



UCHWAŁA NR 24/67/2022
KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI
z dnia 27 lipca 2022 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:

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

Po rozpatrzeniu na posiedzeniu w dniu 27 lipca 2022 roku zastrzeżeń Wójta Gminy Kleszczów do wniosków zawartych w punktach 1,2,3,5,6,17 wystąpienia pokontrolnego sformułowanego w piśmie Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi z dnia 28 czerwca 2022 roku, znak: WK-602/27/2022, działając na podstawie art. 25b ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 561),

uchwała, co następuje:

postanawia uwzględnić zastrzeżenia Wójta Gminy Kleszczów do wniosków zawartych w:

- pkt 3 wystąpienia pokontrolnego w brzmieniu:** Zadania związane z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnoty, określone w art. 7 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym, realizować w granicach wyznaczonych przez ustawy prawa materialnego administracyjnego, w szczególności przez ustawę z dnia 10 kwietnia 1997 roku Prawo energetyczne. Przestrzegać tym samym reguły wynikającej z art. 44 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, stosownie do której – jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków

postanawia oddalić zastrzeżenia Wójta Gminy Kleszczów do wniosków pokontrolnych zawartych w:

- pkt 1 wystąpienia pokontrolnego w brzmieniu:** Zapewnić ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego w przypadku istnienia ustawowych przesłanek do jego prowadzenia, zgodnie z art. 274 ust. 3 i art. 282 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych,
- pkt 2 wystąpienia pokontrolnego w brzmieniu:** W zakresie sposobu realizacji zadań z zakresu gospodarki komunalnej zapewnić przestrzeganie art. 2 i art. 3 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 roku o gospodarce komunalnej. W sytuacji powierzenia utworzonej przez Gminę spółce zadań z zakresu gospodarki komunalnej, polegających na odpłatnym zrealizowaniu przez spółkę usług, dostaw lub robót budowlanych, przestrzegać przepisów ustawy z dnia 11

września 2019 roku Prawo zamówień publicznych, w szczególności w zakresie tzw. zamówień wewnętrznych (in-house). Mając powyższe na uwadze podjąć działania w celu dokonania zmian w zakresie sposobu wykonywania zadań wskazanych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego. W zależności od stanu faktycznego i prawnego powierzenie zadań może nastąpić także w innych trybach wymienionych w art. 3 ustawy o gospodarce komunalnej, np. w formule partnerstwa publiczno-prywatnego,

3. **pkt 5 wystąpienia pokontrolnego w brzmieniu:** Przestrzegać zasad ewidencji zdarzeń gospodarczych, w szczególności na kontach 133 – Rachunek budżetu i 250 – Należności finansowe, określonych w przepisach rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku 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, co skutkować będzie prawidłowym ujmowaniem w sprawozdaniach finansowych i budżetowych oraz w uchwale budżetowej Gminy zdarzeń związanych z nabyciem i wykupem przez emitenta - obligacji skarbowych,
4. **pkt 6 wystąpienia pokontrolnego w brzmieniu:** Zapewnić przestrzeganie przepisów art. 211 oraz art. 212 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy o finansach publicznych, w szczególności w planie budżetu (plan roczny) uwzględniać tylko te kwoty przychodów, które w danym roku budżetowym będą wykonane, zgodnie z terminami wykupu obligacji skarbowych Skarbu Państwa określonymi przez emitenta - Skarb Państwa (jeżeli termin wykupu przypada na dany rok budżetowy) oraz te kwoty rozchodów, które w danym roku mają zostać wykonane z tytułu nabycia obligacji skarbowych, czy też udzielenia pożyczek długoterminowych,
5. **pkt 17 wystąpienia pokontrolnego w brzmieniu:** Dokonać analizy opisanej w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego praktyki stosowania przepisów dotyczących przyznawania dodatku specjalnego, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.

Uzasadnienie

Na podstawie wyników kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych przeprowadzonej w Gminie Kleszczów, Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi pismem nr WK-602/27/2022, skierowała do Wójty Gminy Kleszczów wystąpienie pokontrolne. W pierwszej części wystąpienia zostały opisane uchybienia i nieprawidłowości stwierdzone w toku kontroli, w drugiej części wystąpienia wnioski pokontrolne. Wójt Gminy Kleszczów, działając na podstawie art. 25b w związku z art. 9 ust. 3 i 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, pismem z dnia 11 lipca 2022 r., wniósł zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych, konkretyzując wniesione zastrzeżenia w uzasadnieniu pisma. Zastrzeżenia dotyczyły następujących punktów wystąpienia pokontrolnego: 1, 2, 3, 5, 6 oraz 17.

Składając zastrzeżenia Wójt Gminy Kleszczów zarzucił naruszenie następujących przepisów prawa:

- ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tj. Dz. U. z 2021 r., poz. 305 ze zm.),
- ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tj. Dz. U. z 2021 r., poz. 679 ze zm.),
- ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (tj. Dz. U. z 2021 r., poz. 716 ze zm.),
- ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (tj. Dz. U. z 2022 r. poz.530).

1) Odnosnie zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego w przedmiocie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego (pkt 1 wystąpienia pokontrolnego).

Dokonując kontroli działalności Gminy Kleszczów w zakresie audytu wewnętrznego, inspektorzy kontroli ustalili, że Gmina Kleszczów w roku 2019 prowadziła audyt wewnętrzny jedynie w okresie od dnia 1 stycznia do dnia 29 stycznia 2019 roku i od dnia 1 sierpnia do dnia 5 października 2019 roku.

W ocenie inspektorów kontroli nie prowadzenie w pozostałym okresie 2019 r. audytu naruszało art. 274 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r., poz. 305 ze zm.), który stanowi, iż audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40.000 tys. zł. Inspektorzy ponadto uznali, że w konsekwencji naruszono również art. 282 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym, kierownik jednostki jest zobowiązany m.in. do zapewnienia ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce.

Stąd, w wystąpieniu pokontrolnym wskazano (wniosek nr 1) na potrzebę zapewnienia ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego w przypadku istnienia ustawowych przesłanek do jego prowadzenia, zgodnie z art. 274 ust. 3 i art. 282 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

W swoim piśmie Wójt Gminy Kleszczów przedstawił, jako podstawę zgłoszenia zastrzeżenia w zakresie wniosku nr 1, zarzut naruszenia przez kontrolujących prawa, tj. art. 282 ust. 1 w zw. z art. 274 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, poprzez ich błędną wykładnię, co doprowadziło do błędnego ustalenia, że kierownikowi jednostki można przypisać naruszenie obowiązku zapewnienia ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce niezależnie od przyczyn takiego stanu rzeczy.

Składający wskazał, że fragmentaryczne przywołanie w części I wystąpienia pokontrolnego stanu faktycznego, w stosunku do ustaleń zawartych w protokole kontroli, jak i nieprzedstawienie sposobu interpretacji art. 274 ust. 3 i art. 282 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, prowadzi do uznania, iż zdaniem kontrolujących kierownik jednostki może naruszyć obowiązek ciągłości prowadzenia audytu niezależnie od przyczyn powstałego stanu rzeczy.

W zastrzeżeniach podniesiono, że w art. 282 ust. 1 ustawy o finansach publicznych nie ustanowiono znanej np. w prawie atomowym absolutnej odpowiedzialności kierownika jednostki za

brak ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce. Wójt Gminy Kleszczów argumentował, że ustawodawca nałożył na kierowników jednostek wyłącznie obowiązek starannego działania polegającego na podejmowaniu określonych czynności organizacyjnych, które umożliwią prowadzenie niezależnego, obiektywnego i efektywnego audytu i przywołał fragment komentarza do ustawy o finansach publicznych pod redakcją Agnieszki Mikos-Sitek o następującej treści: „Obowiązki nałożone na kierownika jednostki lub dyrektora generalnego zostały określone szeroko, przez wskazanie celu, jako zabezpieczenia niezależnych, obiektywnych i efektywnych warunków prowadzenia audytu. Pośród sposobów uznanych za konieczne dla osiągnięcia wskazanych celów, ustawodawca wymienił odrębność organizacyjną komórki audytu wewnętrznego, jak również ciągłość procesu prowadzenia audytu w jednostce. Oba zadania organizacyjne i funkcjonalne mają charakter zadań koniecznych, jednak należy je traktować jako wyliczenie niekompletne – pozostałe, konkretne działania w każdej jednostce będą wynikały z celów, jakie postawiono jej kierownikowi.” Zdaniem składającego zastrzeżenia naruszeniem obowiązków będzie zatem zaniechanie podjęcia przez kierownika jednostki czynności, które mogłyby doprowadzić do prowadzenia audytu w sposób ciągły. Jednocześnie Wójt Gminy Kleszczów podniósł, iż część I wystąpienia pokontrolnego nie zawiera całości ustalonego stanu faktycznego, opisuje wyłącznie okres w którym nie prowadzono audytu, a pomija istotne okoliczności, które jego zdaniem przekreślają możliwość postawienia zarzutu naruszenia art. 274 ust. 3 i art. 282 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Przywołał fragment protokołu kontroli, wskazujący, że na przestrzeni 10 miesięcy zostało przeprowadzonych osiem naborów na stanowisko audytora wewnętrznego. W ocenie składającego zastrzeżenia pełen stan faktyczny wskazywał, iż brak rozstrzygnięcia konkursów nie wynikał z okoliczności zawinionych przez kierownika jednostki i dowodził, iż kierownik jednostki wykazał się należyłą starannością w zakresie działań zmierzających do zapewnienia ciągłości prowadzenia audytu. Na poparcie swoich tez Wójt Gminy Kleszczów przywołał orzeczenia komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych i poglądy doktryny dotyczące odpowiedzialności z art. 18a ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Składający zastrzeżenie podniósł również, że przyjęcie odpowiedzialności kierownika jednostki niezależnie od przyczyn braku ciągłości prowadzenia audytu doprowadziłaby do niesprawiedliwego i nieuprawnionego zrównania sytuacji kierownika jednostki, który umyślnie nie zapewnia ciągłości prowadzenia audytu i takiego, który podejmuje wszystkie niezbędne starania w celu jego zapewnienia.

Na zakończenie Wójt Gminy Kleszczów wskazał, że od momentu zatrudnienia obecnych audytorów, do dnia składania zastrzeżeń zapewniona była ciągłość prowadzenia audytu, co prowadzi do stwierdzenia, iż wniosek ujęty w punkcie 1 wystąpienia pokontrolnego nie ma usprawiedliwionych podstaw.

Mając na uwadze wniosek nr 1 zawarty w wystąpieniu pokontrolnym przekazanym Wójtowi Gminy Kleszczów, jak również zastrzeżenie do tego wniosku przedstawione przez Wójta w piśmie z dnia 11 lipca 2022 roku, wskazać należy, że kwestia dotycząca obowiązku prowadzenia audytu w gminach, została uregulowana w art. 274 ust. 3 i art. 282 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z art. 274 ust. 3 audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota

wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł. Z treści przywołanego przepisu, w szczególności sformułowania „prowadzi się”, wynika jednoznacznie, że w gminach prowadzenie audytu wewnętrznego jest bezwzględny, choć warunkowy, obowiązkiem. Konieczność jego prowadzenia w danej jednostce została wyłącznie uzależniona od spełnienia przesłanek w tym przepisie wskazanych. Żadne inne okoliczności nie mają znaczenia dla ustalenia, czy jednostka samorządu terytorialnego działa zgodnie z prawem. W myśl 282 ust. 1 ustawy o finansach publicznych kierownik jednostki, zapewnia warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnia organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce. Również z tego przepisu wynika, że prowadzenie audytu w sposób nieprzerwany jest obowiązkiem bezwzględny. Nawet jeden dzień nieprowadzenia audytu będzie stanowił ich naruszenie. Powyższe potwierdza fragment cytowanego w zastrzeżeniach komentarza pod redakcją Agnieszki Mikos-Sitek: „Pośród sposobów uznanych za konieczne dla osiągnięcia wskazanych celów, ustawodawca wymienił odrębność organizacyjną komórki audytu wewnętrznego, jak również ciągłość procesu prowadzenia audytu w jednostce.” Kolegium podkreśla, że naruszeniem obu wskazanych przepisów jest zaniechanie prowadzenia w sposób ciągły audytu przez jednostkę samorządu terytorialnego, a nie zaniechanie zatrudnienia audytora w jednostce budżetowej. W tym miejscu należy się odnieść do przywoływanego przez Wójta Gminy Kleszczów w zastrzeżeniach art. 18a ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą. Do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, zatem konieczne jest łączne spełnienie trzech przesłanek: 1) zaniechania prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych, 2) niezatrudnienie audytora wewnętrznego albo nie zawarcie umowy z usługodawcą, 3) istnienie związku przyczynowego pomiędzy okolicznościami wyliczonymi w pkt 1 i 2. Przepis ten zastosowanie ma w ramach prowadzonego postępowania dotyczącego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, nie postępowania kontrolnego. Czynem bezprawnym w rozumieniu art. 18a ustawy jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego, niezależnie od czasu, w jakim jednostka sektora finansów publicznych pozbawiona była audytu. Do naruszenia dyscypliny dochodzi, gdy audyt nie jest prowadzony chociażby jeden dzień - wypełnia to już znamiona przedmiotowe naruszenia dyscypliny finansów publicznych. W ramach tegoż postępowania brane są pod uwagę również znamiona strony podmiotowej, w tym wina. Prowadzone na podstawie kryterium zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym postępowanie kontrolne kończy się przekazaniem przez izbę wyników kontroli kontrolowanej jednostce zawartych w wystąpieniu pokontrolnym, które wskazuje źródła i przyczyny nieprawidłowości, ich rozmiary, osoby odpowiedzialne oraz zawiera wnioski zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności. Wystąpienie nie przesądza o odpowiedzialności dyscyplinarnej, jeżeli w jednostce samorządu terytorialnego doszło do nieprawidłowości, wiąże naruszenia prawa do których doszło, z osobami, których działania, bądź zaniechania do nich doprowadziły. W sytuacji, w której stwierdzono nieprawidłowość, sformułowanie wniosku jest obligatoryjne.

