



UCHWAŁA NR 14/38/2022
KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI
z dnia 6 kwietnia 2022 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:

- | | |
|----------------------------------|---------------------------------|
| 1/ Ryszard Paweł Krawczyk | 9/ Bogusław Wenus |
| 2/ Beata Kaczmarek | 10/ Radosław Hrychorczuk |
| 3/ Roman Drozdowski | 11/ Aneta Jakubczak |
| 4/ Iwona Kopczyńska | 12/ Paweł Dobrzyński |
| 5/ Anna Kaźmierczak | 13/ Zofia Dolewka |
| 6/ Bogda Łągwa | 14/ Krzysztof Kozik |
| 7/ Łukasz Szczepanik | 15/ Anna Adamczewska |
| 8/ Magdalena Budziarek | |

Po rozpatrzeniu w dniu 6 kwietnia 2022 roku zastrzeżeń wniesionych przez Burmistrza Koluszek (pismo datowane na 10 marca 2022 roku, doręczone RIO w Łodzi w dniu 11 marca 2022 roku), złożonych do wniosków pokontrolnych zawartych w wystąpieniu pokontrolnym RIO w Łodzi z dnia 24 lutego 2022 roku, sygn. WK – 602/12/2022, skierowanym do Burmistrza Koluszek po zakończeniu kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Gminie Koluszki, działając na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r., poz. 2137 ze zm.)

uchwała, co następuje:

- 1) oddala zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 1 w brzmieniu: *„Zapewnić zaciąganie zobowiązań dłużnych w ramach limitu ustalonego przez Radę Miejską w uchwale budżetowej na podstawie art. 212 ust.1 pkt 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych oraz w granicach upoważnień udzielonych przez organ stanowiący, stosownie do art. 212 ust. 2 pkt 1 powyższej ustawy”*,
- 2) oddala zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 2 w brzmieniu: *„Zaciągając kredyty i pożyczki przestrzegać art. 264 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym – w celu zabezpieczenia kredytu lub pożyczki nie można udzielać pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym jednostki samorządu terytorialnego”*,
- 3) oddala zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 5 w brzmieniu: *„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, ujmować w planie finansowym urzędu JST, zgodnie z art. 249 ust. 3 ustawy o finansach publicznych”*,

- 4) oddala zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 7 w brzmieniu: *„Zapewnić terminowe regulowanie zobowiązań z tytułu zakupu dostaw i usług, zgodnie z wymogiem określonym w art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych”*,
- 5) oddala zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 8 w brzmieniu: *„Zapewnić wykazywanie zobowiązań wymagalnych w jednostkowych i zbiorczych sprawozdaniach budżetowych Rb-28S, oraz w jednostkowych i łącznych sprawozdaniach Rb-Z”*,
- 6) oddala zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 13 w brzmieniu: *„Wyjaśnić prawidłowość opodatkowania podatników, o których mowa w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego. O wynikach powyższych czynności poinformować szczegółowo RIO w Łodzi”*,
- 7) oddala zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 15 w brzmieniu: *„W przypadku wydania decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowej odpisu należności z konta podatnika dokonywać po doręczeniu decyzji zobowiązanemu”*,
- 8) oddala zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 16 w brzmieniu: *„W zakresie czynności windykacyjnych podejmowanych wobec zaległości podatkowych zapewnić przestrzeganie ustalonych w jednostce unormowań wewnętrznych”*,
- 9) oddala zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 17 w brzmieniu: *„Przy sprzedaży nieruchomości w drodze przetargowej uwzględniać w cenie wywoławczej podatek od towarów i usług, przestrzegając art. 3 ust. 1 pkt 1 i ust.2 ustawy z dnia 9 maja 2014 roku o informowaniu o cenach towarów i usług”*,
- 10) oddala zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 22 w brzmieniu: *„Dokonać analizy opisanej w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego praktyki stosowania przepisów ustawy z dnia 21 listopada 2008 roku o pracownikach samorządowych dotyczących dodatku specjalnego (art. 36 ust. 5 ustawy o pracownikach samorządowych), uwzględniając uwagi zawarte w tej części wystąpienia”*,
- 11) oddala zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 29 w brzmieniu: *„Zapewnić przeprowadzanie inwentaryzacji aktywów oraz pasywów zgodnie z przepisami art. 26 i art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zgodnie z unormowaniami wewnętrznymi, ze szczególnym uwzględnieniem wymogów w zakresie inwentaryzacji gruntów, środków trwałych do których dostęp jest utrudniony, wartości niematerialnych i prawnych, a także innych pasywów i aktywów wynikających z kont rozrachunkowych inwentaryzowanych metodą weryfikacji”*.

Uzasadnienie

Na podstawie wyników kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych przeprowadzonej w Gminie Koluszki, Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi, pismem z dnia 24 lutego 2022 roku, sygn. WK - 602/12/2022, skierowała wystąpienie pokontrolne do Burmistrza Koluszek. W pierwszej części wystąpienia zostały opisane uchybienia i nieprawidłowości stwierdzone w toku kontroli, a w drugiej części wystąpienia wnioski pokontrolne.

W dniu 11 marca 2022 roku wpłynęły do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi, złożone przez Burmistrza Koluszek, zastrzeżenia do niżej przywołanych wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym:

- 1) *„Zapewnić zaciąganie zobowiązań dłużnych w ramach limitu ustalonego przez Radę Miejską w uchwale budżetowej na podstawie art. 212 ust.1 pkt 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych oraz w granicach upoważnień udzielonych przez organ stanowiący, stosownie do art. 212 ust. 2 pkt 1 powyższej ustawy” (wniosek nr 1).*
- 2) *„Zaciągając kredyty i pożyczki przestrzegać art. 264 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym – w celu zabezpieczenia kredytu lub pożyczki nie można udzielać pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym jednostki samorządu terytorialnego” (wniosek nr 2).*
- 3) *„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, ujmować w planie finansowym urzędu JST, zgodnie z art. 249 ust. 3 ustawy o finansach publicznych” (wniosek nr 5).*
- 4) *„Zapewnić terminowe regulowanie zobowiązań z tytułu zakupu dostaw i usług, zgodnie z wymogiem określonym w art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych” (wniosek nr 7).*
- 5) *„Zapewnić wykazywanie zobowiązań wymagalnych w jednostkowych i zbiorczych sprawozdaniach budżetowych Rb-28S, oraz w jednostkowych i łącznych sprawozdaniach Rb-Z” (wniosek nr 8).*
- 6) *„Wyjaśnić prawidłowość opodatkowania podatników, o których mowa w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego. O wynikach powyższych czynności poinformować szczegółowo RIO w Łodzi” (wniosek nr 13).*
- 7) *„W przypadku wydania decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowej odpisu należności z konta podatnika dokonywać po doręczeniu decyzji zobowiązanemu” (wniosek nr 15).*

- 8) *„W zakresie czynności windykacyjnych podejmowanych wobec zaległości podatkowych zapewnić przestrzeganie ustalonych w jednostce unormowań wewnętrznych” (wniosek nr 16).*
- 9) *„Przy sprzedaży nieruchomości w drodze przetargowej uwzględniać w cenie wywoławczej podatek od towarów i usług, przestrzegając art. 3 ust. 1 pkt 1 i ust.2 ustawy z dnia 9 maja 2014 roku o informowaniu o cenach towarów i usług” (wniosek nr 17).*
- 10) *„Dokonać analizy opisaney w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego praktyki stosowania przepisów ustawy z dnia 21 listopada 2008 roku o pracownikach samorządowych dotyczących dodatku specjalnego (art. 36 ust. 5 ustawy o pracownikach samorządowych), uwzględniając uwagi zawarte w tej części wystąpienia” (wniosek nr 22).*
- 11) *„Zapewnić przeprowadzanie inwentaryzacji aktywów oraz pasywów zgodnie z przepisami art. 26 i art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zgodnie z unormowaniami wewnętrznymi, ze szczególnym uwzględnieniem wymogów w zakresie inwentaryzacji gruntów, środków trwałych do których dostęp jest utrudniony, wartości niematerialnych i prawnych, a także innych pasywów i aktywów wynikających z kont rozrachunkowych inwentaryzowanych metodą weryfikacji” (wniosek nr 29).*

Kolegium rozpatrzyło zastrzeżenia w dniu 6 kwietnia 2022 roku i postanowiło, jak następuje.

Ad 1). Dokonując kontroli działalności Gminy Koluszki w zakresie zaciągania zobowiązań, inspektorzy kontroli ustalili, że w dniu 27 marca 2020 roku Burmistrz Koluszek wydał zarządzenie nr 44/2000 w sprawie zaciągnięcia długoterminowego kredytu bankowego w 2020 roku, w którym postanowił o zaciągnięciu kredytu w wysokości 5.000.000,00 zł z przeznaczeniem na sfinansowanie planowanego deficytu budżetu Gminy. Następnie, w dniu 28 kwietnia 2020 roku Gmina Koluszki zawarła z Bankiem Gospodarstwa Krajowego umowę nr 20/1589, na podstawie której zaciągnęła zobowiązanie w kwocie 5.000.000,00 zł w postaci kredytu długoterminowego z przeznaczeniem na pokrycie planowanego deficytu budżetu w roku 2020.

Weryfikując w toku kontroli okoliczności dotyczące zaciągnięcia przez Gminę Koluszki ww. zobowiązania stwierdzono, że Rada Miejska w Koluszkach w uchwale budżetowej na rok 2020 - uchwała nr XVI/136/2019 podjęta w dniu 30 grudnia 2019 roku - nie określiła limitu zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek z przeznaczeniem na pokrycie planowanego deficytu (w budżecie planowano nadwyżkę). W § 7 uchwały budżetowej ustalono natomiast limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek, w tym: 1) z tytułu kredytów krótkoterminowych na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu do wysokości 1.600.000,00 zł; 2) z tytułu pożyczek długoterminowych do wysokości 3.500.000,00 zł na pokrycie spłaty wcześniej zaciągniętych pożyczek i kredytów.

W trakcie realizacji budżetu 2020 roku postanowienia uchwały budżetowej dotyczące limitu zobowiązań z tytułu pożyczek długoterminowych przeznaczonych na pokrycie spłaty zaciągniętych we wcześniejszych latach budżetowych pożyczek i kredytów ulegały zmianie, tj.: uchwałą nr XVII/19/2020 Rady Miejskiej w Koluszkach z dnia 29 stycznia 2020 roku zwiększono ww. limit do

wysokości 3.800.000,00 zł, a uchwałą nr XIX/32/2020 Rady Miejskiej w Koluszkach z dnia 25 marca 2020 roku limit ten zwiększono do wysokości 9.550.000,00 zł. Natomiast limit do zaciągania zobowiązań z tytułu pożyczek i kredytów długoterminowych z przeznaczeniem na pokrycie planowanego deficytu (oraz spłaty) został ustalony dopiero w uchwale nr XXVII/107/2020 Rady Miejskiej w Koluszkach z dnia 30 listopada 2020 roku.

