



Uchwała Nr 325/XIX/2020

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach

z dnia 20 sierpnia 2020 r.

w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń Prezydenta Miasta Zabrze do wystąpienia pokontrolnego Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach z dnia 10 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

Oddala się zastrzeżenia wniesione przez Prezydenta Miasta Zabrze pismem Nr BK.1710.18.2019 3-24097-2020 z dnia 24 lipca 2020 r. do wniosków Nr 1, 2, 3, 4, 9, 10, 11, 12, 18, 20, 21 i 25 zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach znak: WK-610/47/4/19/20 z dnia 10 lipca 2020 r.

§ 2

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 Prezydenta Miasta Zabrze -- pismem Nr BK.1710.18.2019 3-24097-2020 z dnia 24 lipca 2020 r. do wniosków Nr 1, 2, 3, 4, 9, 10, 11, 12, 18, 20, 21 i 25 zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach znak: WK-610/47/4/19/20 z dnia 10 lipca 2020 r.

Kolegium Izby zważyło, co następuje:

Stosownie do regulacji zawartej w art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2019 roku poz. 2137), do wniosków zawartych

w wystąpieniu pokontrolnym przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżenia do kolegium izby. Zgodnie z art. 9 ust. 4 tej ustawy zastrzeżenie składa właściwy organ jednostki kontrolowanej w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego za pośrednictwem prezesa izby, a podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Zastrzeżenia rozpatruje kolegium izby, stosownie do regulacji zawartej w art. 18 ust. 1 pkt 5a oraz art. 25b ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, a termin do ich rozpatrzenia wynosi 30 dni.

Prezydent Miasta Zabrze pismem Nr BK1710.18.2019 3-24097-2020 z dnia 24 lipca 2020 r. zgłosiła zastrzeżenia do części wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach znak: WK-610/47/4/19/20 z dnia 10 lipca 2020 r. W treści złożonego pisma wskazano wnioski Nr 1, 2, 3, 4, 9, 10, 11, 12, 18, 20, 21 i 25, jako te wnioski, do których są formułowane zastrzeżenia. Pismo wpłynęło do tut. Izby w dniu 24 lipca 2020 r. tj. z zachowaniem 14 - dniowego terminu dla wniesienia zastrzeżeń, określonego w art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych.

Przed dokonaniem rozpatrzenia zgłoszonych zastrzeżeń Kolegium Izby odniosło się do sformułowanego w piśmie wniosku Prezydenta Miasta Zabrze o charakterze formalnym, o następującej treści:

„Jednocześnie zwracam się z prośbą o zaproszenie przedstawicieli Miasta Zabrze na posiedzenie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach, na którym będą rozpatrywane moje zastrzeżenia w celu złożenia ewentualnych dodatkowych wyjaśnień i informacji”.

Odnosząc się do tak sformułowanego wniosku Kolegium Izby stwierdziło, że wniosek ten nie zasługuje na uwzględnienie z uwagi na fakt, iż zgodnie z art. 25b ust. 1 i 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych zastrzeżenia do wniosków zawartych w wystąpieniach pokontrolnych rozpatrują kolegia izb na posiedzeniu niejawnym. W związku z powyższym brak było podstaw do jego uwzględnienia.

Analizując treść zgłoszonych zastrzeżeń Prezydenta Miasta Zabrze do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach, Kolegium Izby stwierdziło, co następuje:

Zgodnie z przywołanym art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. W związku z powyższym w ramach wnoszonego zastrzeżenia nie mogą być podnoszone inne zarzuty, które nie mieszczą się w ustawowo uregulowanym zakresie, a w szczególności zarzut błędnie ustalonego stanu faktycznego w protokole

kontroli. Z tych względów kolegium izby jest uprawnione do rozpatrywania wyłącznie takich zastrzeżeń, które wyczerpują w sposób ścisły przesłanki z art. 9 ust. 4 tej ustawy.

Analizując treść pisma złożonego przez Prezydenta Miasta Zabrze Kolegium Izby stwierdziło, że w tym obszernym dokumencie - poza sformułowanymi zarzutami *sensu stricto*, dotyczącymi naruszenia prawa poprzez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie - odniesiono się obszernie również do opisów poszczególnych nieprawidłowości zamieszczonych w wystąpieniu pokontrolnym, jednakże w stosunku do z nich nie wskazano stosownych zarzutów, które mieściłyby się w ramach ustawowych granic składania zastrzeżeń, stosownie do ww. przepisu. Z powyższych względów przy rozpatrywaniu zgłoszonych zastrzeżeń nie odnoszono się do tych części pisma, które stanowiły polemikę z ustaleniami dokonanymi w trakcie kontroli lub zawierały dodatkowe, uzupełniające wyjaśnienia, lecz rozpatrzono jedynie te fragmenty, które spełniały przesłanki wnoszenia zastrzeżeń, wskazane w art. 9. ust 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

Po dokonaniu analizy treści zastrzeżeń zgłoszonych do poszczególnych wniosków pokontrolnych Kolegium Izby stwierdziło, co następuje:

Wniosek nr 1 dotyczył zakresu zamówień publicznych i posiadał następujące brzmienie:

„Wzmocnić nadzór nad pracownikami Wydziału Biura Zamówień Publicznych, Wydziału Gospodarowania Odpadami Komunalnymi oraz członkami komisji przetargowej w zakresie:

- określenia warunków udziału w postępowaniu oraz wymaganych od wykonawców środków dowodowych, w sposób proporcjonalny do przedmiotu zamówienia oraz umożliwiający dopuszczalną ocenę zdolności wykonawcy do należytego wykonania zamówienia, m.in. pod kątem jego rzetelności – bez stosowania dwustopniowej weryfikacji w tym zakresie wszystkich wykonawców ubiegających się o zamówienie - stosownie do art. 22 ust.1a; art. 22d ust. 3; art. 25 ust. 1; art. 24 ust. 5 pkt 2 i 4; art. 24 ust. 7 pkt 3 oraz art. 24 ust. 8 w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1843 z późn. zm.), a także postanowień § 2 ust. 4 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju z dnia 26 lipca 2016 r. w sprawie rodzajów dokumentów, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy w postępowaniu o udzielenie zamówienia (Dz.U. poz. 1126),
- stosowania prawidłowej procedury wzywania wyłącznie wykonawcy, którego oferta została najwyższej oceniona, do złożenia oświadczeń lub dokumentów potwierdzających - bez konieczności przedkładania tych dokumentów, przez wszystkich wykonawców ubiegających się o zamówienie już

przy ofercie, w ramach oświadczenia wstępnego - stosowanie do art. 25a ust. 1 oraz art. 26 2 i 6 w zw. z art. 7 ust. 1 ww. ustawy Prawo zamówień publicznych oraz postanowień § 10 ust. 2 ww. rozporządzenie Ministra Rozwoju,

- prawidłowego stosowania instytucji wzywania wykonawcy do wyjaśnienia i uzupełniania oświadczeń lub dokumentów potwierdzających, stosownie do art. 26 ust. 2 i 3 w zw. z art. 7 ust. 1 ww. ustawy Prawo zamówień publicznych,

- stosowania pozacenowego kryterium oceny ofert, umożliwiającego sprawdzenie informacji przedstawianych przez wykonawców, stosownie do art. 91 ust. 2d ww. ustawy Prawo zamówień publicznych,

- prawidłowego weryfikowania spełniania przez wykonawców opisanych warunków udziału w postępowaniu, zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 7 ust. 1 ww. ustawy Prawo zamówień publicznych,

- prawidłowego stosowania fakultatywnych przesłanek wykluczenia z postępowania, stosownie do art. 24 ust. 5 pkt 1, 2, 4 w związku z art. 24 ust. 6 oraz art. 36 ust. 1 pkt 5a, art. 41 pkt 7 w związku z art. 7 ust. 1 ww. ustawy Prawo zamówień publicznych,

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.)”.

W zgłoszonym zastrzeżeniu do tego wniosku Prezydent Miasta Zabrze sformułowała zarzut naruszenia prawa poprzez błędną wykładnię oraz niewłaściwe zastosowanie art. 22 ust.1a, art. 22d ust. 3, art. 25 ust. 1, art. 24 ust. 5 pkt 2 i 4, art. 24 ust. 7 pkt 3 i ust. 8 ustawy w zw. z art. 7 ust. 1 ww. ustawy Prawo zamówień publicznych oraz postanowienia § 2 ust. 4 pkt 1 i 2 rozporządzenie Ministra Rozwoju z dnia 26 lipca 2016 r. w sprawie rodzajów dokumentów, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy w postępowaniu o udzielenie zamówienia (Dz. U. poz. 1126).

W uzasadnieniu zastrzeżenia odniesiono się jedynie do niektórych wskazanych przepisów. Zdaniem wnoszącej zastrzeżenia regulacja prawna w treści art. 22d ust. 3 ustawy Prawo zamówień publicznych (zwanej dalej: Pzp) daje Zamawiającemu możliwość oceny spełniania przez wykonawcę warunku w zakresie wiedzy i doświadczenia, a także posiadanie odpowiedniego potencjału poprzez pryzmat badania jego rzetelności, kwalifikacji, efektywności i doświadczenia. Jest to związane z faktem udziału w postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego podmiotów gospodarczych, trudniących się wykonywaniem działalności w sposób profesjonalny. Na poparcie tej tezy przywołano w związku z treścią art. 14 Pzp, regulację przepisu art. 355 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, zgodnie z którym należyta staranność dłużnika w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej określa się przy uwzględnieniu zawodowego

charakteru tej działalności. Ponadto określony w tym art. Kodeksu cywilnego poziom wymagań jest wyższy od przeciętnego, albowiem ustawa zakłada, że podmiot gospodarczy dopełniając czynności związanych z zamierzonym prowadzeniem działalności gospodarczej składa jednocześnie zapewnienie o spełnieniu wszystkich warunków wymaganych w obowiązujących przepisach do prowadzenia takiej działalności gospodarczej, gdyż to właśnie sam fakt prowadzenia działalności gospodarczej przez dłużnika określać będzie uzasadnione oczekiwania kontrahenta i w konsekwencji miary wymaganej staranności. Konkludując Prezydent Miasta wskazuje, że mając na względzie przepis art. 22d ust. 3 Pzp, Zamawiający może w opisie sposobu dokonywania oceny spełniania warunków udziału w postępowaniu określać kryteria weryfikacji predyspozycji wykonawcy a także określać poziom minimalny uznawania zdolności wykonawców do realizacji zamówienia w zakresie warunków wskazanych w art. 22 Pzp, a Ustawodawca pozostawia w tym zakresie swobodę instytucji zamawiającej, gdyż z zasady prymatu wykładni literalnej wynika, iż dokonując interpretacji przepisu art. 22 d ust 3 Pzp, należy sięgnąć do znaczenia użytych w jego treści wyrażen. Ponadto głównym celem weryfikacji wykonawcy ubiegającego się o udzielenie zamówienia publicznego nie jest bowiem uzyskanie przez zamawiającego jedynie formalnego potwierdzenia spełniania warunków udziału w postępowaniu, ale uzyskanie wiedzy o realnej kondycji wykonawcy, jego wiarygodności jako strony umowy o udzielenie zamówienia publicznego i zdolności do realizacji tej umowy. Wiedza taka może być uzyskana poprzez badanie solidności wykonawcy, tego jak sprawdził się on w dotychczas realizowanych umowach zbliżonych do przedmiotu zamówienia, jego kondycji ekonomicznej i finansowej oraz poprzez badanie dostępnego wykonawcy potencjału, który będzie wykorzystany na etapie realizacji zamówienia. W dalszej treści wniesionego pisma Prezydent Miasta Zabrze dokonuje interpretacji pojęć rzetelności i efektywności, stosując reguły wykładni językowej. Z powyżej przytoczonych względów formułuje tezę, że przepisy ustawy Pzp nie ograniczają Zamawiającemu możliwości samodzielnego kreowania warunków udziału w postępowaniu dotyczących rzetelności, a ponadto nie powinno się także łączyć przesłanki wskazanej w art. 22d ust.3 Pzp z treścią art. 24 ust. 5 pkt 2 i 4 Pzp oraz art. 24 ust. 7 pkt 3 Pzp, zgodnie z którą Zamawiający może wykluczyć Wykonawcę z postępowania, jeżeli nie upłynęły 3 lata od dnia zaistnienia zdarzenia będącego podstawą wykluczenia. Taka interpretacja przepisów wskazuje, że Zamawiający może samodzielnie formułować warunek dotyczący rzetelności, opierając się o art. 22d ust. 3 Pzp, jak to uczyniono powyżej. W związku z tym Zamawiający w żaden sposób nie zastrzył fakultatywnych przesłanek wykluczenia, ponieważ nie łączył warunku w zakresie rzetelności z żadną fakultatywną przesłanką.