Ustalenia kontrolujących zawarte w I części wystąpienia pokontrolnego wskazujące, że Gmina Kleszczów w roku 2019 prowadziła audyt wewnętrzny jedynie w okresie od dnia 1 stycznia do dnia 29 stycznia 2019 roku i od dnia 1 sierpnia do dnia 5 października 2019 roku mogły ograniczać się wyłącznie do wskazanych elementów. Okoliczności dotyczące przyczyn niezatrudnienia audytora, czyli odnoszące się do winy kierownika jednostki są dla ustaleń, dotyczących braku ciągłości prowadzenia audytu, dokonanych w ramach wystąpienia pokontrolnego nieistotne. Obowiązek prowadzenia audytu w Gminie Kleszczów wynikał wprost z przepisów prawa, tj. art. 274 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, bowiem w roku 2019, zaplanowane w budżecie kwota dochodów i przychodów i kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40.000 tys. zł. W konsekwencji Kolegium uznaje, że kontrolerzy prawidłowo dokonali subsumcji ustalonego stanu faktycznego pod obowiązujące normy prawne. Kolegium Izby, nie podziela argumentów zawartych w złożonym zastrzeżeniu i co za tym idzie stwierdzenia, że formułując wniosek nr 1 ujęty w wystąpieniu pokontrolnym naruszono prawo, tj. art. 282 ust. 1 w zw. z art. 274 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, poprzez błędną wykładnię obu przepisów. Wniosek zawarty w wystąpieniu pokontrolnym wskazujący na konieczność zapewnienia ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego w przypadku istnienia ustawowych przesłanek do jego prowadzenia, zgodnie z art. 274 ust. 3 i art. 282 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, został sformułowany, z uwagi na to że w 2019 r. w Gminie Kleszczów naruszono zasadę ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego, a przepisy w tym zakresie mają wbrew twierdzeniom wnoszącego zastrzeżenia charakter bezwzględny.

Mając powyższe na względzie, Kolegium postanowiło oddalić zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 1.

2) Odnośnie zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego w przedmiocie realizacji zadań z zakresu gospodarki komunalnej (pkt 2 wystąpienia pokontrolnego).

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, stwierdzono m.in., że *Gmina Kleszczów realizowała zadania własne przy pomocy spółek prawa handlowego, których była jedynym udziałowcem lub akcjonariuszem, w sposób naruszający art. 2 i art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 roku o gospodarce komunalnej (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 679). Rada Gminy podejmowała uchwały, w których stanowiła o powierzeniu spółkom zadań publicznych, np. w zakresie dróg, ulic, placów w przedmiocie zimowego utrzymania; utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych; utrzymania czystości i porządku na terenie gminy, itd. Wysokość środków na realizację ww. zadań określała uchwała budżetowa Rady Gminy Kleszczów, na podstawie kalkulacji kosztów przedstawianych przez wykonawcę powierzanych zadań, zatwierdzonej przez Wójta Gminy Kleszczów. W związku z powierzeniem zadania Gmina stosowała w szczególności Kartę Powierzenia Zadania (albo zlecenie), w której opisywano m.in. zakres zleczanych zadań (robót, usług lub dostaw). Wydatki za realizację zadań rozliczane były poprzez wystawione przez spółki faktury. (...) należy wskazać, że prowadzenie gospodarki komunalnej przez spółkę – w zakresie wyznaczonym przez akt założycielski, czyli realizacja dyspozycji art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej, oznacza sytuację, w której spółka we własnym imieniu i na własny rachunek za pomocą wniesionego lub powierzonego jej majątku realizuje określone w jej akcie założycielskim zadania. Tymczasem w badanych stanach faktycznych i prawnych, stosunki między stronami (Gmina – spółka)*

miały co do zasady charakter zamówień publicznych (szczegółowe dane dotyczące Kart Powierzenia Zadania, umów i zleceń zawarto w protokole kontroli), czyli spółki wykonywały odpłatnie określone roboty budowlane, dostawy lub usługi (np. zimowe utrzymanie dróg, administrowanie gminnym zasobem lokalowym, roboty budowlane). Zatem, realizacja zadań własnych gminy poprzez spółkę odbywała się nie w formule wskazanej w art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej, tylko było to odpłatne świadczenie przez spółki robót, usług i dostaw na rzecz Gminy, czyli formuła mieszcząca się w zakresie regulacji zawartej w art. 3 ustawy o gospodarce komunalnej. To z kolei oznaczało obowiązek zastosowania zasad i trybów wskazanych w ww. przepisie, w szczególności przepisów o zamówieniach publicznych. Zgodnie z art. 44 ust. 4 ustawy o finansach publicznych - jednostki sektora finansów publicznych zawierają umowy, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane, na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Stosownie do obowiązującego od 2017 roku art. 67 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 1843 ze zm.) - zamawiający mógł udzielić zamówienia z wolnej ręki, jeżeli zamówienie udzielane było przez zamawiającego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 1-3a osobie prawnej (w tym jednostki sektora finansów publicznych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych), jeżeli spełnione były łącznie następujące warunki:

a) zamawiający sprawuje nad tą osobą prawną kontrolę, odpowiadającą kontroli sprawowanej nad własnymi jednostkami, polegającą na dominującym wpływie na cele strategiczne oraz istotne decyzje dotyczące zarządzania sprawami tej osoby prawnej; warunek ten jest również spełniony, gdy kontrolę taką sprawuje inna osoba prawna kontrolowana przez zamawiającego w taki sam sposób;

b) ponad 90% działalności kontrolowanej osoby prawnej dotyczy wykonywania zadań powierzonych jej przez zamawiającego sprawującego kontrolę lub przez inną osobę prawną, nad którą ten zamawiający sprawuje kontrolę, o której mowa w lit. a;

c) w kontrolowanej osobie prawnej nie ma bezpośredniego udziału kapitału prywatnego.

Zatem, jeżeli w Gminie Kleszczów zostały utworzone spółki, którym w akcie o utworzeniu wyznaczono określone zadania z zakresu gospodarki komunalnej, powierzenie tych zadań mogło nastąpić zgodnie z regułami określonymi w art. 3 ustawy o gospodarce komunalnej, w szczególności na podstawie umowy w sprawie zamówienia publicznego, zawartej w trybie tzw. zamówienia wewnętrznego (in-house). (...) Sumując, jeżeli przedmiotem powierzenia jest odpłatne wykonanie dostawy, usługi, roboty budowlanej, należy zastosować procedury wynikające z ustawy Prawo zamówień publicznych, tj. w każdym przypadku należy z zachowaniem staranności oszacować wartość zamówienia celem weryfikacji czy postępowanie nie wymaga zastosowania procedur wynikających z ustawy Prawo zamówień publicznych, w tym trybu zamówienia z wolnej ręki. Biorąc zatem powyższe pod uwagę należy stwierdzić, iż zlecając zadania do realizacji na podstawie zleceń czy Kart Powierzenia Zadania Wójt Gminy Kleszczów naruszył art. 44 ust.4 ustawy o finansach publicznych w związku z niezastosowaniem ustawy Prawo zamówień publicznych.”.

W efekcie sformułowany został wniosek pokontrolny o treści: „W zakresie sposobu realizacji zadań z zakresu gospodarki komunalnej zapewnić przestrzeganie art. 2 i art. 3 ustawy z dnia 20 grudnia

1996 roku o gospodarce komunalnej. W sytuacji powierzenia utworzonej przez Gminę spółce zadań z zakresu gospodarki komunalnej, polegających na odpłatnym zrealizowaniu przez spółkę usług, dostaw lub robót budowlanych, przestrzegać przepisów ustawy z dnia 11 września 2019 roku Prawo zamówień publicznych, w szczególności w zakresie tzw. zamówień wewnętrznych (in-house). Mając powyższe na uwadze podjąć działania w celu dokonania zmian w zakresie sposobu wykonywania zadań wskazanych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego. W zależności od stanu faktycznego i prawnego powierzenie zadań może nastąpić także w innych trybach wymienionych w art. 3 ustawy o gospodarce komunalnej, np. w formule partnerstwa publiczno-prywatnego”.

Wójt Gminy Kleszczów składając zastrzeżenie do powyższego wniosku pokontrolnego postawił zarzut oparty na art. 2 i 3 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 roku o gospodarce komunalnej, stwierdzając iż w wyniku jego sformułowania dokonano niewłaściwej interpretacji ww. przepisów, a w konsekwencji niewłaściwego ich zastosowania, polegającego na przyjęciu, iż Gmina nie ma możliwości powierzenia realizacji zadań na rzecz spółek prawa handlowego, których jest wyłącznym udziałowcem, z pominięciem reżimu wynikającego z ustawy z dnia 11 września 2019 roku Prawo zamówień publicznych (dalej: P.z.p.), w tym z pominięciem trybu przewidzianego w art. 2 i 4 ust. 1 pkt 11 P.z.p. Składający zastrzeżenia podniósł w uzasadnieniu m. in., że: „ustanowienie w u. P.z.p. oraz P.z.p. regulacji dot. zamówień in-house (art. 67 ust. 1 pkt 12-15 u.P.z.p. oraz art. 214 ust. 1 pkt 11-14 P.z.p.), nie uchylają ani nie modyfikują możliwości prowadzenia gospodarki komunalnej w oparciu o regulacje art. 2 u.g.k. Teza ta wielokrotnie była wprost artykułowana w orzecznictwie i piśmiennictwie. Jak wskazał Prezes UZP „Instytucja in-house w obecnym brzmieniu nadanym ustawą Pzp zasadniczo nie zmienia funkcjonującej już w polskim porządku prawnym regulacji związanej z realizacją przez jednostki samorządu terytorialnego zadań własnych, w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej. (...) Takie same stanowisko wyraziła również KIO, podkreślając, że „Wprowadzona regulacja zamówień in-house w istocie nie zmienia funkcjonującej już w polskim porządku prawnym regulacji związanej z realizacją przez jednostki samorządu terytorialnego zadań własnych, w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej. Zagadnienie to reguluje ustawa z 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U.2016.573 t.j.), zgodnie z którą gospodarka komunalna obejmuje w szczególności zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Zgodnie z brzmieniem art. 2 ww. ustawy gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostki samorządu terytorialnego w szczególności w formach samorządowego zakładu budżetowego lub spółek prawa handlowego. W konsekwencji nie ma podstaw do uznania, że „Obecnie zamówienia wewnętrzne regulują przepisy ustawy z dnia 11 września 2019 roku — Prawo zamówień publicznych, w art. 214 ust. 1 pkt 11-13”. Kontrolowany nie ma obowiązku stosowania przepisów P.z.p. w tym dotyczących zamówień in-house, jeżeli zgodnie z decyzją organu uchwalodawczego zadania te mają być realizowane w formie spółki prawa handlowego, tj. zgodnie z art. 2 u.g.k. W kontrolowanym stanie faktycznym stosowna decyzja została podjęta przez Radę Gminy czemu organ ten dał wyraz w uchwałach przywołanych przez kontrolującego (...). W kontekście powyższego należy wskazać za Prezesem UZP: „Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego podejmie decyzję o powierzeniu utworzonej spółce prawa handlowego wykonywania zadań własnych w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, wówczas materializuje się ona w stosownej uchwale organu jednostki samorządu terytorialnego (arg.

z art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy o gospodarce komunalnej) oraz w akcie erekcyjnym spółki (akt założycielski spółki z o.o., statut spółki akcyjnej). Tytułem do wykonywania przez spółkę określonych zadań komunalnych jest uchwała organu, np. rady gminy oraz akt o utworzeniu spółki (akt założycielski albo statut). W takim przypadku można stwierdzić, że gmina działa za pośrednictwem swojej spółki. Relacje prawne powstające pomiędzy gminą a spółką nie mają w tym zakresie charakteru umowy wzajemnej z uwagi na brak ekwiwalentności świadczeń. Powyższe potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 sierpnia 2005 r. (sygn. akt II GSK 105/05), zgodnie z którym Należy przy tym podkreślić, że kontrolujący wprost wskazał, że uchwałami nastąpiło „powierzenie Spółce do wykonywania zadań”. Przywołana okoliczność wynika wprost z treści uchwał, które posługują się zwrotem „ma powierzone wykonywanie zadań własnych (...) w zakresie”. Powyższe wyraża w sposób bezpośredni wolę organu uchwałodawczego do realizacji wymienionych zadań w formie spółki komunalnej (art. 2 u.g.k.). W szczególności w uchwałach brak jest wyraźnego i bezpośredniego, jak również pośredniego, wskazania, że realizacja przez Spółkę zadań ma następować na podstawie art. 3 (w tym w formie zawierania umów w sprawie zamówienia publicznego). Dotyczy to wszystkich spółek z udziałem Gminy, w których przyjęto powyższy model realizacji zadań własnych (...). Po określeniu przez organ stanowiący JST sposobu i formy prowadzenia gospodarki komunalnej (w sposób o którym mowa w art. 2 u.g.k. w formie spółki komunalnej), organ wykonawczy — w wykonaniu uchwały Rady Gminy - dookreślił, uszczegółowił i skonkretyzował warunki realizacji poszczególnych zadań przez Spółkę. Następowало to Kartami Powierzenia Zadania, „umowami” czy zleceniami, które nie tworzyły źródła realizacji świadczeń, lecz miały charakter techniczny i wykonawczy. Podkreślić należy, iż źródłem obowiązku po stronie spółek realizacji zadań publicznych były uchwały Rady Gminy, a nie późniejsze dokumenty wewnętrzne o charakterze technicznym podpisywane przez Wójta. Akty takie jak Karty Powierzenia Zadania, „umowy” czy zlecenia, nie kreują zamówieniowego charakteru relacji prawnej. Na takim stanowisku stoi m.in. RIO w Szczecinie, która w piśmie z dnia 2 grudnia 2011 r., K-0542/88/EW/1 1, wskazuje, że „o ile Gmina utworzyła spółkę, której w akcie powołania określono w zakresie działania, m.in. oczyszczanie ulic i utrzymanie miejskich terenów zielonych, to w zakresie zlecenia Spółce tych zadań nie ma potrzeby stosowania przepisów Prawa zamówień publicznych”. Zbieżne stanowisko wyraziła KIO w wyroku z dnia 27 stycznia 2021 r., KIO 3399/20, uznając, że „Zawarcie pomiędzy gminą a spółką umowy określającej warunki finansowania zadań powierzonych jej w drodze stosownej uchwały organu jednostki samorządu jednostki samorządu terytorialnego (art. 4 ust. 1 ustawy z 1996 r. o gospodarce komunalnej) i aktu tworzącego tę spółkę, nie stanowi zamówienia publicznego, o którym mowa w art. 2 pkt 13 p.z.p.”

