

UCHWAŁA NR 10/37/2024
KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI

z dnia 22 marca 2024 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:

1/ Beata Kaczmarek	8/ Radosław Hrychorczuk
2/ Roman Drozdowski	9/ Aneta Jakubczak
3/ Iwona Kopczyńska	10/ Zofia Dolewka
4/ Anna Kaźmierczak	11/ Krzysztof Kozik
5/ Łukasz Szczepanik	12/ Tomasz Jan Karwicki
6/ Magdalena Budziarek	13/ Anna Adamczewska
7/ Bogusław Wenus	

po rozpatrzeniu w dniu 22 marca 2024 roku zastrzeżeń wniesionych przez Prezydenta Miasta Zgierza (doręczonych RIO w Łodzi w dniu 21 lutego 2024 roku), złożonych do wniosków pokontrolnych zawartych w wystąpieniu pokontrolnym RIO w Łodzi z dnia 6 lutego 2024 roku, sygn. WK – 602/5/2024, skierowanym do Prezydenta Zgierza po zakończeniu kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Urzędzie Miasta Zgierza, działając na podstawie art. 18 ust.1 pkt 5a, art. 25b oraz art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2023 r., poz. 1325)

uchwała, co następuje:

- 1) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 4,
- 2) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 9,
- 3) oddala zastrzeżenie do wniosków pokontrolnych nr 10,
- 4) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 11,
- 5) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 12,
- 6) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 13,
- 7) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 14,
- 8) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 15,
- 9) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 26,
- 10) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 27,
- 11) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 28,
- 12) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 30,
- 13) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 34,

14) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 36,

15) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 38,

16) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 39.

Uzasadnienie

Na podstawie wyników kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych przeprowadzonej w Urzędzie Miasta Zgierza, Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi, pismem z dnia 6 lutego 2024 roku, sygn. WK-602/5/2024, skierowała wystąpienie pokontrolne do Prezydenta Zgierza. W pierwszej części wystąpienia zostały opisane uchybienia i nieprawidłowości stwierdzone w toku kontroli, a w drugiej części wystąpienia wnioski pokontrolne, na podstawie których RIO w Łodzi zaleciła kontrolowanej jednostce m.in.:

- 1) *„Zapewnić przestrzeganie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w zakresie terminowości przekazywania i prawidłowej formy sporządzania jednostkowych sprawozdań Rb-28S” (wniosek nr 4);*
- 2) *„Przestrzegać regulacji zawartych w § 6 pkt 5 Instrukcji w sprawie gospodarki kasowej” (wniosek nr 9);*
- 3) *„Podjąć działania w celu ujęcia w prowadzonej w systemie informatycznym ewidencji podatkowej nieruchomości, o której mowa w art. 7a ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, wszystkich danych wymaganych przez przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości” (wniosek nr 10);*
- 4) *„Zapewnić dokonywanie czynności sprawdzających w stosunku do składanych przez podatników podatku od nieruchomości deklaracji podatkowych, na podstawie art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa. W razie wątpliwości, co do poprawności złożonej deklaracji, stosownie do art. 274a § 2 ustawy, wzywać podatników do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych” (wniosek nr 11);*
- 5) *„Podjąć czynności w celu wyjaśnienia prawidłowości opodatkowania podatników wskazanych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego. Dokonać w tym celu m.in. analizy potrzeby przeprowadzenia kontroli podatkowej, o której mowa w art. 281 ustawy Ordynacja podatkowa. O podjętych czynnościach i ich rezultatach poinformować szczegółowo RIO w Łodzi” (wniosek nr 12);*
- 6) *„Terminowo podejmować czynności windykacyjne w stosunku do zaległości podatkowych, na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 roku w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych” (wniosek nr 13);*
- 7) *„Rozważyć podjęcie inicjatywy uchwałodawczej w celu dostosowania ustalonych przez organ stanowiący zasad gospodarowania nieruchomościami gminnymi do art. 23 ust. 1 w zw. z art. 25 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami oraz art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. a ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego” (wniosek nr 14);*

