



Nowa Słupia, 25 kwietnia 2012 r.

Sz. P. Henryk Rzepa

PREZES

Regionalnej Izby Obrachunkowej  
w Kielcach

### Zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego

Na podstawie art. 9 ust. 3 i ust. 4 ustawy z dnia 07 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. nr 55, poz. 577 z póź. zm.), w związku z otrzymanym w dniu 12 kwietnia 2012 r. wystąpieniem pokontrolnym z kontroli kompleksowej gospodarki finansowej Gminy w wybranych okresach od roku 2007 do dnia kontroli przeprowadzonej w siedzibie Urzędu Gminy w Nowej Słupi w dniach 07.11.2011 roku do dnia 08.02.2012 roku (wystąpienie pokontrolne: Znak: WK-060.64.2011.1642.2012) wnoszę do tego wystąpienia następujące zastrzeżenia:

#### Wniosek pokontrolny Nr 20

„20.1. Wydatków budżetowych dokonywać zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków, zgodnie z przeznaczeniem i w wysokości oraz terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań, stosownie do art. 44 ust. 2 i ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).

20.2. Wystąpić do Związku Gmin Gór Świętokrzyskich o zwrot bezpodstawnie dokonanych z budżetu gminy wydatków tytułem spłat rat pożyczki wraz z odsetkami zaciągniętej w WFOŚiGW przez ZGGŚ.”

Powyższe wnioski i stwierdzenia bezpodstawności dokonanych wydatków tytułem spłat rat pożyczki są nieuprawnione w świetle stanu faktycznego i prawnego. Podstawą do dokonywania wydatków z tego tytułu stanowiła bowiem uchwała Rady

Gminy Nr VIII/76/09 z dnia 9 grudnia 2009 roku w sprawie udzielenia przez Gminę Nowa Słupia poręczenia długoterminowej pożyczki do wysokości 1.287.877, 78 zł zaciąganej w Wojewódzkim Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Kielcach przez Związek Gmin Gór Świętokrzyskich w Bodzentynie na pokrycie wydatków związanych z realizacją zadania pn. „Budowa kanalizacji sanitarnej i sieci wodociągowej w Gminie Nowa Słupia”. Zaznaczenia wymaga fakt, iż uchwała ta nie została zakwestionowana przez organ nadzoru. Uchwały budżetowe Gminy Nowa Słupia kolejnych lat uwzględniały kwoty wynikające z udzielonego poręczenia stosownie do harmonogramu spłat i tak w roku 2010 w wys. 41.790 zł, w roku 2011 w wys. 190.486,80 zł, w roku 2012 w wys. 191.647,80 zł i także nie były zakwestionowane przez organ nadzoru. Zgodnie z § 1 ust. 3 i § 2 ust. 2 ww. uchwały, Rada Gminy udzielając poręczenia Związkowi Gmin Gór Świętokrzyskich nałożyła na Wójta Gminy obowiązek spłaty zaciąganej przez Związek Gmin Gór Świętokrzyskich pożyczki w wysokości objętej poręczeniem w każdym roku. Takie określenie wysokości spłat i stwierdzenie, że spłata nastąpi w każdym roku powoduje powstanie obowiązku Wójta Gminy Nowa Słupia do realizacji tej uchwały w takim kształcie w jakim została ona podjęta. Jak wynika z zestawienia spłacanych przez Gminę kwot, Wójt Gminy w żadnym roku budżetowym nie przekroczył wysokości kwot określonych przez Radę Gminy a zatem nie można przyjąć stwierdzenia, że zobowiązania finansowe objęte ww. uchwałą stanowiły wydatek bezpodstawnie dokonany z budżetu gminy.

Podstawą dokonania wydatku tytułem spłat rat pożyczki stanowiło również porozumienie zawarte w dniu 11 grudnia 2009 roku pomiędzy Gminą Nowa Słupia a ZGGŚ w sprawie poręczenia umowy pożyczki. Porozumienie to zostało zwarte w drodze wykonania ww. uchwały Rady Gminy Nr VIII/76/09, a jego treść była przedmiotem uzgodnień z RIO przez ZGGŚ. Z zapisu § 3 porozumienia wynika, że Gmina zobowiązana jest do spełnienia świadczenia za pożyczkobiorcę w terminie określonym w powiadomieniu. Jednocześnie Gmina wyraża zgodę, że powiadomienie stanowi wezwanie do zapłaty w rozumieniu przepisów Kodeksu Cywilnego. Z konstrukcji tego zapisu wynika, że w momencie otrzymania takiego powiadomienia Wójt z tytułu udzielonego poręczenia był zobowiązany do uruchomienia środków finansowych określonych w wezwaniu do zapłaty, gdyż stanowiły zobowiązanie wymagalne.