Składający zastrzeżenia podniósł ponadto, że „Kontrolujący wywiedzione przez siebie stanowisko końcowe, opierają również na prawem nie przewidzianych wymogach, od zaistnienia których kontrolujący warunkują uznanie danej relacji prawnej za odpowiadającej bądź nieopowiadającej relacji, o której mowa w art. 2 u.g.k. We wskazanym zakresie kontrolujący przyjmują, że w warunkach realizacji zadań na podstawie art. 2 u.g.k.:

b) „przepływy finansowe pomiędzy Gminą a Spółką muszą następować poprzez dopłaty (art. 177 KSH) oraz „objęcie (podwyższenie) kapitału zakładowego (art. 257 KSH) czyli na podstawie Kodeksu Spółek Handlowych”,

c) wydatki za realizację zadań nie mogą być rozliczane poprzez wystawione przez spółki faktury.

Wobec powyższego należy wskazać, że spółka komunalna stanowi formę realizacji zadań komunalnych. Realizacja zadań, w tym usług, dostaw czy robót budowlanych wiąże się z wydatkowaniem środków pieniężnych (ponoszeniem kosztów). Jeżeli koszty te nie są pokrywane z opłat uiszczanych przez beneficjentów finalnych (w części lub całości), lub inne podmioty, pokrywane są one przez podmiot powierzający realizację zadania. Wynika to wprost. m.in. z regulacji Decyzji Komisji z dnia 20 grudnia 2011 r. w sprawie stosowania art. 106 ust.2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwom zobowiązanym do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (notyfikowana jako dokument nr C(2011) 9380) Tekst mający znaczenie dla EOG. (...) Nie sposób również zidentyfikować przepisów, które nakazywałyby kształtowanie przepływów finansowych pomiędzy Gminą a Spółką, w formułach korporacyjnych (dopłaty — 257 KSH). Istnienie formuł korporacyjnego przeniesienia środków finansowych z Gminy do Spółki, nie uzasadnia twierdzenia, iż są to jedyne prawem dozwolone formy, a w szczególności rozliczenie nie może nastąpić „na podstawie faktury” (...). Prawną dopuszczalność zastosowania „fakturowej” formy rozliczeń za realizację świadczeń przez spółkę komunalną, potwierdzają organy podatkowe. Składający zastrzeżenia przytaczając w tym miejscu rozstrzygnięcia organów podatkowych oraz stanowiska wyrażane w orzecznictwie sądowo administracyjnym, stwierdza: „Skoro więc świadczenia Spółki na rzecz Gminy objęte są opodatkowaniem VAT nie sposób twierdzić, że „fakturowy” tryb rozliczenia świadczeń przez Spółkę nie jest prawidłowy. Zgodnie bowiem z art. 106b ust. 1 pkt 1 usta w y z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, świadczenie usług przez podatnika, na rzecz innego podatnika podlega dokumentowaniu na podstawie faktury.”

Kolegium Izby rozpatrując zastrzeżenie złożone do punktu 2 wniosków pokontrolnych dokonało analizy przepisów ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, określającej zasady i formy gospodarki komunalnej jednostek samorządu terytorialnego, polegające na wykonywaniu przez te jednostki zadań własnych, w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej. Stosownie do postanowień art. 1 ust. 2 ustawy gospodarka komunalna obejmuje w szczególności zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. W art. 2 ww. ustawy wskazano, że gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostki samorządu terytorialnego w szczególności w formach samorządowego zakładu budżetowego lub spółek prawa handlowego. Jednostki samorządu terytorialnego mogą również w drodze umowy powierzać wykonywanie zadań z zakresu gospodarki komunalnej osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej z uwzględnieniem przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 1285 ze zm.) oraz przepisów ustawy o finansach publicznych na zasadach ogólnych albo w trybie przepisów: 1) ustawy z dnia 19 grudnia 2008 roku o partnerstwie publiczno-prywatnym (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 407); 2) ustawy z dnia 11 września 2019 roku - Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 1129 ze zm.); 3) ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku

publicznego i o wolontariacie (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 1057 ze zm.); 4) ustawy z dnia 16 grudnia 2010 roku o publicznym transporcie zbiorowym (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 1371 ze zm.); 5) ustawy z dnia 21 października 2016 roku o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 541) – art. 3 ust. 1 ustawy.

Zdaniem Kolegium Izby z przytoczonych wyżej przepisów wynika, że w zakresie wykonywania zadań użyteczności publicznej gmina może przyjąć dwa różne rozwiązania organizacyjne:

1) wykonywać te zadania we własnym zakresie, za pośrednictwem utworzonych przez siebie w tym celu jednostek organizacyjnych - zakładów budżetowych lub spółek prawa handlowego (art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej). W tej formule prowadzenia gospodarki komunalnej zakład budżetowy czy też spółka prawa handlowego realizuje określoną działalność w ramach swoich statutowych zadań, w zakresie określonym uchwałą organu stanowiącego gminy (art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy o gospodarce komunalnej) oraz aktem utworzenia, zaspokajając zbiorowe potrzeby wspólnoty samorządowej, lub

2) za pośrednictwem osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej - czyniąc to na zasadach ogólnych, czyli na podstawie zawartych z nimi umów o wykonywanie zadań (art. 3 ust. 1 ustawy o gospodarce komunalnej).

W przypadku realizacji zadań użyteczności publicznej w trybie przewidzianym w art. 2 ustawy gmina decyduje się na wykonywanie konkretnych zadań własnymi siłami, działając za pośrednictwem swojej spółki (czy też zakładu budżetowego, który może realizować zadania z zakresu gospodarki komunalnej wyłącznie na podstawie art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej – nie można bowiem zawrzeć z zakładem komunalnym nie posiadającym osobowości prawnej umowy w sprawie zamówienia publicznego). W sytuacji tej nie dochodzi do zawarcia umowy cywilnoprawnej pomiędzy jednostką samorządu terytorialnego a spółką komunalną jako podmiotem, który oferuje roboty budowlane, usługi lub dostawy. Nie występuje tu bowiem element ekwiwalentności świadczeń między stronami. W związku z powyższym nie znajdują tu też zastosowania przepisy ustawy Prawo zamówień publicznych. W przypadku natomiast przyjęcia przez gminę rozwiązania polegającego na powierzeniu wykonywania zadań z zakresu gospodarki komunalnej w drodze umowy osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej przepisy ustawy Prawo zamówień publicznych (w tym również przepisy ustawy z dnia 11 września 2019 roku Prawo zamówień publicznych dotyczące zamówień in house - art. 214 ust. 1 pkt 11-13 ustawy) będą miały zastosowanie wówczas, gdy między jednostką samorządu terytorialnego a podmiotem, któremu powierzono do realizacji zadania użyteczności publicznej zostanie zawarta odpłatna umowa, której przedmiotem będzie wykonywanie na rzecz gminy (zamawiającego) robót budowlanych, usług lub dostaw.

Po analizie zgromadzonych w sprawie dokumentów Kolegium RIO w Łodzi doszło do przekonania, iż w przypadku stanów faktycznych opisanych w protokole kontroli a dotyczących realizacji zadań z zakresu gospodarki komunalnej stosunki między stronami (Gmina – spółka) miały co do zasady charakter zamówień publicznych. Kolegium nie kwestionuje faktu podjęcia przez Radę Gminy Kleszczów uchwał, w treści których Rada wyraziła wolę powierzenia spółkom wykonywania zadań

własnych gminy z zakresu gospodarki komunalnej np. w zakresie dróg, ulic, placów w przedmiocie zimowego utrzymania; utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych; utrzymania czystości i porządku na terenie gminy, itd. Fakt podjęcia takich uchwał nie został zakwestionowany również w protokole kontroli czy też w wystąpieniu pokontrolnym skierowanym do Gminy Kleszczów przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Łodzi. Kolegium RIO w Łodzi nie zaprzecza również temu, iż w uchwałach podjętych przez Radę Gminy Kleszczów stanowiących o powierzeniu spółkom zadań publicznych brak jest wyraźnego i bezpośredniego wskazania, że realizacja przez Spółkę zadań ma następować na podstawie art. 3 ustawy o gospodarce komunalnej (w tym w formie zawierania umów w sprawie zamówienia publicznego) – którą to okoliczność podnosi Wójt Gminy Kleszczów w złożonych zastrzeżeniach do wniosków pokontrolnych. Po zapoznaniu się ze zgromadzonymi w sprawie dokumentami trudno jednak – w ocenie Kolegium - uznać, że Gmina wykonywała zadania użyteczności publicznej w zakresie powierzonym spółkom w formule przewidzianej w art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej. W analizowanym stanie faktycznym realizacja zadań publicznych powierzonych spółkom do wykonywania uchwałami organu stanowiącego przebiegała w sposób następujący: wysokość środków na realizację powierzonych zadań określała uchwała budżetowa Rady Gminy Kleszczów, na podstawie kalkulacji kosztów przedstawianych przez wykonawcę zadań i zatwierdzonej przez Wójta Gminy Kleszczów. W związku z powierzeniem zadania Gmina stosowała w szczególności Kartę Powierzenia Zadania (albo zlecenie), w której opisywano m.in. zakres zleczanych zadań (robót, usług lub dostaw). W wielu przypadkach przedstawiona przez spółkę kalkulacja była przedmiotem uzgodnień pomiędzy Wójtem Gminy a spółką realizującą zadanie. Po akceptacji kalkulacji kosztów przez Wójta Gminy spółka wykonywała zadania a wydatki ponoszone w związku z ich realizacją rozliczane były poprzez wystawione przez spółkę faktury. Na fakturach jako nabywca wskazywana była każdorazowo Gmina Kleszczów. Pomiędzy Gminą a spółką dochodziło więc do obopólnej wymiany ekwiwalentnych świadczeń. Spółka, której powierzono do wykonania zadanie świadczyła bowiem na rzecz Gminy roboty, usługi lub dostawy za co otrzymywała ustalone wynagrodzenie. W ocenie Kolegium stosunki łączące Gminę i spółkę nosiły więc cechy umów odpłatnych, których przedmiotem było nabycie przez Gminę od wykonawcy (spółki) robót budowlanych, dostaw lub usług. W tym stanie faktycznym należy uznać, że realizacja zadań własnych Gminy Kleszczów poprzez spółki odbywała się w formule mieszczącej się w zakresie regulacji zawartej w art. 3 ustawy o gospodarce komunalnej. Konsekwencją powyższego jest uznanie, że w przypadku sytuacji powierzenia spółkom zadań z zakresu gospodarki komunalnej opisanych w protokole kontroli, istniał obowiązek stosowania przez Gminę Kleszczów zasad i trybów wskazanych w ww. przepisie, w szczególności przepisów o zamówieniach publicznych.

Należy podkreślić w tym miejscu, że obowiązku stosowania przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych nie wyłączało podjęcie przez Radę Gminy Kleszczów uchwał, w treści których Rada wyraziła wolę powierzenia spółkom wykonywania zadań własnych gminy z zakresu gospodarki komunalnej. W przypadku bowiem realizacji zadań użyteczności publicznej w trybie przewidzianym w art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej, w którym podstawą do wykonywania przez spółkę określonych zadań komunalnych jest uchwała rady gminy oraz akt o utworzeniu spółki, nie dochodzi w ogóle do udzielania zamówień publicznych. Nie mamy tu do czynienia z odpłatnym wykonaniem dostaw, usług czy też robót budowlanych przez podmiot realizujący zadania z zakresu gospodarki

komunalnej. Innymi słowy, brak w tej sytuacji elementu ekwiwalentności świadczeń. Kolegium Izby podziela stanowisko Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych zacytowane przez składającego zastrzeżenia: „Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego podejmie decyzję o powierzeniu tworzonej spółce prawa handlowego wykonywania zadań własnych w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, wówczas materializuje się ona w stosownej uchwale organu jednostki samorządu terytorialnego (arg. z art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy o gospodarce komunalnej) oraz w akcie erekcyjnym spółki (akt założycielski spółki z o.o., statut spółki akcyjnej). Tytułem do wykonywania przez spółkę określonych zadań komunalnych jest uchwała organu, np. rady gminy oraz akt o utworzeniu spółki (akt założycielski albo statut). W takim przypadku można stwierdzić, że gmina działa za pośrednictwem swojej spółki. Relacje prawne powstające pomiędzy gminą a spółką nie mają w tym zakresie charakteru umowy wzajemnej z uwagi na brak ekwiwalentności świadczeń.”

