



## **Uchwała Nr 324/XIX/2020**

### **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach**

**z dnia 20 sierpnia 2020 r.**

**w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń Trzeciego Zastępcy Prezydenta Miasta Częstochowy z dnia 22 lipca 2020 r. do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach z dnia 8 lipca 2020 r.**

Na podstawie art. 25b ust. 1 i 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2137) **Kolegium** Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach **u c h w a l a**, co następuje:

#### **§ 1**

**Uwzględnia się** zastrzeżenia wniesione przez **Trzeciego Zastępcę Prezydenta Miasta Częstochowy** pismem nr ZAW.1710.1.23.2019 z dnia 22 lipca 2020 r. do wniosku pokontrolnego nr 1 zawartego w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach Znak: WK-610/21/4/19/20 z dnia 8 lipca 2020 r.

#### **§ 2**

**Oddala się** zastrzeżenia wniesione przez **Trzeciego Zastępcę Prezydenta Miasta Częstochowy** pismem nr ZAW.1710.1.23.2019 z dnia 22 lipca 2020 r. do wniosków pokontrolnych nr 10, 11, 12, 13 oraz 14 zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach Znak: WK-610/21/4/19/20 z dnia 8 lipca 2020 r.

#### **§ 3**

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

**Uzasadnienie**

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach na posiedzeniu w dniu 20 sierpnia 2020 r. dokonało rozpatrzenia zastrzeżeń zgłoszonych przez Trzeciego Zastępcę Prezydenta Miasta Częstochowy pismem nr ZAW.1710.1.23.2019 z dnia 22 lipca 2020 r. do wniosków pokontrolnych nr 1, 10, 11, 12, 13 oraz 14 zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach Znak: WK-610/21/4/19/20 z dnia 8 lipca 2020 r. Zastrzeżenia wpłynęły do Izby w dniu 22 lipca 2020 r., z zachowaniem terminu określonego w art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach zważyło, co następuje:

#### **Ad. zastrzeżenie do wniosku nr 1**

Wniosek nr 1 przyjął brzmienie :

*Wzmocnić nadzór nad Pracownikami Urzędu Miasta Częstochowy w zakresie: merytorycznej oceny ustawowych przesłanek, dopuszczających wprowadzenie istotnych zmian umowy w sprawie zamówienia publicznego, mając na uwadze, że generalną zasadą jest zakaz dokonywania istotnych zmian postanowień zawartej umowy w stosunku do treści oferty, a jej aneksowanie jest ściśle reglamentowane przepisami o zamówieniach publicznych, których Zamawiający nie może interpretować rozszerzająco, stosowanie do art. 144 ust. 1 pkt 1 i 5 w zw. z art. 144 ust. 1e pkt 2 lit. a) oraz art. 140 ust. 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1843 z późn. zm.), mając na uwadze art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.).*

Podstawą zgłoszenia zastrzeżenia do ww. wniosku był zarzut naruszenia prawa poprzez niewłaściwe zastosowanie – art. 144 ust. 1 pkt 1 i 5 w związku z art. 144 ust. 1e pkt 2 lit. a) oraz art. 140 ust. 1 Prawa zamówień publicznych poprzez wprowadzenie zmian postanowień umowy o zamówienia publiczne w stosunku do treści oferty wybranej jako najkorzystniejszej w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, przeprowadzonego w trybie przetargu nieograniczonego na roboty budowlane w ramach zadania pn.: „Przebudowa i rozbudowa Ratusza Starej Częstochowy wraz z zagospodarowaniem terenu”.

Powyższy wniosek pokontrolny wiąże się ze sformułowaną w treści wystąpienia pokontrolnego nieprawidłowością w zakresie realizacji zamówienia publicznego na roboty budowlane w zadaniu inwestycyjnym pn.: Przebudowa i rozbudowa budynku Ratusza Starej Częstochowy wraz z zagospodarowaniem terenu”, polegającą na wprowadzeniu istotnych zmian postanowień umowy o zamówienie publiczne w stosunku do treści oferty z naruszeniem art. 144 ust. 1 pkt 1 i 5 w zw. z art. 144 ust. 1e pkt 2 lit. a oraz art. 140 ust. 1 Prawa zamówień publicznych. Zgodnie z treścią wystąpienia pokontrolnego w treści § 4 ust. 8 ww. umowy dwukrotnie zostały wprowadzone zmiany,

polegające na określeniu wysokości płatności wynagrodzenia Wykonawcy oraz związanego z tym „przerobu” w poszczególnych latach wykonywania zadania, tj. 2019 - 2020. Do pierwszej zmiany doszło po upływie terminu składania ofert w postępowaniu, a przed podpisaniem umowy z wybranym Wykonawcą o zamówienie publiczne. Do umowy pierwotnej wprowadzony został warunek realizacji umowy, zgodnie z którym wartości płatności wynagrodzenia Wykonawcy oraz związany z tym przerób będą wynosiły: 17.762.280 zł brutto w 2019 r. oraz 6.126.780,00 zł brutto w 2020 r. Przy czym, warunek ten nie został wcześniej zawarty w dokumentach postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, w szczególności nie został on przewidziany w ogłoszeniu o zamówieniu, SIWZ oraz we wzorze umowy.

Następnie po zawarciu umowy w sprawie zamówienia publicznego, Zamawiający na podstawie aneksu nr 1 z dnia 11 lutego 2020 r. wprowadził kolejną zmianę tejże umowy w zakresie wartości płatności wynagrodzenia Wykonawcy oraz związanego z tym „przerobu” w poszczególnych latach realizacji zadania w ten sposób, że zostały one określone jako: 6.035.076,91 zł brutto w 2019 r. oraz 17.853.983,09 zł brutto w 2020 r.

