje jedynie, iż faktycznie miał miejsce pożar, a w uzasadnieniu decyzji organ podatkowy wskazał, że podatnik po pożarze znalazł się w trudnej sytuacji życiowej. W aktach sprawy nie ma uwag o sytuacji finansowej podatnika (np. czy podatnik posiadał ubezpieczenie i uzyskał z tego tytułu jakieś świadczenia oraz jakimi środkami pieniężnymi dysponuje). Pożar niewątpliwie jest zdarzeniem niosącym ze sobą pewne trudności w egzystencji podatnika i wiąże się z dodatkowymi, nieprzewidywanymi wydatkami. Jednakże nie powinno się to wiązać z automatycznym stosowaniem w każdym przypadku ulgi. W postępowaniu organ podatkowy powinien zweryfikować czy dane zdarzenie, na które powołuje się wnioskodawca, spowodowało pogorszenie zdolności płatniczych w stopniu zagrażającym jego egzystencji,

d) w przypadku podatników, którym organ podatkowy udzielił ulgi na podstawie decyzji o sygnaturach ... i ...[\[16\]](#) stwierdzono, że co roku uzyskują oni pomoc w postaci udzielenia ulgi w zapłacie podatku. Pierwszemu z podatników od 2011 r. umorzono zobowiązania podatkowe w wysokości 16.261 zł, natomiast w drugim przypadku kwota ta wynosi 28.437 zł. Stosowanie ulg w podatkach jest sytuacją szczególną i wymagającą od organu podatkowego staranności i przejrzystości w prowadzonych czynnościach. Jednym z podstawowych przymiotów ulgi podatkowej jest poprawa sytuacji ekonomicznej podatnika. Z pewnością nie można traktować ich jako instrumentu wspierającego działalność podatników. Natomiast z materiałów zebranych w toku postępowania wynika, że w opisywanych przypadkach mamy do czynienia ze wsparciem działalności. Taka sytuacja może wskazywać na naruszenie art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym organ podatkowy ma prowadzić postępowanie w sposób budzący zaufanie. Ponadto cykliczne umarzanie zaległych zobowiązań jest sprzeczne z zasadą wynikającą z art. 84 Konstytucji, zgodnie z którą każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w [ustawie](#).

Kontrola prawidłowości realizacji dochodów z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi (str. 103-107 protokołu kontroli) wykazała, że:

a) 9 podmiotów złożyło deklaracje po terminie wynikającym z uchwały Nr XIX/158/2012 Rady Miejskiej w Zabłudowie, tj. po 30 marca 2013 r. Terminy złożenia deklaracji przez te podmioty wskazano w załączniku nr 3/9 do protokołu kontroli,

b) podmiot wymieniony w załączniku nr 3/9 pod poz. 1 naruszył art. 81 § 2 Ordynacji podatkowej ponieważ do korekt deklaracji złożonych w dniu 22 stycznia oraz 30 września 2014 r. nie dołączył

pisemnych wyjaśnień przyczyn ich złożenia. Ponadto na podstawie złożonych dokumentów nie jest możliwe ustalenie kwoty opłaty należnej za rok 2014, ponieważ z deklaracji złożonej w dniu 30 września 2014 r. wynika, że obowiązywała ona za okres od lipca do września 2014 r. W trakcie kontroli nie okazano kolejnego dokumentu, z którego wynikałaby kwota należnej opłaty za okres od października do grudnia,

c) podmiot wymieniony w załączniku nr 3/9 pod poz. 20 w złożonej deklaracji oświadczył, że na terenie przedmiotowej nieruchomości, której dotyczy deklaracja, odpady będą gromadzone w sposób nieselektywny, natomiast w części dotyczącej wyliczenia należnej opłaty przyjął stawkę określoną dla podmiotów prowadzących selektywne gromadzenie odpadów. Należy zatem stwierdzić, że dokument nie był poddany czynnościom sprawdzającym w zakresie, o którym mowa w art. 272 Ordynacji podatkowej.