W wyniku przeprowadzonej weryfikacji inspektorzy kontroli doszli do wniosku, że zaciągnięcie w dniu 28 kwietnia 2020 roku zobowiązania w kwocie 5.000.000,00 zł, na podstawie umowy nr 20/1589, dotyczącego długoterminowego kredytu bankowego przeznaczonego na sfinansowanie planowanego deficytu budżetu 2020 roku, nastąpiło przed ustaleniem przez Radę Miejską w Koluszkach w uchwale budżetowej Gminy stosownego limitu, tj. limitu do zaciągania zobowiązań z przeznaczeniem na pokrycie planowanego deficytu. Stąd, w wystąpieniu pokontrolnym wskazano (wniosek nr 1) na potrzebę zapewnienia zaciągania zobowiązań dłużnych w ramach limitu ustalonego przez Radę Miejską w uchwale budżetowej na podstawie art. 212 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych oraz w granicach upoważnień udzielonych przez organ stanowiący, stosownie do art. 212 ust. 2 pkt 1 tej ustawy.

Składając zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 1 Burmistrz Koluszek stwierdził, że sformułowany przez Izbę wniosek jest niezasadny. Zdaniem Burmistrza Gmina Koluszki zaciąga zobowiązania długoterminowe w ramach limitu i w granicach upoważnień określonych przez Radę Miejską w Koluszkach, stosując przepisy art. 212 ust. 1 pkt 6 w związku, m.in. z art. 89 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych.

Uzasadniając powyższe Burmistrz Koluszek wskazał m.in., że uchwała nr XIX/32/2020 Rady Miejskiej w Koluszkach z dnia 25 marca 2020 roku w sprawie zmian budżetu oraz zmian w budżecie Gminy Koluszki na 2020 rok została podjęta przez Radę Miejską z kilku przyczyn, w tym w szczególności z uwagi na sytuację na rynku inwestycyjnym oraz konsekwencje wprowadzenia stanu epidemii na terytorium RP w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2. Burmistrz wyjaśnił, że Rada Miejska, realizując jego inicjatywę w zakresie podjęcia ww. uchwały, postanowiła, co następuje: w § 4 uchwały ustaliła deficyt budżetu w kwocie 8.915.507,86 zł wskazując, że źródłem jego pokrycia są m.in. przychody pochodzące z pożyczek i kredytów w kwocie 5.000.000,00 zł; w § 5 uchwały Rada Miejska określiła, że łączna kwota przychodów budżetu stanowiąca 13.319.884,20 zł pochodzi z następujących tytułów: pożyczek i kredytów w kwocie 8.082.554,00 zł (jako maksymalny limit zobowiązań długoterminowych), wolnych środków w wysokości 4.512.366,20 zł, niewykorzystanych środków pieniężnych (...) w kwocie 724.964,00 zł. Burmistrz wskazał, że powyższe postanowienia Rady Miejskiej zostały także ujęte w załączonej do uchwały nr XIX/32/2020 tabeli nr 3, podkreślając iż tabela ta stanowi integralną część uchwały. W ocenie Burmistrza Koluszek budżet należy analizować w sposób integralny, tj. załączniki z treścią uchwały, ponieważ w załącznikach znajduje się uszczegółowienie zapisów uchwały. W tabeli nr 3 do uchwały nr XIX/32/2020 Rady Miejskiej w Koluszkach z dnia 25 marca 2020 roku wskazano: poz. C – deficyt plan po zmianach 8.915.507,86 zł, poz. D 1.1. – planowane do zaciągnięcia w roku budżetowym pożyczki i kredyty w kwocie łącznej 8.082.554,00 zł, które Rada Miejska przeznaczyła na pokrycie planowanego deficytu, maksymalnie do kwoty 5.000.000,00 zł oraz na spłatę wcześniej zaciągniętych pożyczek i kredytów, maksymalnie do kwoty 3.082.554,00 zł.

Składający zastrzeżenie wyjaśnił ponadto, że limit maksymalnej kwoty, do której Burmistrz może zaciągać kredyty i pożyczki w wysokości 8.082.554,00 zł ma swoje odzworowanie także w § 7 uchwały nr XIX/32/2020, jak również wskazał, że wyżej opisanymi postanowieniami dokonanymi przez Radę Miejską w uchwale nr XIX/32/2020 Rada wyraziła zgodę Burmistrzowi i zobowiązała go

do wykonania tej uchwały (§ 8 uchwały), na mocy której zwiększono deficyt budżetu, którego jednym ze źródeł finansowania były pożyczki i kredyty w kwocie 5.000.000,00 zł w ramach łącznego limitu pożyczek i kredytów w wysokości 8.082.554,00 zł. Zobowiązanie to polegało na tym, że Rada Miejska wskazuje na Burmistrza jako realizatora uchwały, poprzez m.in. zaciągnięcie kredytu na sfinansowanie deficytu w ramach ustalonego limitu, a Burmistrz musi dyspozycję Rady spełnić. Potwierdzeniem tego, w opinii wnoszącego zastrzeżenie, są postanowienia § 7 czytane łącznie z § 4 i § 5 oraz załącznikiem (tabelą) nr 3 do uchwały nr XIX/32/2020. Zdaniem Burmistrza Koluszek zaciągnięcie kredytu na podstawie umowy nr 20/1589 z dnia 28 kwietnia 2020 roku mieści się w zakresie upoważnienia określonego uchwałą Nr XIX/32/2020 przez Radę Miejską w Koluszkach w dniu 25 marca 2020 roku. Nadto odwołujący wskazał również, że przedmiotowa uchwała została podjęta w sposób zgodny z zasadami wynikającymi ze statutu Gminy Koluszki, tj. uchwałą nr XXXV/120/2013 z dnia 23 września 2013 roku w sprawie uchwalenia Statutu Gminy Koluszki, ze zmianami.

Mając na uwadze wniosek nr 1 zawarty w wystąpieniu pokontrolnym przekazanym Burmistrzowi Koluszek, jak również zastrzeżenie do tego wniosku przedstawione przez Burmistrza w piśmie z dnia 11 marca 2022 roku, wskazać należy, że kwestia treści postanowień uchwały budżetowej jednostki samorządu terytorialnego dotyczących zaciągania zobowiązań wynikających z pożyczek, kredytów oraz emitowanych papierów wartościowych, została uregulowana w szczególności w art. 212 ust. 1 pkt 6 oraz art. 212 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r., poz. 305 ze zm.). Zgodnie z art. 212 ust. 1 pkt 6 uchwała budżetowa określa limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 i art. 90 ustawy. Z powołanego przepisu wynika, że określenie limitów dla poszczególnych tytułów dłużnych wskazanych w art. 89 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, tj. kredytów, pożyczek i papierów wartościowych na: 1) pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego; 2) finansowanie planowanego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego; 3) spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz zaciągniętych pożyczek i kredytów; 4) wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, jest obligatoryjne. Oznacza to, że stosowne postanowienie w przedmiotowym zakresie musi być zamieszczone w uchwale budżetowej (bądź jej zmianie). Z kolei w myśl zaś art. 212 ust. 2 pkt 1 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 ustawy. Z przepisu tego wynika, że przyznanie takiego upoważnienia organowi wykonawczemu ma charakter fakultatywny. Analizując przedmiotowy stan faktyczny należy również przywołać treść art. 212 ust. 1 pkt 3 oraz pkt 4 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z pkt 3 uchwała budżetowa określa kwotę planowanego deficytu albo planowanej nadwyżki budżetu jednostki samorządu terytorialnego wraz ze źródłami pokrycia deficytu albo przeznaczenia nadwyżki budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast stosownie do pkt 4 w uchwale budżetowej należy określić łączną kwotę planowanych przychodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Podsumowując, do obowiązkowych elementów uchwały budżetowej należy m.in. określenie wielkości planowanego deficytu budżetu oraz źródeł jego finansowania (albo, w sytuacji zaplanowania nadwyżki, wielkości planowanej nadwyżki i jej przeznaczenia), określenie łącznej kwoty planowanych przychodów budżetu, jak również ustalenie limitu zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 i art. 90 ustawy. Natomiast fakultatywnie organ stanowiący może upoważnić organ wykonawczy do zaciągania kredytów i

pożyczek oraz emitowania papierów wartościowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 i art. 90 ustawy.

Odnosząc powyższe do analizowanego stanu faktycznego, w ocenie Kolegium Izby, nie sposób podzielić argumentów zawartych w złożonym zastrzeżeniu, w tym stwierdzenia, że wniosek nr 1 zawarty w wystąpieniu pokontrolnym jest niezasadny. W postanowieniach uchwały nr XIX/32/2020 Rady Miejskiej w Koluszkach z dnia 25 marca 2020 roku w sprawie zmian budżetu oraz zmian w budżecie Gminy Koluszki na 2020 rok, zarówno w treści tej uchwały, jak i w jej załącznikach, w szczególności w tabeli nr 3 stanowiącej integralną część uchwały, nie uwzględniono bowiem regulacji wynikającej z art. 212 ust. 1 pkt 6 ustawy o finansach publicznych. W uchwale tej nie określono limitu zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek na finansowanie planowanego deficytu budżetu Gminy Koluszki w 2020 roku. Powołany przez składającego zastrzeżenia § 7 ww. uchwały brzmiał następująco: „*W uchwale Nr XVI/136/2019 Rady Miejskiej w Koluszkach z dnia 30 grudnia 2019 r. w sprawie uchwalenia budżetu Gminy Koluszki na 2020 rok § 7 i § 9 ust. 1 przyjmują brzmienie następującej treści: 1) „§ 7. Określa się limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek, w tym: 1) z tytułu kredytów krótkoterminowych na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu do wysokości 1 600 000,00 zł; 2) z tytułu pożyczek długoterminowych do wysokości 9 550 000,00 zł na pokrycie spłaty wcześniej zaciągniętych pożyczek i kredytów. 2) § 9.1. Upoważnia się Burmistrza do zaciągania zobowiązań: 1) na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu do wysokości 1 500 000,00 zł; 2) na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu pożyczek i kredytów do wysokości 8 082 554,00 zł”*”. Zatem według postanowień § 7 ww. uchwały w dniu 25 marca 2020 roku w budżecie Gminy Koluszki ustalono limit zobowiązań z tytułu zaciąganych długoterminowych przychodów zwrotnych (tj. pożyczek długoterminowych) jedynie na pokrycie spłaty wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu pożyczek i kredytów. Nie ustalono natomiast limitu z tytułu przychodów zwrotnych przeznaczonych na finansowanie planowanego deficytu budżetu, o którym mowa w art. 212 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych. Postanowienia dotyczące określenia limitu zobowiązań z tytułu przychodów zwrotnych przeznaczonych na planowany deficyt budżetu 2020 roku nie zawarto również w tabeli nr 3 do uchwały: „*Przychody i rozchody związane z rozdysonowaniem nadwyżki/finansowaniem deficytu w roku 2020*”, w której, w pozycji D 1. wskazano przychody ogółem (13.319.884,20 zł), zaś w pozycji D1.1. przedstawiono kwotę przychodów zwrotnych - kredytów i pożyczek z przeznaczeniem na: 1) pokrycie planowanego deficytu (5.000.000,00 zł), 2) spłatę wcześniej zaciągniętych pożyczek i kredytów (3.082.554,00 zł). Postanowienia zawarte w tabeli nr 3 wypełniają dyspozycję art. 212 ust. 1 pkt 3 oraz 4 ustawy o finansach publicznych. Wskazując bowiem w tabeli łączną kwotę przychodów oraz wielkość planowanego deficytu, określono także przeznaczenie przychodów, w tym sposób finansowania deficytu. Natomiast postanowienia tej tabeli nie odnoszą się do kwestii limitu, o którym mowa w pkt 6 ust. 1 art. 212.