Do podobnych wniosków doszła Krajowa Izba Odwoławcza (KIO) w wyroku z dnia 27 stycznia 2021 r. (sygn. KIO 3399/20) – na który powołuje się także składający zastrzeżenia Wójt Gminy Kleszczów - stwierdzając, że: „Realizowanie zadań z zakresu gospodarki komunalnej, jako ustalonych uchwałą jednostki samorządu terytorialnego zadań statutowych spółki, należy odróżnić od wykonywania takich zadań na podstawie umowy. W pierwszym wypadku mamy bowiem do czynienia z realizowaniem przez spółkę zadań z zakresu gospodarki komunalnej w imieniu własnym i na własny rachunek przy pomocy wniesionego lub powierzonego jej majątku. Podkreślenia jednocześnie wymaga, iż zawarcie pomiędzy gminą a spółką umowy określającej warunki finansowania zadań powierzonych jej w drodze stosownej uchwały organu jednostki samorządu terytorialnego (art. 4 ust. 1 ustawy o gospodarce komunalnej) i aktu tworzącego tę spółkę, nie stanowi zamówienia publicznego, o którym mowa w art. 2 pkt 13 ustawy PZP. W takim bowiem przypadku brak jest warunku dwustronnego przysporzenia, jako kryterium kwalifikacji danej umowy do kategorii prawnej zamówienia publicznego.

Kolegium Izby zauważa w tym miejscu, że Krajowa Izba Odwoławcza w wyżej cytowanym fragmencie orzeczenia przyjęła założenie, iż realizując zadania w trybie art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej spółka działa w imieniu własnym i na własny rachunek przy pomocy wniesionego lub powierzonego jej majątku. Podobne stwierdzenie zawarte w wystąpieniu pokontrolnym jest kwestionowane przez składającego zastrzeżenia jako pozbawione podstaw prawnych. Kolegium stoi na stanowisku, że teza ta sformułowana w wystąpieniu pokontrolnym oraz cytowanym wyżej wyroku KIO jest co do zasady słuszna i jest logiczną konsekwencją tego, że w sytuacji realizacji zadań z zakresu gospodarki komunalnej w trybie art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej nie mamy do czynienia z odpłatnym wykonywaniem przez spółkę usług, dostaw czy też robót budowlanych na rzecz jednostki samorządu terytorialnego. Siłą rzeczy należy również uznać za właściwe stanowisko przedstawione w wystąpieniu pokontrolnym dotyczące braku możliwości rozliczenia wydatków za realizację zadań wykonywanych w formule przewidzianej w art. 2 ustawy poprzez wystawione przez spółki faktury. Sformułowany wniosek pokontrolny, jak również zapisy zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, nie zawierają natomiast stwierdzenia, że zastosowanie „fakturowej” formy rozliczeń za realizację świadczeń przez spółkę komunalną jest prawnie niedopuszczalne. Zastosowanie takiej formy rozliczeń będzie wręcz niezbędne w sytuacji gdy wykonywanie zadań

użyteczności publicznej powierzonych spółce następować będzie w drodze odpłatnego świadczenia na rzecz gminy dostaw, usług lub robót budowlanych.

Mając powyższe na względzie, Kolegium postanowiło **oddalić zastrzeżenie** do wniosku pokontrolnego nr 2.

3) Odnosnie zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego w przedmiocie realizacji zadań z zakresu elektryfikacji i gazyfikacji (pkt 3 wystąpienia pokontrolnego).

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, stwierdzono, że: *Gmina Kleszczów realizowała zadania związane z elektryfikacją i gazyfikacją gminy w zakresie przekraczającym zadania własne gminy określone w art. 6 i art. 7 ustawy o samorządzie gminnym, w zw. z art. 18 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 roku Prawo energetyczne (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 716 ze zm.).*

Sieć elektroenergetyczna - Energoserwis Kleszczów sp. z o.o.

Gmina zawarła umowę dzierżawy (kolejną) ze Spółką Energoserwis Kleszczów Sp. z o.o. na okres od dnia 1 stycznia 2018 roku do dnia 31 grudnia 2022 roku, zgodnie z procedurami określonymi w ustawie o gospodarce nieruchomościami. Przedmiotem dzierżawy były nieruchomości zabudowane transformatorami stacji elektroenergetycznych, obiektami stacji i sieci elektroenergetycznych od 0,4kV do 110 kV wraz ze stacjami SN/nN. Z umowy wynikało, że dzierżawca zobowiązany jest do przyjęcia w eksploatację dalszych budowanych przez Gminę sieci oraz tych będących w dniu zawarcia umowy w eksploatacji PGE Dystrybucja S.A Oddział Łódź. Spółka zobowiązała się do zabezpieczenia potrzeb zasilania w energię elektryczną w pierwszej kolejności odbiorców na terenie gminy Kleszczów, zawierania umów na zakup usług dystrybucyjnych, zawierania umów na dostawę energii elektrycznej dla nowych i dotychczasowych odbiorców indywidualnych i przemysłowych, dla inwestycji realizowanych przez Gminę, uzgodnienia projektów i koncepcji projektowych w określonym terminie oraz do załatwiania wszelkich spraw formalnych związanych z działalnością energetyczną w Gminie Kleszczów. W § 3 umowy wskazano, że Wydierżawiający i Dzierżawca wspólnie prowadzą politykę energetyczną na terenie Gminy Kleszczów (taryfy, opłaty, rozwój, itp.) w ramach obowiązujących przepisów. Każdorazowe podłączenie do urządzeń nowych odbiorców wymaga zgody Gminy.

Wartość majątku oddanego w dzierżawę określono na kwotę 170.820.346,59 zł - zgodnie z załącznikiem do umowy. Zaznaczono, że przekazywanie nowych składników majątkowych oraz ich zwrot nastąpi protokołem zdawczo - odbiorczym. Czynsz roczny ustalono w wysokości 1,2% wartości dzierżawionego majątku. Począwszy od 2019 roku czynsz na pozostałe lata ustala się od dnia 1 marca każdego roku na podstawie wartości majątku na dzień 31 grudnia roku poprzedniego. Pierwsza umowa dzierżawy została zawarta w dniu 26 września 2000 roku na czas nieokreślony i obowiązywała od dnia 1 października 2000 roku. Wartość dzierżawionych urządzeń oszacowano na kwotę 10.846.848,26 zł.

Ponadto, w § 14 umowy ustalono, że ceny dla odbiorców indywidualnych zasilanych w sieci eksploatowanej przez Dzierżawcę, będą nie wyższe niż 80% cen obowiązujących w PGE Dystrybucja S.A. Oddział Łódź, a dla odbiorców przemysłowych – nie wyższe niż 90% tych cen.

Stosownie do art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o samorządzie gminnym - zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy m.in.: wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz.

Dalej, w myśl art. 18 ust. 1 ustawy Prawo energetyczne - do zadań własnych gminy w zakresie zaopatrzenia w energię elektryczną, ciepło i paliwa gazowe należy:

1) planowanie i organizacja zaopatrzenia w ciepło, energię elektryczną i paliwa gazowe na obszarze gminy;

2) planowanie oświetlenia znajdujących się na terenie gminy:

a) miejsc publicznych;

b) dróg gminnych, dróg powiatowych i dróg wojewódzkich;

c) dróg krajowych, innych niż autostrady i drogi ekspresowe w rozumieniu ustawy z dnia 21 marca 1985 roku o drogach publicznych, przebiegających w granicach terenu zabudowy;

d) części dróg krajowych, innych niż autostrady i drogi ekspresowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 października 1994 roku o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym, wymagających odrębnego oświetlenia:

- przeznaczonych do ruchu pieszych lub rowerów,

- stanowiących dodatkowe jezdnie obsługujące ruch z terenów przyległych do pasa drogowego drogi krajowej;

3) finansowanie oświetlenia znajdujących się na terenie gminy:

a) ulic;

b) placów;

c) dróg gminnych, dróg powiatowych i dróg wojewódzkich;

d) dróg krajowych, innych niż autostrady i drogi ekspresowe w rozumieniu ustawy z dnia 21 marca 1985 roku o drogach publicznych, przebiegających w granicach terenu zabudowy,

e) części dróg krajowych, innych niż autostrady i drogi ekspresowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 października 1994 roku o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym,

wymagających odrębnego oświetlenia:

- przeznaczonych do ruchu pieszych lub rowerów,

– stanowiących dodatkowe jezdnie obsługujące ruch z terenów przyległych do pasa drogowego drogi krajowej;

4) planowanie i organizacja działań mających na celu racjonalizację zużycia energii i promocję rozwiązań zmniejszających zużycie energii na obszarze gminy;

5) ocena potencjału wytwarzania energii elektrycznej w wysokosprawnej kogeneracji oraz efektywnych energetycznie systemów ciepłowniczych lub chłodniczych na obszarze gminy.

Prawo energetyczne wyklucza zatem z zakresu zadań gminy budowę sieci energetycznych, do których podłączani są mieszkańcy gminy. W ustawie tej przewidziano zadanie własne gminy w postaci finansowania oświetlenia znajdujących się na terenie gminy ulic, placów i dróg publicznych. Pojęcie "finansowanie kosztów oświetlenia", zastosowane w powołanym art. 18 ust. 1 pkt 3 ustawy Prawo energetyczne, zdefiniowano w art. 3 pkt 22 ww. ustawy – to finansowanie kosztów energii elektrycznej pobranej przez punkty świetlne oraz finansowanie kosztów budowy i ich utrzymania. W przedmiotowej sprawie kluczowe są przepisy art. 216 ustawy o finansach publicznych, gdzie wskazano, iż wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego są przeznaczone na realizację zadań określonych w odrębnych przepisach, a w szczególności na:

1) zadania własne jednostek samorządu terytorialnego;

2) zadania z zakresu administracji rządowej i inne zadania zlecone ustawami jednostkom samorządu terytorialnego;

3) zadania przejęte przez jednostki samorządu terytorialnego do realizacji w drodze umowy lub porozumienia;

4) zadania realizowane wspólnie z innymi jednostkami samorządu terytorialnego;

5) pomoc rzeczową lub finansową dla innych jednostek samorządu terytorialnego, określoną odrębną uchwałą przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego;

6) programy finansowane z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy.

Biorąc powyższe pod uwagę, realizując ww. zadania w zakresie przekraczającym zadania własne gminy określone w ustawie Prawo energetyczne, jednostka wydatkowała środki w sposób sprzeczny z przepisami art. 44 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, stosownie do których - jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków.

Poniżej przedstawiono wydatki jakie Gmina Kleszczów ponosiła na omawiane przedsięwzięcia, których efekty rzeczowe po oddaniu do użytkowania stanowiły przedmiot dzierżawy:

080/1 - elektryfikacja gminy			
Rok	Obroty Wn + BO	Obroty Ma + BO	Saldo na koniec roku
2018	23 569 903,81	10 979 250,03	12 590 653,78
2019	25 192 122,12	9 906 631,30	15 285 490,82
2020	21 396 535,92	19 303 036,99	2 093 498,93
2021	4 072 304,77	3 168 911,81	903 392,96
Razem	74 230 866,62	43 357 830,13	30 873 036,49

Wartość majątku Gminy Kleszczów dzierżawionego przez Spółkę Energoserwis Kleszczów Sp. z o.o.	
2010-pierwsza umowa	10 846 848,26
2019	190 309 196,54
2020	208 992 412,65
2021	212 140 104,25

Rok	Wartość majątku gminy dzierżawiona przez Spółkę	Podatek od nieruchomości	Czynsz dzierżawny
2018	180 494 328,97	1 669 516,00	2 049 844,08
2019	190 309 196,54	1 626 903,00	2 146 583,98
2020	208 992 412,65	1 758 512,00	2 264 080,66
2021	212 140 104,25	1 978 749,00	2 470 542,50
		7 033 680,00	8 931 051,22

Sieć gazowa - Polska Spółka Gazownictwa Sp. z o.o.

Podobnie jak w przypadku sieci elektroenergetycznych przedstawiała się sytuacja sieci gazowych budowanych przez Gminę Kleszczów - stosownie do art. 18 ustawy Prawo energetyczne - budowa sieci gazowej nie mieści się w zakresie zadań własnych gminy.

Uchwałą nr XXXIV/331/2013 z dnia 25 kwietnia 2013 roku w sprawie wyrażenia zgody na

Umowa dzierżawy nr ID 29911 pomiędzy Gminą Kleszczów a Polską Spółką Gazownictwa Sp. z o.o. została zawarta w dniu 31 grudnia 2013 roku i obowiązywała od dnia 1 stycznia 2014 roku do dnia 30 czerwca 2016 roku. Z załącznika do umowy wynikało, iż przedmiotem dzierżawy są:

- gazociąg średniego ciśnienia PE DN 250 o długości 5970mb w gminie Gomunice –

696.382,30 zł;

- gazociąg średniego ciśnienia PE DN 250 o długości 4500mb w gminie Kamieńsk –

524.911,28 zł;

- sieć gazowa średniego ciśnienia wraz z przyłączeniami na terenie gminy Kleszczów –

19.001.168,14 zł;

- nieruchomość niezabudowana położona w Łuszczanowicach Kolonii na działce 640, w

obrębie Kolonia Łuszczanowice w gminie Kleszczów – 89.568,62 zł,

Razem: 20.312.030,34 zł

Uchwałą nr XX/19/2016 Rady Gminy Kleszczów z dnia 26 kwietnia 2016 roku w sprawie wyrażenia zgody na wydzierżawienie przez Gminę Kleszczów nieruchomości położonej w obrębie geodezyjnym Kolonia Łuszczanowice wyrażono zgodę na dzierżawę na okres kolejnych 3 lat na rzecz Polskiej Spółki Gazownictwa Sp. z o.o.: nieruchomości położonej w obrębie Kolonia Łuszczanowice oraz sieci gazowej średniego ciśnienia wraz z przyłączeniami będącymi własnością Gminy Kleszczów.