Podkreślenia wymaga obowiązujący w tej materii stan prawny, gdyż przepis art. 86 ust. 1 ustawy o finansach publicznych daje jednostce samorządu terytorialnego uprawnienie do udzielania poręczeń. Poręczenie jest typową umową prawa zobowiązań, służącą zabezpieczeniu wierzytelności. Przez umowę poręczenia poręczyciel zobowiązuje się do wykonania zobowiązania na wypadek nie wykonania zobowiązania przez dłużnika, ponosząc odpowiedzialność z mocy art. 881 KC jako współdłużnik solidarny. Odpowiedzialność poręczyciela jako współdłużnika solidarnego w myśl art. 366 KC, oznacza, że w sytuacji gdy dług główny staje się wymagalny, co następuje z chwilą nadejścia terminu do spełnienia świadczenia, wierzyciel może według swego uznania żądać całości świadczenia od dłużnika i poręczyciela łącznie lub od każdego z nich oddzielnie. Zarówno dłużnik jak i poręczyciel pozostają zobowiązani do zaspokojenia roszczenia o spełnienie świadczenia. Pozycja zatem dłużnika i poręczyciela wobec wierzyciela w zasadzie może być równorzędna. Odpowiedzialność solidarna poręczyciela klasyfikuje takie zobowiązania do wydatków bieżących jednostki samorządu terytorialnego i wywołuje skutki prawne. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych uchwała budżetowa winna określać wydatki bieżące z wyodrębnieniem wydatków z tytułu udzielonych poręczeń. Przepisy ustawy o finansach publicznych zobowiązują do zaplanowania w budżecie z tego tytułu wydatków w odpowiedniej wysokości, co niewątpliwie zostało uczynione w uchwałach budżetowych Gminy Nowa Słupia w roku 2010 w wysokości 41.790 zł, w roku 2011 w wysokości 190.487 zł, w roku 2012 w wysokości 156.372 zł. Kwoty ujęte w budżetach odpowiadają w pełni wysokości i okresem wskazanym w harmonogramie spłat określonych przez Radę Gminy w uchwale Nr VIII/76/09 z dnia 9 grudnia 2009 w sprawie udzielenia poręczenia długoterminowej pożyczki zaciąganej przez ZGGŚ. Uchwały budżetowe, w których zaplanowano kwoty wydatków z tytułu poręczeń przeszły tryb nadzoru RIO.

Stwierdzenie przez RIO nieprawidłowości w zakresie dokonania i żądania zwrotu bezpodstawnie dokonanych wydatków z budżetu gminy z tytułu spłat rat pożyczki zaciągniętej w WFOŚiGW przez ZGGŚ, poprzez wywiedzenie w tym zakresie nieprawidłowości i wskazania naruszenia art. 44 ust. 2 i ust. 3 oraz 254 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, stanowi niewłaściwe zastosowanie przepisów prawa. Wydatki z tytułu poręczenia długoterminowej pożyczki były ponoszone zgodnie z celem i w wysokościach wynikających z uchwał budżetowych, a w toku wykonywania budżetu dokonywanie tych wydatków

następowało w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień i zgodnie z planowanym przeznaczeniem, w sposób celowy oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów. Udzielone przez Gminę Nowa Słupia poręczenie długoterminowej pożyczki dla Związku Gmin Gór Świętokrzyskich w Bodzentynie nastąpiło na zasadach przepisu art. 86 ust. 1 ustawy o finansach publicznych oraz z zachowaniem szczególnych wymogów określonej przepisami tej ustawy.