Podczas kontroli sprawdzono również prawidłowość prowadzenia ewidencji szczegółowej opłaty za gospodarowanie odpadami stwierdzając, że w przypadku podmiotu wymienionego w załączniku nr 3/9 pod poz. 1 zapisy na koncie nie mają powiązania ze złożonymi deklaracjami. Z dokumentacji źródłowej wynika, że złożono trzy deklaracje. Pierwsza wpłynęła w dniu 27 czerwca 2013 r. i wskazywała, że nieruchomość zamieszkuje 55 osób (stawka za osobę 6 zł), w drugiej deklaracji złożonej 22 stycznia 2014 r. liczba wykazanych osób wynosi 47 (stawka 6 zł). Do deklaracji podatnik nie dołączył wyjaśnienia przyczyn jej złożenia, nie ma zatem pewności jakiego okresu dotyczy. Ostatnia deklaracja wpłynęła w dniu 30 września 2014 r. i zadeklarowano w niej, że opłata dotyczy 32 osób (stawka 6 zł). Na deklaracji jest odrębna adnotacja, iż dotyczy ona okresu lipiec-wrzesień 2014 r. W tym przypadku również nie ma pisemnego wyjaśnienia przyczyn złożenia korekty. Z zapisów na koncie tego podmiotu wynika, że w 2014 r. dokonano wpłat w następujących terminach: 31 stycznia – 846 zł, 27 czerwca – 846 zł, 30 września – 576 zł, 3 grudnia – 576 zł i 17 grudnia – 576 zł. Mając na uwadze złożone deklaracje należy stwierdzić, iż nie jest możliwe ustalenie faktycznej kwoty opłaty za dany rok a w szczególności za IV kwartał, ponieważ na podstawie deklaracji nie można ustalić podstawy opodatkowania w poszczególnych okresach. Również w przypadku podmiotu wymienionego pod poz. 8 zapisy na koncie nie odpowiadają stanowi wynikającemu z dokumentów źródłowych. W 2014 r. obowiązywała deklaracja złożona w dniu 31 maja 2013 r., z której wynikało, iż miesięczna stawka opłaty wynosiła 30 zł oraz deklaracja (korekta) z dnia 1 kwietnia 2014 r., w której podmiot zadeklarował stawkę w wysokości 18 zł. Ponieważ podatnik nie dołączył do korekty pisemnego uzasadnienia przyczyny jej złożenia (naruszenie art. 81 § 2 Ordynacji podatkowej; również w przypadku podmiotu z poz. 9), nie wiadomo od którego miesiąca obowiązuje korekta i jakie są powody zmniejszenia ilości osób zamieszkałych na nieruchomości. Natomiast z zapisów na koncie księgowym wynika, że przypisów w pierwotnej wysokości dokonywano jeszcze po złożeniu deklaracji korygującej (również w przypadku podmiotu z poz. 9). Zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego podstawą dokonania przypisów i odpisów są deklaracje podatkowe. A zatem dla dokonania prawidłowego zapisu w urządzeniach księgowych deklaracje powinny zawierać wszystkie niezbędne informacje, m.in. podstawę opodatkowania, wysokość zobowiązania oraz okres, od którego ma zastosowanie skorygowana wysokość. W przypadku deklaracji korygujących niezbędnym elementem dołączanym do dokumentu powinno być pisemne wyjaśnienie przyczyn jej złożenia.

Analiza uzasadnienia decyzji o przyznaniu na okres od 1 października 2013 r. do 30 września 2014 r. oraz na okres od 1 października 2014 r. do 30 września 2015 r. dodatku specjalnego (w wysokości 600 zł miesięcznie) wykazała, że byłemu Zastępcy Burmistrza M. Maksymiukowi (pełniącemu tę funkcję do 29 grudnia 2014 r.) dodatek został przyznany z tytułu wykonywania zadań mieszczących się w zakresie czynności. Do obowiązków wynikających z zakresu czynności tego pracownika należało utrzymywanie kontaktów z podmiotami wspierającymi inwestycje gminne, koordynacja prac związanych z opracowaniem wieloletnich programów inwestycyjnych, współpraca z organami administracji rządowej i samorządowej w zakresie prowadzonych spraw, zaś dodatek w poszczególnych okresach przyznany został z tytułu prowadzenia spraw polegających na współpracy z inwestorami, którzy w ramach swoich przedsięwzięć muszą realizować zadania celów publicznych leżących w gestii gminy Zabłudów oraz współpracy z jednostkami samorządu powiatowego i wojewódzkiego, co do planowanych i realizowanych wspólnie inwestycji; dodatkowo w okresie od 1 października 2013 r. do 30 września 2014 r. jako podstawę przyznania dodatku wskazano prowadzenie spraw polegających na reprezentowaniu i uczestniczeniu w spotkaniach w ramach Białostockiego Obszaru Funkcjonalnego. Wynika stąd, że pracownik otrzymywał dodatek specjalny mimo niepowierzenia mu dodatkowych zadań oraz niezwiększenia obowiązków służbowych, tj. wbrew postanowieniom art. 36 ust. 5 ustawy o pracownikach samorządowych. Według przywołanego przepisu dodatek specjalny może być przyznany pracownikowi z tytułu okresowego zwiększenia obowiązków służbowych lub powierzenia dodatkowych zadań. Z jego brzmienia wynika więc, że przyznanie dodatku może

nastąpić przy zaistnieniu jednej z dwóch wymienionych w nim przesłanek. Jednakże okolicznością uzasadniającą przyznanie tego składnika wynagrodzenia jest zawsze cecha „okresowości” zwiększenia obowiązków lub powierzenia zadań, co powoduje, że ma on charakter świadczenia tymczasowego - str. 114-115 protokołu kontroli.