Podkreślić przy powyższym należy, że ustawodawca określając w art. 212 ust. 1 obligatoryjne postanowienia uchwały budżetowej rozróżnia pojęcia kwoty przychodów od pojęcia limitu do zaciągania zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 i art. 90 ustawy. Limit, o którym mowa w pkt 6 ust. 1 art. 212 to nie jedynie kwota główna, która odpowiada wielkości ustalonego w budżecie przychodu zwrotnego (np. planowanej do zaciągnięcia w danym roku budżetowym pożyczki), ale również zobowiązania akcesoryjne (prowizja, odsetki, etc.) związane z zaciągnięciem zobowiązania głównego. Wskazać również należy, że limit ten w uchwale budżetowej może być określony odrębnie dla każdego z tytułów wymienionych w art. 89 ust. 1 ww. ustawy albo też może to być

jedna kwota dla kilku bądź wszystkich tytułów zobowiązań. Rada Miejska w Koluszkach ustalając budżet na 2020 rok uchwałą nr XVI/136/2019 z dnia 30 grudnia 2019 roku określiła wyłącznie limit zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek w wysokości 3.500.000,00 zł oraz limit zobowiązań z tytułu kredytów krótkoterminowych na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu do wysokości 1.600.000,00 zł. Analogicznie Rada upoważniła Burmistrza do zaciągania zobowiązań na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu pożyczek i kredytów do wysokości 2.721.621,60 zł oraz do zaciągania zobowiązań na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu do wysokości 1.500.000,00 zł. Z kolei uchwałą nr XIX/32/2020 z dnia 25 marca 2020 rok zmieniono jedynie wielkość limitu zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek do kwoty 9.550.000,00 zł. W uchwale tej określono również upoważnienie dla Burmistrza Koluszek do zaciągania zobowiązań na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu pożyczek i kredytów do wysokości 8.082.554,00 zł, a także limit i upoważnienie do zaciągania zobowiązań związanych z pokryciem występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu - odpowiednio do wysokości 1.600.000,00 zł oraz 1.500.000,00 zł. Obie powołane wyżej uchwały określały ściśle limity do zaciągania zobowiązań (a także upoważnienia) ze wskazaniem na konkretne przeznaczenie. Były to jednak limity (oraz upoważnienia) dotyczące kwestii związanej ze spłatą wcześniej zaciągniętych pożyczek i kredytów oraz finansowaniem przejściowego deficytu, nie zaś dotyczące finansowania planowanego deficytu budżetu. Na uwagę zasługuje przy tym okoliczność, że kwestie dotyczące określenia limitu wynikającego z art. 212 ust. 1 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, w tym określenia przeznaczenia limitu zostały przez Gminę Koluszki prawidłowo ustalone w uchwale nr XXVII/107/2020 z dnia 30 listopada 2020 roku, zmieniającej budżet roku 2020. W uchwale tej (§ 8) ustalono limit zobowiązań (z tytułu pożyczek i kredytów długoterminowych) do wysokości 7.500.000,00 zł z przeznaczeniem na pokrycie planowanego deficytu oraz spłaty wcześniej zaciągniętych pożyczek i kredytów.

Wobec powyższego, w związku z tym, że na dzień podpisania umowy nr 20/1589, tj. 28 kwietnia 2020 roku Gmina Koluszki nie miała umocowania wskazanego w art. 212 ust. 1 pkt 6 ustawy o finansach publicznych oraz art. 212 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych, tj. do zaciągnięcia zobowiązania w kwocie 5.000.000,00 zł z przeznaczeniem na pokrycie planowanego deficytu budżetu 2020 roku, bowiem limit z przeznaczeniem na planowany deficyt (oraz spłaty) określono w dniu 30 listopada 2020 roku uchwałą nr XXVII/107/2020, w ocenie Kolegium, wniosek pokontrolny nr 1 jest zasadny.

Z uwagi na powyższe Kolegium oddaliło wniesione zastrzeżenie.

Ad 2). We wniosku pokontrolnym nr 2 wskazano by zaciągając kredyty i pożyczki przestrzegać art. 264 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym - w celu zabezpieczenia kredytu lub pożyczki nie można udzielać pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym jednostki samorządu terytorialnego.

W trakcie kontroli inspektorzy kontroli dokonując weryfikacji postanowień zawartych umów o udzielenie kredytu ustalili, że Gmina Koluszki w latach: 2018, 2019 i 2020 zawarła z Bankiem PKO BP S.A. umowy o kredyt w rachunku bieżącym:

1) umowa nr 79 1020 3352 0000 1102 0240 6833 kredytu w rachunku bieżącym dla jednostek samorządu terytorialnego zawarta w dniu 3 sierpnia 2018 roku, na mocy której Bank udzielił Gminie

Koluszki – kredytu w rachunku bieżącym w kwocie 1.500.000,00 zł na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu j.s.t. – na okres od dnia 6 sierpnia 2018 roku do dnia 28 grudnia 2018 roku,

2) umowa nr 79 1020 3352 0000 1102 0240 6833 kredytu w rachunku bieżącym dla jednostek samorządu terytorialnego zawarta w dniu 8 stycznia 2019 roku, na mocy której Bank udzielił Gminie Koluszki jako Kredytobiorcy – kredytu w rachunku bieżącym w kwocie 1.500.000,00 zł na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu j.s.t. – na okres od dnia 8 stycznia 2019 roku do dnia 31 grudnia 2019 roku,

3) umowa nr 79 1020 3352 0000 1102 0240 6833 kredytu w rachunku bieżącym dla jednostek samorządu terytorialnego zawarta w dniu 2 stycznia 2020 roku, na mocy której Bank udzielił Gminie Koluszki jako Kredytobiorcy – kredytu w rachunku bieżącym w kwocie 1.500.000,00 zł na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu j.s.t. – na okres od dnia 2 stycznia 2020 roku do dnia 31 grudnia 2020 roku.

Analiza powyższych umów zawartych na udzielenie kredytu w rachunku bankowym wykazała tożsame zapisy w każdej z umów w zakresie płatności i spłaty kredytu, które wskazane zostały w § 9 każdej z umów:

„1. Spłata zobowiązań Kredytobiorcy wynikających z umowy będzie następowała przed wszystkimi innymi płatnościami z wyjątkiem płatności korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia na podstawie bezwzględnie obowiązujących przepisów. Spłata zobowiązań nastąpi w kwotach i terminach wynikających z Umowy, w formie obciążenia przez PKO BP SA Rachunku Bieżącego lub pozostałych rachunków Kredytobiorcy prowadzonych przez PKO BP SA kwotą Kredytu, odsetek od Kredytu, bez konieczności uzyskiwania przez PKO BP SA odrębnych dyspozycji Kredytobiorcy, do czego Kredytobiorca niniejszym nieodwołalnie upoważnia PKO BP SA.

4. Środki na dokonanie wszelkich płatności wynikających z Umowy będą pobierane w pierwszej kolejności z Rachunku Bieżącego, a w przypadku braku środków na rachunku Bieżącym mogą zostać pobrane z pozostałych rachunków prowadzonych przez PKO BP SA.

5. Kredytobiorca zobowiązuje się do zapewnienia w terminie spłaty środków pieniężnych na Rachunku Bieżącym na spłatę wszystkich zobowiązań wynikających z Umowy przypadających do spłaty w tym terminie”.

Natomiast w § 11 i § 12 umowy zapisano:

§ 11:

„2. Z dniem powstania zadłużenia przeterminowanego, PKO BP SA jest uprawniona do potrącenia wierzytelności z tego tytułu z wszelkimi wymagalnymi oraz niewymagalnymi wierzytelnościami przysługującymi Kredytobiorcy wobec PKO BP SA.

3. W przypadku potrącenia zadłużenia przeterminowanego z wierzytelnościami przysługującymi Kredytobiorcy wobec PKO BP SA innymi niż wierzytelności z rachunków bankowych, dokonywane

jest ono w drodze zaliczenia przez PKO BP SA kwoty potrąconej na spłatę zobowiązań Kredytobiorcy wynikających z Umowy. PKO BP SA niezwłocznie powiadomi Kredytobiorcę o dokonanym potrąceniu.

4. Potrącenie z wierzytelnościami z rachunków bankowych Kredytobiorcy prowadzonych przez PKO BP SA nie wymaga składania przez PKO BP SA odrębnego oświadczenia wobec Kredytobiorcy i jest dokonywane z momentem pobrania przez PKO BP SA środków z tych rachunków”.

§ 12:

„W przypadku opóźnienia w spłacie Kredytu PKO BP SA pobierze odsetki od niespłaconej kwoty za okres od dnia następującego po dniu, w którym powinna nastąpić spłata, do dnia poprzedzającego dzień dokonania wpłaty włącznie (...).”

Inspektorzy kontroli wskazali, że zapisy, zawarte we wszystkich trzech wymienionych umowach, określone w § 9 ust. 1 i ust. 4 oraz § 11 ust. 2-4, jak również zapis zawarty w § 12 – naruszają postanowienia art. 264 ust. 5 ustawy o finansach publicznych gdzie określono, że: *W celu zabezpieczenia kredytu lub pożyczki nie można udzielać pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym jednostki samorządu terytorialnego.* W ocenie inspektorów kontroli zapisy zawarte w § 9 ust. 1, zawartych umów, wprost określają upoważnienie dla Banku do obciążania rachunku bieżącego Gminy, tj. do dysponowania podstawowym rachunkiem organu jak również innymi rachunkami Gminy, ponieważ kredytodawca, poprzez posiadane na mocy zawartych umów – upoważnienie – miał swobodny dostęp do rachunku Gminy w celu samodzielnej spłaty kapitału i odsetek, zarówno zobowiązań bieżących, jak również zadłużenia przeterminowanego.