Podniesiony został również zarzut dot. niewłaściwego stosowania art. 26 ust. 6 Pzp, gdyż wnosząca zastrzeżenie polemizuje z zarzutem wadliwego zastosowania instytucji wzywania do wyjaśnienia i uzupełnienia oświadczenia wykonawcy, którego oferta została najwyżej oceniona. Jej ocenie Zamawiający stosuje art. 26 ust. 2 Pzp, jednak wykonawcy składają też dokumenty i oświadczenia samodzielnie i przytacza na tę okoliczność stosowne tezy z wyroku KIO, a ponadto podnosi, że ustawa Pzp nie zabrania wykonawcom samodzielnego składania oświadczeń lub dokumentów i uznaje za niedopuszczalne przyjęte przez organ kontrolujący stanowisko, jakoby zamawiający w każdym przypadku powinien zakładać, że wykonawca składając dokumenty i oświadczenia zrobił to niezgodnie z prawdą lub ustalonymi faktami. Ponadto należy mieć na uwadze, że przepisy prawa, w tym ustawę Pzp, stosuje się do występujących stanów faktycznych a nie przypuszczalnie mogących wystąpić zdarzeń hipotetycznych.

Wnosząca zastrzeżenie nie zgadza się również z zarzutem wadliwego zastosowania instytucji wzywania do wyjaśnienia i uzupełnienia oświadczenia wykonawcy, którego oferta została najwyżej oceniona, albowiem z samego brzmienia art. 26 ust. 3 Pzp wynika, iż dotyczy on również oświadczenia wstępnego, w tym jego niezłożenia lub złożenia go w sposób niekompletny, zawierający błędy lub jeśli budzi on wątpliwości Zamawiającego i nie ma tutaj znaczenia, jaką procedurę stosuje Zamawiający. Ponadto wskazano, że obowiązująca ustawa Pzp nie rozgranicza instytucji wzywania Wykonawców do wyjaśniania, uzupełnienia oświadczeń i dokumentów, w zależności od progu postępowania.

W dalszej części pisma zostały sformułowane różnego rodzaju uwagi dot. w szczególności podziału kompetencji z zakresu stosowania procedur zamówień publicznych w oparciu o obowiązujący podział kompetencji w ramach struktury organizacyjnej Urzędu Miejskiego w Zabrzu, jak również odniesiono się do przedstawionych w wystąpieniu pokontrolnym nieprawidłowości związanych z opisem kilku postępowań, co nie mieści się w ustawowo określonym zakresie rozpatrywania zastrzeżeń przez Kolegium Izby.

Odnosząc się do zarzutów podniesionych we wniesionym zastrzeżeniu, dotyczących błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania wskazanych w nim przepisów prawa, Kolegium Izby zważyło, co następuje:

Wnosząca zastrzeżenie, pomimo podniesienia w piśmie zarzutu naruszenia prawa w stosunku do następujących przepisów wymienionych we wniosku Nr 1: art. 22 ust.1a; art. 22d ust. 3; art. 25 ust. 1; art. 24 ust. 5 pkt 2 i 4; art. 24 ust. 7 pkt 3 oraz art. 24 ust. 8 w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1843 z późn. zm.), a także postanowień § 2 ust. 4 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju z dnia 26 lipca 2016 r.

w sprawie rodzajów dokumentów, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy w postępowaniu o udzielenie zamówienia (Dz.U. poz. 1126), odniosła się w istocie jedynie do kilku z nich, na co przytoczyła stosowne argumentacje. W związku z powyższym stosownie do art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych Kolegium Izby uprawnione było jedynie do odniesienia się do sformułowanych zarzutów w wyżej wskazanym przepisie.

W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że przepis art. 22d ust.3 Pzp, do którego odniesiono się w zastrzeżeniu, posiada następujące brzmienie:

„W postępowaniu o udzielenie zamówienia, którego przedmiot stanowią dostawy wymagające wykonania prac dotyczących rozmieszczenia lub instalacji, usługi lub roboty budowlane, zamawiający może oceniać zdolność wykonawcy do należytego wykonania zamówienia w szczególności w odniesieniu do jego rzetelności, kwalifikacji, efektywności i doświadczenia. W takim przypadku zamawiający może wymagać od wykonawców wskazania w ofercie lub we wniosku o dopuszczenie do udziału w postępowaniu imion i nazwisk osób wykonujących czynności przy realizacji zamówienia wraz z informacją o kwalifikacjach zawodowych lub doświadczeniu tych osób”.

Dla dokonania prawidłowej oceny stosowania przepisów wskazanych we wniosku pokontrolnym Nr 1 należy przede wszystkim zwrócić uwagę na istotny fakt, iż poprzednio obowiązujący przepis art. 22 ust. 5 Pzp w dotychczasowym brzmieniu został uchylony w wyniku nowelizacji ustawy Prawo zamówień publicznych, która weszła w życie z dniem 28 lipca 2016 r. (tj. ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U z 2016 r., poz.1020) i nie zawierał odpowiednika zapisu zawartego w ww. zdaniu 2 obecnie obowiązującego przepisu art. 22d ust. 3. Tym samym, ustawodawca obecnie wskazuje, w jaki sposób zamawiający może prowadzić weryfikację wykonawcy pod kątem jego rzetelności i efektywności. Jeżeli w poprzednim stanie prawnym zamawiający miał swobodę w ustaleniu kryteriów oceny, pod warunkiem zachowania zasad proporcjonalności, uczciwej konkurencji i zgodności z prawem, to obecnie sytuacja ta uległa zmianie, gdyż ustawodawca wskazał w przepisie art. 22d ust. 3 Pzp w sposób jednoznaczny, iż zamawiający może wymagać informacji o osobach wykonujących czynności przy realizacji zamówienia. W obecnym stanie prawnym, zamawiający nie jest już uprawniony do żądania wobec wykonawcy informacji o niewykonanych zamówieniach lub nienależycie wykonanych. Wskazuje na to również orzecznictwo Krajowej Izby Odwoławczej, zgodnie z którym niedopuszczalne jest z całą pewnością badanie rzetelności wykonawcy w ten sposób, iż żądane jest podanie wszystkich realizowanych zamówień w określonym czasie, w oderwaniu od wymaganego minimalnego doświadczenia, wraz z informacją o braku ich

wykonania lub nienależytym ich wykonaniu. Na przykład w wyroku z dnia 8 czerwca 2017 r. sygn. akt KIO 1018/17 Krajowa Izba Odwoławcza podkreśliła, iż ocena rzetelności wykonawcy nie może być oderwana od ustalonych warunków udziału w postępowaniu, zaś przepis art. 22d ust. 3 Pzp nie umożliwia wprowadzenia dodatkowej podstawy weryfikacji rzetelności wykonawcy, niezależnej od wymaganego - jako warunek udziału w postępowaniu - minimalnego poziomu zdolności, a także niezależnego od art. 24 ust. 5 pkt 4 Pzp mechanizmu weryfikacji podmiotowej wykonawców. Za takim poglądem przemawia także to, że zgodnie z brzmieniem postanowienia § 1 ust. 4 uchylonego z dniem 28 lipca 2016 r. rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie rodzajów dokumentów, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy, oraz form, w jakich te dokumenty mogą być składane, zamawiający mógł: „w sposób obiektywny i niedyskryminacyjny, określić roboty budowlane, dostawy lub usługi, których dotyczy obowiązek wskazania przez wykonawcę w wykazie lub złożenia poświadczeń, lub żądać wskazania w wykazie informacji o robotach budowlanych, dostawach lub usługach niewykonanych lub wykonanych nienależycie, w celu zweryfikowania rzetelności, kwalifikacji, efektywności i doświadczenia wykonawcy”. Obecnie obowiązujące rozporządzenie Ministra Rozwoju z dnia 26 lipca 2016 r. w sprawie rodzajów dokumentów, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy w postępowaniu o udzielenie zamówienia Dz.U. z 2020 poz. 1282) w postanowieniu § 2 ust. 4 pkt 1 nie zawiera już odniesienia do możliwości żądania wskazania w wykazie informacji o robotach budowlanych, dostawach i usługach niewykonanych lub wykonanych nienależycie. W świetle obecnego brzmienia tego rozporządzenia, żądanie podania informacji o robotach niewykonanych lub nienależycie wykonanych wykracza poza zakres merytoryczną zawartości dokumentów i oświadczeń, jakich może żądać zamawiający od wykonawców, niezbędnych do przeprowadzenia postępowania. Zmiana przepisów rozporządzenia w tym zakresie wynika ze zmiany ustawy, która obecnie wskazuje na możliwość żądania informacji o osobach, co mieści się w zakresie dokumentu wskazanego w § 2 ust. 4 pkt 10 rozporządzenia, tj. wykazu osób skierowanych przez wykonawcę do realizacji zamówienia publicznego. W świetle powyższego Zamawiający obecnie nie może żądać wskazania informacji o robotach nienależycie wykonanych lub w ogóle nie wykonanych w celu oceny, czy wykonawca jest zdolny do wykonania zamówienia. Ponadto dotychczasowa praktyka stosowana w tej jednostce samorządu terytorialnego, polegająca na tym, że w poszczególnych postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego, kierowane były żądania złożenia wykazu robót wraz z podaniem informacji o robotach niewykonanych lub nienależycie wykonanych do wszystkich wykonawców ubiegających się o zamówienie, nie zaś tylko do wykonawcy, którego oferta została najwyżej oceniona, była nieprawidłowa. Stoi to w sprzeczności z regulacją zawartą w art.26 Pzp, gdyż okoliczności tam

wskazane dotyczą przypadku braków lub nieścisłości w wykazie robót, złożonym przy ofercie, w ramach oświadczenia wstępnego z art. 25a Pzp i wówczas zamawiający wzywa wykonawcę, którego oferta została najwyżej oceniona do uzupełnienia tego dokumentu w trybie art. 26 ust. 3 Pzp. Należy wyraźnie podkreślić, że wezwanie oparte o art. 26 ust. 1 lub 2 Pzp jest wezwaniem do złożenia oświadczeń lub dokumentów potwierdzających – tym samym pierwszym wezwaniem mającym na celu, potwierdzenie okoliczności ujętych w oświadczeniach złożonych wraz z ofertą. Dopiero jeżeli w wyniku tego wezwania, wystosowanego na podstawie art. 26 ust. 1 lub ust. 2 Pzp zamawiający nie otrzyma informacji jednoznacznie potwierdzających spełnienie przez wykonawców warunków udziału i braku podstaw do wykluczenia jest on uprawniony, a zarazem zobligowany do zastosowania instytucji uregulowanej w treści art. 26 ust. 3 Pzp – a więc wezwania do uzupełnienia dokumentów. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że informacje zawarte w oświadczeniu wstępnym, o którym mowa w art. 25a Pzp stanowią jedynie wstępne potwierdzenie spełniania warunków udziału w postępowaniu, które winny być przez wykonawcę spełnione na dzień składania ofert, co potwierdzą dowody, składane na etapie późniejszym, które będą aktualne na dzień złożenia. Oznacza to, że oświadczenia i dokumenty, składane na wezwanie zamawiającego, winny oddawać stan faktyczny istniejący w momencie ich złożenia, zgodny z informacją wskazaną w oświadczeniu wstępnym.

W pozostałej części zastrzeżenia do wniosku Nr 1 zawarto polemikę z opisem poszczególnych nieprawidłowości zawartych w wystąpieniu pokontrolnym, co nie wypełnia przesłanek skuteczności wniesienia zastrzeżenia, określonych w art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych i z tych względów Kolegium do nich nie mogło się odnieść.

W ocenie Kolegium wnioski Nr 1 do wystąpienia pokontrolnego, związany z koniecznością wzmocnienia nadzoru nad pracownikami poszczególnych Wydziałów Urzędu Miasta Zabrze, zawiera wskazania zmierzające do usunięcia występujących nieprawidłowości i usprawnienia działalności kontrolowanej jednostki. Z powyższych względów Kolegium postanowiło oddalić zastrzeżenie do tego wniosku pokontrolnego.

Wniosek nr 2 dotyczył zakresu długu publicznego i posiadał następujące brzmienie:

„Zapewnić zaciąganie zobowiązań z tytułu kredytów w granicach upoważnień i limitów określonych w uchwale organu stanowiącego, stosownie do art. 89 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 w związku z art. 212 ust. 1 pkt 6, ust. 2 pkt 1, art. 211 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach

publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.) oraz ustanawiać prawne zabezpieczenia spłat kredytu zaciąganego przez Miasto Zabrze, zgodnie z art. 264 ust. 5 ww. ustawy”.