W ramach kontroli realizacji zadań z zakresu administracji rządowej zbadano prawidłowość postępowania w sprawie zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, regulowanego przepisami ustawy z dnia 10 marca 2006 r. (Dz. U. Nr 52, poz. 379 ze zm.). W badanej próbie stwierdzono 6 przypadków dołączenia do wniosków o zwrot podatku kopii faktur VAT niepotwierdzonych za zgodność z oryginałem. W myśl art. 6 ust. 3 pkt 1 ustawy, do wniosku o zwrot podatku dołącza się faktury VAT albo ich kopie, potwierdzone przez upoważnionego przez wójta pracownika urzędu gminy za zgodność z oryginałem, stanowiące dowód zakupu oleju napędowego – str. 144-145 protokołu kontroli.

Stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości i uchybienia były wynikiem nieprzestrzegania bądź błędnej interpretacji przepisów prawnych dotyczących gospodarki finansowej i rachunkowości gminy, a także niewłaściwego funkcjonowania kontroli zarządczej.

Organem wykonawczym gminy jest Burmistrz, na którym spoczywają obowiązki dotyczące m.in. przygotowania projektów uchwał Rady Miejskiej, wykonywania budżetu i gospodarowania mieniem gminy, a także ogólna odpowiedzialność za prawidłową gospodarkę finansową gminy (art. 30 ust. 1 i 2, art. 60 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym). Burmistrz jako organ wykonawczy gminy wykonuje zadania przy pomocy Urzędu, którego jest kierownikiem (art. 33 ust. 1 i 3 ustawy). Odpowiedzialność za gospodarkę finansową Urzędu jako jednostki sektora finansów publicznych, w tym za wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, spoczywa na Burmistrzu – kierowniku jednostki – zgodnie z art. 53 ust. 1 i art. 69 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych oraz pracownikach, którym powierzono obowiązki w zakresie gospodarki finansowej.

Burmistrz jest również organem podatkowym pierwszej instancji w myśl przepisu art. 13 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

Większość stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień dotyczy okresu pełnienia funkcji Burmistrza Zabłudowa przez Jacka Waldemara Lulewicza.

Obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości oraz nadzorowania prac z tego zakresu spoczywały na Skarbniku Gminy. Prawa i obowiązki głównego księgowego (skarbnika) określają przepisy art. 54 ustawy o finansach publicznych.

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

1. Zobowiązanie Skarbnika do wyeliminowania uchybień w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych, poprzez:

- a) przestrzeganie zasady czystości obrotów na koncie 130; w tym celu wyodrębnienie subkont dochodów i wydatków w ramach kont 130 prowadzonych dla rachunków projektów,
- b) ujmowanie w księgach rachunkowych odsetek od nieopłaconych w terminie należności gminy w wysokości odsetek należnych na koniec każdego kwartału,
- c) doprowadzenie do zgodności między danymi użytkowników wieczystych ujętymi w ewidencji analitycznej a stanem faktycznym,
- d) dokonywanie przypisu należności z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami w wysokości wynikającej z aktualnej deklaracji podmiotu zobowiązanego do jej wniesienia.

2. W zakresie sprawozdawczości budżetowej i finansowej:

- a) prezentowanie we własnych jednostkowych sprawozdaniach Rb-N danych w poz. N.3 „Gotówka i depozyty” zgodnie z zasadami zawartymi w § 13 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 9 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych,
- b) wykazywanie w sprawozdaniach Rb-Z danych dotyczących istniejącego zadłużenia z tytułu wyemitowanych obligacji jako zadłużenia z kredytów i pożyczek, stosownie do obowiązujących zasad klasyfikacji tytułów dłużnych,
- c) wykazywanie w bilansie z wykonania budżetu należności z tytułu udzielonych pożyczek w poz. „Należności finansowe”,
- d) wykazywanie w bilansie z wykonania budżetu zobowiązań z tytułu środków funduszu alimentacyjnego należnych gminie dłużnika w poz. „Zobowiązania wobec budżetów”,
- e) zweryfikowanie danych będących podstawą sporządzenia sprawozdań Rb-27S i Rb-PDP za 2014 rok w zakresie dotyczącym prawidłowości ustalenia skutków obniżenia górnych stawek podatków.