Wnoszący zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 2, podniósł, że kwestia zabezpieczenia kredytu została jasno i czytelnie wskazana w § 6 umów zgodnie z którym zabezpieczenie wszelkich zobowiązań Kredytobiorcy wynikających z Umowy stanowi weksel własny in blanco wystawiony przez Kredytobiorcę z kontrasygnatą Skarbnika Gminy wraz z deklaracją wekslową z kontrasygnatą Skarbnika Gminy. Wnoszący zastrzeżenie wskazał, że uprawnienia wynikające z zapisów umowy dotyczą sposobu zaspokojenia już wymagalnych należności banku a nie ich zabezpieczenia i niedysponowania rachunkiem, ale dokonania potrącenia, czyli złożenia jednostronnego oświadczenia woli zmierzającego do zaspokojenia zobowiązania. Nazywanie uprawnienia do dokonania potrącenia „udzieleniem pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem” oraz niedostrzeżenie różnicy pomiędzy „zabezpieczeniem” a „zaspokojeniem” jest błędne a poprawna interpretacja art. 264 ust. 5 ustawy o finansach publicznych prowadzi do wniosku, że nie ma on zastosowania do zgody właściciela rachunku bankowego na potrącenie należności wymagalnych przez bank. W ocenie wnoszącego zastrzeżenie jednostka samorządu terytorialnego nie może udzielić pełnomocnictwa do dysponowania swoim rachunkiem bankowym w celu zabezpieczenia spłaty kredytu lub pożyczki. W przypadku Gminy Koluszki zabezpieczeniem jest weksel i deklaracja wekslowa. Stwierdzenie o udzieleniu przez Gminę Koluszki bankowi pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem jest zdaniem wnoszącego zastrzeżenie stanowczą nadinterpretacją. Literalne brzmienie przepisu art. 264 ust. 5 ustawy o finansach publicznych nie pozwala przyjąć bez odpowiedniego postanowienia w umowie kredytowej wprost, że bankowi w celu zabezpieczenia spłaty udziela się pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym. Ponadto w ocenie wnoszącego zastrzeżenie na gruncie art. 65 § 2 KC należy wskazać, na zgodny zamiar stron – w przedmiotowym przypadku strony zgodnie

przyjęły, że jedyną formą zabezpieczenia wynikającą z § 6 umowy jest weksel z deklaracją wekslową.

Kolegium Izby rozpatrując zastrzeżenia zważyło co następuje.

Z zapisów art. 264 ust. 5 ustawy o finansach publicznych wynika, że w celu zabezpieczenia kredytu lub pożyczki nie można udzielać pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym jednostki samorządu terytorialnego. Z kolei zgodnie z art. 93 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r., poz. 2439 ze zm.), w celu zabezpieczenia wierzytelności, które wynikają z czynności bankowych, bank może żądać zabezpieczenia przewidzianego w kodeksie cywilnym i prawie wekslowym oraz zgodnie ze zwyczajami przyjętymi w obrocie krajowym i zagranicznym. Standardowa swoboda dysponowania zgromadzonymi środkami pieniężnymi na rachunku bankowym, która wynika z art. 50 ust. 1 ustawy Prawo bankowe, w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego nie obejmuje możliwości udzielenia pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym w celu zabezpieczenia kredytu lub pożyczki. W jst ta forma zabezpieczenia kredytu lub pożyczki jest niedopuszczalna. Przepis art. 264 ust. 5 ustawy o finansach publicznych nie posługuje się pojęciem „podstawowy rachunek bankowy” tak jak w art. 263 ust. 6 tej ustawy. Zatem omawiany zakaz nie tylko obejmuje dysponowanie podstawowym rachunkiem bankowym budżetu jst, lecz także nie pozwala na dysponowanie w tym celu każdym innym posiadany przez jst rachunkiem bankowym, bez względu na jego charakter prawny. Ustawodawca uznał, że środki pieniężne znajdujące się na rachunkach jst wymagają dodatkowego zabezpieczenia w celu ich ochrony i dla niezakłóconej realizacji zadań publicznych nałożonych na jst. Zatem wprowadził ustawowy zakaz zabezpieczania zaciąganych przez jst kredytów i pożyczek przez udzielenie pełnomocnictwa do rachunku bankowego. Wobec powyższego znajdujące się na nich środki nie mogą tą drogą zostać zadysponowane na poczet spłaty kredytów i pożyczek. Udzielając kredytu czy pożyczki bank może ustanowić inne formy zabezpieczenia ich spłaty. I w omawianej sprawie bank zastosował takie zabezpieczenia w § 6 umów. Strony umów postanowiły, że zabezpieczenie wszelkich zobowiązań Kredytobiorcy wynikających z umów stanowi weksel własny in blanco wystawiony przez Kredytobiorcę z kontrasygnatą Skarbnika Gminy wraz z deklaracją wekslową z kontrasygnatą Skarbnika Gminy. Niemniej jednak w ocenie Kolegium w art. 264 ust. 5 ustawy o finansach publicznych nie chodzi tylko o oświadczenie woli zawarte w odrębnym dokumencie, lecz także o zapisy zawieranych umów i to nie tylko kredytowych czy pożyczkowych ale również na obsługę bankową budżetu, ponieważ zapisy w nich zawarte mogą nie stanowić literalnego brzmienia wynikającego z art. 264 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, jednak skutek jaki wywołują może być tożsamy. Zdaniem Kolegium pomimo, że zapisy w § 9 ust. 1 i ust. 4 oraz § 11 ust. 2-4, nie mówią wprost o pełnomocnictwie do dysponowania rachunkiem to ich skutek jest identyczny, ponieważ kredytodawca ma dostęp do wszystkich rachunków umożliwiając samodzielne pobranie rat kredytu oraz spłaty odsetek od tego kredytu. W szczególności Kolegium wskazuje na brzmienie w § 9 ust. 1 i ust. 4 umów, z którego wynika, że Gmina Kolutzki nieodwołalnie upoważnia bank do obciążenia przez bank rachunku bieżącego lub pozostałych rachunków kredytobiorcy prowadzonych przez ten bank kwotą kredytu, odsetek od kredytu bez konieczności uzyskiwania przez bank odrębnych dyspozycji kredytobiorcy. A środki na dokonanie wszelkich płatności wynikających z umów będą pobierane w pierwszej kolejności z rachunku bieżącego, a w przypadku braku środków na rachunku bieżącym mogą zostać pobrane z pozostałych rachunków prowadzonych przez bank. Tym samym Kolegium uznało, że przy takich zapisach umów kredytowych, bank może z rachunku bankowego pobierać środki na spłatę kredytu bez dyspozycji Gminy Kolutzki.

Z uwagi na powyższe Kolegium uznało, że wniosek pokontrolny nr 2 jest zasadny i oddaliło wniesione zastrzeżenie.

Ad 3). W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego wskazano, że suma wydatków wszystkich sprawozdań budżetowych Rb-28S, złożonych przez jednostki organizacyjne Gminy Koluszki za okres sprawozdawczy od początku roku do dnia 30 września 2020 roku, nie odpowiadała sumie wydatków wykazanych w zbiorczym sprawozdaniu budżetowym Rb-28S za ten sam okres. Ponadto wskazano, że jednostka ewidencjonuje w księgach rachunkowych organu operacje w zakresie zrealizowanych wydatków budżetowych wynikających z przedkładanych przez jednostki organizacyjne Gminy sprawozdań budżetowych Rb-28S na koncie 902-01 - w korespondencji z kontem 223 wraz z klasyfikacją budżetową, przy czym na koncie 902-06 ewidencjonuje wydatki związane z dofinansowaniem kosztów kształcenia młodocianego pracownika, dokonywane bezpośrednio z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Powyższe stanowiło naruszenie art. 249 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, z którego wynika, że 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. Wskazana nieprawidłowość naruszała również § 9 załącznika nr 36 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego sporządzają zbiorcze sprawozdania z wykonania planu wydatków budżetowych, w pełnym zakresie informacji wynikających ze sprawozdań jednostkowych z wykonania planu wydatków budżetowych, w tym z wydatków budżetowych związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego ustawami.

W efekcie we wniosku pokontrolnym nr 5 zalecono: *„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, ujmować w planie finansowym urzędu JST, zgodnie z art. 249 ust. 3 ustawy o finansach publicznych”*.

W uzasadnieniu do wniesionego zastrzeżenia podniesiono, że wydatki, które nie zostały ujęte w planie finansowym urzędu jednostki samorządu terytorialnego dotyczyły dofinansowania kosztów kształcenia młodocianych pracowników. Zgodnie z art. 122 ustawy Prawo oświatowe pracodawcom, którzy zawarli z młodocianymi pracownikami umowę o pracę w celu przygotowania zawodowego, przysługuje dofinansowanie kosztów kształcenia. Dofinansowanie, w drodze decyzji administracyjnej, przyznaje burmistrz właściwy ze względu na miejsce zamieszkania młodocianego pracownika, na wniosek pracodawcy. Ponieważ dofinansowanie pochodzi z środków Funduszu Pracy, Gmina uznała, że nie jest dotacją i stanowi środki o charakterze okołobudżetowym, które nie podlegają ewidencji w księgach rachunkowych urzędu. Wskazane środki najpierw przekazywane są na właściwy rachunek bankowy wojewody, a następnie na wyodrębniony rachunek bankowy gminy. Pomiędzy gminą a wojewodą zawierana jest umowa, z której wynika, że gmina jedynie przekazuje środki pochodzące z Funduszu Pracy, po którego stronie następuje wydatek. Jednak postanowienia umowy zobowiązują gminę do uruchomienia wyodrębnionego rachunku bankowego i prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej. W efekcie zasadne było przypisanie wydatku w ewidencji księgowej, bezpośrednio w organie jednostki.

Kolegium rozpatrując zastrzeżenie do złożonego wniosku pokontrolnego stwierdziło, że jeżeli określone środki są ujmowane w ewidencji budżetowej to powinny znaleźć odzwierciedlenie w budżecie. Gmina sporządza sprawozdanie zbiorcze wydatków w oparciu o sprawozdania jednostkowe, co wynikało z § 9 załącznika nr 36 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r., poz. 1564 ze zm.), a obecnie wynika z § 9 załącznika nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2022 r., poz. 144). W efekcie wszystkie wydatki wykazane w sprawozdaniu zbiorczym powinny wynikać ze sprawozdań jednostkowych. Koresponduje z tym art. 249 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, z którego wynika, że wszystkie wydatki budżetowe nieujęte w planach finansowych innych jednostek budżetowych, w tym wydatki związane z funkcjonowaniem organu stanowiącego i zarządu jednostki samorządu terytorialnego ujmuje się w planie finansowym urzędu tej jednostki. Powyższe oznacza, że wydatki budżetowe należy ujmować w ewidencji właściwej jednostki budżetowej, ewentualnie w ewidencji urzędu. Natomiast nie ma możliwości dokonywania wydatków bezpośrednio z organu, z pominięciem ewidencji w księgach urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego.

Mając powyższe na względzie Kolegium postanowiło oddalić wniesione zastrzeżenie.

Ad 4 i 5). We wniosku pokontrolnym nr 7 wskazano, by zapewnić terminowe regulowanie zobowiązań z tytułu zakupu dostaw i usług, zgodnie z wymogiem określonym w art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych. Z kolei we wniosku pokontrolnym nr 8 wskazano, żeby zapewnić wykazywanie zobowiązań wymagalnych w jednostkowych i zbiorczych sprawozdaniach budżetowych Rb-28S, oraz w jednostkowych i łącznych sprawozdaniach Rb-Z.