Powyższe stany faktyczne zostały uznane przez Kontrolujących jako istotne zmiany umowy o zamówienie, w rozumieniu art. 144 ust. 1e pkt 2 lit. a) ustawy Prawo zamówień publicznych, które nie zmieniają ogólnego charakteru umowy lub umowy ramowej, a zmiany wprowadzają warunki, które gdyby były postawione w postępowaniu o udzielenie zamówienia to w tym postępowaniu wzięliby lub mogliby wziąć udział inni wykonawcy lub przyjęto by oferty innej treści. Jako prawdopodobną uznano sytuację w której gdyby Wykonawcy ubiegający się o niniejsze postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego wiedzieli o wartości płatności wynagrodzenia Wykonawcy oraz związanego z tym przerobu w poszczególnych latach realizacji zadania, tj. 2019 - 2020, to skonstruowaliby oferty innej treści lub stan ten mógłby mieć wpływ na udział w tymże postępowaniu innych wykonawców. Mając na uwadze, że Zamawiający nie przewidział w ogłoszeniu i zamówieniu lub specyfikacji istotnych warunków zamówienia możliwości wprowadzenia do umowy tego rodzaju zmian na podstawie art. 144 ust. 1 pkt 1 ustawy, niniejszą modyfikację umowy Kontrolujący uznali za niedopuszczalną w świetle art. 140 ust. 1 ustawy.

Treść zastrzeżeń do powyższego wniosku stanowi dalszą polemikę odnośnie stwierdzonej przez Kontrolujących nieprawidłowości. We wniesionych zastrzeżeniach zwrócono uwagę na brzmienie poniższych postanowień specyfikacji istotnych warunków zamówienia :

1. § 1 ust. 8 lit. b wzoru umowy:

*„Wykonawca zobowiązany jest do wykonania i przedłożenia Zamawiającemu, w terminie do 14 dni od daty podpisania umowy, następujących dokumentów: b) harmonogramu rzeczowo-*

*terminowo-finansowego, uwzględniającego wykonanie wszystkich robót objętych przedmiotem zamówienia. Harmonogram musi zawierać wszelkie koszty składające się na cenę oferty, niezbędne do zrealizowania zamówienia z ich podziałem na poszczególne elementy, które mogą stanowić osobny element odbioru częściowego z uwzględnieniem terminów realizacji każdego z tych elementów. Wykonawcę obowiązuje konieczność zgłaszania Zamawiającemu każdorazowej zmiany harmonogramu w w/w terminie (...),*

2. § 4 wzoru umowy:

*„1. Rozliczanie robót będzie się odbywało fakturami częściowymi i fakturą końcową.*

*2. Faktury częściowe wystawiane będą po wykonaniu i odebraniu przez inspektora nadzoru danego etapu robót określonego w harmonogramie, o którym mowa w § 1 ust. 8b) niniejszej umowy.*

*4. Ostateczne rozliczenie za wykonany przedmiot umowy nastąpi w oparciu o fakturę końcową, wystawioną na podstawie protokołu odbioru końcowego. Faktura końcowa będzie płatna w terminie 30 dni od daty jej otrzymania przez Zamawiającego. Wartość faktury końcowej nie może być niższa niż 10% wynagrodzenia należnego Wykonawcy.*

*8. Płatności, o których mowa w niniejszym paragrafie, będą dokonane z budżetu miasta: Dział 921, rozdział 92195, § 6050: Przebudowa i rozbudowa budynku Ratusza Starej Częstochowy wraz z zagospodarowaniem terenu, symbol zadania IZ/M/382.*

*9. Ewentualna zmiana klasyfikacji budżetowej nie wymaga zmiany umowy, a Wykonawca wyraża zgodę, aby Zamawiający dokonywał tego we własnym zakresie bez konieczności informowania Wykonawcy”.*

3. § 6 wzoru umowy:

*1. Termin wykonania zamówienia:*

*a) rozpoczęcie realizacji przedmiotu zamówienia: w dniu następnym po podpisaniu umowy;*

*b) zakończenie realizacji przedmiotu zamówienia wraz z jego odbiorem - do 30.06.2020 r.*

*2. Terminy wykonania poszczególnych elementów, które mogą stanowić osobny element odbioru częściowego, określa harmonogram rzeczowo-terminowo-finansowy oraz plan etapowania robót, o których mowa w § 1 ust. 8b) niniejszej umowy.*

Tymczasem w zawartej w dniu 26 marca 2019 r. umowie § 4 pkt 8 otrzymał brzmienie:

*„Płatności, o których mowa w niniejszym paragrafie, będą dokonane z budżetu miasta: Dział 921, rozdział 92195, Przebudowa i rozbudowa budynku Ratusza Starej Częstochowy wraz z zagospodarowaniem terenu, symbol zadania IZ/M/382:*

*w 2019 r. - § 6050: 5 133 450,94 zł, § 6057: 10 734 504,31 zł, § 6059: 1 894 324,75 zł;*

w 2020 r. - § 6050: 1 770 691,86 zł, § 6057: 3 702 674,78 zł, § 6059: 653 413,36 zł”.

Zdaniem Wnoszącego Zastrzeżenia „Harmonogramem rzeczowo-terminowo-finansowym” został obciążony wyłącznie Wykonawca na rzecz którego udzielono niniejsze zamówienie publiczne. Wykonawca, żeby zadośćuczynić temu obowiązkowi, miał 14 dni od daty podpisania umowy. Dlatego też zmiany samego Harmonogramu, sporządzonego przez wykonawcę po dacie zawarcia umowy o zamówienie publiczne, nie mają charakteru zmian w stosunku do treści oferty tego Wykonawcy, gdyż dokument ten nie stanowił elementu treści oferty w opisywanym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. Wskazania także wymaga, że w treści SIWZ oraz wzoru umowy brak jest zapisów, zgodnie z którymi, treść sporządzonego przez Wykonawcę Harmonogramu wymagałaby uzgodnienia z Zamawiającym czy nawet jego akceptacji. Zamawiający nie wymagał także od przyszłego Wykonawcy uzyskania jego zgody w przypadku wprowadzenia późniejszych zmian do Harmonogramu, zobowiązując Wykonawcę jedynie do zgłaszania każdorazowej jego zmiany w 14 dniowym terminie.