- 8) „Zapewnić sporządzanie planu wykorzystania gminnego zasobu nieruchomości zgodnie z wymogami określonymi w art. 25 ust. 2 i 2a ustawy o gospodarce nieruchomościami” (wniosek nr 15);
- 9) „Przedmiot zamówienia opisywać zgodnie z przepisami ustawy z dnia 11 września 2019 roku – Prawo zamówień publicznych (art. 99 i następne)” (wniosek nr 26);
- 10) „Stosować art. 128 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych, zgodnie z którym - jeżeli wykonawca nie złożył oświadczenia, o którym mowa w art. 125 ust. 1, podmiotowych środków dowodowych, innych dokumentów lub oświadczeń składanych w postępowaniu lub są one niekompletne lub zawierają błędy, zamawiający wzywa wykonawcę odpowiednio do ich złożenia, poprawienia lub uzupełnienia w wyznaczonym terminie, chyba że: 1) wniosek o dopuszczenie do udziału w postępowaniu albo oferta wykonawcy podlegają odrzuceniu bez względu na ich złożenie, uzupełnienie lub poprawienie lub 2) zachodzą przesłanki unieważnienia postępowania” (wniosek nr 27);
- 11) „Egzekwować od wykonawców wnoszenie zabezpieczenia należytego wykonania umowy, które jest ważne co najmniej do dnia uznania zamówienia za należyście wykonane. W przypadku braku przedłużenia ważności zabezpieczenia (dotyczy formy niepieniężnej), stosować art. 452 ust. 9 ustawy Prawo zamówień publicznych” (wniosek nr 28);
- 12) „Postępowania o udzielenie zamówienia publicznego przygotowywać i prowadzić w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równo traktowanie wykonawców, zgodnie z art. 16 pkt 1 ustawy Prawo zamówień publicznych” (wniosek nr 30);
- 13) „Bieżąco podejmować czynności w celu wyegzekwowania należności cywilnoprawnych, zgodnie z wymogiem określonym w art. 42 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, według którego – jednostki sektora finansów publicznych są obowiązane do ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania” (wniosek nr 34);
- 14) „W zakresie wydatków na wynagrodzenia i pochodne zapewnić przestrzeganie art. 236 ust. 3 pkt 1 lit. a ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym – wydatki takie mają charakter wydatków bieżących” (wniosek nr 36);
- 15) „Dokonując inwentaryzacji aktywów i pasywów pomijać konta wynikowe i konta korygujące” (wniosek nr 38);
- 16) „Przestrzegać art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości, stosownie do którego – przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych” (wniosek nr 39).

W dniu 21 lutego 2024 roku wpłynęły do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi zastrzeżenia do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym, podpisane przez Prezydenta Miasta Zgierza.

Zgodnie z treścią art. 25b ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych rozpatrują kolegia izb. Podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko stosownie do brzmienia art. 9 ust. 4 powołanej wyżej ustawy, zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

W wyniku analizy zaleceń pokontrolnych, materiałów zgromadzonych przez kontrolujących podczas czynności kontrolnych oraz złożonych zastrzeżeń Kolegium stwierdziło, co niżej następuje.

Ad. 1)

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, w zakresie dotyczącym ewidencji księgowej i sprawozdawczości stwierdzono m.in. (pkt 3 str. 4 wystąpienia) naruszenie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, z uwagi na nieterminowe sporządzenie sprawozdań jednostkowych Rb-28S samorządowej jednostki budżetowej za okresy: od początku roku do dnia 31 maja 2022 roku - sporządzone 13 czerwca 2022 roku (3 dni po terminie) oraz od początku roku do dnia 31 lipca 2022 roku - sporządzone 17 sierpnia 2022 roku (7 dni po terminie). Wskazane sprawozdania, zgodnie z terminem wynikającym z załącznika nr 41 do ww. rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej, powinny zostać przekazane do zarządu JST do dnia 10 następnego miesiąca po upływie okresu sprawozdawczego, tj. odpowiednio do dnia: 10 czerwca i 10 sierpnia 2022 roku. W konsekwencji w wystąpieniu pokontrolnym zamieszczono przytoczony wyżej wniosek nr 4.