W trakcie kontroli, inspektorzy kontroli stwierdzili nieterminowe regulowanie zobowiązań w zakresie 30 faktur wystawionych przez kontrahentów. W roku 2019 zobowiązania regulowano od 1 do 20 dni po terminie określonym przez kontrahentów. Natomiast w odniesieniu do roku 2020 zobowiązania uregulowano od 1 do 31 dni po takim terminie. W ocenie inspektorów kontroli powyższe naruszało art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym - wydatki publiczne powinny być dokonywane w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Nadto w związku z nieterminową zapłatą faktur stwierdzono zobowiązania wymagalne w odniesieniu do zobowiązań ujętych na koncie 201 na dzień:

- 31 grudnia 2019 roku – wymagalność zobowiązań stwierdzono w zakresie faktur ujętych w poz. 57, 77, 88, 89 i 103 zestawienia faktur roku 2019 (załącznik nr 23 do protokołu kontroli);
- 31 grudnia 2020 roku – wymagalność zobowiązań stwierdzono w zakresie zobowiązań ujętych w poz.: 1 i 68 zestawienia faktur roku 2020 (załącznik nr 23 do protokołu kontroli).

W odniesieniu do wskazanych faktur, Urząd Miejski w Koluszkach nie uzyskał od kontrahentów prolongat określonych terminów zapłaty. Wobec powyższego wskazane zobowiązania uregulowane zostały po terminie zapłaty, co tym samym spowodowało, że zobowiązania stały się zobowiązaniami wymagalnymi i podlegały wykazaniu w sprawozdaniach Rb-28S - z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej oraz jednostki samorządu

terytorialnego oraz w sprawozdaniach Rb-Z - o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji.

Nadto w odniesieniu do terminowości regulowania zobowiązań stwierdzono praktykę dokonywania przez pracowników Urzędu w opisie merytorycznym zmiany terminu zapłaty faktury, co następowało bez potwierdzenia od kontrahenta zgody na zmianę tego terminu. Powyższe dotyczyło zobowiązań ujętych na koncie 201 na dzień 31 grudnia 2020 roku, wykazanych w pozycjach 12, 20, 21, 22, 23, 24, 40, 63, 66, 72, 78 zestawienia zobowiązań roku 2020 stanowiącego załącznik nr 23 do protokołu kontroli. Do wymienionych faktur nie załączono potwierdzenia od wykonawcy o przesunięciu terminu zapłaty wynikającego z faktury czy też z umowy. Zapłaty przedmiotowych zobowiązań dokonano od 1 do 31 dni po terminie określonym przez kontrahenta.

Wnioski pokontrolne nr 7 i 8 uznane zostały przez wnoszącego zastrzeżenia jako niezasadne. W ocenie wnoszącego zastrzeżenia Gmina regulowała zobowiązania z tytułu dostaw i usług zgodnie z warunkami wynikającymi z zawartych umów, tj. w ciągu 14 lub 21 dni od daty otrzymania prawidłowo wystawionej faktury. Terminy te nie były tożsame z terminami wskazanymi w fakturach ale wynikały z postanowień umownych na które wyraziły zgodę obie strony. Termin „prawidłowo wystawiona faktura” miał również w ocenie wnoszącego zastrzeżenie swoją definicję w umowie, tj. co do zasady musiał mieć załączony protokół odbioru robót/usług zaakceptowany przez zamawiającego i stanowiący dopiero podstawę dla wystawienia faktury. Wnoszący zastrzeżenie wskazał, że niestety wykonawcy z reguły składają na kancelarię Urzędu „czystą” fakturę, tj. bez wymaganych zapisami umów załączników co uzupełniają dopiero na wezwanie Gminy, a to z kolei wpływa na wydłużenie terminu zapłaty. Zatem nie można dokonać zapłaty faktury jeżeli nie ma pewności czy roboty/usługi potwierdzone fakturą faktycznie zostały wykonane, czyli zaakceptowane przez inspektora nadzoru.

Odnosząc się do zastrzeżeń wniesionych do punktu 7 i 8 wniosków pokontrolnych Kolegium zauważa, że ustawodawca w art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, wyraźnie określił zasady dokonywania wydatków budżetowych, wskazując, że wydatki publiczne powinny być dokonywane w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań. Zasada regulowania zobowiązań w wysokościach i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań jest istotna z uwagi na skutki jakie może wywołać jej nieprzestrzeganie. Nie stosowanie się do postanowień ww. przepisu ustawy o finansach publicznych skutkować może bowiem nie tylko koniecznością zapłaty dodatkowych środków w postaci odsetek ale również może mieć wpływ na stan zadłużenia w sytuacji wystąpienia bezspornego zobowiązania, którego termin płatności minął, a które nie zostało ani przedawnione, ani umorzone.

Z protokołu kontroli, załączników (załącznik nr 23) oraz akt kontroli wynika, iż część poddanych kontroli wydatków realizowana była po terminie do zapłaty. W analizowanych przypadkach termin do zapłaty wynikający z umów różnie był określany. W umowach ustalono bowiem 14, 21 lub 30-dniowy termin zapłaty licząc od daty otrzymania faktury a terminy wynikające z umów pokrywały się z terminami wskazanymi na fakturach. Zatem faktury winny zostać zapłacone w terminach wynikających z faktur. W związku z powyższym wyjaśnienie wnoszącego zastrzeżenie, że terminy zapłaty wynikają z postanowień umownych, na które wyraziły zgodę obie strony nie zasługuje na uwzględnienie, z uwagi na brak formy pisemnej tych uzgodnień. W przypadku negocjacji zmiany wyznaczonego w umowie terminu zapłaty – aby termin ten był

skuteczny – zgoda kontrahenta winna być uzyskana najpóźniej w ostatnim dniu pierwotnego terminu zapłaty w formie pisemnej z uwzględnieniem daty wpływu przedmiotowej zgody do Urzędu, która pozwoli na weryfikację kiedy faktycznie dana zgoda została uzyskana, jak również że została uzyskana. Tym samym za niedopuszczalne Kolegium uznało telefoniczne czy ustne (a zatem nie potwierdzone dokumentem) uzgadnianie zmiany terminu płatności.

Potwierdzona przez kontrahenta i odpowiednio udokumentowana zmiana terminu płatności pozwoliłaby również na uniknięcie zarzutu niewykazania zobowiązań wymagalnych w sprawozdaniach Rb-28S oraz Rb-Z. Skutkiem regulowania zobowiązań po terminie w sytuacji gdy termin zapłaty stał się wymagalny w danym roku jest konieczność wykazania takiego wydatku jako zobowiązania wymagalnego w sprawozdaniu Rb-28S i Rb-Z, czego nie uczyniono w zakresie faktur wskazanych przez inspektorów kontroli. Wskazane faktury dotyczyły między innymi usługi monitorowania obiektu mobilnego (abonament za realizację usługi), zużycia paliwa gazowego w bieżącym okresie rozliczeniowym, czy usługi odbioru odpadów komunalnych, zatem nie było konieczności potwierdzania ich realizacji przez inspektora nadzoru. Jednocześnie Kolegium wskazuje, że zapłata kwot wynikających z przedstawionych faktur dokonana została po terminie i bez konieczności załączenia dodatkowych dokumentów potwierdzających realizację usług.

Z uwagi na powyższe Kolegium uznało, że wnioski pokontrolne nr 7 i 8 są zasadne i oddaliło wniesione zastrzeżenia.

Ad 6). Po dokonaniu analizy zastrzeżeń złożonych do wniosku pokontrolnego nr 13, Kolegium uznało, że złożone zastrzeżenie nie zasługuje na uwzględnienie z uwagi na postanowienia art. 9 ust. 2 i ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

Wniosek pokontrolny nr 13 sformułowano w związku z ustaleniem przypadków, budzących wątpliwości w zakresie prawidłowości opodatkowania podatników podatkiem od nieruchomości. Uwagi inspektorów kontroli dotyczą m.in. przypadków, w których różnica pomiędzy powierzchnią użytkową budynków zadeklarowanych przez podatników a powierzchnią użytkową z wypisów z kartotek budynków, była bardzo duża (kilka tysięcy metrów kwadratowych na korzyść podatnika). Jeden z podatników zadeklarował do opodatkowania 4.392,46 m² powierzchni użytkowej budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, zaś według danych z wypisów z kartotek budynków wynika, że budynki mają łącznie 6.816 m² powierzchni użytkowej. Natomiast drugi podatnik zadeklarował do opodatkowania 6.359,52 m² powierzchni użytkowej budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a zapisy z kartotek budynków zawierają informacje, że budynki mają łącznie 10.008 m² powierzchni użytkowej. Zdaniem kontrolujących wzbudza to uzasadnione wątpliwości co do prawidłowego wymiaru podatku, a organ podatkowy nie podjął należytych czynności sprawdzających, o których mowa w art. 272 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem, organy podatkowe pierwszej instancji (w tym przypadku Burmistrz Koluszek) dokonują czynności sprawdzających, mających na celu m.in. ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Weryfikacja prawidłowości płaconych podatków jest jednym z zadań gminy jako organu podatkowego. W związku z powyższym wniosek pokontrolny sformułowano w następujący sposób: *„Wyjaśnić prawidłowość opodatkowania podatników, o których mowa w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego. O wynikach powyższych czynności poinformować szczegółowo RIO w Łodzi”*.

W zastrzeżeniach podniesiono, że sformułowany wniosek jest bezzasadny, z uwagi na fakt, iż przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych stanowią, że podstawą opodatkowania dla budynków lub ich części jest powierzchnia użytkowa. Wnoszący zastrzeżenie zarzucił kontrolującym, wyciągnięcie błędnych wniosków w zakresie przyjęcia danych z ewidencji gruntów i budynków na potrzeby opodatkowania budynków, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W uzasadnieniu dowodzi, że *zmiany w ewidencji gruntów i budynków dotyczące kartoteki budynków nie obejmują powierzchni użytkowej tylko powierzchnię zabudowy budynku – więc powierzchnie wykazane w informacji podatkowej nie mogą być zgodne z powierzchnią wykazaną na zmianie w ewidencji gruntów i budynków*. W treści złożonych zastrzeżeń podniesiono też, że: *Podatnik składa deklarację na podatek od nieruchomości z sankcją karną, w związku z czym nie ma podstaw zakładać, że jest złożona nieprawidłowo*.

Rozpatrując przedmiotowe zastrzeżenie Kolegium nie dopatrzyło się w zacytowanym wniosku pokontrolnym naruszenia przepisu prawa poprzez błędną jego wykładnię, lub jego niewłaściwe zastosowanie. Natomiast podstawę zgłoszenia zastrzeżenia, zgodnie z art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, a w konsekwencji podstawę uwzględnienia zastrzeżenia, może stanowić tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

Z art. 9 ust. 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych wynika, że wystąpienie pokontrolne sporządzone ma być na podstawie wyników kontroli oraz wskazywać źródła i przyczyny nieprawidłowości, ich rozmiary, osoby odpowiedzialne oraz wnioski zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności. W przytoczonym przepisie wyróżniono zatem dwa rodzaje wniosków, jakie mogą być zawarte w wystąpieniu pokontrolnym, tj. wnioski zmierzające do usunięcia nieprawidłowości oraz wnioski zmierzające do usprawnienia badanego obszaru działalności. W ocenie Kolegium wnioski zmierzające do usunięcia nieprawidłowości to elementy wystąpienia, które zobowiązują do wskazania określonych działań i których efektem będzie konieczność usunięcia stanu naruszającego prawo lub niedopuszczenie do powtórzenia się naruszenia prawa w przyszłości. Natomiast wnioski zmierzające do usprawnienia badanego obszaru działalności, to elementy wystąpienia pokontrolnego, które charakteryzuje wskazanie rozważenia zasadności podjęcia określonych działań, bez formułowania nakazów w tym zakresie.