Następnie, Wykonawca w dniu 3 kwietnia 2019 r., a więc w ósmym dniu po zawarciu umowy, doręczył Zamawiającemu Harmonogram, zgodnie z którym zamierzał wykonać i rozliczyć roboty budowlane o następujących wartościach: 9.920.774,16 zł brutto w 2019 r. oraz 13.968.285,90 zł brutto w 2020 r. Harmonogram ten, zgodnie z postanowieniami umowy został przyjęty przez Zamawiającego i był podstawą do wystawiania faktur częściowych.

W dniu 17.12.2019 r. Wykonawca dostarczył Zamawiającemu zmianę Harmonogramu, zgodnie z którą wartość „przerobu” została określona na następujące kwoty:

- 6.035.076,91 zł brutto w 2019 r. oraz

- 17.853.983,09 zł brutto w 2020 r.

Wartość: - 6.035.076,91 zł była faktyczną wartością „przerobu” za 2019 r.

Zmiana Harmonogramu została przyjęta przez Zamawiającego i była podstawą do zawarcia, w dniu 11 lutego 2020 r., aneksu nr 1 do umowy, w którym Zamawiający „urealnił” finansowanie w poszczególnych latach na podstawie złożonego przez Wykonawcę zmienionego Harmonogramu, co jest zgodne z treścią SIWZ, w tym wzorem umowy.

Biorąc powyższe pod uwagę Zamawiający nie dokonał żadnej zmiany umowy, która nie wynikałaby z treści SIWZ, a więc zmiany te były zgodne z art. 144 ust. 1 pkt 1 Pzp.

Kwoty te nie wskazywały więc wartości „przerobu” w poszczególnych latach, jak stwierdzono w wystąpieniu pokontrolnym. Były to natomiast kwoty, jakie Zamawiający zarezerwował na realizację przedmiotu kontrolowanego zamówienia. Gdyby miały one wskazywać, czy narzucać, Wykonawcy wartości „przerobu” w poszczególnych latach, to Zamawiający nie przyjąłby ww.

Harmonogramu jak i jego zmiany, a Wykonawca nie zawarłby umowy, w której zobowiązał się do „przerobu” w wysokości 17.762.280,00 zł, a następnie sporządził Harmonogram na kwotę 9.920.774,16 zł brutto w 2019 r. W zakresie wprowadzenia aneksu nr 1 do umowy podkreślono, że 17.12.2019 r. Wykonawca dostarczył Zamawiającemu zmianę Harmonogramu, która została przyjęta przez Zamawiającego i była podstawą do zawarcia, w dniu 11 lutego 2020 r., aneksu nr 1 do umowy. Aneksem tym Zamawiający „urealnił” finansowanie w poszczególnych latach na podstawie złożonego przez Wykonawcę zmienionego Harmonogramu, co jest zgodne z treścią SIWZ, w tym wzorem umowy.

Analiza zasadności wniesionych zastrzeżeń, w zakresie wniosku nr 1, związanego z nieprawidłowością dotyczącą nieprawidłowej zmiany umowy o zamówienie publiczne wymaga dokonania przez Kolegium Izby sekwencji następujących po sobie czynności :

1. oceny formalno – prawnego charakteru „zmian do umowy” sygnalizowanych w treści wystąpienia pokontrolnego, w stosunku do treści oferty Wykonawcy,
2. weryfikacji, czy powyższe zmiany umowy mieszczą się w granicach pojęcia „zmiana umowy o zamówienie”, o którym mowa w art. 144 Prawa zamówień publicznych,
3. ocena czy sygnalizowane zmiany nie stanowią zmian nieistotnych - jeżeli powyższe zmiany wypełniały przesłanki ustawowe zmiany umowy o zamówienie,
4. jeżeli wykluczona zostanie możliwość uznania powyższych zmian jako zmian nieistotnych – dokonanie analizy okoliczności wprowadzonych zmian w świetle wszystkich przesłanek legalności istotnej zmiany umowy o zamówienie, uregulowanych w art. 144 ust. 1 pkt 1 – 6 Prawa zamówień publicznych.

Dopiero negatywny dla Zamawiającego wynik weryfikacji powyższych czynności, pozwala na stwierdzenie dokonania zmiany umowy z naruszeniem art. 144 Prawa zamówień publicznych.

Ad.1)

§ 4 pkt 8 wzoru umowy przyjął brzmienie :

*Płatności, o których mowa w niniejszym paragrafie, będą dokonane z budżetu miasta: Dział 921, rozdział 92195, § 6050: Przebudowa i rozbudowa budynku Ratusza Starej Częstochowy wraz z zagospodarowaniem terenu, symbol zadania IZ/M/382.*

§ 4 pkt 8 zawartej w dniu 26 marca 2019 r. umowy otrzymał brzmienie:

*„Płatności, o których mowa w niniejszym paragrafie, będą dokonane z budżetu miasta: Dział 921, rozdział 92195, Przebudowa i rozbudowa budynku Ratusza Starej Częstochowy wraz z zagospodarowaniem terenu, symbol zadania IZ/M/382:*

w 2019 r. - § 6050: 5 133 450,94 zł, § 6057: 10 734 504,31 zł, § 6059: 1 894 324,75 zł;

w 2020 r. - § 6050: 1 770 691,86 zł, § 6057: 3 702 674,78 zł, § 6059: 653 413,36 zł”.