W zgłoszonym zastrzeżeniu do wniosku Nr 2 Prezydent Miasta Zabrze zarzuca naruszenie prawa poprzez błędną wykładnię oraz niewłaściwe zastosowanie art. 89 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 w związku z art. 212 ust. 1 pkt 6, ust. 2 pkt 1, art. 211 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.) oraz art. 264 ust. 5 ww. ustawy, w efekcie czego przyjęto, że zaciąganie zobowiązań z tytułu kredytów nie odbywało się w granicach upoważnień i limitów określonych w uchwale organu stanowiącego oraz ustanowiono niezgodne z prawem zabezpieczenia spłat kredytu zaciąganego przez Miasto Zabrze. Wnosząca zastrzeżenie zaprezentowała stanowisko, z którego wynika, że zawierając umowę kredytową w miesiącu grudniu roku poprzedzającego rok budżetowy, w którym zostaną uruchomione środki finansowe na pokrycie przejściowego deficytu budżetowego w kolejnych latach, działała w ramach posiadanych upoważnień, gdyż umowa taka stwarzała dopiero możliwość zaciągnięcia zobowiązania z tytułu kredytu. Bank przyznawał w umowie jednostce możliwość skorzystania z kredytu, natomiast Miasto w momencie jej podpisania nie zaciągnęło z tego tytułu zobowiązania. Wysokość zaciągniętego zobowiązania z tytułu kredytu w czasie trwania umowy w każdym z kolejnych lat budżetowych mieściła się w granicach określonych przez Radę Miejską limitami zobowiązań z tytułu kredytu na sfinansowanie przejściowego deficytu budżetowego, zgodnie z podejmowanymi uchwałami budżetowymi na kolejne lata. Ponadto takie zobowiązanie z tytułu kredytu na sfinansowanie przejściowego deficytu Miasta Zabrze w poszczególnych latach, każdorazowo zostało zaciągnięte na podstawie uchwały budżetowej na dany rok, natomiast dniem zaciągnięcia zobowiązania był dzień uruchomienia środków, co wynika z korespondencji kierowanej do banku. Oświadczenia woli składane w dokumentach o zaciągnięciu kredytu na sfinansowanie przejściowego deficytu zostały każdorazowo wydane po podjęciu uchwał budżetowych przez Radę Miasta, a wskazany w pismach do banku terminy dla uruchomienia środków zawierały się w okresie, w którym dana uchwała budżetowa już obowiązywała. Dodatkowo podkreśliła również, że nie ma innej, technicznej możliwości dla przeprowadzenia procedury do uruchomienia takich środków finansowych, aby pozostawały one do dyspozycji z początkiem roku budżetowego.

Odnosząc się do zarzutów podniesionych we wniesionym zastrzeżeniu, dotyczących błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania wskazanych w nim przepisów prawa, Kolegium Izby zważyło, co następuje:

Przy rozpatrywaniu wniesionego zastrzeżenia należy mieć na uwadze przede wszystkim regulacje zamieszczone w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

Art. 211 tej ustawy posiada następujące brzmienie:

1. Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki.
2. Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest uchwalany na rok budżetowy.
3. Rokiem budżetowym jest rok kalendarzowy.

Z kolei art. 212 ust. 1 pkt 6 i ust. 2 pkt 1 tej Art. 212 ust. 1 ustawy, stanowi, iż uchwała budżetowa określa m.in. limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 i art. 90. W uchwale budżetowej organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może upoważnić zarząd do zaciągania kredytów i pożyczek oraz emitowania papierów wartościowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 i art. 90. W myśl art. 89 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy o finansach publicznych jednostki samorządu terytorialnego mogą zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować papiery wartościowe na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Zaciągnięte kredyty i pożyczki oraz wyemitowane papiery wartościowe, z przeznaczeniem na cel, o którym mowa powyżej podlegają spłacie lub wykupowi w tym samym roku, w którym zostały zaciągnięte lub wyemitowane.

Z powyższych przepisów wynika że budżet j.s.t. jest uchwalany na rok budżetowy. Rokiem budżetowym jest rok kalendarzowy, natomiast zaciągnięte kredyty i pożyczki oraz wyemitowane papiery wartościowe, z przeznaczeniem na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu podlegają spłacie lub wykupowi w tym samym roku, w którym zostały zaciągnięte lub wyemitowane. Ponadto, co zasługuje na szczególną uwagę, w myśl art. 262 ust. 1 i ust. 2 ustawy o finansach publicznych, czynności prawnych polegających na zaciąganiu kredytów dokonuje zarząd (wójt, burmistrz, prezydent), a dla ważności tych czynności konieczna jest kontrasygnata skarbnika jednostki samorządu terytorialnego. Wobec powyższego każdorazowe zaciąganie zobowiązań z tytułu kredytów powinno być dokonane zgodnie z ww. przepisami.

Należy również stwierdzić, że umowa kredytu posiada definicję legalną, która została zamieszczona w art. 69 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz.U. z 2019 r. poz. 2357 z późn. zm.). Zgodnie z tym przepisem przez umowę kredytu bank zobowiązuje się oddać do dyspozycji kredytobiorcy na czas oznaczony w umowie kwotę środków pieniężnych z przeznaczeniem na ustalony cel, a kredytobiorca zobowiązuje się do korzystania z niej na warunkach określonych w umowie, zwrotu kwoty wykorzystanego kredytu wraz z odsetkami w oznaczonych terminach spłaty oraz zapłaty prowizji od udzielonego kredytu. Umowa taka jest umową konsensualną, co oznacza, że dochodzi do skutku w momencie jej zawarcia przez wszystkie

strony. Zastosowane przez Miasto rozwiązanie nie koresponduje jednak z przytoczoną wyżej regulacją.

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia Kolegium stwierdziło, że wniosek Nr 2, wskazujący na konieczność zaciągania zobowiązań z tytułu kredytów w granicach upoważnień i limitów określonych w uchwale organu stanowiącego zgodnie z przytoczonymi przepisami był uzasadniony i postanowiło oddalić zastrzeżenie wniesione do tego wniosku.

Wniosek nr 3 dotyczył zakresu długu publicznego i posiadał następujące brzmienie:

„Zaciągać zobowiązania zaliczane do tytułu dłużnego, o którym mowa w art. 72 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 72 ust. 1a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.):

- w granicach limitu zobowiązań oraz upoważnień Prezydenta do zaciągnięcia tych zobowiązań określonych przez Radę Miasta Zabrze w uchwale budżetowej,
- z uwzględnieniem ich kontrasygnaty przez Skarbnika Miasta,
- po uzyskaniu opinii regionalnej izby obrachunkowej o możliwości spłaty tych zobowiązań, mając na uwadze art. 91 ust. 1, art. 212 ust. 2 pkt 1a w związku z art. 212 ust. 1 pkt 6a oraz art. 262 ustawy o finansach publicznych”.

W zgłoszonym zastrzeżeniu do tego wniosku Prezydent Miasta Zabrze zarzuciła naruszenie prawa poprzez błędną wykładnię oraz niewłaściwe zastosowanie art. 72 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 72 ust. 1a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.) mając na uwadze art. 91 ust. 1, art. 212 ust. 2 pkt 1a w związku z art. 212 ust. 1 pkt 6a oraz art. 262 w/w ustawy poprzez zaliczenie do katalogu tytułów dłużnych oraz wskazanie braku dokonania czynności dot. zaciągania zobowiązań:

- w granicach limitu zobowiązań oraz upoważnień Prezydenta do zaciągnięcia tych zobowiązań określonych przez Radę Miasta Zabrze w uchwale budżetowej,
- z uwzględnieniem ich kontrasygnaty przez Skarbnika Miasta,
- po uzyskaniu opinii regionalnej izby obrachunkowej o możliwości spłaty tych zobowiązań.

Zarzuty odniesiono do pozycji opisanych w wystąpieniu pokontrolnym, dotyczących: aneksu do umowy wsparcia zawartej pomiędzy Szpitalem Miejskim w Zabrzu sp. z o.o., Miastem Zabrze oraz Bankiem PKO S.A., niezapłaconych do końca 2019 r., odroczonej w 2019 r. zobowiązań, których termin płatności, wskutek odroczenia, przypadał na 2020 r. oraz zaliczenia zobowiązań

z tytułu niedostarczenia lokali socjalnych na podstawie zawartych ugód sądowych do zobowiązań dłużnych w świetle przepisów art. 72 ust. 1a ustawy o finansach publicznych.

W uzasadnieniu wnosząca zastrzeżenie podniosła, że pierwsza z wymienionych pozycji stanowi tylko zobowiązanie warunkowe o zbliżonym charakterze do instytucji poręczenia, a nie zobowiązanie z tytułu kredytu czy też pożyczki, co wynika z analizy przepisów art. 72 ustawy o finansach publicznych oraz 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). Mając na uwadze powyższe stwierdziła, że tylko wystąpienie wszystkich obligatoryjnych przesłanek będzie świadczyło o zaliczeniu danej umowy do kategorii tytułów dłużnych. Rozpatrując umowę wsparcia jako tytuł dłużny należy wskazać na jej konstrukcję, a mianowicie czy świadczenie jednostki samorządu terytorialnego odbywa się w zastępstwie spółki komunalnej, czy występuje w sytuacjach wskazanych w umowie wsparcia i zobowiązanie to ma charakter odmienny od zobowiązania spółki wobec banku. Miasto Zabrze posiada umowę wsparcia, która została podpisana w 2018 roku i zmieniona aneksem w 2019 roku. Umowa wsparcia nie dotyczyła realizacji zadania własnego Miasta Zabrze *sensu stricto* (choć oczywiście służy ono wspólnocie samorządowej), gdyż nie można za takie uznać budowy Szpitalnego Oddziału Ratunkowego (SOR) wraz z lądowiskiem przyszpitalnym, ponieważ jest to działanie służące rozwojowi i przyszłości Szpitala, a nie jest obowiązkiem prawnym, aby posiadanie SOR wraz z lądowiskiem dla helikopterów było obligatoryjne w szpitalach powiatowych. Zatem zawarcie przez Miasto Zabrze przedmiotowej umowy nie spowodowało dostarczenia środków finansowych na realizację zadań własnych.

Odnosnie drugiej pozycji podniesiono zarzut błędnej wykładni prawa, która spowodowała zaliczenie zobowiązań, dla których został przesunięty termin płatności do tytułów dłużnych w świetle przepisów art. 72 ust. 1a ustawy o finansach publicznych, a ustalony nowy termin płatności nie przekracza roku kalendarzowego (tj. 365 dni). W uzasadnieniu powołano się ponownie na ww. przepisy podkreślając, że istotną okolicznością przy analizie dot. tegoż tytułu o zaliczeniu umowy nienazwanej do tytułów dłużnych powinien również stanowić termin zapłaty dłuższy niż rok. Poddając rozważaniu znaczenie „dłuższy niż rok” należałoby się odnieść do przepisów Kodeksu cywilnego w zakresie obliczania terminów (Dz. V Termin), gdzie art.14 stanowi, że „Jeżeli termin jest oznaczony w miesiącach lub latach, a ciągłość terminu nie jest wymagana, miesiąc liczy się za dni trzydzieści, a rok za dni trzysta sześćdziesiąt pięć.”

Co do trzeciej z ww. pozycji wnosząca zastrzeżenia podniosła zarzut błędnej wykładni prawa, która spowodowała zaliczenie zobowiązania z tytułu niedostarczenia lokali socjalnych na podstawie

zawartych ugód sądowych do zobowiązań dłużnych w świetle przepisów art. 72 ust. 1a ustawy o finansach publicznych. W jej ocenie zaliczenie zobowiązań dotyczących ugód sądowych z tytułu niedostarczenia lokali socjalnych do tytułów dłużnych jest pozbawione podstaw prawnych, gdyż taka interpretacja stwarza konieczność traktowania i wykazania takich ugód, jako posiadających cechy umów nienazwanych. Na tę okoliczność przywołano art. 917 Kodeksu cywilnego i podniesiono, że ugoda może zostać zawarta tylko wtedy, gdy między stronami istnieje już stosunek prawny, a ugoda sama w sobie nie stanowi tytułu dłużnego. Ponadto podkreśliła, iż ugody, o których mowa w niniejszym zastrzeżeniu nie dotyczą finansowania usług, dostaw oraz robót budowlanych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki lub kredytu. Zobowiązanie Miasta z tytułu niedostarczenia lokali socjalnych stanowi zobowiązanie publicznoprawne (odpowiedzialność odszkodowawcza Miasta wynikająca z ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego) i obowiązkowe, zatem nie powinny być klasyfikowane do tytułów dłużnych. Dodatkowo przywołany został art. 256 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym wydatki wynikające m.in. z wyroków sądowych, czy też ugód, mogą być dokonywane bez względu na poziom środków finansowych zaplanowanych na ten cel, a odpowiednia zmiana planu finansowego powinna nastąpić w trybie przeniesień wydatków pomiędzy klasyfikacjami lub z rezerw celowych. Ponadto dla ważności czynności prawnych polegających na zaciąganiu kredytów i pożyczek oraz udzielaniu pożyczek, poręczeń i gwarancji, a także emisji papierów wartościowych, w myśl art. 262 ust. 1 zdanie drugie ustawy – jest konieczna – kontrasygnata skarbnika jst, która stanowi przede wszystkim potwierdzenie dysponowania przez j.s.t. niezbędnymi środkami do wykonania zaciągniętego zobowiązania oraz że zaciągnięte zobowiązanie mieści się w planie finansowym jednostki. W związku z tym jeżeli ugoda może zostać zawarta (i przewidywać konieczność zapłaty bez planu finansowego) bez wymogu kontrasygnowania jej przez skarbnika, to nie może stanowić ona tytułu dłużnego.