Mając na uwadze powyższe Kolegium zwróciło uwagę, że we wniosku nr 13 nie sformułowano kategorycznego nakazu podjęcia konkretnych działań, lecz wskazano na potrzebę wyjaśnienia prawidłowości opodatkowania dwóch podatników opisanych w protokole kontroli kompleksowej przeprowadzonej w Gminie Koluszki. Powyższe oznacza, że wniosek pokontrolny został sformułowany jako wniosek zmierzający do usprawnienia badanej działalności, o czym mowa w art. 9 ust. 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

Reasumując, z uwagi na brak powiązania wniosku pokontrolnego nr 13 z zarzutem naruszenia prawa, Kolegium oddaliło wniesione zastrzeżenie.

Ad 7). Kontrolujące weryfikując prawidłowość prowadzenia postępowań podatkowych, zakończonych wydaniem decyzji administracyjnych z tytułu umorzeń zaległości podatkowych na wniosek podatnika, ustaliły, że odpisy należności z konta podatnika dokonywano w dniu wydania decyzji w sprawie umorzenia. Natomiast, jak zapisano w protokole z kontroli, *związanie organu*

podatkowego własną decyzją wywołuje skutki prawne dopiero w chwili wprowadzenia jej do obrotu prawnego, tj. z chwilą doręczenia stronie. Zatem tylko doręczona decyzja może rodzić skutki prawne zarówno dla strony, jak i dla organu.

W efekcie we wniosku pokontrolnym nr 15 zalecono: *W przypadku wydania decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowej odpisu należności z konta podatnika dokonywać po doręczeniu decyzji zobowiązaniem.*

Składający zastrzeżenia, Burmistrz Koluszek wskazał, że czytając łącznie przepisy art. 67a § 1 pkt 3 i art. 67d Ordynacji podatkowej „*należy dojść do przekonania, że wydając decyzję w sprawie umorzenia zaległości podatkowej organ podatkowy jest nią związany od chwili wydania, nie doręczenia, co stanowi wyjątek od ogólnej zasady związania decyzją podatkową z chwilą jej doręczenia*”.

Kolegium rozpatrując zgłoszone zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego, ustaliło, że organ podatkowy jest związany decyzją o umorzeniu zaległości podatkowych z chwilą jej doręczenia, gdy umorzenie nastąpiło na wniosek podatnika z przyczyn określonych w art. 67a ustawy Ordynacja podatkowa. Jeśli organ podatkowy umarza zaległości z urzędu, z przyczyn określonych w art. 67d Ordynacji podatkowej, to wtedy jest związany decyzją z chwilą jej wydania. W zastrzeżeniach gminy Koluszki wyrażono nieprawdziwy pogląd, że organ podatkowy jest związany decyzją o umorzeniu zaległości z chwilą jej wydania, w każdym przypadku umorzenia (tj.: na wniosek podatnika, lub z urzędu). Zatem, odpisu na indywidualnych kontach podatników należy dokonywać najwcześniej pod datą doręczenia podatnikowi decyzji, mając na uwadze zapis art. 212 Ordynacji podatkowej, z którego wynika, że organ podatkowy, który wydał decyzję jest nią związany od chwili jej doręczenia. Wyjątek od związania organu decyzją od chwili jej doręczenia, dotyczy tylko decyzji o umorzeniu wydawanych z urzędu.

Wobec powyższego Kolegium postanowiło o oddaleniu wniesionego zastrzeżenia.

Ad 8). W zakresie terminowości podejmowania czynności windykacyjnych przez gminę w odniesieniu do zaległości podatkowych, kontrolujące ustaliły, że organ podatkowy w większości skontrolowanych przypadków, nie zachowywał warunku „*niezwłocznego podejmowania działań mających na celu egzekucję swoich wierzytelności*”. Zgodnie z wyjaśnieniami Skarbnika gminy, w jednostce wysyłanie upomnień względem zaległości podatkowych, odbywa się na podstawie postanowień Polityki rachunkowości Urzędu Miejskiego w Koluszkach (zarządzenie nr 14/2019 Burmistrza Koluszek). Z zarządzenia wynika, że jeżeli podatnik nie zapłacił należności w terminie, sporządza się upomnienie nie rzadziej niż dwa razy do roku, z tym, że: zaległości dotyczące pierwszego półrocza powinny zostać objęte upomnieniem najpóźniej do 30 czerwca danego roku, a za drugie półrocze – najpóźniej do końca danego roku. W przypadku zaległości z tytułu podatku od środków transportowych, dopuszczono możliwość wysyłania upomnień najpóźniej do dwóch miesięcy po terminie pierwszej i drugiej raty. Z ustaleń kontroli wynikało jednak, że „*w przypadku zaległości w podatku od środków transportowych, dwumiesięczny termin na wysłanie upomnień nie został dochowany*”.

W efekcie we wniosku pokontrolnym nr 16 zalecono: *W zakresie czynności windykacyjnych podejmowanych wobec zaległości podatkowych zapewnić przestrzeganie ustalonych w jednostce unormowań wewnętrznych.*

Burmistrz Koluszek w złożonych zastrzeżeniach wskazał, iż „nie potwierdza tezy, że prowadzona jest nieterminowa egzekucja w podatku od środków transportowych. Kontrolujące wysnuły taki wniosek na podstawie kontroli tylko kont dwóch podatników, podczas gdy w Gminie Koluszki podatników jest 140”. W dalszej części zastrzeżeń, powtórzono fragment wyjaśnień złożonych przez jednostkę w dniu 21 grudnia 2021 r. (stanowiących załącznik nr 50 do protokołu z kontroli kompleksowej przeprowadzonej w Gminie Koluszki) i zawartych też w treści powyższego protokołu. Gmina stoi na stanowisku, że sformułowany wniosek pokontrolny jest „krzywdzący”, gdyż został postawiony na podstawie tylko dwóch przypadków. Zdaniem Burmistrza: „To bardzo trudni podatnicy, którzy nie współpracują z organem podatkowym”.

Kolegium nie podziela stanowiska zaprezentowanego przez Burmistrza Koluszek, bowiem podjęte w regulacji wewnętrznej (w zarządzeniu) ustalenia, dotyczą wszystkich przypadków zaległości podatkowych, bez względu na to czy mamy do czynienia z tzw. trudnymi podatnikami. Zgodnie z § 3 pkt 2 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2010 r., nr 208, poz. 1375), zadaniem komórki rachunkowości jest w szczególności sprawdzanie terminowości wpłat należności przez podatników i terminowe podejmowanie czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, takich jak upomnienia, tytuły wykonawcze. Kontrolujące ustaliły, że działania windykacyjne były podejmowane z opóźnieniem. Stwierdzono przypadki wystawiania upomnień i tytułów wykonawczych niezgodnie z obowiązującymi w Urzędzie procedurami postępowania w takich przypadkach.

Wobec powyższego Kolegium postanowiło o oddaleniu wniesionego zastrzeżenia.

Ad 9). Weryfikując działalność Gminy Koluszki w zakresie realizacji dochodów majątkowych inspektorzy kontroli stwierdzili, że w ogłoszeniach o przetargach dotyczących działek: 1) 27/7; 2) 16/20; 3) nieruchomości oznaczonej działkami o numerach: 160/4, 160/5, 161/6 i 161/7; 4) nieruchomości oznaczonej jako działki o numerach: 186/1, 186/2, 186/3, 186/4, 186/5, 186/6 - ustalono cenę wywoławczą poprzez podanie wartości netto oraz informacji o doliczeniu podatku VAT. Ustalono również, że w konsekwencji opisanego określenia ceny wywoławczej wadium było ustalane procentowo od ceny wywoławczej „netto” wskazanej w ogłoszeniach o przetargach, a także minimalne postąpienie w wysokości 1% ceny wywoławczej zostało wyliczone nieprawidłowo od ceny „netto”. Przywołując art. 3 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (tekst jednolity: Dz.U. 2019 r., poz. 178) inspektorzy kontroli uznali, że takie określenie ceny wywoławczej jest niezgodne ze wskazanym przepisem. W konsekwencji w pkt 17 wystąpienia pokontrolnego wskazano, aby przy sprzedaży nieruchomości w drodze przetargowej uwzględnić w cenie wywoławczej podatek od towarów i usług, przestrzegając art. 3 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy z dnia 9 maja 2014 roku o informowaniu o cenach towarów i usług”.

Składający zastrzeżenie w tym zakresie Burmistrz Koluszek wskazał m.in., że określenie ceny wywoławczej przez podanie wartości netto plus informacji o doliczeniu podatku VAT spełniało warunki zgodnie z przytoczonymi w zaleceniu przepisami ustawy o informowaniu o cenach towarów i usług. Burmistrz wyjaśnił, że przepisy te nie wskazują norm technicznych, jakimi Gmina powinna kierować się podając cenę. W związku z tym można ustalić cenę poprzez wskazanie ceny brutto (czyli wskazanie ceny bez oddzielenia jej na cenę netto i podatek), jak również cenę można ustalić

poprzez wskazanie ceny netto i podatku VAT. W ocenie składającego zastrzeżenie obie konstrukcje określenia ceny spełniają wymogi wynikające z przepisów.

W świetle art. 3 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy o informowaniu o cenach towarów i usług Kolegium Izby nie podzieliło opinii wnoszącego zastrzeżenie o możliwości ustalania ceny wywoławczej w dwojaki sposób. Zdaniem Kolegium kwestie tę regulują jednoznacznie ww. przepisy. Zgodnie z ich brzmieniem cena to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar i usługę. W cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług lub podatkiem akcyzowym. Wskazane przepisy określają zatem czym jest cena oraz dają jasne wskazówki, jakie podatki należy w cenie uwzględnić.

Mając powyższe na względzie oraz okoliczność, że gmina jest podatnikiem podatku od towarów i usług, zaś zbycie nieruchomości jest czynnością objętą tym podatkiem, Kolegium podzieliło pogląd zawarty w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, iż w tym stanie rzeczy nie ma uzasadnienia dla nieuwzględniania w cenie, także wywoławczej, wskazanego podatku.

W konsekwencji Kolegium postanowiło oddalić wniesione zastrzeżenie.