§ 4 pkt 8 w wyniku wprowadzenia aneksu nr 1 z 11 lutego 2020 r. do umowy przyjął brzmienie:

*„Płatności, o których mowa w niniejszym paragrafie, będą dokonane z budżetu miasta: Dział 921, rozdział 92195, Przebudowa i rozbudowa budynku Ratusza Starej Częstochowy wraz z zagospodarowaniem terenu, symbol zadania IZ/M/382:*

*Wykonanie w 2019 r. – 6.035.076,91 zł, w tym § 6050 – 1.459.372,80 zł, § 6057 – 3.889.348,50 zł, § 6059bp – 457.570,41 zł, § 6059bm – 228.785,20 zł*

*Płatność w 2020 r. – 17.853.983,09 zł, w tym § 6050 – 8.661.186,52 zł, § 6057 – 7.813.877,08 zł, § 6059bp – 919.279,66 zł, § 6059bm – 459.639,83 zł*

W ocenie Kontrolujących, wprowadzone zmiany polegały na określeniu wysokości płatności wynagrodzenia Wykonawcy oraz związanego z tym „przerobu” w poszczególnych latach wykonywania zadania, tj. 2019 - 2020. Przy czym, jako „przerób” Kolegium Izby domniemywa wartość zakresu robót, do zrealizowania którego Wykonawca zobowiązuje się w poszczególnych latach. Zgodnie z art. 144 ust. 1 Prawa zamówień publicznych :

*Zakazuje się zmian postanowień zawartej umowy lub umowy ramowej w stosunku do treści oferty, na podstawie której dokonano wyboru wykonawcy, chyba że zachodzi co najmniej jedna z następujących okoliczności:(...).*

Przyjmując w tym miejscu sposób rozumienia zaprezentowanych zmian, jakie przyjęli Kontrolujący, by móc oceniać czy doszło do zmiany umowy o zamówienie w rozumieniu powyższego przepisu, należy zweryfikować jaki był ustalony poziom „przerobu” Wykonawcy w poszczególnych latach na etapie wzoru umowy oraz złożonej oferty. W ocenie Kolegium Izby, na poziomie wzoru umowy nie przewidziano obowiązku określenia przez Wykonawcę wartości „przerobu” w poszczególnych latach. Nie przewidziano takiego obowiązku również na etapie składania ofert, gdyż Zamawiający pozostawił Wykonawcy swobodę w zakresie kształtowania treści Harmonogramu rzeczowo-terminowo-finansowego, zwalniając go z obowiązku załączenia tego dokumentu do treści oferty. Z § 1 ust. 8 lit. b wzoru umowy wynika jasno, że Wykonawca zobowiązany jest do wykonania i przedłożenia Zamawiającemu harmonogramu rzeczowo-terminowo-finansowego, w terminie do 14 dni od daty podpisania umowy.

Zdaniem Kolegium Izby wykonawca na etapie złożenia oferty nie był zobligowany do złożenia zobowiązania o wysokości przerobu w poszczególnych latach. Zagadnienie to nie stanowiło treści oferty Wykonawcy. Mając powyższe na uwadze, zmiany do umowy przedstawione w wystąpieniu

pokontrolnym nie stanowią zmiany w stosunku do oferty Wykonawcy co powoduje, że nie mieszczą one w dyspozycji art. 144 ust. 1 ww. ustawy.

Przed wszystkim jednak, Kolegium Izby dokonało samodzielnej oceny treści ww. zmian do umowy o zamówienie i ustaliło, że stanowią one wyłącznie deklarację Zamawiającego o wysokości płatności w latach realizacji zadania, rozumianej jako kwoty zabezpieczone na sfinansowanie zamówienia w poszczególnych latach, z uwzględnieniem źródeł finansowania zadania, zgodnie z klasyfikacją budżetową. Sprecyzowanie w umowie o zamówienie poziomu finansowania zadania wieloletniego, - indywidualnie dla każdego roku, jest działaniem istotnym dla oceny prawidłowości wysokości zaciągniętego zobowiązania dla każdego roku, maksymalnej wysokości wydatków jakie mogą być realizowane w każdy roku, w ramach takiego zadania. Powyższe doprecyzowanie jest również pożądane w celu weryfikacji prawidłowości założonych limitów wydatków w poszczególnych latach, ustalonych dla tego przedsięwzięcia w załączniku „Przedsięwzięcia”, stanowiącym załącznik do wieloletniej prognozy finansowej. Przypisywanie ww. zmianom umowy charakteru zmiany sposobu świadczenia obowiązków umownych przez Wykonawcę Kolegium Izby uznaje jako nieuprawnioną nadinterpretację postanowień umownych. Sygnalizowane w treści wystąpienia pokontrolnego zmiany umowy nie stanowią elementu oferty Wykonawcy, stąd też nie naruszają wskazanego również w treści opisu nieprawidłowości art. 140 ust. 1 Prawa zamówień publicznych, zgodnie z którym zakres świadczenia wykonawcy wynikający z umowy jest tożsamy z jego zobowiązaniem zawartym w ofercie, gdyż zmiana poziomu finansowania zadania jest pojęciem dotyczącym wyłącznie Zamawiającego. Ponadto poza sporem jest, że na etapie postępowania o zamówienie i składania ofert Zamawiający nie wymagał od wykonawców składania zobowiązań w zakresie „przerobu” w poszczególnych latach realizacji zadania, rozumianego jako ilości robót, terminu wykonania poszczególnych części robót i wiążącego się z tym wynagrodzenia częściowego.