Umowę podpisano w dniu 1 sierpnia 2016 roku i obowiązywała do dnia 30 czerwca 2019 roku. Z załącznika do umowy wynikało, iż przedmiotem dzierżawy są:

- gazociąg średniego ciśnienia PE DN 250 o długości 5970mb w gminie Gomunice –

696.382,30 zł;

- gazociąg średniego ciśnienia PE DN 250 o długości 4500mb w gminie Kamieńsk –

524.911,28 zł;

- sieć gazowa średniego ciśnienia wraz z przyłączeniami na terenie gminy Kleszczów –

21.233.115,10 zł;

- nieruchomość niezabudowana położona w Łuszczanowicach Kolonii na działce 640, w

obrębie Kolonia Łuszczanowice w gminie Kleszczów – 89.568,62 zł

Razem: 22.543.977,28 zł

Uchwałą nr IX/80/2019 z dnia 24 maja 2019 roku Rada Gminy Kleszczów wyraziła zgodę na wydzierżawienie przez Gminę Kleszczów nieruchomości położonej w obrębie geodezyjnym Kolonia Łuszczanowice oraz sieci gazowej średniego ciśnienia wraz z przyłączeniami. Rada Gminy wyraziła zgodę na wydzierżawienie majątku na okres 3 lat na podstawie kolejnej umowy dzierżawy przez Gminę Kleszczów na rzecz Polskiej Spółki Gazownictwa Sp. z o.o. z siedzibą w Tarnowie.

Umowa dzierżawy sieci dystrybucyjnej gazowej została zawarta w dniu 18 czerwca 2019 roku na okres od dnia 1 lipca 2019 roku do dnia 30 czerwca 2022 roku. Wydzierżawiający oddał PSG nieruchomość położoną w Łuszczanowicach Kolonii dz. nr 640 oraz sieć gazową do wyłącznego korzystania i pobierania pożytków w celu prowadzenia przez PSG przy jej wykorzystaniu działalności gospodarczej w zakresie dystrybucji paliw gazowych oraz pełnienia na tej sieci funkcji OSD (operatora) a PSG zobowiązała się do zapłaty na rzecz Gminy czynszu. Z załącznika do umowy wynikało, iż przedmiotem dzierżawy są:

- gazociąg średniego ciśnienia PE DN 250 o długości 5970mb w gminie Gomunice –

696.382,30 zł,

- gazociąg średniego ciśnienia PE DN 250 o długości 4500mb w gminie Kamieńsk –

524.911,28 zł,

- sieć gazowa średniego ciśnienia wraz z przyłączeniami na terenie gminy Kleszczów –

23.294.945,74 zł,

- nieruchomość niezabudowana położona w Łuszczanowicach Kolonii na działce 640, w

obrębie Kolonia Łuszczanowice w gminie Kleszczów – 89.568,62 zł

Razem: 24.605.807,92 zł

Z powołanych dokumentów wynika, że Gmina wybudowała sieć gazową także na terenach innych gmin. W art. 1 ustawy o samorządzie gminnym określono, że pod pojęciem gmina, należy rozumieć wspólnotę samorządową oraz odpowiednie terytorium. A realizacja zadań gminy odbywa się na terenie tej gminy. Art. 216 ust. 2 ustawy o finansach publicznych dopuszcza możliwość realizacji przez gminę zadań innych niż zadania własne, wskazując iż - wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego są przeznaczone na realizację zadań określonych w odrębnych przepisach, a w szczególności na: zadania z zakresu administracji rządowej i inne zadania zlecone ustawami jednostkom samorządu terytorialnego; zadania przejęte przez jednostki samorządu terytorialnego do realizacji w drodze umowy lub porozumienia; zadania realizowane wspólnie z innymi jednostkami samorządu terytorialnego; pomoc rzeczową lub finansową dla innych jednostek samorządu terytorialnego, określoną odrębną uchwałą przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Inspektorom kontroli nie przedstawiono jednak żadnych dokumentów świadczących o zakwalifikowaniu budowy sieci gazowej na terenie innej gminy do którejś z powyższych kategorii zadań.

Z dokumentu „Założenia do planu zaopatrzenia w ciepło, energię elektryczną i paliwa gazowe dla obszaru Gminy Kleszczów na lata 2019-2034”, przyjętego uchwałą nr XXII/259/2020 Rady Gminy Kleszczów z dnia 30 czerwca 2020 roku wynika, że Gmina Kamięnsk nie współpracuje z Gminą Kleszczów w zakresie zaopatrzenia w ciepło, energię elektryczną i paliwa gazowe, a także nie posiada powiązań sieciowych systemów energetycznych z wyżej wymienioną Gminą. W dokumencie nie wspomniano o sieci gazowej, którą wybudowała Gmina Kleszczów na terenie Gminy Kamięnsk. Dokument nie zawiera również żadnej informacji na temat Gminy Gomunice.

Sumując, budowa sieci gazowych wykracza poza zakres zadań własnych gminy określony w art. 7 ustawy o samorządzie gminnym, uszczegółowiony w art. 18 ust. 1 ustawy Prawo energetyczne. Tym samym, jednostka przekroczyła swoje uprawnienia dotyczące wykonywania zadań zarówno budując samą sieć, jak i budując ją na terenach innych gmin niż gmina Kleszczów.

Tabela poniżej przedstawia wartość dzierżawionych przez Spółkę sieci oraz roczne wpływy z tytułu podatku od nieruchomości od tego dzierżawionego majątku oraz czynsz dzierżawny z tytułu opisanych umów:

Rok	Wartość majątku- sieci gazowe	Podatek od nieruchomości	Czynsz dzierżawny
2018	24 516 239,32	435 502,00	373 680,00
2019	25 074 306,40	462 736,00	400 006,56
2020	26 669 153,81	466 769,00	430 020,00
2021	27 232 226,84	513 280,00	444 628,44

Wójt Gminy Kleszczów składając zastrzeżenie do powyższego wniosku pokontrolnego postawił zarzut, iż w wyniku jego sformułowania dokonano błędnej wykładni art. 18 ust. 1 w zw. z art. 19 i 20 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 716 ze zm., dalej: u.p.e.) w zw. z art. 16 ust 2, art. 164 ust. 3, art. 165 ust. 2 i art. 166 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz w zw. z art. 7 ust. 1 pkt 3 i 1 5 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2022 r. poz. 559 ze zm., dalej: u.s.g.). a w konsekwencji także ich wadliwego zastosowania, w zakresie stwierdzenia, iż:

- a) gmina realizowała zadania z zakresu elektryfikacji i gazyfikacji w zakresie przekraczającym zadania własne gminy;
- b) u.p.e. wyklucza z katalogu zadań własnych gminy budowę infrastruktury służącej zaopatrzeniu w energię elektryczną, w szczególności sieci energetycznych (elektroenergetycznych), do których mogą być podłączani mieszkańcy gminy oraz inne podmioty prowadzące działalność na terenie gminy;
- c) budowa infrastruktury służącej zaopatrzeniu w paliwa gazowe, w szczególności sieci gazowych, z których mogą korzystać mieszkańcy gminy oraz inne podmioty prowadzące działalność na terenie gminy, wykracza poza zakres zadań własnych gminy.

W uzasadnieniu do złożonych zastrzeżeń Wójt Gminy Kleszczów wskazał, między innymi iż:

„W obowiązującym stanie prawnym na gminie spoczywa obowiązek wykonywania szeregu zadań publicznych, spośród których część odnosi się bezpośrednio do zaspokajania podstawowych potrzeb związanych z życiem w społeczeństwie. W obecnych uwarunkowaniach społeczno-gospodarczych trudno wyobrazić sobie normalne funkcjonowanie w zbiorowości bez dostępu do energii zapewniającej ciepło czy funkcjonowanie urządzeń elektrycznych. W kontekście większej świadomości związanej z zanieczyszczeniami powietrza coraz większą uwagę przykładana jest natomiast do zapewniania takich źródeł energii, których wykorzystanie może nieść mniej negatywnych konsekwencji dla zdrowia ludzkiego (...). Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 3 u.s.g. zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy m.in. zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz. Oznacza to, że ustawodawca uznał przedmiotowe zadania za kluczowe z punktu widzenia zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty, umieszczając je w podstawowym katalogu zadań gmin. Należy zgodzić się z poglądem, że przepis art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.e. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 7 ust. 1 pkt 3 u.s.g. Oznacza to, że określone w art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.e. zadania stanowią zadania własne gminy, tj. ich realizacja oznacza zaspokajanie potrzeb gminnej wspólnoty samorządowej. Mają one charakter zadań użyteczności publicznej. Gwarantowanie zaopatrzenia w energię elektryczną, ciepłą oraz gaz odnosi się przy tym do podstawowych potrzeb ludności¹⁾). W konsekwencji przy interpretacji przepisów związanych z ich realizacją należy brać pod uwagę systemowe zasady związane z działalnością samorządu terytorialnego w ramach sfery użyteczności publicznej. Jak wskazano w doktrynie: „Wykonywanie zadań z dziedziny energetyki nie może być przecież traktowane inaczej niż cała pozostała działalność komunalna (...). Skoro zaś przyjmuje się, że art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.e. precyzuje zakres zadań własnych wskazanych w art. 7 ust. 1 u.s.g. (a więc dotyczy to zarówno pkt 3. jak i pkt 15), to z owego sprecyzowania nie należy automatycznie wywodzić wniosków o daleko idącym ograniczeniu zakresu zadań. Skoro ustawodawca nie określił jednoznacznie, co oznacza „organizacja zaopatrzenia”, to należy interpretować to sformułowanie w taki sposób, który odpowiada przyjętej w prawie polskim koncepcji gminy. Ta zaś zakłada, zgodnie z katalogiem zadań z art. 7 ust. 1 u.s.g., że gmina świadczy lub może świadczyć szeroki wachlarz dóbr na rzecz lokalnej wspólnoty, w tym związanych z tworzeniem odpowiedniej infrastruktury²⁾) (...). W konsekwencji należy uznać, że gmina może w różny sposób organizować zaopatrzenie w energię elektryczną oraz paliwa gazowe na swoim terenie. Owo zaopatrzenie niewątpliwie wymaga istnienia odpowiedniej infrastruktury. Jeżeli gmina - jako samodzielna jednostka samorządu terytorialnego - identyfikuje w tym zakresie potrzeby i dysponuje odpowiednimi środkami, trudno odmówić jej możliwości inwestowania w urządzenia i instalacje niezbędne do tego, aby odpowiednie przedsiębiorstwo mogło z ich wykorzystaniem dostarczać paliwa gazowe mieszkańcom gminy (lub innym podmiotom, które korzystają z tego na terenie gminy).

W zakresie odnoszącym się do budowy sieci gazociągowej na terytorium innych gmin należy wskazać, że przedsięwzięcie związane z ich powstaniem zostało przeprowadzone w pierwszej połowie lat dziewięćdziesiątych, gdy nie obowiązywało jeszcze u.p.e. W takiej sytuacji podstawą jej działania były ogólne przepisy zadaniowe określone w art. 7 ust. 1 pkt 3 i 15 u.s.g. Wybudowanie gazociągu na

¹⁾ M. Szydło, Planowanie w gospodarce energetycznej na obszarze gminy. „Samorząd Terytorialny” 2004, nr 5, s. 51.

²⁾ M. Stahl. Samorząd terytorialny (w:] M. Stahl (red.). Prawo administracyjne. Pojęcia - instytucje — zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2021 s.488

terytorium innych gmin było warunkiem podłączenia gazociągu znajdującego się na terenie gminy Kleszczów do sieci odpowiedniego przedsiębiorstwa zapewniającego paliwa gazowe. W tej sytuacji, kierując się nakazem wykonania zadań własnych (zaspokojenia potrzeb własnej wspólnoty samorządowej) gmina zdecydowała się na działania poza jej terytorium.

Należy wskazać, że ani Konstytucja RP, ani u.s.g. nie zakazują działania poza terytorium gminy przy wykorzystaniu niewładczych form działania, o ile ich celem jest realizacja zadań własnych. Nie oznacza to, że dopuszczalne jest wykonywanie zadań innych jednostek samorządu terytorialnego (zaspokajanie potrzeb mieszkańców innych gmin). Niekiedy jednak wykonanie zadania własnego wiąże się z koniecznością wykroczenia poza terytorium macierzyste, jeżeli jest to uzasadnione obiektywnymi przesłankami. Do takich sytuacji należy konieczność podłączenia się do sieci przedsiębiorstwa zapewniającego paliwa gazowe, które nie dysponowało siecią bezpośrednio graniczącą z terytorium gminy. Innym przykładem mogą być różnego rodzaju działania inwestycyjne związane z zaopatrzeniem w wodę lub odprowadzaniem ścieków czy gospodarki odpadami komunalnymi, dokonywane poza terytorium gminy, na rzecz której służą.

W przypadku tego rodzaju działań uwarunkowania faktyczne są kluczowe i muszą być uwzględnione przez, gminę. Powszechnie spotykane i aprobowane przez organy Państwa - w tym organy nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego - jest lokalizowanie np. ujęć wody lub oczyszczalni ścieków na terenie innych gmin, co jest szczególnie często spotykane w przypadku gmin miejskich otoczonych gminami wiejskimi.

Podkreślić należy, iż infrastruktura przesyłowa na terenie innej gminy nie służyła zaspokajaniu potrzeb jej mieszkańców, lecz do przesyłu gazu na teren Gminy Kleszczów celem zaspokojenia potrzeb jej mieszkańców i innych podmiotów prowadzących działalność na jej terenie.”

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi po rozpatrzeniu materiału zgromadzonego w sprawie ustaliło, iż przychyliła się do stanowiska przedstawionego przez Wójta Gminy Kleszczów w zastrzeżeniach do wniosków pokontrolnych.

Podstawą rozważań Kolegium w niniejszej sprawie jest norma art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, zgodnie z którą zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują między innymi sprawy w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz. Uszczegółowienie zadań wynikających z ustawy o samorządzie gminnym w zakresie zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz określone zostało w art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne, zgodnie z którym do zadań własnych gminy w zakresie zaopatrzenia w energię elektryczną, ciepło i paliwa gazowe należy planowanie i organizacja zaopatrzenia w ciepło, energię elektryczną i paliwa gazowe na obszarze gminy. Należy podkreślić, iż Kolegium Izby planowanie i organizację w omawianym kontekście traktuje szeroko – jako ogół działań prawnych i faktycznych mających na celu zapewnienie dostarczenia energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu. Kolegium Izby w ramach planowania i organizacji dopuszcza działania inwestycyjne finansowane przez jednostkę samorządu terytorialnego bądź jej jednostkę

organizacyjną o ile działania te stanowią odpowiedź na zidentyfikowane potrzeby wspólnoty gminnej. Podkreślić należy, iż w ocenie Kolegium działania inwestycyjne w powyższym zakresie mają charakter fakultatywny – gmina może rozważać ich realizację jedynie w przypadku wystąpienia łącznego przesłanek: istotnych potrzeb wspólnoty oraz posiadania odpowiednich środków finansowych.