Ad 10). W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego stwierdzono, że inspektorowi Referatu Finansowo – Budżetowego przyznawano systematycznie, tj. w następujących po sobie okresach jednego roku, dodatek specjalny, za dokonywanie wstępnej kontroli finansowej, w zakresie określonym pismem Burmistrza. Z przywołanego pisma wynikało, że Burmistrz Koluszek powierzył pracownikowi, na czas usprawiedliwionej nieobecności Skarbnika Gminy, obowiązki i odpowiedzialność w zakresie dokonywania wstępnej kontroli: 1) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym; 2) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Tym samym w danym przypadku nie chodziło o okresowe zwiększenie obowiązków służbowych, lecz o stałe zastępstwo Skarbnika, w powierzonym zakresie. W efekcie powyższy dodatek stanowił regularny (stały) składnik wynagrodzenia pracownika. Natomiast zgodnie z obowiązującymi przepisami dodatek specjalny może być przyznany pracownikowi samorządowemu wyłącznie z tytułu okresowego zwiększenia obowiązków służbowych lub powierzenia dodatkowych zadań, a jego systematyczne przyznawanie w okresach po sobie następujących pozostaje w sprzeczności z art. 36 ust. 5 ustawy o pracownikach samorządowych, zgodnie z którym pracownikowi samorządowemu z tytułu okresowego zwiększenia obowiązków służbowych lub powierzenia dodatkowych zadań może zostać przyznany dodatek specjalny.

W efekcie we wniosku pokontrolnym nr 22 zalecono: *„Dokonać analizy opisanej w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego praktyki stosowania przepisów ustawy z dnia 21 listopada 2008 roku o pracownikach samorządowych dotyczących dodatku specjalnego (art. 36 ust. 5 ustawy o pracownikach samorządowych), uwzględniając uwagi zawarte w tej części wystąpienia”*.

Kolegium rozpatrując zastrzeżenie do złożonego wniosku pokontrolnego nie podzieliło stanowiska Burmistrza Koluszek. W oparciu o materiały kontrolne Kolegium ustaliło, że stosownie do pisma datowanego na 31 stycznia 2019 roku Burmistrz Koluszek powierzył inspektorowi Referatu Finansowo – Budżetowego, na czas usprawiedliwionej nieobecności Skarbnika Gminy, obowiązki i odpowiedzialność w zakresie dokonywania wstępnej kontroli: zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Ponadto należyte dokonywanie przedmiotowej kontroli zostało przypisane pracownikowi na podstawie, datowanego na 1 marca 2021 roku, zakresu czynności, uprawnień i obowiązków (pkt 25 obowiązków). Na podstawie kolejnych pism, datowanych odpowiednio na: 31 stycznia 2019 roku, 31 stycznia 2020 roku, 1 lutego 2021 roku, pracownikowi przyznano dodatek specjalny w wysokości 440,00 zł miesięcznie, odpowiednio na okresy: 1 lutego 2019 roku - 31 stycznia 2020 roku, 1 lutego 2020 roku - 31 stycznia 2021 roku, 1 lutego 2021 roku - 31 stycznia 2022 roku. Uzasadnienie dla przyznania dodatku miało stanowić powierzenie, na podstawie pisma z dnia 31 stycznia 20219 roku, dodatkowych obowiązków i odpowiedzialności w zakresie dokonywania wstępnej kontroli finansowej. Mając powyższe na uwadze Kolegium stwierdziło, że dodatek specjalny stanowił w tym przypadku regularny (stały) składnik wynagrodzenia pracownika, a zadania związane z dodatkiem specjalnym zostały powierzone pracownikowi do realizacji na stałe, podczas nieobecności Skarbnika Gminy, jak również zostały one ujęte w jego zakresie czynności. Natomiast zgodnie z art. 36 ust. 5 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2022 r., poz. 530), dodatek specjalny może być przyznany pracownikowi samorządowemu wyłącznie z tytułu okresowego zwiększenia obowiązków służbowych lub powierzenia dodatkowych zadań. Z tego względu realizacja przez pracownika zadań w zakresie przypisanym zajmowanemu stanowisku nie może być uznana za uzasadniającą przyznanie dodatku specjalnego. W sprzeczności z art. 36 ust. 5 ustawy o pracownikach samorządowych pozostaje przyznawanie dodatków w okresach po sobie następujących, gdyż przepis ten wyraźnie wskazuje na okresowość zwiększenia obowiązków służbowych lub powierzenia pracownikowi dodatkowych zadań, co jednocześnie przesądza o okresowości przyznania samego dodatku specjalnego. Okresowość w tym przypadku należy rozumieć, jako trwanie danego zdarzenia (zwiększenia obowiązków służbowych lub powierzenia pracownikowi dodatkowych zadań) przez pewien czas. Powtarzalność i cykliczność zdarzenia podważa okresowość i czyni to zdarzenie zdarzeniem ciągłym.

Mając powyższe na względzie Kolegium postanowiło oddalić wniesione zastrzeżenie.

Ad 11). We wniosku pokontrolnym nr 29 wskazano, by *„Zapewnić przeprowadzanie inwentaryzacji aktywów oraz pasywów zgodnie z przepisami art. 26 i art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zgodnie z unormowaniami wewnętrznymi, ze szczególnym uwzględnieniem wymogów w zakresie inwentaryzacji gruntów, środków trwałych do których dostęp jest utrudniony, wartości niematerialnych i prawnych, a także innych pasywów i aktywów wynikających z kont rachunkowych inwentaryzowanych metodą weryfikacji”*.

Wniosek został sformułowany na podstawie wyników kontroli w zakresie inwentaryzacji, w trakcie której stwierdzono szereg nieprawidłowości, co było przyczyną wskazania naruszeń przepisów prawa, tj.: art. 26 ust. 1 pkt 2 i 3 oraz art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości:

1. Protokoły weryfikacyjne a także zestawienia w zakresie inwentaryzacji środków trwałych będących budynkami oraz budowlami trudno dostępnymi oglądowi, jak również dróg nie odnosiły się do dokumentów na podstawie, których dokonano weryfikacji ww. składników majątkowych.
2. Protokół w zakresie inwentaryzacji gruntów jak również załączone kserokopie księgi inwentarzowej gruntów nie odnosiły się do dokumentów w oparciu, o które dokonano weryfikacji wszystkich gruntów będących na stanie Gminy. Przy inwentaryzacji gruntów przyjęto błędną metodologię inwentaryzacji, gdyż inwentaryzację w drodze weryfikacji przeprowadza się poprzez weryfikację zapisów ewidencji księgowej z dokumentami źródłowymi.
3. Dokumentacja dotycząca przeprowadzenia inwentaryzacji w drodze weryfikacji: konta 020 - Wartości niematerialne i prawne; konta 030 - Akcje i udziały; konta 080 - Środki trwałe w budowie a także zobowiązań finansowych długoterminowych ujętych na koncie 134 - Kredyty bankowe oraz na koncie 260 - Pożyczki, obligacje - nie odnosiła się do dokumentów źródłowych, na podstawie których dokonano weryfikacji, jak również do zapisów ewidencji księgowej.
4. W zakresie inwentaryzacji środków pieniężnych na rachunkach bankowych organu i jednostki oraz rachunków bankowych Komitetów Społecznych w protokole nie dokonano powiązania przeprowadzonej inwentaryzacji aktywów pieniężnych z ewidencją księgową. Ponadto protokół weryfikacji środków pieniężnych na rachunkach bankowych jednostki i środków pieniężnych na rachunkach organu zawierał zapisy, iż zespół weryfikacyjny zweryfikował salda poszczególnych rachunków bankowych, co świadczy, że inwentaryzacja aktywów finansowych na rachunkach bankowych przeprowadzona została metodą weryfikacji sald.
5. W protokołach weryfikacji nie odniesiono się w zakresie wyników uzyskanych z przeprowadzonej weryfikacji do zapisów wynikających z ewidencji księgowej, czyli porównania zgodności uzyskanego stanu faktycznego do istniejącego stanu ewidencyjnego.
6. Inwentaryzacją na dzień 31 grudnia 2020 roku przeprowadzoną w Urzędzie Miejskim w Koluszkach nie objęto części kont organu i jednostki, które zgodnie z zestawieniami obrotów i sald za okres od 1 stycznia 2020 roku do 31 grudnia 2020 roku dla rejestru jednostki i dla rejestru organu wykazywały salda Wn bądź Ma.

We wniesionych zastrzeżeniach Burmistrz Koluszek podniósł, że *„Inwentaryzacja została przeprowadzona zgodnie z zasadami wynikającymi z unormowań wewnętrznych Urzędu, tj. zarządzenia nr 24/2020 Burmistrza Koluszek z dnia 17 lutego 2020r. w sprawie zasad przeprowadzania inwentaryzacji w Urzędzie Miejskim w Koluszkach oraz Zarządzenia nr 157/2020 Burmistrza Koluszek z dnia 18 września 2021 roku w sprawie powołania Komisji Inwentaryzacyjnej i przeprowadzenia inwentaryzacji składników majątkowych na dzień 31 grudnia 2020 roku. Wskazane wyżej unormowania prawne zostały określone na podstawie art. 4, art. 26 i art. 27 ustawy z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości a tym samym wskazują na indywidualnie określone i obowiązujące*

normy prawne wprowadzone dla Urzędu miejskiego w Koluszkach. Wskazany przepis jest w swojej treści ogólnikowy i dopiero jst zobowiązana jest do doprecyzowania procedur według których takowe czynności inwentaryzacyjne są prowadzone. W przypadku Gminy Koluszki w/w czynności określone i doprecyzowane zostały we wcześniej wspomnianych zarządzeniach”.

Ponadto w zastrzeżeniach złożonych przez Burmistrza wskazano, że „*Na potrzeby spisu w/w składników majątkowych wykorzystano m.in. protokół ze wzoru nr 7 do w/w instrukcji inwentaryzacyjnej o nazwie „protokół weryfikacji”, ponieważ instrukcja nie zakładała innego protokołu. Powyższe nie oznacza jednak, że spisu wszystkich składników majątkowych dokonano na zasadach weryfikacji”.*

Według Wnoszącego zastrzeżenia: „*Protokoły zostały sporządzone przez Komisję Inwentaryzacyjną na bazie oryginalnych dokumentów źródłowych, które po zakończeniu czynności spisowych oddane zostały na stanowiska merytoryczne. Inwentaryzacja polega na przeprowadzeniu drogą spisu z natury, drogą ustaleń sald z instytucjami, bankami, drogą porównania wynikających z ksiąg rachunkowych składników majątkowych co przeprowadzamy na podstawie rzeczywistych i oryginalnych dokumentów. Z procedur wewnętrznych urzędu nie wynika obowiązek kopiowania dokumentów źródłowych i załączania ich pod protokołami.”. Ponadto Burmistrz w zastrzeżeniach wskazał, że „*Weryfikacja wybranych pozycji aktywów i pasywów odbywała się na bazie dokumentów znajdujących się na stanowiskach merytorycznych Urzędu. Informacje i materiały otrzymane ze stanowisk merytorycznych były dogłębnie analizowane i sprawdzane przez zespół weryfikujący a następnie zwracane na stanowisko merytoryczne. Dokumenty te raz jeszcze podkreślamy nie były kserowane, a tym samym nie zostały podłączone pod protokoły z weryfikacji ponieważ taki obowiązek nie wynika z regulacji wewnętrznych ani z przepisów prawa”.**