Składając zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 4 Prezydent Miasta Zgierza podniósł, że sprawozdanie w formie papierowej, za okres od początku roku do dnia 31 maja 2022 roku, zostało przekazane do Wydziału Budżetu w dniu 10 czerwca 2022 roku, a za okres od początku roku do dnia 31 lipca 2022 roku - w dniu 10 sierpnia 2022 roku. Zgodnie z zarządzeniem Nr 147/VIII/2022 z 31 marca 2022 r. zmienionym zarządzeniem 493/VIII/2022, sprawozdania Rb-27S można było składać do Wydziału Budżetu zarówno w formie papierowej jak i dodatkowo w formie elektronicznej. Zarządzenia zobowiązywały kierowników podległych jednostek do składania sprawozdań w formie papierowej oraz w formie elektronicznej w terminie wynikającym z rozporządzenia z zastrzeżeniem, że terminy te mogły być niezachowane w przypadku sprawozdań przekazywanych w formie elektronicznej. Kontroli RIO omyłkowo zamiast wersji papierowej sprawozdania Rb-27S złożonego w terminie, przedstawiono wydruk dokumentu elektronicznego, który ze względu na problemy z podpisem elektronicznym w systemie Bestia został podpisany w późniejszym terminie. Dodatkowo Prezydent Miasta Zgierza nadmienił, że analogiczne wyjaśnienie przedłożone kontrolującym, a dotyczące terminowości złożonych sprawozdań Rb-27S za okres od początku roku do dnia 31 maja 2022 roku oraz za okres od początku roku do dnia 31 lipca 2022 roku, zostało uwzględnione przez kontrolujących i odstąpiono od formułowania wniosków pokontrolnych w tym zakresie.

Kolegium wskazało, że ustawodawca nie przewidział możliwości kwestionowania stanu faktycznego na etapie weryfikacji wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym. Zgodnie bowiem z art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych podstawą zgłoszenia zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Natomiast w danym przypadku sformułowane zastrzeżenie nie opiera się na zarzucie naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie, tylko na zarzucie dotyczącym ustalenia stanu faktycznego, ustalonego przez inspektorów kontroli na podstawie dokumentów przedstawionych przez jednostkę samorządu terytorialnego w trakcie kontroli.

Z uwagi na powyższe Kolegium oddaliło wniesione zastrzeżenie.

Ad. 2)

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, w zakresie dotyczącym ewidencji księgowej i sprawozdawczości wskazano m.in. (pkt 7 str. 7 wystąpienia), że na dowodach KW stwierdzono brak podpisu osoby odbierającej gotówkę, daty otrzymania gotówki oraz wpisania kwoty słownie, czego wymóg został

zawarty w § 6 pkt 5 Instrukcji w sprawie gospodarki kasowej. Implikacją powyższego stanu rzeczy było sformułowanie zacytowanego wyżej wniosku nr 9 wystąpienia pokontrolnego.

Składając zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 9 Prezydent Miasta Zgierza podniósł, że zgodnie z § 6 ust. 5 Instrukcji w sprawie gospodarki kasowej odbiorca gotówki kwituje odbiór w sposób trwały swoim podpisem oraz datą otrzymania gotówki i wpisaniem kwoty słownie, przy czym z postanowienia tego nie wynika, że potwierdzenie odbioru gotówki ma zostać dokonane na dokumencie KW. Wypłata gotówki z kasy jest dokumentowana dowodem KW i jest realizowana na podstawie dowodów źródłowych. Podpis osoby odbierającej gotówkę, data jej otrzymania oraz kwota są wpisywane na dokumencie źródłowym stanowiącym załącznik do KW.

Kolegium wskazało, że dowody źródłowe, jako potwierdzające dokonanie określonych operacji gospodarczych, stanowią podstawę wypłaty gotówki z kasy, natomiast dokument określony jako KW potwierdza dokonanie czynności polegającej na wypłacie gotówki. Tym samym wskazane dowody dokumentują różne operacje. Zarówno dokument źródłowy, stanowiący podstawę wypłaty gotówki, jak również dokument KW potwierdzający dokonanie wypłaty, powinny zostać opisane w odpowiedni sposób. Skoro jednostka wprowadziła do stosowania dokument KW, jako dokument różny od dowodów źródłowych, (niezależnie od tego czy te dokumenty stanowią załączniki do KW), to wymogi dotyczące kwitowania odbioru gotówki należy odnosić do tego dokumentu.

Z uwagi na powyższe Kolegium oddaliło wniesione zastrzeżenie.

Ad. 3)