Dodatkowo Kolegium Izby zauważa, iż budowa sieci ciepłowniczej oraz budowa lub modernizacja infrastruktury energetycznej w tym oświetleniowej, objęte zostały jako obszary priorytetowe dofinansowaniem w ramach Programu Inwestycji Strategicznych, kierowanym do jednostek samorządu terytorialnego oraz związków jednostek samorządu terytorialnego w ramach Rządowego Funduszu Polski Ład na podstawie Uchwały Rady Ministrów nr 84/2021 z dnia 1 lipca 2021 roku w sprawie ustanowienia Rządowego Funduszu Polski Ład: Program Inwestycji Strategicznych.

W zakresie budowy sieci gazowej na terenie innej gminy, Kolegium Izby w świetle powyżej zaprezentowanego stanowiska, dopuszcza działania inwestycyjne wyłącznie w przypadku konieczności przeprowadzenia sieci w celu podłączenia do instalacji (gazociągu) z którego czerpany jest gaz.

Mając powyższe na względzie, Kolegium postanowiło **uwzględnić zastrzeżenie** do wniosku pokontrolnego nr 3.

4) Odnośnie zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego w przedmiocie przestrzegania zasad ewidencji zdarzeń gospodarczych (pkt 5 i 6 wystąpienia pokontrolnego)

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego dotyczącego wykazanych uchybień i nieprawidłowości w zakresie ewidencji księgowej i sprawozdawczości wskazano na nieprawidłową ewidencję nabytych przez Gminę Kleszczów obligacji Skarbu Państwa, co skutkowało ich niewłaściwym ujęciem w bilansie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz sprawozdaniach: Rb-N - o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych oraz Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego, w kontrolowanych latach. Wskazano bowiem, że jednostka zamiast na koncie 250 - Należności finansowe, ujmowała obligacje skarbowe na koncie 133 - Rachunek budżetu. W „środkach pieniężnych ogółem” w bilansie ujęto kwotę 529.325.882,64 zł, co stanowiło saldo konta 133 - Rachunek budżetu:

- 133-1-2 – rachunek bankowy- dochody – 5.132.948,17 zł;
- 133-1-3 – rachunek bankowy – pozostałe – 21.996.298,52 zł;
- 133-1-4 – rachunek bankowy - zlecone – 967,45 zł;
- 133-1-5 – rachunek bankowy - zadania rządowe – 4.335,69 zł;
- 133-1-200-4 – rachunek bankowy - umowa Powervet – 234.029,80 zł;

Razem: 27.368.579,63 zł.

- 133-2-2 – obligacje - 119.592.196,83 zł;
- 133-2-3 – PKO BP SA. – 194.773.078,48 zł – obligacje;
- 133-2-8 – Bank Ochrony Środowiska SA – 27.500.000,00 zł – lokaty;
- 133-2-13 – Bank Millennium CR – 5.000.000,00 zł – lokaty;
- 133-2-15 – BS Kleszczów – 5.000.000,00 zł – lokaty;
- 133-2-18 – Santander Bank Polska SA – 49.025.900,00 zł – obligacje;
- 133-2-19 – Bank Gospodarstwa Krajowego – 101.000.000,00 zł – lokaty;

Razem: 501.891.175,31 zł.

- 133-3 – Zakład Doskonalenia Zawodowego – 0,01 zł;
- 133-8 - Rachunek VAT split payment – 66.127,69 zł.

Razem konto 133 - 529.325.882,64 zł.

Na kontach: 133-2-2, 133-2-3, 133-2-18 ujęto wartość obligacji skarbowych, które jednostka nabyła w latach poprzednich – 363.391.175,31 zł. Zdaniem kontrolujących zastosowanie do ewidencji nabytych obligacji skarbowych konta 133 - Rachunek budżetu, było nieprawidłowe, ponieważ w momencie realizacji przez Gminę Kleszczów zawartego kontraktu (umowy emisyjnej) dokonano transakcji zakupu instrumentu finansowego (papierów dłużnych) z posiadanych przez Gminę aktywów pieniężnych na warunkach opisanych w umowie. W konsekwencji więc Gmina Kleszczów faktycznie i świadomie wyzbyła się środków pieniężnych nabywając w zamian prawo do ich zwrotu w określonym terminie wraz z wynagrodzeniem wynikającym z odsetek, dyskonta oraz różnych form ich indeksacji. Zatem w takim rozumieniu, przy opisanym stanie faktycznym, nabyte przez Gminę obligacje stanowią należności jednostki, które winny być ujęte na koncie 250 -Należności finansowe, a nie jako środki pieniężne na rachunku bankowym pozostające do dyspozycji gminy.

Kontrolujący podnieśli, że zgodnie z brzmieniem art. 95 ustawy o finansach publicznych skarbowy papier wartościowy jest papierem wartościowym, w którym Skarb Państwa stwierdza, że jest dłużnikiem właściciela takiego papieru, i zobowiązuje się wobec niego do spełnienia określonego świadczenia, które może mieć charakter pieniężny lub niepieniężny. Skarbowe papiery wartościowe w myśl art. 96 ww. ustawy mogą być emitowane lub wystawiane jako papiery wartościowe o pierwotnym terminie wykupu: (1) nie dłuższym niż rok, do których zalicza się w szczególności bony skarbowe (krótkoterminowe skarbowe papiery wartościowe); (2) dłuższym niż rok, do których zalicza się w szczególności obligacje skarbowe. Dalej kontrolujący wskazali na zapisy art. 100, w którym ustawodawca definiuje pojęcie obligacji skarbowej - to papier wartościowy oferowany do sprzedaży w kraju lub za granicą, oprocentowany w postaci dyskonta lub odsetek. Obligacja skarbowa sprzedawana jest na rynku pierwotnym: 1) z dyskontem; 2) według wartości nominalnej; 3) powyżej wartości nominalnej; - i wykupywana po upływie okresu, na jaki została wyemitowana.

Obligacje skarbowe stanowią instrument finansowy. W myśl art. 3 ust. 2 pkt 23 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 217 ze zm.) - przez „instrument finansowy” rozumie się kontrakt, który powoduje powstanie aktywów finansowych u jednej ze stron i zobowiązania finansowego albo instrumentu kapitałowego u drugiej ze stron pod warunkiem, że z kontraktu zawartego między dwiema lub więcej stronami jednoznacznie wynikają skutki gospodarcze, bez względu na to, czy wykonanie praw lub zobowiązań wynikających z kontraktu ma charakter bezwarunkowy albo warunkowy. Dalej, w pkt 24 wskazano, że aktywa finansowe to aktywa pieniężne, instrumenty kapitałowe wyemitowane przez inne jednostki, a także wynikające z kontraktu prawo do otrzymania aktywów pieniężnych lub prawo do wymiany instrumentów finansowych z inną jednostką na korzystnych warunkach.

Kontrolujący podnieśli również, że wątpliwości co do sposobu ujęcia w księgach rachunkowych obligacji skarbowych rozwiewa kolejna definicja obligacji skarbowych ujęta na oficjalnej stronie internetowej obligacji skarbowych, gdzie obligacje skarbowe opisuje się jako papiery wartościowe sprzedawane przez Ministra Finansów reprezentującego Skarb Państwa. Sprzedając obligacje Minister Finansów pożyczka od nabywcy obligacji określoną sumę pieniędzy i zobowiązuje się ją zwrócić wraz z należnymi odsetkami (wykupić obligacje) w określonym czasie. Skarb Państwa występujący w roli dłużnika jest jednocześnie gwarantem wykupu obligacji od nabywców i wypłacenia należnych odsetek. Odpowiada za te zobowiązania całym majątkiem.

Nadto kontrolujący wskazali, że o sposobie ujmowania obligacji skarbowych w księgach rachunkowych rozstrzyga również § 7 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 roku w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (tekst jednolity Dz.U. z 2017 r., poz. 277), gdzie wyraźnie wskazano, że do pożyczek udzielonych i należności własnych zalicza się także obligacje i inne dłużne instrumenty finansowe nabyte w zamian za wydane bezpośrednio drugiej stronie kontraktu środki pieniężne, jeżeli z zawartego kontraktu jednoznacznie wynika, że zbywający nie utracił kontroli nad wydanymi instrumentami finansowymi. W celu ustalenia, czy warunek ten jest spełniony, stosuje się odpowiednio postanowienia § 11 ust. 2 - Nie stanowi utraty kontroli przez jednostkę wydanie lub sprzedaż aktywów finansowych, jeżeli jednostka: (1) ma prawo do odkupu takich aktywów lub jako pierwsza może odmówić odkupu, a cena różni się od wartości godziwej aktywów na dzień odkupu, albo aktywa takie nie są łatwo dostępne na rynku; (2) ma prawo i jest zobowiązana do odkupu lub umorzenia wydanych aktywów, na warunkach zapewniających innej jednostce (przyjmującej aktywa) zwrot w wysokości, jaką jednostka ta mogłaby uzyskać, udzielając pożyczki zabezpieczonej przyjętymi aktywami; (3) zawarła kontrakt swap, w wyniku którego ponosi zasadnicze ryzyko kredytowe i zachowuje prawo do zasadniczej części korzyści ekonomicznych związanych z wydanymi aktywami, jakby była ich posiadaczem, w zamian za zobowiązanie się do zapłaty na rzecz jednostki przyjmującej aktywa kwoty określonej w kontrakcie; jeżeli przedmiotem takiego kontraktu są aktywa łatwo dostępne na rynku, to uznaje się, że nastąpiła utrata kontroli; (4) ponosi zasadnicze ryzyko związane z wydanymi aktywami, jakby była ich posiadaczem, w wyniku wystawienia bezwarunkowej opcji sprzedaży (put) tych aktywów, a aktywa takie nie są łatwo dostępne na rynku. Jeśli zatem zbywający nie utracił kontroli nad omawianymi aktywami, to to

również wskazuje, że wartość nabytych obligacji nie może być ujmowana na koncie 133 jako środki pieniężne budżetu, bo nie są to środki, które kontroluje gmina jako nabywca obligacji.

Odnosząc się z kolei do samych kont księgowych, kontrolujący wskazali na rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku 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 (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 342). Zgodnie z postanowieniami ww. rozporządzenia konto 250 - Należności finansowe - służy do ewidencji należności zaliczanych do należności finansowych, a w szczególności z tytułu udzielonych pożyczek. Na stronie Wn konta 250 ujmuje się powstanie i zwiększenie należności finansowych, a na stronie Ma - ich zmniejszenie. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 250 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu należności z poszczególnymi kontrahentami według tytułów należności. Konto 250 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności finansowych, a saldo Ma stan nadpłat z tytułu należności finansowych.

Konto 133 służy z kolei do ewidencji operacji pieniężnych dokonywanych na bankowych rachunkach budżetu. Zapisy na koncie 133 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić zgodność zapisów między jednostką a bankiem. W razie stwierdzenia błędu w dokumencie bankowym sumy księguje się zgodnie z wyciągiem, natomiast różnicę wynikającą z błędu odnosi się na konto 240, jako "sumy do wyjaśnienia". Różnicę tę wyksięguje się na podstawie dokumentu bankowego zawierającego sprostowanie błędu. Na stronie Wn konta 133 ujmuje się wpływy środków pieniężnych na rachunek budżetu, w tym również spłaty dotyczące kredytu udzielonego przez bank na rachunku budżetu, oraz wpływy kredytów przelanych przez bank na rachunek budżetu, korespondencji z kontem 134. Na stronie Ma konta 133 ujmuje się wypłaty z rachunku budżetu, w tym również wypłaty dokonane w ramach kredytu udzielonego przez bank na rachunku budżetu (saldo kredytowe konta 133), oraz wypłaty z tytułu spłaty kredytu przelanego przez bank na rachunek budżetu, w korespondencji z kontem 134. Na koncie 133 ujmuje się również lokaty dokonywane ze środków rachunku budżetu. Konto 133 może wykazywać saldo Wn lub saldo Ma. Saldo Wn konta 133 oznacza stan środków pieniężnych na rachunku budżetu, a saldo Ma konta 133 - kwotę wykorzystanego kredytu bankowego udzielonego przez bank na rachunku budżetu.

Mając powyższe na względzie kontrolujący wskazali, że nabyte przez Gminę obligacje skarbowe nie stanowią środków pieniężnych na rachunku budżetu, a są należnościami finansowymi jednostki. Jednocześnie kontrolujący wskazali na pismo nr ST1.4761.18.2018 z dnia 1 października 2018 roku, w którym Ministerstwo odpowiedziało na pytanie RIO w Łodzi dotyczące sposobu ujmowania w ewidencji księgowej jednostek samorządu terytorialnego, a w konsekwencji w planie budżetu i sprawozdawczości, operacji polegających na nabyciu przez jednostkę samorządu terytorialnego obligacji skarbowych.

W konsekwencji opisanej nieprawidłowości, w drugiej części wystąpienia pokontrolnego sformułowano wnioski pokontrolne, jak niżej:

pkt 5 wystąpienia pokontrolnego w brzmieniu: Przestrzegać zasad ewidencji zdarzeń gospodarczych, w szczególności na kontach 133 - Rachunek budżetu i 250 - Należności finansowe, określonych w przepisach rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku 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, co skutkować będzie prawidłowym ujmowaniem w sprawozdaniach finansowych i budżetowych oraz w uchwale budżetowej Gminy zdarzeń związanych z nabyciem i wykupem przez emitenta - obligacji skarbowych.

pkt 6 wystąpienia pokontrolnego w brzmieniu: Zapewnić przestrzeganie przepisów art. 211 oraz art. 212 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy o finansach publicznych, w szczególności w planie budżetu (plan roczny) uwzględniać tylko te kwoty przychodów, które w danym roku budżetowym będą wykonane, zgodnie z terminami wykupu obligacji skarbowych Skarbu Państwa określonymi przez emitenta - Skarb Państwa (jeżeli termin wykupu przypada na dany rok budżetowy) oraz te kwoty rozchodów, które w danym roku mają zostać wykonane z tytułu nabycia obligacji skarbowych, czy też udzielenia pożyczek długoterminowych.