W zakresie inwentaryzacji środków pieniężnych na rachunkach bankowych jednostki i rachunkach bankowych organu Burmistrz Koluszek podkreślił, że „*Środki pieniężne na rachunkach bankowych jednostki i środki pieniężne na rachunkach organu zawiera zapisy, iż zespół weryfikacyjny zweryfikował salda poszczególnych rachunków bankowych. Jest to zapis wynikający z określenia na wzorze nr 7 do instrukcji inwentaryzacyjnej, ponieważ dokumenty załączone do protokołu jednoznacznie wskazują, że inwentaryzacja stanów na rachunkach bankowych przeprowadzona została metodą potwierdzenia salda a nie metodą weryfikacji jak nazwano w protokole - podkreślamy że użyto wzór protokołu wynikającego z instrukcji”.*

Uzasadniając zastrzeżenia co do naruszenia art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości w zakresie zaniechania zinwentaryzowania kont księgowych Burmistrz Koluszek wskazał, że:

1. Wymienione poniżej konta księgowe zostały zinwentaryzowane przy spisywaniu innych kont księgowych i tak zgodnie z wyjaśnieniami:
 - „*141-08, 141-14 - terminal płatniczy został spisany w protokole nr 145 w kasie UM”;*
 - „*222 - saldo wynika ze stanu rachunków bankowych VAT 43 250,82 zł, odpadów 100,00 zł i terminala 261,00 zł i 384,00 zł - spisane w protokole nr 145 kasy i protokole nr 135”;*

- „851 - saldo to jest tożsame ze stanem rachunku bankowego ZFŚS spisanego w protokole 135 poz. 6”;
 - „222-01 - saldo wynika ze stanu rachunków bankowych VAT 43 250,82 zł, odpadów 100,00 zł i terminala 261,00 zł i 384,00 zł – spisane w protokole nr 145 kasy i protokole nr 135”;
 - „909-01 - saldo to jest zawarte w stanie rachunku bankowego Organu spisanego w protokole 135 poz. 73”;
 - „909-04 - saldo to jest tożsame ze stanem rachunku bankowego Funduszu Inwestycji Lokalnych spisanego w protokole 135 poz. 1”.
2. Poniższe konta analityczne rejestru jednostki nie podlegają inwentaryzacji:
- „221-08-0091 - saldo dotyczy odsetek a odsetki nie podlegają inwentaryzacji”;
 - „221-08-0094 - saldo dot.: odsetek 1 396,20 zł kosztów upomnienia 8,80 zł i należności głównej 2 118,00. Należność główna została spisana w protokole nr 79”.
3. Wskazane salda kont analitycznych organu i jednostki pojawiają się już po zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych prowadzonych przez Komisję, tj. po 15 stycznia:
- „221-03 - saldo na koncie powstaje w wyniku wykonania przypisu należności na podstawie uzyskanej „Informacji o dochodach budżetowych pobieranych przez urzędy skarbowe na rzecz JST w okresie od 01.01.2020 r do 31.12.2020 r.” udostępnianej do dnia 10 lutego roku następującego po roku budżetowym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów - saldo pojawia się już po zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych prowadzonych przez Komisję, tj. po 15 stycznia”;
 - „225-02-0001 - saldo dotyczy faktur dotyczących miesiąca XII, a rozliczane jest w deklaracjach VAT-7 w kolejnych miesiącach po opłaceniu faktur - saldo pojawia się już po zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych prowadzonych przez Komisję, tj. po 15 stycznia”;
 - 224-02, 224-0, 224-39 - kluby, stowarzyszenia według umów mają czas na złożenie rozliczenia wykorzystania dotacji do 31 stycznia i dopiero wtedy dokonuje się księgowania na kontach – saldo pojawia się już po zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych prowadzonych przez Komisję, tj. po 15 stycznia”;
 - „224-02-0050- saldo na koncie powstaje w wyniku przeksięgowania na podstawie uzyskanej „Informacji o dochodach budżetowych pobieranych przez urzędy skarbowe na rzecz JST w okresie od 01.01.2020 r do 31.12.2020 r.” udostępnianej do dnia 10 lutego roku następującego po roku budżetowym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów - saldo pojawia się już po zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych prowadzonych przez Komisję, tj. po 15 stycznia”;

- „224-02-0055 – saldo na koncie powstaje w wyniku przeksięgowania na podstawie uzyskanej „Informacji o udziałach jednostek samorządu terytorialnego w podatku CIT w okresie od 01.01.2020 r do 31.12.2020 r.” udostępnianej do dnia 10 lutego roku następującego po roku budżetowym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów – – saldo pojawia się po zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych prowadzonych przez Komisję, tj. po 15 stycznia”;
- „224-05 - saldo na koncie powstaje w wyniku przeksięgowania po otrzymaniu w nowym roku budżetowym ostatecznego rozliczenia udziałów w podatku dochodowym od os. fiz. (wpływ na rachunek ostatecznych udziałów w dniu 28 stycznia 2021r.) a weryfikowane jest na podstawie uzyskanej „Informacji o udziałach jednostek samorządu terytorialnego w podatku PIT za rok budżetowy 2020 r.” udostępnianej do dnia 15 lutego roku następującego po roku budżetowym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów – saldo pojawia się po już zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych prowadzonych przez Komisję, tj. po 15 stycznia”;
- „224-03, 224-07, 224-08, 224-12 - saldo powstaje w wyniku przeksięgowania dokonanego na podstawie zwrotu udzielonej dotacji, który zgodnie ustawą o finansach publicznych art.168 pkt 1 podlega zwrotowi do dnia 31 stycznia następnego - saldo pojawia się już po zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych prowadzonych przez Komisję, tj. po 15 stycznia”;
- 226-01, 226-16, 227-01-0001 - salda dotyczą rozliczenia podatku VAT za XII, który jest rozliczany w deklaracji VAT-7 do 25 stycznia - saldo pojawia się już po zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych prowadzonych przez Komisję, tj. po 15 stycznia”.

Kolegium Izby, rozpatrując ww. zastrzeżenia podkreśliło, że obowiązek udokumentowania przeprowadzonej inwentaryzacji wraz z jej wynikami oraz odniesienia się do zapisów ewidencji księgowej został określony w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm.). Zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. Ograniczenie przez jednostkę czynności inwentaryzacyjnych wyłącznie do stwierdzenia prawidłowości i realności ustalenia - nie spełnia wymogów określonych w powyższej normie. Wyniki uzyskane z przeprowadzonej inwentaryzacji poszczególnych aktywów i pasywów powinny być powiązane z zapisami wynikającymi z ewidencji księgowej oraz udokumentowane. Ustawa o rachunkowości nie określa sposobu oraz zasad udokumentowania czynności inwentaryzacyjnych. Powinno to zostać ustalone w przepisach wewnętrznych przez kierownika jednostki, który zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości obejmującej również okresowe ustalenie lub sprawdzenie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Udokumentowaniem czynności w zakresie weryfikacji może być np. sporządzenie zestawień tabelarycznych ze wskazaniem właściwych dokumentów źródłowych lub ich kategorii, na podstawie których dokonano weryfikacji. Dokumentami źródłowymi w zakresie inwentaryzacji gruntów i środków trwałych do których dostęp jest znacznie utrudniony powinny być: decyzje komunalizacyjne, akty notarialne, wypisy z księgi wieczystej, protokoły odbioru robót i dowody OT wraz z fakturami w zakresie tworzenia środka trwałego, protokoły przekazania. Natomiast w zakresie środków trwałych w budowie i wartości niematerialnych i prawnych takimi dokumentami będą faktury i rachunki

wchodzące w koszty danego zadania, czy też powodujące wydatek, zaś w odniesieniu do zobowiązań dłużnych - umowy na podstawie których zaciągnięte zostało zobowiązanie.

Jednocześnie Kolegium Izby rozpatrując wniesione zastrzeżenie wskazuje że metodą właściwą zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości dla inwentaryzacji aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych jest metoda uzyskania potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic. Zasady przeprowadzania inwentaryzacji metodą potwierdzenia salda w Urzędzie Miejskim w Koluszkach zostały prawidłowo określone w zarządzeniu nr 24/2020 Burmistrza Koluszek z dnia 17 lutego 2020 roku w sprawie zasad przeprowadzania inwentaryzacji w Urzędzie Miejskim w Koluszkach w *Rozdziale IX Inwentaryzacja metodą (techniką) uzgodnienia salda*.

Ponadto Kolegium Izby wskazuje, że inwentaryzacją w drodze porównania danych ksiąg z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników obejmuje się wszystkie wskazane w art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości salda aktywów i pasywów występujące na koniec roku obrotowego. Zaniechanie zinwentaryzowania kont analitycznych jednostki i kont organu stanowi naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości. Głównym celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów na oznaczony moment, porównanie tego stanu ze stanem wskazanym w ewidencji księgowej oraz stwierdzenie występujących ewentualnie różnic między tymi stanami, a następnie ich rozliczenie i doprowadzenie stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym. Podstawową rolą inwentaryzacji jest zatem zweryfikowanie realności i wiarygodności danych zawartych w księgach rachunkowych, dotyczących poszczególnych aktywów i pasywów jednostki.

W ocenie Kolegium wskazany w art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości termin zakończenia inwentaryzacji do dnia 15 następnego roku dotyczy dwóch z trzech metod przeprowadzenia inwentaryzacji tj. spisu z natury i potwierdzenia salda. Takie stanowisko zajęło również Ministerstwo Finansów w aktualnym wyjaśnieniu w zakresie stosowania przepisów ustawy o rachunkowości, w tym w szczególności art. 26 ust. 3 pkt 1 ww. ustawy, zamieszczonym na stronie Ministerstwa Finansów w zakładce: *Rachunkowość>Pytania i odpowiedzi>Rachunkowość budżetowa* w odpowiedzi na pytanie: *Jakie są terminy przeprowadzenia i udokumentowania inwentaryzacji aktywów drogą weryfikacji lub potwierdzenia salda według stanu na dzień bilansowy w jednostkach budżetowych?* Ministerstwo Finansów podkreśla, że: „(...) wskazane w art. 26 ust. 3 pkt 1 ww. ustawy ułatwienie polegające na rozpoczęciu inwentaryzacji nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończone do dnia 15 następnego roku, dotyczą dwóch z trzech metod przeprowadzania inwentaryzacji tj. spisu z natury i potwierdzenia salda. Inwentaryzacja prowadzona drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników powinna zostać przeprowadzona na ostatni dzień roku obrotowego. Oznacza to, że w przypadku jednostek budżetowych, w których rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, inwentaryzacja składników aktywów drogą weryfikacji powinna zostać przeprowadzona na dzień 31 grudnia danego roku obrotowego (kalendarzowego)”

Biorąc powyższe pod uwagę, Kolegium Izby uznało, że argumentacja zawarta w zastrzeżeniach nie zasługuje na uwzględnienie i postanowiło oddalić wniesione zastrzeżenia.

Od niniejszej uchwały nie przysługują środki odwoławcze.

**Przewodniczący Kolegium
Prezesa RIO w Łodzi**

Ryszard Paweł Krawczyk