Podkreślenia wymaga fakt, że ZGGŚ nie posiadał i nie posiada nadal majątku i środków finansowych umożliwiających spłatę pożyczki zaciągniętej przez siebie w WFOŚiGW na realizację inwestycji w gminach. Oczywistym więc było, że to same gminy tworzące Związek będą spłacały zobowiązania finansowe. Z informacji uzyskanych od Związku wynika, że pożyczki zaciągane przez Związek były przedmiotem kontroli Najwyższej Izby Kontroli, która nie stwierdziła w tym zakresie nieprawidłowości.

#### **Wniosek pokontrolny Nr 25.2**

*„W przypadku niezłożenia tych informacji bezzwłocznie wzywać podatników do ich złożenia i żądać od podatnika złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn ich niezłożenia, stosownie do przepisów art. 274a §1, w związku z art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).”*

Przepis art. 274a §1 Ordynacji podatkowej daje organowi podatkowemu możliwość żądania złożenia wyjaśnień, zatem nakładanie na organ podatkowy w wystąpieniu pokontrolnym obowiązku wzywania podatników do złożenia wyjaśnień jest niezgodne z zapisami ustawy. Wniosek pokontrolny Nr 25.2 RIO został zatem skonstruowany z zastosowaniem błędnej wykładni przepisu art. 274a § 1 Ordynacji podatkowej.

#### **Wniosek pokontrolny Nr 27.2**

*„W przypadku ustalenia, że podatnik nie żyje – wydawać decyzje o odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy, po przeprowadzeniu postępowania o nabycie spadku (art. 1025 Kodeksu Cywilnego), stosownie do przepisów art. 100, w związku z art. 102 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.). Jeżeli przedmiot opodatkowania pozostaje w posiadaniu samoistnym – wydać i doręczyć*

*decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego posiadaczowi samoistnemu, na którym zgodnie z przepisami materialnego prawa podatkowego ciąży obowiązek podatkowy.”*

Zapisy art. 100 i 102 Ordynacji podatkowej służą do ustalenia odpowiedzialności spadkobierców jako osób trzecich i dotyczą sytuacji, gdy decyzja została wydana za życia podatnika, a nie po jego śmierci. Interpretacja taka znajduje potwierdzenie w uzasadnieniu prawnym wyroku WSA w Szczecinie z dnia 4 listopada 2009 r. sygn. akt I SA/Sz 584/09 zgodnie z którym *„wydanie decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców (art. 100 § 1, art. 102 § 1 O.p.) jest możliwe jedynie wówczas, gdy: (...) zobowiązanie podatkowe zostało ukształtowane decyzją z art. 21 § 1 pkt 1 i 2, art. 102 § 1 pkt 2 zaadresowaną (ostateczną) do spadkodawcy, a wydaną za jego życia.”* Odpowiedzialność spadkobierców ocenia się zaś według stanu prawnego na dzień otwarcia i nabycia spadku, czyli na dzień śmierci spadkodawcy (art. 924 i 925 k.c.), a na zakres odpowiedzialności za długi spadkowe w sposób bezpośredni rzutuje sposób przyjęcia spadku. Jeżeli decyzja została wydana po śmierci spadkodawcy na spadkodawcę, a nie na spadkobierców to zachodzi podstawa do wznowienia postępowania. Wznowienie postępowania dokonuje się w tej sytuacji tylko na wniosek strony (art. 241 § 2 pkt 1 w związku z art. 240 § 1 pkt. 4 Ordynacji podatkowej). Zalecenia pokontrolne zawarte we wniosku są w tej sytuacji skonstruowane z niewłaściwym zastosowaniem przepisów ustawy Ordynacja podatkowa.

### **Wniosek pokontrolny Nr 27.3**

*„Przypisu podatku na koncie podatnika dokonywać pod datą skutecznego doręczenia decyzji organu podatkowego, stosownie do § 4 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 roku w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 208, poz. 1375).”*

Zapis § 4 ust. 1 pkt 2 przytoczonego w Wystąpieniu rozporządzenia mówi, że *„do udokumentowania przypisów lub odpisów służą (...) decyzje.”* Wskazuje on zatem na techniczną stronę dokonywania przypisów, nie ma tu natomiast mowy o tym, że decyzje te mają być „skutecznie doręczone” ani też pod jaką datą należy dokonywać przypisu. W wystąpieniu pokontrolnym zastosowana została błędna wykładnia § 4

ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 roku w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.