Pismem z dnia 11 lipca 2022 roku, znak: ORG.1710.5.2021 skierowanym do Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi (wpływ do Izby w dniu 11 lipca 2022 roku) Wójt Gminy Kleszczów wniósł zastrzeżenia do wniosków zawartych w pkt 5 i 6 wyżej opisanego wystąpienia.

Wnoszący zastrzeżenia podniósł, że kontrola zastosowała podejście do czynności polegających na dokonywaniu lokat wolnych środków finansowych nie posługując się wykładnią przepisów rangi ustawowej lecz przepisami wykonawczymi i to przepisami wykonawczymi nie do ustawy o finansach publicznych lecz do ustawy o rachunkowości, bowiem nie sposób zaakceptować stanowiska, iż lokata wolnych środków finansowych w podmiocie dokonującym lokaty winna być traktowana jako udzielenie pożyczki Skarbowi Państwa. Z punktu widzenia Skarbu Państwa czynność ta jest oczywiście pojmowana jako zaspokojenie potrzeb pożyczkowych Państwa, ale podmiotem podlegającym ocenie jest w tym przypadku jednostka samorządu terytorialnego. Wnoszący zastrzeżenia przytoczył treść art. 48 ust. 1 ustawy o finansach publicznych i podkreślił, że z jego brzmienia nie wynika, przy zastosowaniu żadnej wykładni, iż obejmuje on udzielanie przez samorząd pożyczek, a jego treścią jest określenie dopuszczalnych sposobów lokowania wolnych środków. Zaznaczył także, że owa regulacja w żaden sposób nie różnicuje sposobów dokonywania lokat. Zdaniem wnoszącego zastrzeżenia lokatą wolnych środków według tejże regulacji o takim samym znaczeniu i skutkach jest zarówno zakup obligacji Skarbu Państwa (art. 100 ustawy o finansach publicznych), jak i lokata bankowa czy lokata w obligacje jednostki samorządu terytorialnego. Wnoszący zastrzeżenia wyjaśnił, iż: zarówno zakup obligacji i dokonywanie lokaty bankowej wiąże się z zablokowaniem środków finansowych na określony, wcześniej uzgodniony bądź wynikający z prospektów emisyjnych czas, zarówno lokata, jak i obligacje skarbowe są instrumentami, które pomimo deklarowanego okresu czasu, mogą być w sposób dowolny przez dokonującego lokaty skracane – oczywiście przy uwzględnieniu skutków finansowych z tym związanych, wycofanie środków z lokaty (zerwanie lokaty) ma taki sam skutek jak przedstawienie obligacji do wykupu przed deklarowanym terminem. Zatem w ocenie wnoszącego zastrzeżenia możliwość dysponowania

środkami jest identyczna. Wnoszący zastrzeżenia wskazał, że w świetle art. 48 ustawy o finansach publicznych, a w szczególności skutków finansowych brak jest jakiegokolwiek przesłanki do odmiennego ewidencjonowania zakupu obligacji skarbowych i założenia lokaty terminowej. Wnoszący zastrzeżenia podkreślił również, że z punktu widzenia prawidłowego odzwierciedlenia sytuacji finansowej Gminy zasady rachunkowości wdrożone w jednostce kontrolowanej spełniają tę funkcję i dodał, iż rozpatrywana kwestia nie dotyczy planowanych w budżecie wydatków na nabycie akcji lub obligacji lecz lokowania wolnych środków finansowych. Jednocześnie wskazał, że przyjęte przez kontrolujących założenie, iż Gmina traci możliwość dysponowania gotówką przekazaną do dyspozycji innemu podmiotowi jest błędne i nawet gdyby przyjąć tego rodzaju założenie to w obowiązującym stanie prawnym w równym stopniu odnosić się może do lokaty bankowej w innym banku. Wnoszący zastrzeżenia zwrócił także uwagę na specyfikę Gminy Kleszczów, w której lokaty wolnych środków dokonywane są z bardzo dużą częstotliwością i środki są naprzemiennie lokowane w różnych formach w zależności od aktualnych potrzeb, wysokości oferowanego oprocentowania, czy bezpieczeństwa tych środków. Zdaniem wnoszącego zastrzeżenia przyjęty przez Gminę Kleszczów sposób ewidencji obligacji analogiczny do ewidencji lokat terminowych powoduje, że bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego przedstawiał sytuację majątkową w sposób jasny i rzetelny, a operacje gospodarcze ujmowane są w księgach rachunkowych i wykazywane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. W ocenie wnoszącego zastrzeżenia lokowanie wolnych środków może nastąpić zarówno w formie lokat bankowych jak i w formie obligacji skarbowych. Przepis ustawy nie różnicuje w żaden sposób dopuszczalnych form dokonywania owych lokat a zatem i Gmina nie dysponuje podstawą do takiego różnicowania. Zdaniem wnoszącego zastrzeżenia analiza treści rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jst, jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej nie wskazuje na sugerowany sposób ewidencjonowania lokat dokonywanych w obligacje. Kontrolujący z pominięciem art. 48 ustawy o finansach publicznych zalecają traktowanie lokat jak pożyczek udzielanych przez Gminę, co z kolei nie ma oparcia w żadnym innym przepisie rangi ustawowej. Udzielane pożyczki są odrębnymi zdarzeniami gospodarczymi, realizowanymi na podstawie innych przepisów i na podstawie innych procedur niż lokaty. W konsekwencji wniosek pokontrolny nr 6 wystąpienia w ocenie wnoszącego zastrzeżenia nie ma uzasadnienia prawnego. Nieuzasadnione jest bowiem różne ujmowanie w planie finansowym tego samego rodzaju zdarzeń gospodarczych jakimi są lokaty. W końcowej części zastrzeżeń do wniosków nr 5 i 6 podniesiono, że kwestionowane wnioski pokontrolne mogłyby mieć uzasadnienie wyłącznie w przypadku zmiany regulacji prawnych rangi ustawowej. Jednocześnie Wójt, w złożonych zastrzeżeniach wniósł o uwzględnienie także argumentów natury prawnej powołanych w uchwale Kolegium Izby z dnia 29 maja 2018 roku, w której rozpatrzono zagadnienie dotyczące nabytych przez Gminę obligacji Skarbu Państwa.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi ustaliło, co następuje:

Zagadnienie dotyczące ewidencji nabytych przez Gminę Kleszczów obligacji Skarbu Państwa było już przedmiotem rozważań Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi. Przyjęte wówczas przez Kolegium stanowisko było zbieżne ze stanowiskiem Gminy Kleszczów, niemniej jednak budziło wątpliwości na tyle, że Izba zwróciła się do Ministerstwa Finansów z prośbą o wyrażenie

opinii dotyczącej sposobu ujmowania w ewidencji księgowej jednostek samorządu terytorialnego, a w konsekwencji w planie budżetu i sprawozdawczości operacji polegających na nabyciu przez te jednostki obligacji skarbowych Skarbu Państwa, na podstawie art.48 ust.1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych. Zwracając się do Ministerstwa Finansów, Regionalna Izba Obrachunkowa zaprezentowała sposób ewidencji nabycia przez jednostkę samorządu terytorialnego obligacji Skarbu Państwa, wskazując na postanowienia art. 40 ust. 1, art. 95 ust. 1, art. 96, art. 100 ustawy o finansach publicznych jak również przepisy rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jst, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 roku w sprawie szczególnych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych. Zaprezentowany przez RIO sposób ewidencji obligacji zyskał aprobatę Ministerstwa Finansów.

Ministerstwo Finansów dokonując analizy przepisów ustawy o finansach publicznych oraz postanowień § 3 pkt 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 roku w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego, wskazało iż papiery wartościowe mogą być zaliczane albo do tytułu dłużnego jakim są papiery wartościowe albo do kredytów i pożyczek. Skarbowe papiery wartościowe co do zasady są zaliczane do tytułu dłużnego jakim są papiery wartościowe. Niemniej, wyjątkiem od tej zasady są oszczędnościowe obligacje skarbowe, które zaliczane są do tytułu dłużnego jakim są kredyty i pożyczki, co wprost wynika z zapisu § 3 pkt 2 rozporządzenia w sprawie klasyfikacji tytułów dłużnych. Jednocześnie Ministerstwo Finansów wskazało, że powyższe wynika z faktu, iż zgodnie z warunkami emisji, obrót nimi jest ograniczony do osób fizycznych i tzw. instytucji non-profit i nie są przedmiotem obrotu zorganizowanego. Informacja podana przez Ministerstwo Finansów, dotycząca ograniczonej zbywalności obligacji nabytych przez Gminę Kleszczów miała kluczowe znaczenie dla zmiany stanowiska Kolegium Izby. Rozważając zagadnienie ewidencjonowania obligacji po raz pierwszy (2018 rok), Izba nie rozpatrywała tego zagadnienia w aspekcie „ograniczonego obrotu” obligacjami skarbowymi.

Zdaniem Kolegium Izby konieczność klasyfikowania obligacji skarbowych o ograniczonej zbywalności wprost do kredytów i pożyczek zmienia znaczenie pojęcia „lokowania wolnych środków” użytych w przepisie art.48 ust.1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, które należy rozpatrywać w kontekście możliwości ich gromadzenia. W przytoczonym przepisie ustawodawca daje jednostkom sektora finansów publicznych cztery możliwości gromadzenia wolnych środków, w celu ich pomnożenia: w skarbowych papierach wartościowych, w obligacjach, na rachunkach bankowych i w formie depozytu. Każda z ww. form gromadzenia środków zdaniem Kolegium Izby będzie miała inny skutek dla finansów jednostki samorządu terytorialnego. Depozyt oraz lokata różnią się bowiem nie tylko wysokością oprocentowania ale też dostępem do gromadzonych w tych formach środków. Lokaty bankowe występują w formie czasowej i podmiot, który założy lokatę musi liczyć się z czasowym zamrożeniem tych środków.

Natomiast depozyty są formą gromadzenia środków bez konieczności ich zamrażania - mogą w dowolnej chwili być wypłacone lub też uzupełnione o nowe środki.

Z kolei skutki finansowe obligacji skarbowych zależą od rodzaju nabywanych obligacji, w kontekście dopuszczenia bądź nie dopuszczenia ich do obrotu zorganizowanego, co wprost wynika z przepisów rozporządzenia w sprawie klasyfikacji tytułów dłużnych.

Analiza przepisów ustawy o finansach publicznych oraz ww. rozporządzeń, a także definicji obligacji skarbowych przedstawionej na oficjalnej stronie Ministerstwa Finansów, jak również stanowiska Ministerstwa Finansów wydanego w badanej sprawie nie pozostawia wątpliwości, co do charakteru skarbowych obligacji i sposobu ich ewidencji księgowej, a w konsekwencji w planie budżetu oraz sprawozdawczości.

Nabywając obligacje Skarbu Państwa jednostka samorządu terytorialnego wyzbywa się środków pieniężnych na rachunku bankowym i w zamian za to otrzymuje papiery wartościowe o określonej wartości, wartości którą będzie mogła dysponować dopiero w momencie wykupu papierów. Tym samym Gmina zmniejsza swój stan środków pieniężnych o wartość dokonanych operacji finansowych, a uzyskane w ten sposób aktywa finansowe stanowią długoterminowe należności budżetu.

Mając powyższe na względzie Kolegium Izby postanowiło oddalić zastrzeżenia wniesione do wniosku pokontrolnego nr 5 i 6.

Jednocześnie Kolegium Izby zaznacza, że wnioski pokontrolne zawarte w punkcie 5 i 6 są zaleceniami na przyszłość, które sukcesywnie winny zostać realizowane w taki sposób, by zgodnie z klasyfikacją tytułów dłużnych ewidencjonować nabyte obligacje Skarbu Państwa, a w konsekwencji prawidłowo wykazywać w sprawozdawczości, w planie budżetu oraz budżetach lat przyszłych.

5) Odnośnie zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego w przedmiocie przyznawania dodatków specjalnych (pkt 17 wystąpienia pokontrolnego).

Wniosek pokontrolny sformułowano w związku z ustaleniem, że Sekretarz Gminy Kleszczów otrzymywał dodatek specjalny przyznawany i zmieniany kolejnymi pismami Wójta Gminy Kleszczów. Przedłożona do kontroli dokumentacja wykazała, że:

- pismem nr ORG.2122.3.2019 z dnia 2 stycznia 2019 roku Wójt Gminy Kleszczów przyznał dodatek specjalny w wysokości 40% łącznego wynagrodzenia zasadniczego i dodatku funkcyjnego w okresie od 1 stycznia 2019 roku do dnia 31 grudnia 2019 roku miesięcznie w wysokości 3.176,00 zł. Jako uzasadnienie wskazano cyt. „Dodatek specjalny zostaje przyznany w związku z powierzeniem Panu dodatkowych zadań o wysokim stopniu złożoności związanych z wykonywaniem czynności zastrzeżonych dla kierownika Zamawiającego w przygotowaniu i w przeprowadzaniu postępowań o udzielenie zamówienia publicznego oraz powierzeniu prowadzenia w imieniu wójta spraw Gminy Kleszczów w zakresie występowania przed sądami powszechnymi i administracyjnymi za Gminę Kleszczów w charakterze strony, gdy Gmina Kleszczów jest stroną postępowania i reprezentowania Gminy Kleszczów przed organami kontroli, policji, prokuratury, gdy Gmina Kleszczów jest stroną

postępowania a także reprezentowania Gminy Kleszczów w spółkach prawa handlowego z udziałem Gminy”.