Mając powyższe na uwadze, w ocenie Kolegium Izby wniesione zastrzeżenie do wniosku nr 1 zasługuje na uwzględnienie.

#### **Ad. zastrzeżenie do wniosku nr 10**

Wniosek nr 10 przyjął brzmienie :

*„Wzmocnić nadzór nad pracownikami Urzędu Miasta Częstochowy w zakresie prawidłowego udzielenia ulg podatkowych na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.), mając na uwadze art. 68 oraz 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.)”.*



Podstawą zgłoszenia zastrzeżenia do ww. wniosku był zarzut naruszenia prawa poprzez niewłaściwe zastosowanie przepisu art. 67 b ustawy Ordynacja podatkowa.

Powyższy wniosek pokontrolny wiąże się ze sformułowaną w treści wystąpienia pokontrolnego nieprawidłowością w zakresie nieprawidłowego przeprowadzenia postępowania w sprawie udzielenia podatnikowi - osobie fizycznej o nr karty kontowej PNF/1/56344, ulg w spłacie podatku od nieruchomości. Istotą sformułowanej nieprawidłowości jest to, iż podczas postępowania podatkowego nie zgromadzono dostatecznego materiału dowodowego potwierdzającego okoliczności wskazane we wniosku o rozłożenie na raty zaległości podatkowych w ramach pomocy de minimis złożonym przez podatnika. Z akt sprawy nie wynikało jednoznacznie, że podatnik znalazł się w sytuacji finansowej uniemożliwiającej spełnienie świadczenia i uzasadniającej udzielenie ulgi. Tym samym nie wykazano istnienia ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W wystąpieniu pokontrolnym podniesiono, że w zakresie ponoszonych wydatków podatnik przedłożył m. in. rachunki dotyczące miesięcznych wydatków związanych z prowadzeniem gospodarstwa domowego wystawione na osobę niezamieszkujejącą z podatnikiem we wspólnym gospodarstwie domowym, gdzie płatności tylko w części były regulowane z konta firmy należącej do podatnika. Przedłożone rachunki nie wzbudziły wątpliwości organu podatkowego, który bez wezwania podatnika do złożenia wyjaśnień w tej kwestii uznał, iż wszystkie wydatki związane z prowadzeniem gospodarstwa domowego regulowane są przez podatnika.

Treść zastrzeżeń do powyższego wniosku stanowi dalszą polemikę odnośnie stwierdzonej przez kontrolujących nieprawidłowości. Zdaniem Wnoszącego Zastrzeżenia organ podatkowy zgromadził w tej sprawie pełny materiał dowodowy i rozpatrzył sprawę zgodnie z zapisami ustawy Ordynacja podatkowa. Materialnoprawną podstawę zastosowania ulgi podatkowej w postaci ulg podatkowych stanowi art. 67a cyt. ustawy – Ordynacja podatkowa. W myśl § 1 pkt 2 tegoż artykułu organ podatkowy - na wniosek podatnika - może odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki. Powyższe ulgi mogą mieć jednak miejsce tylko w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Użyte w cyt. ustawie art. 67a ustawy - Ordynacja podatkowa nieostre pojęcie „przypadki uzasadnione interesem podatnika lub interesem publicznym” ma szeroki zakres znaczeniowy, dlatego powinno być interpretowane w zależności od okoliczności sprawy. Konkretyzacja tych przypadków wymaga więc uwzględnienia elementów racjonalizacji.

W przedmiotowej sprawie organ podatkowy zgromadził materiał dowodowy niezbędny celem podjęcia decyzji udzielenia ulgi z tytułu podatku od nieruchomości, z uwagi na przedstawienie przez Stronę dokumentów świadczących o jej sytuacji finansowej i materialnej.

W ramach gromadzenia materiału dowodowego z podatnikiem spisano protokół o sytuacji materialnej. Strona złożyła pod odpowiedzialnością karną oświadczenie odnośnie kosztów utrzymania, sytuacji finansowej i zdrowotnej w gospodarstwie domowym. Ponadto Strona przedłożyła takie dokumenty jak: wydruki z ksiąg rachunkowych, karty leczenia szpitalnego syna, harmonogram układu ratalnego w ZUS oraz faktury i wezwania do zapłaty za media, wystawione na nazwisko ojca Podatniczki. W poczet materiału dowodowego zaliczono również informacje uzyskane z komórki egzekucyjnej UM, w szczególności informację poborcy, z której wynika, że Podatniczka wraz z rodziną zamieszkuje w nieruchomości będącej własnością ojca, tak samo jak wszelkie ruchomości znajdujące się w domu. Z uwagi na fakt wspólnego zamieszkiwania podatniczki i jej rodziny na nieruchomości będącej własnością ojca, organ uznał partycypowanie w kosztach mediów, mimo że rachunki za media były sygnowane na nazwisko ojca.

Sprawa udzielenia ulgi została przedstawiona na posiedzeniu Zespołu Finansowego w dniu 16.03.2018 roku. Wyciąg z protokołu znajdował się w aktach sprawy i był udostępniony Kontrolującym. Stanowisko Zespołu finansowego było podstawą do wydania w dniu 28.03.2018 roku decyzji. Szczegółowe uzasadnienie przesłanek ważnego interesu podatnika jak i interesu publicznego do zastosowania ulgi znajdują się w ww. decyzji. Tym samym nie naruszono w trakcie ww. postępowania zapisów art: 187 § 1, art. 191 w związku z art. 122, art. 67a § 1 pkt. 2 i art. 67 b § 1 pkt 2 ustawy ordynacji podatkowej.