Odnosząc się do zarzutów podniesionych we wniesionym zastrzeżeniu, dotyczących błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania wskazanych w nim przepisów prawa, Kolegium Izby zważyło, co następuje:

Zgodnie z art. 72 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 1a ww. ustawy o finansach publicznych, państwowy dług publiczny obejmuje zobowiązania sektora finansów publicznych m.in. z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek, w tym zobowiązania finansowe wynikające ze stosunków prawnych, które nazwą odpowiadają tym tytułom dłużnym, oraz z innych stosunków prawnych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do skutków wynikających z umów kredytów i pożyczek. Z kolei z § 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu

klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego (Dz. U. z 2011 r. Nr 298, poz. 1767) wynika, że tytuły dłużne zaliczane do państwowego długu publicznego stanowią kredyty i pożyczki, przy czym do tej kategorii zalicza się również umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, które mają wpływ na poziom długu publicznego, papiery wartościowe, których zbywalność jest ograniczona, umowy sprzedaży, w których cena jest płatna w ratach, umowy leasingu zawarte z producentem lub finansującym, w których ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego z rzeczy, a także umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok, związane z finansowaniem usług, dostaw, robót budowlanych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki lub kredytu, z uwzględnieniem podziału na: a) krótkoterminowe - o pierwotnym terminie zapłaty nie dłuższym niż rok lub podlegające spłacie na żądanie, b) długoterminowe - o pierwotnym terminie zapłaty dłuższym niż rok. Ponadto na podstawie art. 91 ust. 1 oraz art. 212 ust. 2 pkt 1a w związku z art. 212 ust. 1 pkt 6a ustawy o finansach publicznych, w uchwale budżetowej organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może upoważnić zarząd do zaciągania zobowiązań zaliczanych do tytułu dłużnego, o którym mowa w art. 72 ust. 1 pkt 2 tej ustawy, innych niż kredyty i pożyczki. Suma zaciągniętych kredytów i pożyczek, innych zobowiązań zaliczanych do tytułu dłużnego, o którym mowa w art. 72 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy oraz zobowiązań z wyemitowanych papierów wartościowych nie może przekroczyć kwot określonych w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego. W myśl art. 212 ust. 1 pkt 6a ww. ustawy, uchwała budżetowa określa limit zobowiązań zaliczanych do tytułu dłużnego, o którym mowa w art. 72 ust. 1 pkt 2 tej ustawy, innych niż kredyty i pożyczki oraz emitowane papiery wartościowe, o których mowa w art. 89 ust. 1 i art. 90 ww. ustawy. Zgodnie z art. 91 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, za zaciągnięcie innego zobowiązania niż kredyt i pożyczka, zaliczanego do tytułu dłużnego, o którym mowa w art. 72 ust. 1 pkt 2, wymaga uzyskania przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego opinii regionalnej izby obrachunkowej o możliwości spłaty zobowiązania.

Odnosząc się z kolei do poszczególnych pozycji zobowiązań wymienionych w zastrzeżeniu należy zauważyć - na podstawie dokumentacji zgromadzonej w toku kontroli - co następuje:

- W zakresie aneksu nr 1 do umowy wsparcia nr CRU/1731/2018 z dnia 2 sierpnia 2018 r. zawartej pomiędzy Szpitalem Miejskim w Zabrze sp. z o.o., Miastem Zabrze oraz Bankiem PKO S.A., na podstawie umowy z 2 sierpnia 2018 r. - Miasto Zabrze zobowiązane było wnieść tytułem wsparcia finansowego Projektu (tj. utworzenie w ramach Szpitala Miejskiego w Zabrze sp. z o.o. Szpitalnego Oddziału Ratunkowego (SOR) wraz z lądowiskiem przyszpitalnym), dopłaty bądź objąć udziały w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki i pokryć je wkładem pieniężnym w kwocie

odpowiadającej kwocie dopłat. W umowie ustalono, że wsparcie finansowe w konkretnej kwocie będzie wnoszone do Spółki przez okres 10 lat począwszy od 2018 r. Następnie, na podstawie tego aneksu Miasto zobowiązało się udzielić tej Spółce wsparcia finansowego w formie dopłat przez okres 12 lat począwszy od 2018 r. w określonej kwocie. W wyniku zwiększenia wartości kredytu inwestycyjnego, zwiększono wartość wsparcia finansowego, jakie Miasto udzieli Spółce w formie dopłat. Opisana powyżej zmiana wysokości środków, jakie Spółka zamierza pozyskać tytułem kredytu inwestycyjnego i zwiększenie wysokości zobowiązania finansowego Miasta względem Spółki do dokonania dopłat/zwiększenia kapitału zakładowego Spółki, skutkowałą zmianą innych postanowień umowy, w celu dostosowania jej treści do zwiększonych aneksem wartości wzajemnych zobowiązań finansowych stron umowy. Zmiana wysokości ww. zobowiązania finansowego Miasta wobec Spółki została uwzględniona w zmodyfikowanym harmonogramie wpłat, stanowiącym załącznik nr 2 do umowy. Zawarcie aneksu nr 1 do umowy wsparcia w ocenie Miasta stanowi zobowiązanie warunkowe o zbliżonym charakterze do instytucji poręczenia, a nie zobowiązanie z tytułu kredytu czy też pożyczki. W ocenie Kolegium mechanizm sfinansowania potrzeb inwestycyjnych Miasta Zabrze, związanych z realizacją jego zadań własnych, które realizowane są za pośrednictwem spółki komunalnej należy rozpatrywać, jako konstrukcję montażu finansowego i w związku z tym należy stwierdzić, iż Miasto zaciągnęło w istocie umowy o skutkach podobnych do umowy pożyczki na sfinansowanie inwestycji polegających na utworzeniu w ramach Szpitala oddziału ratunkowego (SOR) wraz z lądowiskiem przyszpitalnym. Przedmiotowa umowa wsparcia wraz z aneksem, zawiera rozwiązania powodujące, że nie można uznać tych umów, jako umów poręczenia w rozumieniu art. 876 i nast. Kodeksu cywilnego. Pomimo pewnego podobieństwa, te umowy wsparcia nie przewidują m.in. odpowiedzialności zastępczej za cudzy dług, co jest cechą przedmiotowo istotną umowy poręczenia. Obowiązek przekazywania przez Miasto środków finansowych do spółki w formie podwyższenia kapitału lub dokonywania dopłat, w sytuacji gdy środki finansowe zgromadzone przez spółkę nie wystarczają na zaspokojenie ich zobowiązań względem banków z tytułu wykupu obligacji lub spłaty kredytu, przypominają bardziej w swym kształcie odpowiedzialność solidarną Miasta i spółek wobec banków niż odpowiedzialność zastępczą, o jakiej mowa w umowie poręczenia,

- w zakresie niezapłaconych zobowiązań do końca 2019 r., które zostały odroczone w 2019 r., których termin płatności - wskutek odroczenia - przypadał na 2020 r. lub lata następne, Kolegium stwierdziło, że w powyższych kwestiach istotne jest rozstrzygnięcie w przedmiocie interpretowania zapisu dot. terminu płatności, nieprzekraczającego roku kalendarzowego (tj. 365 dni), co podniosła Prezydent Miasta. W ocenie Kolegium określenia „przewidywany termin zapłaty dłuższy niż rok” nie

należy rozumieć jako okresu 12 miesięcy liczonych od momentu zaciągnięcia ww. zobowiązania, lecz winno się go łączyć z pojęciem roku budżetowego, co wynika wprost z przepisów ustawy o finansach publicznych wskazanych w treści wniosku Nr 3. Wynika z tego w sposób jednoznaczny, że warunkiem zaliczenia zobowiązania finansowego do tytułów dłużnych jest przekroczenie terminem płatności poza okres roku budżetowego, w którym nastąpiło zaciągnięcie zobowiązania, przy czym zobowiązaniem finansowym, które podlega ocenie w świetle powyższych przesłanek, jest czynność odroczenia zobowiązania. Stąd też niezapłacone do końca 2019 r., i odroczone w 2019 r. zobowiązania, których termin płatności, wskutek odroczenia, przypada na 2020 r. lub lata następne, należy zaliczać do długu publicznego jednostki, w rozumieniu art. 72 ust. 1 pkt 2 w związku z ust. 1a ustawy o finansach publicznych i rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego. Od chwili odroczenia w 2019 r. płatności, których pierwotny termin zapłaty przypadał w tym roku, są w istocie formą "kredytowania" działalności Miasta przez podmioty udzielające zgody na odroczenie, będące wierzycielami uprawnionymi do żądania spłaty zobowiązania. Odroczenie płatności zobowiązania w 2019 r. pozwala Miastu na nieponoszenie określonej kwoty wydatku w danym roku budżetowym, przesuując taką płatność na lata następne i obciążając w ten sposób budżety kolejnych lat. Dodatkowo należy stwierdzić, że w sytuacji braku zgody wierzyciela na odroczenie terminu płatności, jednostka samorządu terytorialnego byłaby zmuszona do pozyskania środków pieniężnych na zapłatę zobowiązania przysługującego wierzycielowi w pierwotnym terminie i najprawdopodobniej pozyskać takie środki ze źródeł zewnętrznych,

- w zakresie braku kontrasygnaty dot. ugód sądowych Kolegium stwierdziło, że podnoszony w zastrzeżeniu zarzut dotyczący tego, iż kontrasygnata stanowi przede wszystkim potwierdzenie dysponowania przez j.s.t. niezbędnymi środkami do wykonania zaciągniętego zobowiązania oraz że zaciągnięte zobowiązanie mieści się w planie finansowym jednostki, a jeżeli ugoda może zostać zawarta (i przewidywać konieczność zapłaty bez planu finansowego) bez wymogu kontrasygnowania jej przez skarbnika, to nie może stanowić ona tytułu dłużnego - nie zasługuje na uwzględnienie. Zarzut zastrzeżenia i przywołana argumentacja opiera się na art. 54 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, mówiącym o dokonaniu przez głównego księgowego j.s.t. kontroli wstępnej na dowodach księgowych. Zgodnie jednak z brzmieniem wniosku Nr 3 naruszonym przepisem jest przede wszystkim art. 262 ustawy o finansach publicznych, który stanowi że czynności prawnych polegających na zaciąganiu zobowiązań zaliczanych do tytułu dłużnego, o którym mowa w art. 72 ust. 1 pkt 2 dokonuje dwóch członków zarządu wskazanych w uchwale przez zarząd (w gminie

odpowiednio wójt, burmistrz, prezydent miasta). Dla ważności tych czynności konieczna jest kontrasygnata skarbnika jednostki samorządu terytorialnego. Skarbnik, który odmówi kontrasygnaty, dokonuje jej na pisemne polecenie przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem przypadku, gdy wykonanie polecenia stanowiłoby przestępstwo albo wykroczenie. W takim przypadku skarbnik powiadamia o tym organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego i regionalną izbę obrachunkową. W ustalonym stanie faktycznym pomimo braku kontrasygnaty Skarbnika Miasta zobowiązania z ww. ugód były realizowane i uiszczono stosowne kwoty.

W związku z powyższym Kolegium Izby uznało wniosek Nr 3 za zasadny i postanowiło zastrzeżenie zgłoszone do niego oddalić.