- pismem nr ORG.2122.56.2019 z dnia 22 lutego 2019 roku Wójt Gminy w związku ze zmianą wysokości wynagrodzenia zmienił wysokość przyznanego dodatku specjalnego w okresie od dnia 1 lutego do 31 grudnia 2019 roku na kwotę 3.252,00 zł (tj. 40% wynagrodzenia zasadniczego i dodatku funkcyjnego);

- pismem nr ORG.2122.116.2019 z dnia 15 marca 2019 roku Wójt Gminy w związku ze zmianą wysokości wynagrodzenia zmienił wysokość przyznanego dodatku specjalnego w okresie od dnia 1 marca do 31 grudnia 2019 roku na kwotę 3.424,00 zł (tj. 40% wynagrodzenia zasadniczego i dodatku funkcyjnego);

- pismem nr ORG.2122.10.2020 z dnia 3 stycznia 2020 roku Wójt Gminy Kleszczów przyznał dodatek specjalny w wysokości 40% łącznego wynagrodzenia zasadniczego i dodatku funkcyjnego w okresie od 1 stycznia 2020 roku do dnia 31 grudnia 2020 roku miesięcznie w wysokości 3.424,00 zł. Jako uzasadnienie wskazano cyt. „Dodatek specjalny zostaje przyznany w związku z powierzeniem dodatkowych zadań, w szczególności prowadzenia w imieniu wójta wskazanych spraw Gminy Kleszczów w zakresie występowania przez sądami powszechnymi i administracyjnymi za Gminę Kleszczów w charakterze strony, gdy Gmina Kleszczów jest stroną postępowania i reprezentowania Gminy Kleszczów przed organami kontroli, policji, prokuratury, gdy Gmina Kleszczów jest stroną postępowania, powierzeniem na podstawie oddzielnych upoważnień spraw związanych z wykonywaniem czynności zastrzeżonych dla kierownika Zamawiającego w przygotowaniu i w przeprowadzaniu postępowań o udzielenie zamówienia publicznego, reprezentowania Gminy Kleszczów w relacjach ze Związkiem Gmin Wiejskich RP, organami administracji państwowej, a także reprezentowania Gminy Kleszczów w spółkach prawa handlowego z udziałem Gminy”.

- pismem nr ORG.2122.56.2021 z dnia 31 marca 2020 roku Wójt Gminy w związku ze zmianą wysokości wynagrodzenia zmienił wysokość przyznanego dodatku specjalnego w okresie od 1 kwietnia do 31 grudnia 2020 roku na kwotę 2.910,00 zł (tj. 30% łącznego wynagrodzenia zasadniczego i dodatku funkcyjnego);

- pismem nr ORG.2122.8.2021 z dnia 4 stycznia 2021 roku Wójt Gminy Kleszczów przyznał dodatek specjalny w wysokości 30% łącznego wynagrodzenia zasadniczego i dodatku funkcyjnego w okresie od 1 stycznia 2021 roku do dnia 31 grudnia 2021 roku miesięcznie w wysokości 2.910,00 zł. Jako uzasadnienie wskazano cyt. „Dodatek specjalny zostaje przyznany w związku z powierzeniem dodatkowych zadań, w szczególności prowadzenia w imieniu wójta wskazanych spraw Gminy Kleszczów zakresie występowania przez sądami powszechnymi i administracyjnymi za Gminę Kleszczów w charakterze strony, gdy Gmina Kleszczów jest stroną postępowania i reprezentowania Gminy Kleszczów przed organami kontroli, policji, prokuratury, gdy Gmina Kleszczów jest stroną postępowania, powierzeniem na podstawie oddzielnych upoważnień spraw związanych z wykonywaniem czynności zastrzeżonych dla kierownika Zamawiającego w przygotowaniu i w

przeprowadzaniu postępowań o udzielenie zamówienia publicznego, reprezentowania Gminy Kleszczów w relacjach ze Związkiem Gmin Wiejskich RP, organami administracji państwowej, a także reprezentowania Gminy Kleszczów w spółkach prawa handlowego z udziałem Gminy”.

- pismem nr ORG.2122.62.2021 z dnia 29 marca 2021 roku Wójt Gminy w związku ze zmianą wysokości wynagrodzenia zmienił wysokość przyznanego dodatku specjalnego w okresie od 1 kwietnia do 31 grudnia 2021 roku na kwotę 3.006,00 zł (tj. 30% łącznego wynagrodzenia zasadniczego i dodatku funkcyjnego);

- pismem nr ORG.2122.240.2021 z dnia 25 listopada 2021 roku Wójt Gminy w związku ze zmianą wysokości wynagrodzenia zmienił wysokość przyznanego dodatku specjalnego w okresie od 1 listopada do 31 grudnia 2021 roku na kwotę 3.735,00 zł (tj. 30% łącznego wynagrodzenia zasadniczego i dodatku funkcyjnego).

W ocenie kontrolujących analiza treści wymienionych pism wskazuje na to, że Sekretarz Gminy Kleszczów otrzymywał nieprzerwanie w okresie od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2021 r. dodatek specjalny w kwotach zmienianych w kolejnych pismach Wójta, jak również prowadzi do wniosku, że w odniesieniu do osoby w nich wymienionej tj. Sekretarza Gminy Kleszczów stosowana była praktyka polegająca na przedłużaniu dodatków specjalnych na kolejne następujące po sobie okresy, co w konsekwencji pozbawiło ten składnik wynagrodzenia przymiotu „specjalności”. Zdaniem kontrolujących uzasadnienie przyznania dodatku specjalnego dla sekretarza Gminy Kleszczów nie pozwala także na precyzyjną identyfikację dodatkowych zadań i powierzanych obowiązków służbowych, mając charakter poniekąd „blankietowy”, poprzez odesłanie do dodatkowych upoważnień wystawionych przez Wójta Gminy. W protokole kontroli uwypuklono także aspekt okresowości dodatku specjalnego z naciskiem, na to że przesłanka powierzenia dodatkowych zadań powinna być związana z występowaniem tej właśnie cechy. Kontrolujący podnieśli również, że występujący w regulaminie wynagradzania gminy Kleszczów zapis mówiący, iż dodatek specjalny jest przyznawany na czas okresowego zwiększenia obowiązków służbowych lub powierzenia dodatkowych zadań, nie może powodować przyznania dodatku specjalnego na długi okres czasu (kilku lat), gdyż jest to sprzeczne z postanowieniami art. 36 ust. 5 ustawy o pracownikach samorządowych. Nadto w ocenie kontrolujących dodatek specjalny jest świadczeniem o charakterze jednorazowym lub krótkookresowym, które może być przewidziane jedynie za wykonanie dodatkowych zadań, poza bieżącymi zadaniami służbowymi lub z tytułu okresowego zwiększenia obowiązków służbowych.

Wójt Gminy Kleszczów zakwestionował ustalenia kontroli w zakresie przyznania dodatku specjalnego Sekretarzowi Gminy Kleszczów i wniósł zastrzeżenie do wniosku zawartego w wystąpieniu pokontrolnym, które oparł na zarzucie naruszenia art. 36 ust. 5 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych a także § 7 Regulaminu wynagradzania w Urzędzie Gminy w Kleszczowie, stanowiącego załącznik do Zarządzenia nr 120.56.2018 Wójta Gminy Kleszczów z dnia 12 lipca 2018 r. (z uwzględnieniem zmian) oraz § 7 Regulaminu wynagradzania pracowników samorządowych w Urzędzie Gminy w Kleszczowie

stanowiącego załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 120.123.2021 Wójta Gminy Kleszczów z dnia 10 listopada 2021 r., poprzez:

1) ich błędną wykładnię, co zdaniem wnoszącego zastrzeżenie doprowadziło do błędnego ustalenia, że: a) dodatek specjalny nie może być przyznawany na długi czas – kilku lat, gdyż jest to sprzeczne z postanowieniami art. 36 ust. 5 ustawy o pracownikach samorządowych, a także pozbawia ten dodatek przymiotu „specjalności”, co sprawia, iż wykonywane przez pracownika systematycznie obowiązki objęte tym dodatkiem powinny znaleźć odzwierciedlenie w wynagrodzeniu zasadniczym, b) dodatek specjalny jest świadczeniem o charakterze jednorazowym lub krótkookresowym i nie może być stałym elementem wynagrodzenia, c) w myśl art. 36 ust. 5 ustawy o pracownikach samorządowych cecha „okresowości” dotyczy także przesłanki powierzenia dodatkowych zadań;

2) ich niewłaściwe zastosowanie, skutkujące w ocenie Wójta Gminy, błędnym ustaleniem, że: a) dodatkowe zadania zostały powierzone Sekretarzowi Gminy Kleszczów w sposób ciągły, a nie na dany okres, co sprawiło, że dodatek specjalny nabrał charakteru stałego składnika wynagrodzenia, b) konieczne jest dokonanie przez kontrolowanego analizy stosowania przepisów art. 36 ust 5 ustawy o pracownikach samorządowych także w kontekście sposobu uzasadnienia decyzji o przyznaniu dodatku specjalnego w odniesieniu do przesłanek wynikających z ww. przepisu, które na etapie stosowania prawa powinno precyzyjnie identyfikować okoliczności uznane za decydujące o przyznaniu dodatku.

Po analizie dokumentów zgromadzonych w niniejszej sprawie Kolegium Izby nie podzieliło zarzutów Wójta Gminy Kleszczów zawartych w zastrzeżeniu do pkt 17 wystąpienia pokontrolnego. Przesłanki umożliwiające pracodawcy przyznanie dodatku specjalnego określone zostały w 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. Z przywołanego przepisu wynika, że dodatek specjalny może zostać przyznany pracownikowi samorządowemu wówczas, gdy spełnione zostaną ustawowe przesłanki, przy czym podkreślenia wymaga, że użyte przez ustawodawcę określenie tytułu uzasadniającego przyznanie dodatku specjalnego bezwzględnie związane jest z „okresowością” sytuacji wskazanych w wymienionym przepisie. „Okresowość” dotyczy zatem zarówno zwiększenia obowiązków służbowych, jak też powierzenia pracownikowi dodatkowych zadań.

W ocenie Kolegium uzasadnienie przyznania dodatku specjalnego wynikające, czy to z Regulaminu wynagradzania pracowników, obowiązującego w jednostce, czy też z pism Wójta, nie może być sprzeczne z normą prawną zawartą w art. 36 ust. 5 ww. ustawy. Wykładania językowa, funkcjonalna, jak i systemowa tego przepisu daje podstawy do przyjęcia, iż zamiarem ustawodawcy, zarówno przy zwiększeniu obowiązków służbowych, jak też przy powierzeniu dodatkowych zadań, jest „okresowość” tych sytuacji, a nie nadanie im stałego charakteru. Na uwagę zasługuje także, nazwa dodatku: „specjalny”, co uzasadnia twierdzenie, iż powinien być on przyznawany w sytuacjach szczególnych, wyjątkowych oraz, że dodatek ten ma charakter świadczenia jednorazowego i krótkookresowego. Dodatek specjalny nie powinien być zatem stałym elementem wynagrodzenia, związanym ze stałym zwiększeniem obowiązków lub zadań pracownika, a powinien pojawiać się wówczas, gdy zwiększenie obowiązków lub powierzenie dodatkowych zadań ma

charakter okresowy, rozumiany jako trwanie danego zdarzenia (zwiększenia obowiązków służbowych lub powierzenia pracownikowi dodatkowych zadań) przez krótki okres czasu. Powtarzalność i cykliczność danego zdarzenia podważa natomiast cechę „okresowości” dodatku specjalnego i czyni to zdarzenie zdarzeniem ciągłym.

W ocenie Kolegium otrzymywany przez Sekretarza Gminy Kleszczów dodatek specjalny nie spełnia ustawowych przesłanek jego przyznania, gdyż, jak ustalono w trakcie kontroli, był on otrzymywany przez Sekretarza Gminy nieprzerwanie w okresie od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2021 r. Nadto wypłaty dodatku specjalnego nie były dokonywane co pewien czas za wykonanie pewnego typu zadań, ale miały one charakter stały (regularny, miesięczny) i długookresowy (w okresie 3 lat). Przyznawanie dodatku specjalnego w sposób ciągły, tj. na czas od stycznia do grudnia danego roku i stosowanie tego samego mechanizmu w kolejnych latach, zaprzecza istocie dodatku specjalnego, o którym mowa w art. 36 ust. 5 ustawy o pracownikach samorządowych. Kolegium podkreśla przy powyższym, że pojęcie „ciągłości” odnosi się przede wszystkim do sposobu (mechanizmu), w jaki dodatek ten był przyznawany, nie zaś do przesłanek umożliwiających przyznanie dodatku specjalnego. W sytuacji, w której dodatek specjalny przyznawany jest na czas określony (np. 12 miesięcy) i jest ponawiany przez kolejne, następujące po sobie okresy, zwiększenie obowiązków służbowych lub powierzenie dodatkowych zadań nie następuje okresowo w znaczeniu „tymczasowo” i „wyjątkowo”, ale następuje *de facto* na czas określony i w sposób ciągły (np. w czasie 3 lat). Działanie takie nie znajduje oparcia w art. 36 ust. 5 ustawy o pracownikach samorządowych.

W konkluzji Kolegium podzieliło ustalenia kontroli, że przyznanie Sekretarzowi Gminy Kleszczów dodatku specjalnego, w następujących po sobie okresach, pozbawia ten dodatek cechy „okresowości”. W analizowanym przypadku dodatek ten stał się *de facto* stałym składnikiem wynagrodzenia Sekretarza Gminy Kleszczów, co w konsekwencji oznacza, że został on przyznany z naruszeniem art. 36 ust. 5 ustawy o pracownikach samorządowych.

Mając powyższe na względzie, Kolegium postanowiło oddalić zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 17.

Od niniejszej uchwały nie przysługują środki odwoławcze.

**Przewodniczący Kolegium
Prezes RIO w Łodzi**

Ryszard Paweł Krawczyk