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego wskazano, że zgodnie z art. 7a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (obecnie tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.), dla potrzeb wymiaru i poboru podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego i podatku leśnego organy podatkowe prowadzą ewidencję podatkową nieruchomości w systemie informatycznym. Ewidencja podatkowa nieruchomości zawiera dane o podatnikach i przedmiotach opodatkowania, w szczególności wynikające z informacji i deklaracji składanych przez podatników na podstawie przepisów ustawy oraz przepisów o podatku rolnym i podatku leśnym, danych zawartych w księgach wieczystych, w ewidencji gruntów i budynków oraz innych ewidencjach i rejestrach, w tym prowadzonych przez organy administracji publicznej. Ponadto podkreślono, że zasady prowadzenia ewidencji określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości (Dz. U. Nr 107, poz. 1138). W ewidencji wykazuje się dane dotyczące przedmiotów opodatkowania, w tym: [1] w odniesieniu do gruntów: a) powierzchnię, określoną z dokładnością do 1 m², b) identyfikatory działek ewidencyjnych, c) numer księgi wieczystej lub zbioru dokumentów oraz nazwę sądu, w którym jest prowadzona księga wieczysta lub zbiór dokumentów; [2] w odniesieniu do budynków lub ich części: a) powierzchnię użytkową, b) identyfikatory budynków, c) numer księgi wieczystej lub zbioru dokumentów oraz nazwę sądu, w którym jest prowadzona księga wieczysta lub zbiór dokumentów, jeżeli budynek stanowi odrębny od gruntu przedmiot własności; [3] w odniesieniu do budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - wartość stanowiącą podstawę opodatkowania budowli. Zdaniem kontrolujących w kontrolowanej jednostce prowadzona ewidencja nie wypełniała niektórych wymogów rozporządzenia, np. w zakresie powierzchni użytkowych budynków.

Składający zastrzeżenie zarzucił błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie przez kontrolujących przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości.

W uzasadnieniu wnoszący zastrzeżenie podniósł, że: „*We wnioskach zawarto stwierdzenie, iż: „w kontrolowanej jednostce prowadzona ewidencja nie wypełniała niektórych wymogów rozporządzenia, np. w zakresie powierzchni użytkowej budynków”*”. Ponadto, zdaniem wnoszącego zastrzeżenie: „*organ kontrolujący nie wskazał na czym polegały niezgodności w wypełnianiu rozporządzenia co do powierzchni użytkowej budynków i których podatników dotyczyły*”.

Kolegium Izby postanowiło oddalić zastrzeżenie, z uwagi na to, że nie spełnia wymogów określonych w art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Zgodnie z tym przepisem podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Przypadek błędnej wykładni polega na mylnym rozumieniu treści lub znaczenia przepisu prawnego, zaś niewłaściwe zastosowanie normy prawnej polegać może na wadliwym wyborze normy prawnej. Powyższe oznacza, że nieodzownym elementem uzasadnienia zastrzeżeń, poza przytoczeniem naruszonego przepisu jest wskazanie sposobu jego naruszenia i wyjaśnienie, na czym polega błędna wykładnia albo niewłaściwe zastosowanie tego przepisu prawa i jak on powinien być rozumiany albo stosowany, czego wnoszący zastrzeżenie nie uczynił. Jednocześnie Kolegium Izby podkreśla, że „*niezgodności w wypełnianiu rozporządzenia co do powierzchni użytkowej budynków*” i dane podatników, których dotyczyły zostały opisane w pozostałej części wystąpienia pokontrolnego odnoszącego się do dochodów z podatków lokalnych.

Ad. 4)

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego kontrolujący dokonując oceny prawidłowości opodatkowania podatników podatkiem od nieruchomości od osób prawnych, stwierdzili przypadki niewystarczającego dokonywania przez organ podatkowy czynności sprawdzających, o których mowa w art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa. Zdaniem kontrolujących zgodnie z powołanym przepisem, organy podatkowe pierwszej instancji (Prezydent Miasta Zgierza) dokonują czynności sprawdzających mających na celu m.in. ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Inspektorzy kontroli zauważyli również, że stosownie do art. 274a powołanej ustawy, w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji – w rozumieniu art. 3 pkt 5 ustawy – organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.

Uwagi kontrolujących dotyczyły podatników, u których wysokość podatku naliczona została na podstawie zadeklarowanej przez nich powierzchni użytkowej budynku i, u których nie została zweryfikowana wielkość podanej powierzchni.

Składający zastrzeżenie zarzucił wnioskowi pokontrolnemu błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie przez kontrolujących przepisów art. 272 i art. 274a §2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.).

W uzasadnieniu składający zastrzeżenie podniósł, że „*organ kontrolujący niesłusznie zarzucił tutejszemu organowi podatkowemu niewystarczające dokonywania przez organ podatkowy czynności sprawdzających, które to czynności sprawdzające organ kontrolujący przyjął jako ustalenie zgodności składanych przez podatników dokumentów (informacji i deklaracji podatkowych) z wszystkimi możliwymi dostępnymi dla organu podatkowego źródłami informacji*”. Wskazał również, „ *iż czynności sprawdzające nie są pojęciem tożsamym z prowadzeniem postępowania podatkowego*”.