Wniosek nr 4 dotyczył zakresu długu publicznego i posiadał następujące brzmienie:

„Uwzględnić w Wieloletniej Prognozie Finansowej Miasta Zabrze rzetelne (obiektywne) prognozy przyjętych w niej wartości, w szczególności w zakresie kwoty długu, mając na uwadze art. 226 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 72 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.) i § 3 pkt 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) oraz wzmocnić nadzór nad pracownikami Urzędu Miasta Zabrze w zakresie przygotowania projektów Wieloletniej Prognozy Finansowej, mając na uwadze art. 68 oraz art. 69 ust. 1 pkt 3 tej ustawy”.

Prezydent Miasta Zabrze w zgłoszonym zastrzeżeniu do tego wniosku zarzuciła naruszenie prawa poprzez błędną wykładnię i zastosowanie przepisów art. 226 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 72 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.) i § 3 pkt 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) w efekcie czego stwierdzono, iż przyjęte wartości kwoty długu w Wieloletniej Prognozie Finansowej Miasta Zabrze są w nieprawidłowej wysokości. Uzasadniając zastrzeżenie podniosła, iż zgodnie z art. 73 ustawy o finansach publicznych państwowy dług publiczny oblicza się jako wartość nominalną zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych po wyeliminowaniu wzajemnych zobowiązań między jednostkami tego sektora. Natomiast przez wartość nominalną zobowiązania rozumie się wartość nominalną wyemitowanych papierów wartościowych oraz zaciągniętej pożyczki, kredytu lub innego zobowiązania, to jest kwotę

świadczenia głównego, należną do zapłaty w dniu wymagalności zobowiązania, natomiast w jednostkowych sprawozdaniach Rb-Z jednostka, zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych wykazuje faktyczny stan zadłużenia z tytułu zaciągniętych zobowiązań w wartości nominalnej tj. bez uwzględniania naliczanych odsetek, które przypadają do spłaty. W związku z powyższym „należność uboczna (odsetki czy inne koszty finansowe)” jest prezentowana w § 601 i nie może ona zostać wykazana w pozycji dług łącznie z wartością nominalną zobowiązania, gdyż naruszałoby to wyżej powołane przepisy. Z tego względu sformułowany wniosek Nr 4 nie znajduje podstaw prawnych, gdyż zgodnie z w/w przepisami oraz uwzględniając dotychczasową prezentację w Wieloletniej Prognozie Finansowej Miasta Zabrze pozostałych tytułów dłużnych, dokonano w niej rzetelnego ujęcia wartości nominalnej zobowiązań w pozycji 6 i 6.1.

Odnosząc się do zarzutów podniesionych we wniesionym zastrzeżeniu, dotyczących błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania wskazanych w nim przepisów prawa, Kolegium Izby zważyło, co następuje:

Z dokumentacji zgromadzonej w toku kontroli wynika, że w Wieloletniej Prognozie Finansowej Miasta Zabrze na lata 2020-2048 - jako kwotę długu na koniec 2020 r. wykazano:

- dla umowy wsparcia z dnia 2 sierpnia 2018 r. kwotę 24.964.000,00 zł, pomimo iż zgodnie z zawartą umową, zobowiązania na koniec 2020 r. wynoszą 33.264.520,00 zł (dotyczy umowy wsparcia nr CRU/1731/2018 z dnia 2 sierpnia 2018 r. (wraz z aneksem z dnia 22 lutego 2019 r.) z bankiem i Szpitalem Miejskim w Zabrzu sp. z o.o., na podstawie której Miasto udzieliło Spółce Szpital Miejski wsparcia finansowego Projektu w formie dopłat lub objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki i pokrycia ich wkładem pieniężnym w kwocie odpowiadającej kwocie dopłat przez okres 12 lat począwszy od 2018 r. do 2029 r. w łącznej kwocie 38.800.300,00 zł),
- dla umowy wsparcia z dnia 1 września 2014 r. kwotę 96.000.000,00 zł, pomimo iż zgodnie z zawartą umową, zobowiązania na koniec 2020 r. wynoszą 116.680.000,00 zł (dotyczy umowy wsparcia nr CRU/3281/2014 z dnia 1 września 2014 r. (wraz z aneksem z dnia 7 października 2015 r.) z bankiem i Stadionem w Zabrzu sp. z o.o., na podstawie której Miasto zobowiązało się udzielić spółce wsparcia finansowego w formie dopłat przez okres 12 lat począwszy od 2015 r. do 2026 r. w łącznej nieprzekraczającej wysokości 204.380.000,00 zł.).

Wydatki wynikające z zawartych umów wsparcia zaklasyfikowane zostały jako wydatki majątkowe w § 601 i stanowiły wkład pieniężny na pokrycie podwyższonego kapitału zakładowego spółki. Całość dokonanych wydatków majątkowych została ujęta jako długoterminowe aktywa finansowe. Z tego względu bez znaczenia dla prawidłowości wykazania kwoty długu Miasta Zabrze

jest wielkość netto zobowiązania (należności netto) z tytułu kredytu bądź obligacji zaciągniętych przez spółki komunalne, gdyż Miasto Zabrze w ramach wniesionego wkładu pieniężnego na podstawie ww. umów wsparcia przekazuje środki finansowe na spłatę nie tylko należności głównej wynikającej z umów kredytu i obligacji ale również należność uboczną, tj. odsetki.

Sformułowany wniosek Nr 4 wskazuje na potrzebę uwzględniania w uchwale w sprawie wieloletniej prognozie finansowej rzetelnych i obiektywnych wartości, w szczególności w zakresie kwoty długu, mając na względzie wskazane w nim przepisy dot. tytułów dłużnych. Kolegium stwierdziło, że na podstawie wskazanych przypadków wniosek Nr 4 jest zasadny i postanowiło zgłoszone zastrzeżenie do tego wniosku oddalić.

Wniosek Nr 9 dotyczył zakresu długu publicznego i posiadał następujące brzmienie:

„Zaprzestać finansowania budżetu danego roku dochodami roku następnego, stosownie do art. 211 ust. 2 oraz art. 217 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.) w związku art. 3 ust. 1, art. 7 ust. 1 pkt 4, art. 7 ust. 3 art. 8 ust. 1 pkt 3 oraz art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2020 r., poz. 23)”.

Prezydent Miasta Zabrze w zgłoszonym zastrzeżeniu do tego wniosku zarzuciła naruszenie prawa błędne zastosowanie przepisów art. 211 ust. 2 oraz art. 217 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.) w związku art. 3 ust. 1, art. 7 ust. 1 pkt 4, art. 7 ust. 3 art. 8 ust. 1 pkt 3 oraz art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2020 r., poz. 23), gdyż nie odnoszą się one do wskazanej nieprawidłowości.

W ocenie Prezydenta Miasta Zabrze powołane we wniosku podstawy prawne tj. art. 211 ust. 2 oraz art. 217 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.) w związku art. 3 ust. 1, art. 7 ust. 1 pkt 4, art. 7 ust. 3 art. 8 ust. 1 pkt 3 oraz art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2020 r., poz. 23) nie odnoszą się do wskazanej nieprawidłowości w zakresie zaangażowania części środków subwencji oświatowej oraz dotacji celowych otrzymanych na poczet roku następnego na wydatki danego roku. W szczególności przepis art. 34 nie znajduje zastosowania w przedmiotowej kwestii ze względu na brak związku z opisanym wnioskiem, gdyż ustawodawca wskazuje jedynie sposób i terminy przekazywania subwencji, a nie odnosi się do kwestii jej wykorzystania. Dodatkowo wskazano, że w wymienionych przepisach oraz w pozostałych normach

prawnych brak jest jednoznacznego uregulowania, że opisane zdarzenie związane z subwencją oświatową jest zabronione i stanowi naruszenie prawa. W treści zastrzeżenia zawarte zostało również stwierdzenie, że w toku realizacji poszczególnych budżetów Miasto Zabrze zastosowało się do zasad wynikających z artykułów powołanych we wniosku nr 9.

Odnosząc się do zarzutów podniesionych we wniesionym zastrzeżeniu, dotyczących błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania wskazanych w nim przepisów prawa, Kolegium Izby zważyło, co następuje:

Obowiązujące przepisy prawa w sposób jednoznaczny wskazują, że część oświatowa subwencji ogólnej przekazywana jest w 12-miesięcznych ratach (za marzec w wysokości 2/13 ogólnej kwoty części oświatowej subwencji ogólnej) lecz z wyprzedzeniem – do 25. dnia miesiąca poprzedzającego miesiąc wypłaty wynagrodzeń, stosownie do art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2020 r. poz. 23 z późn. zm.). Oznacza to, że zgodnie z rozwiązaniami ustawowymi subwencja oświatowa za miesiąc styczeń przekazywana jest do 25 grudnia, mimo że dotyczy roku następnego i jej wysokość jako dochód powinna zostać ujęta w budżecie roku następnego. Zakres upoważnienia do dokonywania wydatków ze środków publicznych wyznaczają również limity określone w obowiązującym budżecie. Zgodnie z art. 254 pkt 3 i art. 44 ust. 1 w związku z art. 52 ust. 1 ustawy o finansach publicznych wydatki ujęte w budżetach mają charakter nieprzekraczalnych limitów oraz mogą być ponoszone na cele i w wysokości ustalonej w uchwale budżetowej. Limity wydatków w tym rozumieniu są jednocześnie upoważnieniem do dokonywania określonego rodzaju wydatków objętych takim limitem. Tym samym na podstawie dokumentacji zgromadzonej w toku kontroli należy stwierdzić, że przekazane w miesiącu grudniu w kolejnych latach 2016-2019 części oświatowej subwencji ogólnej dotyczyły miesiąca stycznia odpowiednio w latach 2017-2020 i przeznaczone były na pokrycie planowanych wydatków, realizowanych dopiero w tych kolejnych latach. Otrzymane kwoty subwencji oświatowej powinny być zaewidencjonowane na koncie rozliczeń międzyokresowych, a gospodarowanie tymi środkami powinno nastąpić od 1 stycznia odpowiednio roku 2017, 2018, 2019 i 2020 na podstawie przyjętych kolejnych uchwał budżetowych.

Należy również podkreślić, że art. 211 ust. 2 ustawy o finansach publicznych stanowi, że budżet jednostki samorządu terytorialnego jest uchwalany na rok budżetowy, natomiast zgodnie z art. 211 ust. 1 i art. 212 ust. 1 tej ustawy budżet jest rocznym planem dochodów i wydatków. W uchwale budżetowej określa się m.in. łączną kwotę planowanych dochodów i wydatków i łączną kwotę planowanych przychodów i rozchodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Oznacza to, że środki subwencji oświatowej przekazywane w grudniu na finansowanie wydatków roku

następnego zalicza się do budżetu roku następnego. Z istoty budżetu jako planu finansowego o perspektywie rocznej wynika uprawnienie do dysponowania środkami w tym roku, którego dotyczą. Nie ma znaczenia, kiedy środki te wpływają, gdyż jednostka samorządu terytorialnego nie ma podstaw prawnych przeznaczyć kwoty subwencji roku przyszłego na jakiegokolwiek wydatki roku bieżącego.

W związku z powyższym wniosek Nr 9 wskazujący na konieczność usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości i zaprzestania finansowania budżetu danego roku dochodami roku następnego Kolegium uznało za zasadny i z powyższych względów postanowiło zastrzeżenie do zgłoszone do niego oddalić.

Wniosek Nr 10 dotyczył zakresu długu publicznego i posiadał następujące brzmienie:

„Zapewnić wydatkowanie środków pochodzących z dochodów z tytułu opłaty za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych wyłącznie na cele wskazane w art. 18² ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2019 r., poz. 2277 z późn. zm.)”.

W zgłoszonym zastrzeżeniu do wniosku Nr 10 Prezydent Miasta Zabrze zarzuciła naruszenie prawa poprzez błędną wykładnię przepisów art. 18² ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2019 r., poz. 2277 z późn. zm.). w efekcie czego przyjęto, iż nieprawidłowo wydatkowano środki pochodzące z dochodów z tytułu opłaty za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych. W uzasadnieniu podniosła, że powołany we wniosku artykuł 18² tej ustawy, jak również pozostałe regulacje ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi oraz z ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii nie wskazują, iż środki z opłaty za zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych niewykorzystane w danym roku budżetowym należy przeznaczyć w latach następnych na pokrycie wydatków związanych realizacją zadań z przeciwdziałania alkoholizmowi lub narkomanii, jak ma to miejsce np. w przypadku przepisów ustawy o czystości i porządku w gminach gdzie w art. 6r ust. 2c wskazano, iż środki pochodzące z opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, które nie zostały wykorzystane w poprzednim roku budżetowym, gmina wykorzystuje na pokrycie kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi. Brak regulacji w tym zakresie powoduje, iż środki nieprzypisane stanowią środki wolne, a w tym kontekście na szczególną uwagę zasługuje art. 263 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, w myśl którego niezrealizowane kwoty wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego wygasają z upływem roku budżetowego.