Ponadto w zastrzeżeniach do wystąpienia pokontrolnego zwrócono uwagę, że art. 67 b § 1 pkt 2 dotyczy udzielenia pomocy de minimis, a w aktach sprawy znajdują się wszystkie dokumenty związane z pomocą de minimis. Podatnik sprecyzował treść żądania w oparciu o art. 67b ustawy - Ordynacja podatkowa, tj. wskazał, że przedmiotowa ulga stanowić będzie pomoc de minimis, przedłożył oświadczenie o pomocy de minimis oraz pomocy de minimis w rolnictwie i rybołówstwie, jakie otrzymał w roku, w którym ubiegał się o pomoc, oraz w ciągu dwóch poprzedzających go lat, dostarczył informacje niezbędne do udzielenia pomocy de minimis, dotyczące w szczególności wnioskodawcy i prowadzonej działalności gospodarczej oraz wielkości i przeznaczenia pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc de minimis - zgodnie z załącznikiem nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24.10.2014 r. w sprawie zakresu informacji przedstawionych przez podmiot ubiegający się o pomoc de minimis (Dz. U. poz. 1543 z późn. zm.) oraz przedłożył sprawozdania finansowe za 3 ostatnie lata obrotowe. Na ich podstawie, następnie obliczono wartości pomocy publicznej, przy zastosowaniu zasady indywidualnego ustalania stopy referencyjnej oraz odpowiedniej marży oraz ustalono wartość pomocy publicznej. Wszystkie te

informacje zawarte są w w/w. decyzji. Reasumując, w przedmiotowej sprawie zgromadzono materiał dowodowy wymagany przepisami prawa, który wskazywał na występowanie przesłanki „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego”. Przesłanki te wyartykułowane zostały w uzasadnieniu kwestionowanej decyzji. Brak jest zatem podstaw do stwierdzenia nieprawidłowości w prowadzonym postępowaniu podatkowym o udzielenie ulgi podatkowej. Decyzja wydana została w oparciu o zebrany materiał dowodowy, a nie w oparciu o dowolne ustalenie organu I instancji.

Analiza zasadności wniesionych zastrzeżeń, w zakresie wniosku nr 10 wymagała dokonania w pierwszej kolejności przez Kolegium Izby oceny formalnej sformułowanego zastrzeżenia do wniosku nr 10 wystąpienia pokontrolnego. Podstawą zgłoszenia zastrzeżenia do ww. wniosku był zarzut naruszenia prawa poprzez niewłaściwe zastosowanie przepisu art. 67 b ustawy Ordynacja podatkowa. Stosownie do treści art. 25b ust. 1 i 2 ww. ustawy zastrzeżenia do wniosków zawartych w wystąpieniach pokontrolnych rozpatrują kolegia izb. Kolegium może zastrzeżenia oddalić lub uwzględnić. Z kolei art. 9 ust. 3 i 4 tej ustawy stanowią, iż do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżenia do kolegium izby, a zastrzeżenie składa właściwy organ jednostki kontrolowanej w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego za pośrednictwem prezesa izby oraz wskazuje, że podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

Z przywołanych przepisów ww. ustawy wynika, że podstawą zastrzeżenia może być wyłącznie zarzut stawiany przepisowi prawa, wyrażonemu w treści wystąpienia pokontrolnego, w zakresie jego interpretacji lub zastosowania. Przepis art. 67b Ordynacji podatkowej nie został wyrażony w treści wniosku nr 10 do wystąpienia pokontrolnego. Ponadto, opisowa część zastrzeżeń do ww. wniosku pokontrolnego wykracza zdecydowanie poza dyspozycję ww. art. 67b Ordynacji podatkowej. W związku z powyższym, w ocenie Kolegium Izby wniesione zastrzeżenia nie spełniają wymogów wynikających z art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Zatem ze względu na uchybienie formalne zastrzeżenia do wniosku nr 10 oddala się, jako niespełniające wymagań, jakie ustawa stawia pismu stanowiącemu zastrzeżenia do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym.

#### **Ad. zastrzeżenie do wniosku nr 11**

Wniosek nr 11 przyjął brzmienie :

*W przypadkach nieterminowych wpłat czynszu najmu przez przedsiębiorców podejmować działania w celu ustalania, naliczania i dochodzenia odsetek oraz należności, o których mowa w art. 10 ust. 1*

*i 1 a ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz. U. z 2019 r., poz. 118), mając na uwadze art. 42 ust. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.).*

Podstawą zgłoszenia zastrzeżenia do ww. wniosku był zarzut naruszenia prawa poprzez niewłaściwe zastosowanie art. 42 ust. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, przy czym zastrzeżenia zgłoszono wyłącznie w zakresie ustalania, naliczania i dochodzenia odsetek od nieterminowych wpłat czynszu najmu. Wniosek pokontrolny nr 11 wiąże się ze sformułowaną w treści wystąpienia pokontrolnego nieprawidłowością polegającą na zaniechaniu naliczania i egzekwowania w latach 2017 - 2020 od osób prowadzących działalność gospodarczą, nieterminowo regulujących należności z tytułu czynszu za dzierżawione nieruchomości komunalne kwot rekompensaty za koszty odzyskiwania należności, o której mowa w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych. Ponadto w wystąpieniu pokontrolnym zarzucono, że w stosunku do powyższych nieterminowo opłacanych należności, nie naliczano i nie przypisywano odsetek za zwłokę na kartach kontowych najemców ani też nie egzekwowano zapłaty odsetek.

W treści zastrzeżeń stwierdzono, że opisana przez RIO nieprawidłowość i przekazany wniosek dotyczy dwóch umów dzierżawy, w odniesieniu do których był dopełniany obowiązek przypisywania odsetek za zwłokę w regulowaniu opłat czynszowych. Podkreślono, że zarówno w kontrolowanych sprawach, jak i w stosunku do innych wpłat dokonywanych po terminie, ustalane i naliczane są w księgach rachunkowych należne odsetki. Do pisma stanowiącego zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego dołączono wydruki kart kontowych potwierdzających dokonywanie przypisu odsetek od nieterminowych wpłat czynszu.