Wnoszący zastrzeżenie przytoczył również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 września 2015 r, sygn. akt I FSK 1493/15, z którego wynika, iż w art. 272 Ordynacji podatkowej określone zostały grupy zasadniczych celów, jakim ma służyć dokonywanie czynności sprawdzających. Po pierwsze, stosownie do pkt 1 tego artykułu, czynności sprawdzające służą dokonywaniu oceny, czy podatnicy, płatnicy i

inkasenci terminowo wywiązują się ze swoich podstawowych obowiązków, do których należą: składanie dokumentów, które obejmuje pojęcie deklaracji oraz wpłacanie zadeklarowanych podatków, w tym pobieranych przez płatników i inkasentów. Po drugie, w myśl art. 272 pkt 2 Ordynacji podatkowej, czynności sprawdzające służą badaniu jedynie formalnej poprawności dokumentów wymienionych w pkt 1, tj. deklaracji w znaczeniu nadanym przez art. 3 pkt 5 tej ustawy, jak również dokumentów niezbędnych do sprawdzenia terminowego wpłacania podatków przez podatników, płatników i inkasentów. Ocena formalnej poprawności ma na celu sprawdzenie, czy dokument został sporządzony zgodnie z ustalonymi wymaganiami, jeśli takie wymagania wynikają z przepisów prawa, w szczególności prawa podatkowego, jak również czy dokument nie zawiera błędów lub oczywistych omyłek. Po trzecie celem czynności sprawdzających, zgodnie z art. 272 pkt 3 Ordynacji podatkowej, może być również ustalanie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Rolą czynności sprawdzających jest wstępna ocena objętych nim zagadnień, służą one korekcie formalnych, a nie merytorycznych wad deklaracji podatkowych (zob. S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 757-758). Czynności sprawdzające nie służą do załatwiania kwestii spornych pomiędzy podmiotem składającym deklarację, a organem podatkowym. Czynności sprawdzające nie kończą się sformalizowanym rozstrzygnięciem.

W ocenie składającego zastrzeżenie nie ulega wątpliwości, że czynności sprawdzających nie można utożsamiać z postępowaniem dowodowym w postępowaniu podatkowym (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 maja 2009 r., sygn. akt II FSK 222/08). Wnoszący zastrzeżenie powołał się również na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 31 marca 2009 r., sygn. akt III Sa/Wa 2001/08, zgodnie z którym cel czynności sprawdzających określony został w art. 272 o.p. Czynności te służą korekcie formalnych (np. rachunkowych), a nie merytorycznych (np. związanych ze zwolnieniami podatkowymi) wad deklaracji. Eliminacja tych ostatnich wymaga przeprowadzenia stosownego postępowania podatkowego.

W złożonych zastrzeżeniach podniesiono również, że art. 272 Ordynacji podatkowej określa jedynie cel czynności sprawdzających, a zakres uprawnień organu służących realizacji tego celu określony został w art. 274 - 277 tej ustawy. Żaden z tych przepisów nie stwarza podstaw do gromadzenia w ramach czynności sprawdzających danych innych, niż związane ze złożonymi deklaracjami (wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 grudnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1264/08).

Wobec powyższego, zdaniem składającego zastrzeżenie, ustalenie stanu faktycznego w ramach czynności sprawdzających powinno ograniczać się do weryfikacji składanych deklaracji/informacji z danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków, gdyż wynika to wprost z przepisów art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1752 z późn. zm.). Nie można zatem przyjąć, iż organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających zobligowany jest każdorazowo ustalać stan faktyczny w oparciu o wszelkie możliwe dostępne źródła informacji, w szczególności takie jak strona internetowa Booking.com. Takie rozszerzające rozumienie pojęcia czynności sprawdzających z art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa należy w ocenie składającego zastrzeżenie uznać za niedopuszczalne.

Złożone zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 11 nie zasługuje na uwzględnienie.

Sformułowany w pkt 11 wniosek pokontrolny w żaden sposób nie zobowiązuje organu podatkowego do ustalenia zgodności składanych przez podatników dokumentów (informacji i deklaracji podatkowych) ze wszystkimi możliwymi źródłami informacji, wykraczającymi poza zakres czynności sprawdzających.