Odnosząc się do zarzutów podniesionych we wniesionym zastrzeżeniu, dotyczących błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania wskazanych w nim przepisów prawa, Kolegium Izby zważyło, co następuje:

Należy wyraźnie podkreślić, że przepis art. 18² ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2019 r., poz. 2277 z późn. zm.) określa, jakie zadania mogą być realizowane z dochodów z opłat za zezwolenia wydane na podstawie art. 18 lub art. 181 oraz dochodów z opłat określonych w art. 111. Dochody z ww. opłat wykorzystane mogą być na realizację:

- 1) gminnych programów profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych oraz Gminnych Programów, o których mowa w art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii,
 - 2) zadań realizowanych przez placówkę wsparcia dziennego, o której mowa w przepisach o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej, w ramach gminnego programu profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych oraz Gminnych Programów, o których mowa w art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii
- i nie mogą być przeznaczane na inne cele.

W związku z powyższym należy uznać, że przepis ten ma charakter *lex specialis* w stosunku do ogólnej normy zawartej w przywołanym art. 263 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, regulującej instytucję wygaszania wydatków. Priorytetem ustawodawcy było wyraźne wskazanie zadań, które winny być finansowane z tego typu środków z jednoczesnym zakazem ich przeznaczania na inne cele, nie wskazane w katalogu ustawowym.

W związku z powyższym Kolegium stwierdziło, że sformułowany wniosek dotyczący konieczności zapewnienia wydatkowania środków pochodzących z dochodów z tytułu opłaty za korzystanie z zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych wyłącznie na cele wskazane w tej ustawie był zasadny i postanowiło oddalić zastrzeżenie do wniosku Nr 10.

Wniosek Nr 11 dotyczył zakresu planu finansowego i posiadał następujące brzmienie:

„Zapewnić ujmowanie wydatków budżetowych brutto (łącznie z VAT) w planie finansowym wydatków Urzędu Miejskiego w Zabrze oraz dokonywanie wydatków zgodnie z tym planem finansowym, stosownie do art. 44 ust. 1 pkt 3, art. 52 ust. 1 pkt 2 oraz art. 254 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.)”.

W zgłoszonym zastrzeżeniu do wniosku Nr 11 Prezydent Miasta Zabrze zarzuciła naruszenie prawa poprzez błędną wykładnię przepisów:

- art. 44. ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870 z późn. zm.), zgodnie z którym wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych,

- art. 249 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870 z późn. zm.), w planie finansowym urzędu jednostki samorządu terytorialnego ujmuje się wszystkie wydatki budżetowe nieujęte w planach finansowych innych jednostek budżetowych, w tym wydatki związane z funkcjonowaniem organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego i zarządu jednostki samorządu terytorialnego,

- art. 254 pkt 3 ww. ustawy, w toku wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego obowiązuje m.in. następująca zasada gospodarki finansowej: dokonywanie wydatków następuje w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień i zgodnie z planowanym przeznaczeniem, w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, w efekcie, której przyjęto, iż: podatek VAT (podlegający odliczeniu od podatku należnego – czyli jest zwracany w rozliczeniu przez Urząd Skarbowy) jest traktowany zawsze jako wydatek, który podlega ujęciu w planie finansowym urzędu jednostki samorządu terytorialnego (gdzie są ujmowane także wydatki związane z funkcjonowaniem organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego i zarządu jednostki samorządu terytorialnego) oraz wydatki budżetowe przeznaczone na opłacanie składek na KZK GOP były nieprawidłowo ujmowane w planie finansowym Urzędu Miejskiego w Zabrzu oraz dokonywane niezgodnie z tym planem finansowym.

W uzasadnieniu zastrzeżenia Prezydent Miasta wskazała, że nie można uznać przekroczenia planu finansowego jednostki Urząd Miejski w rozumieniu przepisów art. 44 ust. 1 pkt 3 oraz art. 254 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, w związku z zapłatą faktur, dlatego iż na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług można udowodnić, iż obciążenie planu wydatków nie nastąpiło w ogóle. Zdaniem Miasta, naliczony podatek VAT zawarty w fakturach (który został zatwierdzony w § 453 na moment dokonania zapłaty kontrahentowi), dokumentujących świadczenie usług w stosunku do których jednostce przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT, zgodnie z art. 89 ust. 1 ustawy o VAT podlega rozliczeniu z Urzędem Skarbowym, poprzez pomniejszenie podatku należnego wynikającego z czynności opodatkowanych podatkiem VAT w zakresie jednostki Urząd Miejski. Zobowiązanie podatkowe rozliczane z Urzędem Skarbowym, a wynikające ze składanej deklaracji VAT-7 stanowi nadwyżkę podatku należnego nad naliczonym,

zgodnie z art. 99 ust. 1, ust. 7c oraz 12 ustawy o VAT. Podatek VAT zatwierdzony w momencie dokonania zapłaty VAT do kontrahenta ujmowany jest w § 453, a następnie w terminie rozliczania podatku w Urzędzie Skarbowym zmniejsza podatek należny, w celu określenia prawidłowej wartości zobowiązania podatku VAT do zapłaty.

Na wstępie Kolegium stwierdziło, że podniesiony jeden z zarzutów dotyczący naruszenia art. 249 ust. 3 ustawy o finansach publicznych nie koresponduje z treścią wniosku Nr 11, gdyż jego naruszenia w nim nie wskazano. Odnosząc się natomiast do pozostałych zarzutów podniesionych we wniesionym zastrzeżeniu, dotyczących błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania wskazanych w nim przepisów prawa, Kolegium Izby zważyło, co następuje:

Z dokumentacji zgromadzonej w toku kontroli wynika, że wydatki wykonane w § 453 nie stanowiły rozliczeń z Urzędem Skarbowym, gdyż były częścią zapłaty za usługę na rzecz kontrahenta, a nie na rzecz Urzędu Skarbowego. Dokonując wydatków budżetowych z tytułu zakupu towarów i usług nieprawidłowo dokonano ich w wartości netto w paragrafie „merytorycznym”, podatek VAT naliczony od tych zakupów w paragrafie 453 „Podatek od towarów i usług (VAT)”. Uprzednio wydatki w takich paragrafach zostały zaplanowane w planie finansowym Urzędu Miejskiego w Zabrze. Na podstawie przyjętego przez jednostkę sposobu klasyfikacji ww. wydatków, finalnie wydatki w paragrafie „merytorycznym” były wykazane w kwocie netto. Stąd zasadnym była treść wniosku aby zapewnić ujmowanie wydatków budżetowych brutto (łącznie z VAT) w planie finansowym wydatków Urzędu Miejskiego.

Dodatkowo Kolegium sygnalizuje, że do powyższych kwestii odniesiono się również w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 25 czerwca 2020 r. będącym odpowiedzią na zapytanie skierowane przez tut. Izbę - czy prawidłowym jest klasyfikowanie wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej z tytułu zakupu towarów i usług w wartości netto w paragrafie „merytorycznym” oraz podatek VAT naliczony od tych zakupów w paragrafie 453 „Podatek od towarów i usług (VAT)”? Powyższe dotyczy zakupów od których podatek VAT podlega odliczeniu. Ww. odliczenia (do rozliczenia w kolejnym okresie sprawozdawczym, bez faktycznego zwrotu podatku VAT przez Urząd Skarbowy), są księgowane na „zmniejszenie wydatku”, stąd na koniec okresów sprawozdawczych wykonanie wydatków w paragrafie 453 „Podatek od towarów i usług (VAT)” jest niewielkie lub wynosi „0”. Skutkiem przyjętych działań w sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych, zaprezentowane kwoty wydatków nie odzwierciedlają stanu faktycznego wynikającego z ksiąg rachunkowych, czyli zapłaty na rzecz kontrahenta pełnej wartości zobowiązania. Wartość wydatków w poszczególnych paragrafach „merytorycznych” to wartość netto tych wydatków, a wartość wydatków ogółem jest niższa od faktycznie zrealizowanych

o kwoty „zmniejszeń” z tytułu odliczeń w podatku VAT. Tak przyjęty przez jednostkę sposób planowania i wykonania wydatków budżetowych wynika z trudności w zbilansowaniu budżetu JST z uwagi na konieczność planowania dochodów w wartościach netto (podatek VAT jest dochodem budżetu państwa).

W piśmie tym Ministerstwo Finansów wyjaśniło co następuje:

„Ustawą z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń (...), jednostki samorządu terytorialnego (JST) zobowiązane zostały do podjęcia rozliczania podatku VAT wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi. Centralizacja rozliczeń podatku VAT w JST dotycząca wewnętrznych rozliczeń jednostki z jednostkami organizacyjnymi w zakresie działalności opodatkowanej podatkiem VAT wprowadziła zmiany w sposobie rozliczenia tego podatku z urzędem skarbowym; nie wprowadziła natomiast zmian systemowych odnoszących się do dochodów i wydatków JST. Z chwilą wdrożenia centralizacji rozliczeń podatku VAT, JST „przyjęła” obowiązki podatnika VAT za swoje jednostki organizacyjne. Szczegółowe rozwiązania ewidencyjne dotyczące rozliczeń podatku VAT powinny wynikać z przyjętej przez JST i jej jednostki organizacyjne dokumentacji opisującej zasady rachunkowości, zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r., poz. 351 z późn. zm.).

W sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego dane dotyczące zobowiązań powinny być wykazane w kwotach obciążających JST.”.

Z dokumentacji zgromadzonej w toku kontroli wynika, że przyjęte przez Miasto Zabrze zasady rachunkowości nie wskazywały szczegółowych rozwiązań ewidencyjnych dotyczących podatku VAT i dokonywanych w związku z tym wydatków.

Z powyższych względów Kolegium uznało sformułowany wniosek dotyczący konieczności ujmowania wydatków budżetowych brutto, tj. łącznie z VAT w planie finansowym wydatków Urzędu Miejskiego oraz dokonywanie wydatków zgodnie z tym planem finansowym za zasadny i postanowiło oddalić zastrzeżenie do wniosku Nr 11.

Wniosek Nr 12 dotyczył zakresu rozliczeń z jednostkami organizacyjnymi i posiadał następujące brzmienie:

„Zaprzestać zwrotu podatku naliczonego nad należnym jednostkom budżetowym, stosownie do art. 11 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.) oraz dokonać zmiany zapisów zarządzenia Nr 1010/BOV/2019 Prezydenta

Miasta Zabrze z dnia 30 grudnia 2019 r. w sprawie jednolitych zasad prowadzenia ewidencji dla celów podatku od towarów i usług Miasta Zabrze, w zakresie dokonywania zwrotu jednostkom budżetowym nadwyżki podatku VAT naliczonego nad należnym, mając na uwadze art. 11 ust. 1, art. 15 ust. 4a tej ustawy”.

W zgłoszonym zastrzeżeniu do wniosku Nr 12 Prezydent Miasta Zabrze zarzuciła błędne zastosowanie przepisów prawa – art. 11 ust. 1 oraz art. 15 ust. 4a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz zarzut naruszenia prawa, w efekcie czego przyjęto, iż zwroty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym VAT nie mogą być zwrócone jednostkom, z uwagi na fakt, iż jedynymi możliwymi środkami, które jednostka może otrzymać z budżetu miasta są środki na wydatki.

Uzasadniając zarzut podniesiono, że w zakresie sformułowanego wniosku dotyczącego dokonywania niezgodnego z przepisami zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym jednostkom budżetowym, w tym jednostce Urząd Miejski, wspólnie rozliczających się w ramach Miasta Zabrze z tytułu podatku od towarów i usług, należy podkreślić, iż powołane przepisy art. 11 ust. 1 i art. 15 ust. 4a ustawy o finansach publicznych nie mają tu zastosowania. Dodatkowo podniesiono, że środki ze zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jednostkom budżetowym nie są środkami otrzymanymi przez jednostki z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, gdyż Miasto Zabrze nie ma podatku VAT ujętego w planie finansowym dochodów i wydatków żadnej z jednostek, albowiem nie są to jej dochody ani wydatki, na co przywołano art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, który stanowi o tym, iż podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa, a wynikają z rozliczeń podatkowych, mających swe źródło w innych przepisach, a przede wszystkim w ustawie o VAT. Ponadto wskazano, że do dnia 31 grudnia 2016 r. niektóre z jednostek były odrębnymi od gminy czynnymi podatnikami podatku od towarów i usług i rozliczenia podatkowe – w tym nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym - były zwracane bezpośrednio przez właściwy Urząd Skarbowy. W dalszej części dokonano szczegółowego opisu sposobu rozliczeń tego podatku, który stosowany jest w Mieście Zabrze.