3. Zapewnienie terminowego regulowania zobowiązań.

4. Prowadzenie terminowych i systematycznych działań windykacyjnych w stosunku do należności cywilnoprawnych, w tym wobec spadkobierców dłużników.
5. Dokonywanie umorzenia należności cywilnoprawnych jedynie w przypadku występowania przesłanek umorzenia określonych uchwałą Rady Miejskiej w Zabłudowie w sprawie określenia szczegółowych zasad, sposobu i trybu umarzania...
6. Przestrzeganie obowiązku zaoferowania przez uczestnika przetargu ustnego nieograniczonego na sprzedaż nieruchomości co najmniej minimalnej wysokości postąpienia określonej przepisami wskazanymi w części opisowej wystąpienia.
7. Podwyższanie wysokości czynszu za najem lokali mieszkalnych z zachowaniem 3-miesięcznego okresu wypowiedzenia dotychczasowych stawek.
8. W zakresie opracowywania i uchwalania taryf za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków:
  - a) wskazanie Radzie Miejskiej, że nie leży w jej kompetencji modyfikowanie stawek wynikających z prawidłowo sporządzonej kalkulacji, a także, że Rada Miejska może zmniejszyć obciążenia mieszkańców za odprowadzanie ścieków poprzez uchwalenie dopłaty do cen wynikających z kalkulacji zawartej we wniosku o zatwierdzenie taryf,
  - b) sporządzanie kalkulacji na podstawie danych za rok obrachunkowy zdefiniowany w § 2 pkt 7 rozporządzenia Ministra Budownictwa z dnia 28 sierpnia 2006 r. w sprawie określania taryf, wzoru wniosku o zatwierdzenie taryf...
9. Przestrzeganie wskazanych przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających.
10. Wyjaśnienie i wyeliminowanie wskazanych w protokole i części opisowej wystąpienia rozbieżności w zakresie prawidłowości danych wykazanych w informacjach i deklaracjach podatkowych oraz ich zgodności z obowiązującymi przepisami. W odpowiedzi na zalecenia przedstawienie wyników poszczególnych ustaleń, także w wymiarze finansowym.
11. Przestrzeganie przepisów Ordynacji podatkowej regulujących zasady zaokrąglania m.in. wynagrodzenia inkasenta.
12. Prowadzenia postępowania podatkowego z uwzględnieniem przepisów Działu IV Ordynacji podatkowej.
13. Przestrzeganie przepisów wewnętrznych w zakresie prowadzenia działań upominawczych.
14. Egzekwowanie obowiązku składania pisemnego uzasadnienia korekt deklaracji dotyczących opłaty za gospodarowanie odpadami.
15. Zaniechanie przyznawania dodatku specjalnego za wykonywanie zadań, które w świetle obowiązującego pracownika zakresu czynności nie mają cech powierzenia dodatkowych zadań lub zwiększenia obowiązków służbowych.
16. Zobowiązanie właściwego pracownika do potwierdzania za zgodność z oryginałem kopii faktur VAT stanowiących dowód zakupu oleju napędowego, na podstawie których dokonywany jest zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej.
17. Zapewnienie rzetelnego wykonywania wniosków pokontrolnych, stosownie do udzielonej odpowiedzi o sposobie ich realizacji.

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

Dodatkowo informuję o możliwości składania, w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego, zastrzeżeń do zawartych w wystąpieniu wniosków, za pośrednictwem Prezesa RIO do Kolegium Izby, zgodnie z art. 9 ust. 3-4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Bieg 30-dniowego terminu ulegnie zawieszeniu w stosunku do wniosków objętych zastrzeżeniem. Podstawą zgłoszenia zastrzeżeń może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

Zastępca Prezesa  
Regionalnej Izby Obrachunkowej  
w Białymstoku

---

[1] Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w deklaracji podatkowej i innych dokumentach składanych przez podatników). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Białymstoku Rafał Trykozko

[2] Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w deklaracji podatkowej i innych dokumentach składanych przez podatników). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Białymstoku Rafał Trykozko

[3] Patrz przypis nr 2.

[4] Patrz przypis nr 2.

[5] Patrz przypis nr 2.

[6] Patrz przypis nr 2.

[7] Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w deklaracji podatkowej i innych dokumentach składanych przez podatników). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Białymstoku Rafał Trykozko

[8] Patrz przypis nr 7.

[9] Patrz przypis nr 7.

[10] Patrz przypis nr 7.

[11] Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w deklaracji podatkowej i innych dokumentach składanych przez podatników). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Białymstoku Rafał Trykozko

[12] Patrz przypis nr 11.

[13] Patrz przypis nr 11..

[14] Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w deklaracji podatkowej i innych dokumentach składanych przez podatników). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Białymstoku Rafał Trykozko

[15] Patrz przypis nr 14..

[16] Patrz przypis nr 14..