Analizując treść wniesionych zastrzeżeń Kolegium Izby wzięło pod uwagę fakt, iż kontrola objęła swym zasięgiem okres ostatnich pięciu lat. Z treści protokołu kontroli wynika, że w odniesieniu do Dzierżawcy części działki nr 17 obręb 109 o pow. 755,00 m<sup>2</sup> położonej przy ul. Warszawskiej w Częstochowie stwierdzono zaniechanie naliczania odsetek od nieterminowych wpłat należności głównych w latach 2015 – 2018. Dodatkowo z treści wyjaśnień, jakie w toku kontroli udzielił Naczelnik Wydziału Księgowości Urzędu Miasta Częstochowy wynika, że w dniu 5 marca 2020r. wystawiono wezwanie do ww. Dzierżawcy do zapłaty na nieuregulowane odsetki i pozostałe rekompensaty za odzyskiwanie należności. Fakt prowadzenia od 1 stycznia 2019r. ewidencji umów dzierżawy w programie Księgowość Analityczna Należności MICOMP\_KAN, i związane z tym automatyczne naliczanie odsetek, nie zmienia faktu występowania powyższych nieprawidłowości w latach poprzednich.

W ocenie Kolegium Izby wniesione zastrzeżenie do wniosku nr 11 nie zasługuje na uwzględnienie. Wystąpienie przypadków zaniechania naliczania odsetek od nieterminowych wpłat należności głównych w latach 2015 – 2018 zostało potwierdzone w toku kontroli, a to te nieprawidłowości są powodem sformułowania wniosku nr 11 do wystąpienia pokontrolnego. Pomiędzy brzmieniem ww. wniosku a treścią nieprawidłowości istnieje prawidłowy związek.

#### **Ad. zastrzeżenie do wniosku nr 12 oraz nr 13**

Wniosek nr 12 przyjął brzmienie :

*Zapewnić terminowe regulowanie zobowiązań, mając na uwadze przepisy art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.).*

Wniosek nr 13 przyjął brzmienie :

*Wzmocnić nadzór nad pracownikami Urzędu Miasta Częstochowy w zakresie terminowego obiegu dokumentów, mając na uwadze art. 68 oraz art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.) oraz obowiązujące regulacje wewnętrzne.*

Podstawą zgłoszenia zastrzeżenia do ww. wniosków był zarzut naruszenia prawa poprzez niewłaściwe zastosowanie art. 68 oraz art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Powyższe wnioski pokontrolne wiążą się ze sformułowaną w treści wystąpienia pokontrolnego nieprawidłowością w zakresie nieterminowego uregulowania w 2019 r. zobowiązań powstałych w 2018 r, wynikających z:

- faktury nr 10/VIII2018 z 28 sierpnia 2018 r. za pielęgnację zieleni miejskiej na kwotę brutto 1.357,24 zł z terminem płatności 27 września 2018 r., które zostało zapłacone 12 lutego 2019 r, tj. z opóźnieniem 138 dni;
- z faktury nr FV/1340/UM/12/2018 z 29 października 2018 za pielęgnację zieleni miejskiej na kwotę 34.852,62 zł z terminem płatności 28 listopada 2018 r., które zostało zapłacone 4 stycznia 2019 r. tj. z opóźnieniem 37 dni ,
- decyzji Wojewody Śląskiego w sprawie odszkodowania za nieruchomość oraz decyzji Ministra Inwestycji i Rozwoju o umorzeniu postępowania od decyzji Wojewody Śląskiego które wpłynęły do Urzędu Miasta Częstochowa z dnia 4 grudnia 2018 r. Kwota zobowiązań z tego tytułu wynosiła 128.094,75 zł. Zobowiązanie zostało uregulowane 5 marca 2019 r., tj. z opóźnieniem 91 dni,
- wyroku Sądu Rejonowego sygn. akt IC 2738/18 z 6 grudnia 2018 r. w sprawie zwrotu kaucji mieszkaniowej na rzecz osoby fizycznej, prawomocnego z dniem 28 grudnia 2018 r. Kwota

zobowiązań z tego tytułu wynosiła 2.899,49 zł. Zobowiązanie zostało uregulowane 21 lutego 2019 r., tj. z opóźnieniem 55 dni.

W treści zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego przytoczono postanowienia procedur wewnętrznych obowiązujących w Urzędzie Miasta Częstochowy określających procesy sporządzania, obiegu i kontroli dowodów księgowych. W dalszej części zastrzeżeń odniesiono się do kwestii zaniechania wykazania jednego z ww. zobowiązań w sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego oraz Rb-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji.

W ocenie Kolegium Izby wniesione zastrzeżenia do wniosku nr 12 oraz nr 13 nie zasługują na uwzględnienie. Wystąpienie przypadków nieterminowego regulowania zobowiązań są faktem, których nie kwestionuje Wnoszący zastrzeżenia, a to te nieprawidłowości są powodem sformułowania wniosku nr 12 i 13 do wystąpienia pokontrolnego. Funkcjonowanie w kontrolowanej jednostce określonych procedur wewnętrznych regulujących daną sferę zadań jednostki nie wyczerpuje całokształtu obowiązków spoczywających na organie wykonawczym jednostki samorządu terytorialnego z tytułu kontroli zarządczej. Kolegium Izby zauważa, że definicja kontroli zarządczej zawarta w art. 68 ustawy o finansach publicznych nie stanowi zamkniętego katalogu zachowania ww. organu, jakie składają się na pojęcie kontroli zarządczej. Pomiędzy brzmieniem ww. wniosków a treścią nieprawidłowości istnieje prawidłowy związek.