#### **Wniosek pokontrolny Nr 29.2**

*„Zaniechać umarzania podatku, o który podatnik nie wnioskował oraz rat podatku, które na dzień złożenia wniosku nie stanowią zaległości podatkowych, stosownie do art. 67a § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa.”*

Przepis art. 67d ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa daje prawo organowi podatkowemu udzielania ulg podatkowych z urzędu, zatem nakładanie w Wystąpieniu obowiązku zaniechania umarzania podatku, o który podatnik nie wnioskował zawęża uprawnienia organu podatkowego przysługujące mu z mocy ustawy.

#### **Wniosek pokontrolny Nr 29.5**

*„W wydawanych decyzjach zawierać uzasadnienie faktyczne, oceniające zebrany materiał dowodowy, stosownie do art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. Wyeliminować szablony decyzji, które z zasady nie zawierają uzasadnienia faktycznego w indywidualnej sprawie.”*

Zapis art. 210 § 5 Ordynacji podatkowej daje organowi podatkowemu możliwość odstąpienia od uzasadnienia decyzji, gdy uwzględni ona w całości żądanie strony. Wniosek pokontrolny uważam zatem za niezgodny z obowiązującą ustawą Ordynacja podatkowa.

#### **Wniosek pokontrolny 29.6**

*„W decyzjach dotyczących umorzenia zaległości w podatkach określać kwoty umorzonych odsetek od umorzonych zaległości, stosownie do art. 67a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa”*

W uzasadnieniu wyroku WSA w Poznaniu z dnia 28.08.2008 r. sygn. akt I SA/Po 603/08 sąd wyraźnie wskazał, iż „odsetki za zwłokę od zaległych podatków nie są przedmiotem decyzji o ulgach podatkowych (np. umorzeniach, czy rozłożeniach na raty albo odroczeniach płatności). Jeżeli w takich decyzjach uznaniowych organ

w uzasadnieniu odnosi się do wysokości tych odsetek, to tylko dlatego, iż zgodnie z brzmieniem art. 67a Ordynacji nie można rozłożyć na raty zaległości podatkowej nie uwzględniając jednocześnie odsetek od zaległości podatkowej oraz opłaty prolongacyjnej.” Określanie kwoty umorzonych odsetek od umorzonych zaległości w decyzjach dotyczących umorzenia zaległości nie jest zatem obligatoryjne, a nakaz zawarty w wystąpieniu uważam za bezpodstawny ponieważ nie posiada umocowania w obowiązujących przepisach prawa.

### **Wniosek pokontrolny Nr 30.2**

*„Sprostować w drodze postanowienia oczywiste błędy w/w decyzjach, stosownie do art. 215 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa.”*

W moim przekonaniu Wystąpienie zawiera wewnętrzną sprzeczność. W przytoczonym powyżej wniosku zalecane jest sprostowanie zaniżonego obliczenia ulgi dla podatnika w trybie art. 215 Ordynacji podatkowej, podczas, gdy w przypadku wniosku 24.2 – gdzie występuje gatunkowo taka sama wada decyzji – zalecane jest rozważenie wystąpienia do samorządowego kolegium odwoławczego o podjęcie czynności mających na celu wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji ustalających wysokość podatku na podstawie art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

### **Wniosek pokontrolny Nr 39**

*„Kosztami prowadzenia rachunku bankowego Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych obciążać Urząd Gminy, stosownie do art. 10 ustawy z dnia 4 marca 1994 roku o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 1996 r. Nr 70, poz. 335 z późn. zm.).”*

Przytoczony we wniosku art. 10 ustawy z dnia 4 marca 1994 roku o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych mówi: „Środkami Funduszu administruje pracodawca”. Ustawodawca nakłada zatem na pracodawcę obowiązek gromadzenia środków Funduszu oraz nadzór nad sposobem ich przechowywania (na odrębnym rachunku) nie ma natomiast w przytoczonym przepisie wskazania, iż pracodawca ma obowiązek ponosić koszty obsługi Funduszu. Wniosek Regionalnej Izby Obrachunkowej został zatem skonstruowany z zastosowaniem błędnej wykładni art. 10 ustawy z dnia 4 marca 1994 roku o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.