Odnosząc się do zarzutów podniesionych we wniesionym zastrzeżeniu, dotyczących błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania wskazanych w nim przepisów prawa, Kolegium Izby zważyło, co następuje:

Przepisy zamieszczone w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych obejmują m.in. zasady dotyczące finansowania jednostek budżetowych. Zgodnie art. 11 ust. 1 tej ustawy jednostki budżetowe pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody

odprowadzają na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego (jest to tzw. finansowanie brutto), stąd nie powstają żadne zobowiązania wobec tych jednostek z tytułu np. niezwróconego VAT. Ponadto zgodnie z art. 11 ust. 3 ustawy podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest plan dochodów i wydatków, zwany planem finansowym jednostki budżetowej. Z kolei zgodnie z art. 254 pkt 3, regulującym zasady gospodarki finansowej obowiązujące w toku wykonywania budżetu j.s.t. wskazano, że dokonywanie wydatków następuje w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień i zgodnie z planowanym przeznaczeniem, w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów. W związku z powyższą regulacją jednostka samorządu terytorialnego finansuje działalność podległych jednostek budżetowych w formie przelewów środków stanowiących środki na wydatki, do wysokości określonej planem finansowym danej jednostki. Budżet tej jednostki, a w konsekwencji plany finansowe poszczególnych jednostek organizacyjnych, powinny zostać zaplanowane w sposób pozwalający na realizację zadań. Przekazanie do jednostek budżetowych podatku naliczonego VAT na wydatki już raz dokonane, stanowiłoby tym samym naruszenie równowagi budżetowej, bowiem finansowanie wydatków jednostek budżetowych polega na przekazywaniu środków na wydatki do wysokości planu finansowego. Wyjście poza ten określony ustawowo sposób doprowadziłoby do wystąpienia stanu braku równowagi budżetowej i finansowania budżetu środkami, które nie stanowiłyby dochodów z powodu nie przyjęcia ich do budżetu, a ta kompetencja zastrzeżona została do właściwości organu stanowiącego. Należy również podkreślić, że ponieważ podatek naliczony może zostać odliczony - wydatek z którym podatek jest związany powinien być ponoszony w klasyfikacji budżetowej w jakiej został poniesiony, zaś podatek należny stanowi obciążenia czyli wydatek budżetu i powinien zostać w budżecie zaplanowany.

Dodatkowo należy podnieść, że art. 20 i art. 21 ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 280) uwzględniają zmiany w przepisach ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, umożliwiające przekazywanie samorządowemu zakładowi budżetowemu z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku od towarów i usług, z tym, że ich wysokość nie może być wyższa niż wynikająca z rozliczenia podatku

związanego z tym zakładem. Środki finansowe otrzymane przez samorządowy zakład budżetowy z budżetu jednostki samorządu terytorialnego wynikające z rozliczenia podatku od towarów i usług związanego z tym zakładem w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zalicza się do przychodów. Przepisy ww. ustawy nie przewidują jednak przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku VAT do jednostek budżetowych. Zwrot różnicy podatku wynikającej ze scentralizowanej deklaracji VAT będzie dokonywany przez urząd skarbowy na rachunek jednostki samorządu terytorialnego.

W związku z powyższym Kolegium Izby uznało za zasadny wniosek dotyczący konieczności zaprzestania zwrotu podatku naliczonego nad podatkiem należnym jednostkom budżetowym i postanowiło oddalić zastrzeżenia do wniosku Nr 12.

Wniosek Nr 18 dotyczył zakresu dochodów z najmu/dzierżawy nieruchomości Skarbu Państwa i posiadał następujące brzmienie:

„Przeanalizować terminy płatności, przypadające w latach 2016-2020 (do 31 stycznia 2020 r.), należności cywilnoprawnych przez kontrahentów prowadzących działalność gospodarczą, a w przypadku nieterminowych wpłat podjąć działania w celu dochodzenia należności, o których mowa w art. 10 ust. 1 w związku z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz. U. z 2020 r., poz. 935), mając na uwadze art. 42 ust. 5 ww. ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.) w związku z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2020 r., poz. 65 z późn. zm.)”.

W zgłoszonym zastrzeżeniu do tego wniosku Prezydent Miasta Zabrze zarzuciła naruszenie prawa poprzez błędną wykładnię art. 10 ust. 1 w związku z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz. U. z 2020 r., poz. 935), mając na uwadze art. 42 ust. 5 ww. ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.) w związku z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2020 r., poz. 65 z późn. zm.), w efekcie czego przyjęto, iż zaniechano dochodzenia należności z tytułu rekompensat za koszty odzyskiwania należności. W uzasadnieniu powołano się jedynie na wyjaśnienia Ministerstwa Finansów przedstawione w odpowiedzi na interpelację nr 12127 z 26 kwietnia 2017 r. z których wynika, że ustawa o terminach zapłaty nie przewiduje obowiązku dochodzenia zapłaty rekompensaty od dłużnika przez podmiot publiczny (ani przez innych wierzycieli), a rozwiązania przyjęte w ustawie

mają w dużym stopniu charakter prewencyjny, oraz że instrumenty w nich przewidziane są uruchamiane jeżeli wierzyciel podejmie decyzję o dochodzeniu należności. W dalszej treści pisma podkreślono jednak, że z uwagi na fakt, iż z dniem 1 stycznia 2020 r. weszła w życie nowelizacja art. 59a ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.) zmienionego przez art. 8 pkt 2 ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia zatorów płatniczych (Dz.U.2019.1649), od tego momentu Miasto nalicza i egzekwuje należności, o których mowa w art. 10 ust. 1 w związku z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz. U. z 2020 r., poz. 935), a Rada Miasta podjęła stosowną uchwałę (nr XV/283/19) w powyższym zakresie.

Odnosząc się do zarzutów podniesionych w zastrzeżeniu, dotyczących błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania wskazanych w nim przepisów prawa, Kolegium Izby stwierdziło, że w treści sformułowanego zastrzeżenia nie wskazano, na czym miałyby polegać naruszenie prawa poprzez błędną wykładnię tych przepisów. W związku z tym Kolegium stwierdziło, że zastrzeżenie do wniosku Nr 18 nie spełnia wymogów formalnych określonych w art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych i postanowiło je oddalić.

Wniosek Nr 20 dotyczył zakresu dochodów z najmu/dzierżawy nieruchomości Skarbu Państwa i posiadał następujące brzmienie:

„Wzmocnić nadzór nad pracownikami Urzędu Miejskiego w Zabrzu w zakresie przygotowywania dokumentacji potwierdzającej przeprowadzenie analizy zasadności obejmowania udziałów ze szczególnym uwzględnieniem aspektów ekonomicznych, stosownie do § 2 i § 3 pkt 5 uchwały nr XX/266/12 Rady Miejskiej w Zabrzu z dnia 13 lutego 2012 r. w sprawie zasad wnoszenia wkładów do spółek oraz cofania i zbywania udziałów lub akcji w spółkach przez Prezydenta Miasta Zabrze, w związku z art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. g ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 713), 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.)”.

W zgłoszonym zastrzeżeniu do tego wniosku Prezydent Miasta Zabrze zarzuciła naruszenie prawa poprzez błędną wykładnię zapisów § 2 i § 3 pkt 5 uchwały nr XX/266/12 Rady Miejskiej w Zabrzu z dnia 13 lutego 2012 r. w sprawie zasad wnoszenia wkładów do spółek oraz cofania i zbywania udziałów lub akcji w spółkach przez Prezydenta Miasta Zabrze, w związku z art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. g ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 713),

w efekcie czego przyjęto, iż nieprawidłowo przygotowano dokumentację potwierdzającą przeprowadzenie analizy zasadności obejmowania udziałów.

W uzasadnieniu zastrzeżenia podniesiono, że zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. g ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym Rada Miejska w Zabrzu ustaliła te zasady w uchwale nr XX/266/12 z dnia 13 lutego 2012 r. z późniejszymi zmianami, w szczególności stanowiąc, że wniesienie wkładów wymaga przedstawienia wniosku i analizy zasadności obejmowania udziałów ze szczególnym uwzględnieniem aspektów ekonomicznych oraz informację o celach jakie mają być osiągnięte tym działaniem Komisjom Rady Miejskiej w Zabrzu, właściwej w sprawach budżetu i właściwej merytorycznie co do przedmiotu działania spółki. W tej sytuacji organ stanowiący nie wnosił zastrzeżeń do przedłożonego właściwej komisji wniosku z załącznikiem, który stanowiło pismo Spółki MOSiR w Zabrzu Sp. z o.o., zawierające analizę zasadności obejmowania udziałów ze szczególnym uwzględnieniem aspektów ekonomicznych oraz informację o celach jakie mają być osiągnięte tym działaniem. Jeżeli organ stanowiący, będący jedynym podmiotem zdolnym do wykładni autentycznej treści przedmiotowej uchwały nie wnosił zastrzeżeń, uznając za spełnione wymogi przedmiotowej uchwały w zakresie przekazanego uzasadnienia, rozszerzająca wykładnia winna być uznana za błędną. Niewłaściwe zastosowanie przepisu przedmiotowej uchwały, polega na wadliwym przyjęciu rozszerzającej definicji pojęć wskazanych w tejże uchwale.

Odnosząc się do zarzutów podniesionych we wniesionym zastrzeżeniu, dotyczących błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania wskazanych w nim przepisów prawa, Kolegium Izby zważyło, co następuje:

Z dokumentacji zgromadzonej w toku kontroli wynika, że w 2015 r. Miasto Zabrze objęło udziały w podwyższonym kapitale zakładowym Miejskiego Ośrodka Sportu i Rekreacji sp. z o.o. w Zabrzu w zamian za wniesiony wkład niepieniężny w postaci własności niezabudowanych działek. Rada Miasta Zabrze w uchwale nr XX/266/12 z dnia 13 lutego 2012 r. określiła zasady wnoszenia wkładów do spółek oraz cofania i zbywania udziałów lub akcji w spółkach przez Prezydenta Miasta Zabrze. Zgodnie z § 2 tej uchwały Prezydent Miasta został upoważniony do wnoszenia do spółek, w zamian za obejmowane udziały wkładów niepieniężnych (aportów). Wniesienie aportów do spółek wymagało jednak przedstawienia wniosku i analizy zasadności obejmowania udziałów ze szczególnym uwzględnieniem aspektów ekonomicznych oraz informację o celach jakie mają być osiągnięte tym działaniem Komisjom Rady Miejskiej w Zabrzu, właściwej w sprawach budżetu i właściwej merytorycznie co do przedmiotu działania spółki, o czym wyraźnie stanowi § 2 ust. 4 tej uchwały. Ponadto stosownie do § 3 ust. 5 uchwały celem przekazania wkładów niepieniężnych powinno być efektywne zagospodarowanie majątku miasta. Ze zgromadzonych

dokumentów wynika, że wniesienie udziałów do Spółki MOSIR zostało poprzedzone wnioskiem, w którym brak było analizy zasadności obejmowania udziałów ze szczególnym uwzględnieniem aspektów ekonomicznych oraz informacji o celach jakie mają być osiągnięte tym działaniem. Nie odniesiono się we wniosku, w jaki sposób wniesiony do spółki aport wzmocni pozycję ekonomiczną oraz w jaki sposób nieruchomość ta będzie wykorzystana, jak również na czym miała polegać efektywność zagospodarowania w ten sposób majątku Miasta Zabrze. Tym samym pojawiły się wątpliwości w przedmiocie stosowania ww. uregulowań zawartych w przedmiotowej uchwale. We wniosku pokontrolnym Nr 20 nie kwestionowano, jako nieprawidłowej, weryfikacji dokonanej przez organ stanowiący złożonego wniosku, gdyż takie działanie wykraczałoby poza kompetencje tut. organu nadzoru. Istota wniosku sprowadza się do konieczności wzmocnienia nadzoru nad pracownikami Urzędu Miejskiego w Zabrzu w zakresie przygotowywania dokumentacji potwierdzającej przeprowadzenie analizy zasadności obejmowania udziałów ze szczególnym uwzględnieniem aspektów ekonomicznych, stosownie do wskazanej uchwały Rady Miejskiej w Zabrzu z dnia 13 lutego 2012 r. w sprawie zasad wnoszenia wkładów do spółek oraz cofania i zbywania udziałów lub akcji w spółkach przez Prezydenta Miasta Zabrze, mając na względzie regulację zawartą w art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. g ustawy o samorządzie gminnym, z którego wynika, że do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych gminy, przekraczających zakres zwykłego zarządu, dotyczących określania zasad wnoszenia, cofania i zbywania udziałów i akcji przez wójta (burmistrza, prezydenta), z uwzględnieniem ustawowych wymogów dokonywania kontroli zarządczej, wskazanych w art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych.