#### **Ad. zastrzeżenie do wniosku nr 14**

Wniosek nr 14 przyjął brzmienie :

*Wzmocnić nadzór nad pracownikami Wydziału Budżetu i Analiz w zakresie przygotowania danych dotyczących dochodów otrzymanych z tytułu subwencji ogólnej, niezbędnych do sporządzania sprawozdań Rb-27S, stosownie § 3 ust. 1 pkt 5 i ust. 5 pkt 3 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 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 1393 ) oraz § 6 ust. 1 pkt 1, § 9 ust. 1 i ust. 2 ww. rozporządzenia, mając na uwadze art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.).*

Podstawą zgłoszenia zastrzeżenia do ww. wniosku był zarzut naruszenia prawa poprzez niewłaściwe zastosowanie art. 68 oraz art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Powyższy wniosek pokontrolny wiąże się ze sformułowaną w treści wystąpienia pokontrolnego nieprawidłowością w zakresie wykazania w 2018 r. w sprawozdaniach jednostkowym,

a następnie zbiorczym Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej, w kolumnie „Dochody otrzymane”, w dziale 758 „Różne rozliczenia”, rozdziale 75801 „Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego”, § 292 „Subwencja ogólna z Budżetu Państwa”, dochodów w kwocie innej niż wynikało to z ewidencji księgowej (organu) konta 133 „Rachunek budżetu”.

W treści zastrzeżeń stwierdzono, że wniosek pokontrolny jest nieadekwatny do rzeczywistego stanu faktycznego, dla potwierdzenia którego zostały kontrolującym dostarczone wszystkie dokumenty. Wnoszący zastrzeżenia nie zgadza się ze stwierdzeniem zawartym we wniosku, który w swoim brzmieniu powołuje art. 68 i 69 ustawy o finansach publicznych, a także wskazuje na konieczność zwiększenia nadzoru nad pracownikami w zakresie przygotowania danych do sporządzenia sprawozdań. Przedstawione kontrolującym dokumenty i wyjaśnienia wskazywały, że nad pracownikami sporządzającymi sprawozdania prowadzony jest stały nadzór, a wdrożone procedury kontroli były wykonywane i spełniały swoją rolę. Nadzór nad prowadzeniem rachunkowości zgodnie z obowiązującymi przepisami w sposób umożliwiający terminowe sporządzanie i przekazywanie obowiązującej sprawozdawczości należał do kierownika Referatu Księgowości i Sprawozdawczości Budżetowej w Wydziale Budżetu i Analiz. Kontrolującym przekazano zakresy czynności powyższych pracowników. Pracownicy przyjęli zakresy czynności dokumentując ten fakt własnoręcznym podpisem. Sprawozdania jednostkowe i zbiorcze przedkładane do podpisu były zaopatrzone parafami potwierdzającymi poprawność zawartych w nich danych przez pracownika Referatu Księgowości i Sprawozdawczości Budżetowej, Kierownika tego referatu oraz Naczelnika Wydziału. Zaprowadzona ewidencja w roku 2016 i 2017 podlegała wzmożonej kontroli, włącznie ze sprawdzaniem prawidłowości poszczególnych zapisów księgowych w ewidencji dochodów otrzymanych z wyciągami bankowymi. Kontrole te przebiegły pomyślnie i potwierdziły prawidłowość prowadzenia tej ewidencji. Oznacza to, że wprowadzone regulacje i procedury spełniały wymogi adekwatnej kontroli zarządczej. Biorąc pod uwagę powyższe, Kierownictwo Wydziału jak i sprawujący nadzór nad Wydziałem Skarbnik prowadzili pełną kontrolę zarządczą i sprawowali pełny nadzór nad przygotowywanymi sprawozdaniami. Wykazany błąd nie wynikał z braku kontroli zarządczej, nie był błędem systemowym a był „pomyłka ludzką” – praktycznie niemożliwą do wykrycia w momencie sporządzania sprawozdania.

W ocenie Kolegium Izby wniesione zastrzeżenie do wniosku nr 14 nie zasługują na uwzględnienie. Stwierdzona w treści wystąpienia pokontrolnego nieprawidłowość jest faktem, której nie kwestionuje Wnoszący zastrzeżenia, a ta nieprawidłowość była powodem sformułowania wniosku nr 14 do wystąpienia pokontrolnego. Funkcjonowanie w kontrolowanej jednostce

określonych procedur wewnętrznych regulujących daną sferę zadań jednostki nie wyczerpuje całokształtu obowiązków spoczywających na organie wykonawczym jednostki samorządu terytorialnego z tytułu kontroli zarządczej. Kolegium Izby zauważa, że definicja kontroli zarządczej zawarta w art. 68 ustawy o finansach publicznych nie stanowi zamkniętego katalogu zachowania ww. organu, jakie składają się na pojęcie kontroli zarządczej. W treści wystąpienia pokontrolnego nie zakwestionowano niekompletności procedur wewnętrznych obowiązujących w Urzędzie Miasta Częstochowy. Wystąpienie stwierdzonej nieprawidłowości, przy jednoczesnym jej niewychwyceniu w ramach przyjętych mechanizmów kontroli zarządczej uzasadnia, w ocenie Kolegium Izby, sformułowanie powyższego wniosku. Pomędzy brzmieniem wniosku a treścią nieprawidłowości istnieje prawidłowy związek.

Mając na uwadze dokonane ustalenia, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach, stosownie do art. 25b ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, uchwaliło jak w § 1 oraz § 2 uchwały.

**Przewodniczący Kolegium**

Daniel Kołodziej