#### **Wniosek pokontrolny Nr 40**

*„Ustalić zasady przekazywania i rozliczania dotacji podmiotowych udzielanych z budżetu dla samorządowych instytucji kultury, stosownie do art. 247 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. 157, poz. 1240 z późn. zm.).”*

Z przepisu art. 247 ustawy o finansach publicznych nie wynika treść przypisana mu w tym wniosku pokontrolnym. Ustawodawca w przytoczonym przepisie nakłada na organ wykonawczy j.s.t. ogólnie określone obowiązki i odpowiedzialność w zakresie wykonywania budżetu i prowadzenia gospodarki finansowej. Zalecenie, aby na podstawie tego przepisu ustalić zasady przekazywania i rozliczania dotacji podmiotowych jest stwierdzeniem nieuprawnionym i stanowi niewłaściwe zastosowanie przepisu art. 247 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

#### **Wniosek pokontrolny Nr 41.2**

*„Dotacje podmiotowe dla samorządowych instytucji kultury udzielać i rozliczać wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie określonym w ustawie z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, stosownie do art. 131 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).”*

Przepis art. 131 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych dotyczy Skarbu Państwa, a nie jednostki samorządu terytorialnego, znajduje się on w Dziale III ustawy – Wieloletni Plan Finansowy Państwa i ustawa budżetowa. Wniosek ten jest zatem nieuprawniony na podstawie przytoczonego przepisu. Wskazany przepis zastosowany został niewłaściwie.

#### **Wniosek pokontrolny Nr 42.7**

*„Zaprzestać zawierania w umowach odpłatnych zapisów w zakresie terminów płatności dopuszczających możliwość kredytowania gminy przez wykonawcę.”*

Powyższy wniosek nie może zostać zrealizowany albowiem nakaz sformułowany w tym wystąpieniu, nie znajduje oparcia w przepisach prawa, a mianowicie ani



w kodeksie cywilnym, ani w prawie zamówień publicznych, nie istnieją żadne zakazy dotyczące sformułowań umownych korzystnych dla Zamawiającego – Gminy Nowa Słupia, albowiem za takie należy uznać późniejsze określenie terminów płatności wynegocjowane z Wykonawcą lub też wynikające z określenia przez Wykonawcę terminu płatności na fakturze, jak również spóźnione wystawienie faktury przez Wykonawcę.

Powyższe czyni wniosek całkowicie nieuprawnionym, albowiem realizacja wszystkich inwestycji w zakresie robót budowlanych polega na przynajmniej częściowym kredytowaniu inwestora przez generalnego wykonawcę i podwykonawców. Zapłata zawsze następuje bowiem z dołu. Częściowo jest to złagodzone fakturowaniem częściowym, które było przy tej inwestycji zastosowane. Ponadto ustawa z dnia 12 czerwca 2003 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych (Dz. U. z 2003 r. Nr 139 poz.1323) art. 1 określa szczególne uprawnienia wierzyciela w związku z terminami zapłaty w transakcjach handlowych, a nie nakłada na niego żadnych obowiązków.

### **Wniosek pokontrolny Nr 44.3**

*„W sytuacji stwierdzenia niezgodności lub rozbieżności w dokumentacji projektowej żądać od kierownika budowy oraz inspektora nadzoru inwestorskiego stosownego powiadomienia o tym fakcie na piśmie oraz dokonania wpisu w dzienniku budowy, wstrzymując roboty budowlane celem podjęcia dalszych działań, stosownie do art. 22 pkt 5 i art. 25 pkt 1, art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.).”*

Stwierdzenie wstrzymania robót budowlanych stosowanie do art. 22 pkt 5 i art. 25 pkt 1 art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.) należy do kierownika budowy i inspektora nadzoru budowlanego. Podjęcie tych czynności, należy do podstawowych obowiązków zarówno kierownika jak i inspektora, zgodnie z prawem budowlanym. Zatem inwestor dopiero po stwierdzeniu tego faktu przez kierownika i inspektora, może podjąć dalsze działania. Interpretacja przepisów prawa budowlanego powołana we wniosku jest nieprawidłowa.

Proszę o rozpatrzenie i uwzględnienie niniejszych zastrzeżeń.