W związku z powyższym Kolegium Izby uznało wniosek Nr 20 za zasadny i postanowiło oddalić zastrzeżenie zgłoszone do niego.

Wniosek Nr 21 dotyczył zakresu księgowości i posiadał następujące brzmienie:

„Podjąć działania mające na celu ujęcie w księgach rachunkowych Urzędu Miejskiego w Zabrzu na koncie 030 „Długoterminowe aktywa finansowe” prawidłowej ceny nabycia akcji na podstawie umów sprzedaży akcji z dnia 10 lipca i 7 września 2017 r., stosownie do art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019, poz. 351 z późn. zm.) oraz zasad funkcjonowania konta 030 „Długoterminowe aktywa finansowe” określonymi w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek

budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. poz. 1911 z późn. zm.)”.

W zgłoszonym zastrzeżeniu Prezydent Miasta Zabrze podniosła zarzut dotyczący części pierwszej wniosku, w brzmieniu: „Podjąć działania mające na celu ujęcie w księgach rachunkowych Urzędu Miejskiego w Zabrzu na koncie 030 „Długoterminowe aktywa finansowe” prawidłowej ceny nabycia akcji na podstawie umów sprzedaży akcji z dnia 10 lipca i 7 września 2017 r., stosownie do art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019, poz. 351 z późn. zm.)” podnosząc zarzut błędnego zastosowania przepisów art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019, poz. 351 z późn. zm.), w efekcie czego stwierdzono nieprawidłowe ujmowanie w księgach rachunkowych ceny nabycia akcji”.

Uzasadniając powyższy zarzut wnosząca zastrzeżenie przywołała definicję „wartości nominalnej zobowiązania” zawartą w art. 73 ust. 2 ww. ustawy o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 poz. 869 z późn. zm.), z której wynika, że przez wartość nominalną zobowiązania rozumie się wartość nominalną:

- 1) wyemitowanych papierów wartościowych,
- 2) zaciągniętej pożyczki, kredytu lub innego zobowiązania, to jest kwotę świadczenia głównego, należną do zapłaty w dniu wymagalności zobowiązania.

nabycia udziałów i akcji oraz podwyższenia kapitału zakładowego spółki, w której Miasto Zabrze posiada udziały (akcje), co w zgodzie z art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości z 29 września 1994 r. (Dz.U. z 2019 poz. 351 z późn. zm.) zapewnia możliwość przeprowadzenia inwentaryzacji aktywów finansowych drogą weryfikacji sald z Krajowym Rejestrem Sądowym. Potwierdza to uchwała Sądu Najwyższego z dnia 25 stycznia 1995 r. (III CZP 177/94) , która jednoznacznie określa, że wpisy z tytułu objęcia udziałów w kapitale zakładowym spółki wpisane do Krajowego Rejestru Sądowego powinny być tożsame z wartością wykazywaną w bilansie. W związku z powyższym, aby zapewnić wiarygodność sprawozdania finansowego jednostki w zgodzie z art. 68 ust. 2 pkt. 3 ustawy o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 poz. 869 z późn. zm.), stanowiącego podstawę do sprawozdania skonsolidowanego Miasta Zabrze obejmującego wyłączenia tożsamych transakcji wykazywanych w bilansie zarówno przez spółki jak i przez Miasto (a odsetki doliczone do konta 030 zaburzyłyby porównanie aktywów Miasta z pasywami spółki) oraz możliwość przeprowadzenia inwentaryzacji drogą weryfikacji wartości posiadanych finansowych aktywów długoterminowych z danymi Krajowego Rejestru Sądowego, jak również zachować kompatybilność z Informacją o stanie mienia komunalnego Miasta Zabrze, w którym podawane się dane dotyczące

udziałów w spółkach, które w zgodzie z art. 267 ust.1 pkt.3b . ustawy o finansach publicznych powinny znajdować swoje odzwierciedlenie na koncie 030, wartość odsetek naliczana od umów dotyczących Sportowej Spółki Akcyjnej Górniki Zabrze, w tym naliczona na moment spłaconych dnia 20 maja 2019 r. umów w wysokości 206.827,55 zł jest odnoszona w koszty finansowe.

Odnosząc się do zarzutów podniesionych we wniesionym zastrzeżeniu, dotyczących błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania wskazanych w nim przepisów prawa, Kolegium Izby zważyło, co następuje:

Na wstępie należy stwierdzić, że wskazany we wniosku art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości odnosi się do wyceny aktywów finansowych a nie zobowiązań. Zgodnie z tym artykułem, nabyte aktywa finansowe ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich nabycia według ceny nabycia albo ceny zakupu, jeżeli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne. Cena nabycia zdefiniowana w art. 28 ust. 2 tej ustawy, to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny - jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Wskazanie w zastrzeżeniach, iż na koncie 030 „Długoterminowe aktywa finansowe” ewidencjonuje się wartość nominalną nabycia udziałów i akcji oraz podwyższenia kapitału zakładowego spółki, w której Miasto Zabrze ma udziały, nie znajduje potwierdzenia ani w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2020 r. poz. 342), ani w zakładowym planie kont Urzędu Miejskiego w Zabrzu. Zgodnie bowiem z zasadami funkcjonowania konta 030 „Długoterminowe aktywa finansowe”, określonymi w załączniku nr 3 do ww. rozporządzenia, konto to służy do ewidencji długoterminowych aktywów finansowych, w szczególności akcji i innych długoterminowych aktywów finansowych, nad którymi jednostka sprawuje kontrolę, o terminie wykupu dłuższym niż rok, przy czym kontrola ta powinna wynikać w szczególności z przepisów

prawa lub z określonego tytułu prawnego. Natomiast zakładowy plan kont nie zawiera opisu funkcjonowania konta 030, wskazano jedynie że zasady funkcjonowania kont wynikają z rozporządzenia z dnia 13 września 2017 r. z polityki rachunkowości Urzędu Miejskiego w Zabrzu przyjętą zarządzeniami Prezydenta Miasta Zabrze: nr 120/KSU/2012 z dnia 14 sierpnia 2012 r., nr 186/2018 z dnia 31 grudnia 2018 r. oraz nr 170/KSU/2019 z dnia 23 grudnia 2019 r., wynikało że udziały i akcje w innych podmiotach wycenia się według ceny nabycia pomniejszonych o ewentualne odpisy spowodowane trwałą utratą ich wartości. Dla akcji, które nie są notowane na giełdzie, odpisu aktualizującego z tytułu trwałej utraty wartości dokonuje się na podstawie analizy wyników finansowych spółek z dwóch ostatnich lat poprzedzających rok bilansowy. Z dokumentów zgromadzonych w toku kontroli wynika że na podstawie umów sprzedaży akcji z dnia 10 lipca 2017 r. i 7 września 2017 r. Miasto Zabrze nabyło od Dekada Inwestycje sp. z o.o., akcje w Sportowej Spółce Akcyjnej „Górnik Zabrze” w łącznej wartości nominalnej 32.000.000,00 zł (wartość wynikająca z 17 umów) w zamian za cenę sprzedaży. Termin zapłaty ceny sprzedaży (dzień płatności) wyznaczono każdorazowo na 20 maja począwszy od 2019 r. do 2031 r. (zapłata raz w roku). Cena sprzedaży w umowach, została określona poprzez wskazanie podstaw do jej ustalenia, zgodnie z art. 536 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny i stanowiła sumę kwoty podstawowej, powiększonej o naliczone skapitalizowane odsetki. Z kolei kwota podstawowa została określona jako iloczyn liczby akcji, ich wartości nominalnej oraz liczby miesięcy od dnia sprzedaży akcji do dnia płatności. W związku z powyższym na dzień nabycia akcji nie była znana ostateczna cena zakupu akcji. Zapłata miała następować do 2031 r., a zgodnie z postanowieniami pkt 4.5 ww. umów, na 5 dni roboczych przed dniem płatności sprzedający miał obowiązek powiadomić Miasto o obliczonej cenie sprzedaży. Zadanie to zostało ujęte w wieloletniej prognozie finansowej Miasta Zabrze jako wydatki majątkowe pod nazwą: „Restrukturyzacja i wsparcie finansowe dla Sportowej Spółki Akcyjnej „Górnik Zabrze”. Łączna wartość tych wydatków została zaplanowana 46.410.000,00 zł, koszt obsługi sprzedaży akcji w terminie rozłożonym w czasie do 2031 r. wynosił 14.410.000,00 zł. W budżecie Miasta Zabrze na 2019 r. i 2020 r. wydatki wynikające z tych umów zostały zaplanowane jako wydatki majątkowe w paragrafie 603 „Wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego oraz na uzupełnienie funduszy statutowych banków państwowych i innych instytucji finansowych” lub w § 601 „Wydatki na zakup i objęcie akcji i udziałów”. Akcje nabyte przez Miasto w 2017 r. zostały wycenione na kwotę 32.000.000,00 zł (odpowiadającą wartości nominalnej tychże akcji), ujęte na koncie 030, a następnie wykazane w tejże wartości w sprawozdaniu finansowym Urzędu Miasta Zabrze za lata 2017-2019. Natomiast odsetki (stanowiące część składową ww. ceny sprzedaży) były przypisywane kwartalnie na koncie 751

„Koszty finansowe” w korespondencji z kontem 226 „Długoterminowe należności budżetowe”. Ponadto Kolegium stwierdziło, że zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, inwentaryzacja drogą weryfikacji, polega na porównaniu danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, a ponadto Krajowy Rejestr Sądowy nie jest jedynym dokumentem, z którym w tym przypadku winno być porównane saldo konta 030.

W związku powyższym sformułowany w wystąpieniu pokontrolnym wniosek Nr 21 był zasadny i Kolegium postanowiło oddalić zastrzeżenie zgłoszone do niego.

Wniosek Nr 25 dotyczył zakresu inwentaryzacji i posiadał następujące brzmienie:

„Przeprowadzić inwentaryzację środków pieniężnych na rachunkach bankowych oraz dokumentować fakt przeprowadzenia tej inwentaryzacji, stosownie do wymogów art. 26 ust. 1 pkt 2 i art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r., poz. 351 z późn. zm.) oraz zarządzenia Nr 170/KSU/2019 Prezydenta Miasta Zabrze – Kierownika Urzędu Miejskiego z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości w Urzędzie Miejskim w Zabrzu”.

W zgłoszonym zastrzeżeniu Prezydent Miasta Zabrze podniosła zarzut naruszenia prawa poprzez błędną wykładnię w zakresie art. 26 ust. 1 pkt 2 i art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r., poz. 351 z późn. zm.) oraz zarządzenia Nr 170/KSU/2019 Prezydenta Miasta Zabrze – Kierownika Urzędu Miejskiego z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości w Urzędzie Miejskim w Zabrzu, w efekcie czego przyjęto, iż „Nieprawidłowo przeprowadzono i rozliczono wyniki inwentaryzacji środków pieniężnych według stanu na 31 grudnia 2018 r. i 31 grudnia 2019 r. dla trzech rachunków bankowych, poprzez zaniechanie powiązania otrzymanego potwierdzenia z banku stanu środków na rachunkach bankowych z ewidencją księgową organu (...). W uzasadnieniu zastrzeżenia podano zarzuty nie dotyczące błędnej wykładni wskazanych przepisów lecz ustosunkowano się do opisu nieprawidłowości zawartej w wystąpieniu pokontrolnym w oparciu o regulację dotyczącą zakresu działania Wydziału Budżetu i Analiz Finansowych Urzędu Miejskiego w Zabrzu zawartą w ww. zarządzeniu Prezydenta Miasta.

Odnosząc się do zarzutów podniesionych we wniesionym zastrzeżeniu, dotyczących błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania wskazanych w nim przepisów prawa, Kolegium Izby stwierdziło, że w zastrzeżeniu tym nie wskazano na czym miało polegać niewłaściwe zastosowanie

wskazanych w nim przepisów prawa. Odniesiono się jedynie do opisu nieprawidłowości zawartych w wystąpieniu pokontrolnym i opisano sposób realizacji obsługi księgowej rachunków bankowych i potwierdzenia sald dokonywany w jednostce. W związku z tym Kolegium stwierdziło, że zastrzeżenie do wniosku Nr 25 nie spełnia wymogów formalnych określonych w art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych i postanowiło je oddalić.

Z powyższych przyczyn Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach, działając na podstawie art. art. 25b ust. 1 i 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, postanowiło jak w § 1 niniejszej uchwały.

Przewodniczący Kolegium

Daniel Kołodziej