Kolegium Izby zgodziło się z ustaleniami kontrolujących, co do konieczności przeprowadzania czynności sprawdzających w zakresie dokumentów podatkowych składanych przez podatników (deklaracje, informacje). Dokonując oceny prawidłowości opodatkowania podatkiem od nieruchomości, organ podatkowy

zobowiązany jest do przeprowadzenia czynności sprawdzających, o których mowa w art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa, w tym ma obowiązek dokonać ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. A w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy powinien wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych (art. 274a § 2 powołanej ustawy).

Dane wykorzystane przez kontrolujących zaczerpnięte zostały z Systemu Informacji Przestrzennej Powiatu Zgierskiego; z ewidencji gruntów i kartoteki budynków oraz z dokumentów składanych przez podatników. Mając na uwadze te dane, kontrolujący uznali, że organ podatkowy, jako podmiot posiadający ustawowo określone kompetencje - w przypadku podatników deklarujących określone wielkości powierzchni użytkowych budynków - powinien powołać okoliczności zweryfikować.

Z dokumentów pokontrolnych wynika, że wątpliwości co do poprawności złożonych deklaracji w badanej próbie podatników wystąpiły. Już sama weryfikacja danych z deklaracji z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów i budynków - która w ocenie wnoszącego zastrzeżenie winna wyłącznie służyć ustaleniu stanu faktycznego - powinna wzbudzić wątpliwości organu podatkowego, ponieważ z ewidencji tej wynikała powierzchnia zabudowy budynku, a nie jego powierzchnia użytkowa, która zgodnie z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi przedmiot opodatkowania. Konsekwencją powyższego powinno być podjęcie przez organ podatkowy działań mających na celu zweryfikowanie zadeklarowanej przez podatnika wielkości powierzchni użytkowej budynku, czego - jak ustalili kontrolujący w oparciu o badaną próbę podatników - organ podatkowy nie uczynił.

Kolegium Izby zauważa, że na etapie czynności sprawdzających istnieje możliwość weryfikacji wykazanych w deklaracji wielkości powierzchni użytkowej budynków poprzez porównanie tych wielkości z danymi wynikającymi z ewidencji podatkowej nieruchomości, która powinna zawierać wszystkie dane wymagane przepisami rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości. Jednak jak wykazała kontrola prowadzona w Urzędzie, ewidencja nieruchomości nie zawierała informacji dotyczącej powierzchni użytkowej budynków lub ich części. Jednocześnie wypisy z ewidencji gruntów i budynków w badanej próbie podatników również nie zawierały informacji o wielkości powierzchni użytkowej budynków - w ewidencji gruntów i budynków zawarta była informacja o powierzchni zabudowy budynków.

Kolegium Izby nie podzieliło argumentów podniesionych przez wnoszącego zastrzeżenie, które sprowadziły się do stwierdzenia, że żaden z przepisów ordynacji podatkowej (art. 272, art. 274-277) nie stwarza podstaw do gromadzenia w ramach czynności sprawdzających danych innych niż związane ze złożonymi deklaracjami i, że ustalenie stanu faktycznego w ramach czynności sprawdzających powinno ograniczać się do weryfikacji z danymi zawartymi z ewidencji gruntów i budynków. W ocenie Kolegium Izby czynności sprawdzające mogą mieć charakter czynności kontrolnych organu podatkowego. Pod względem formalnym nie są one utożsamiane z kontrolą podatkową ani kontrolą skarbową. Czynności te porównywane są do kontroli wstępnej, której istota polega na weryfikowaniu oraz konfrontowaniu informacji pochodzących z różnych źródeł. Dotyczą one trzech okoliczności: terminowości, formalnej poprawności oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami (Wyrok WSA w Gdańsku sygn. I SA/Gd671/16). Czynności sprawdzające organu podatkowego nie powinny zatem ograniczać się do weryfikacji dokumentów pod względem rachunkowym. Przeprowadzane przez organ podatkowy czynności sprawdzające są bowiem nie tylko czynnościami materialno - technicznymi. Pozwalają one także na zastosowanie procedur w celu dokonania pewnych ustaleń dowodowych.

W analizowanej sprawie, dla prawidłowego ustalenia wysokości podatku od nieruchomości niezbędne było sprawdzenie zgodności przedstawionych przez podatników deklaracji w zakresie podstawy opodatkowania budynków. Organ podatkowy nie mógł dokonać weryfikacji złożonych dokumentów, ani z prowadzoną w Urzędzie Miejskim w Zgierzu ewidencją podatkową nieruchomości, ani z ewidencją gruntów i

kartoteki budynków, bowiem w przypadku badanej próby podatników żadna z tych ewidencji nie zawierała danych dotyczących wielkości powierzchni użytkowej budynku. Zatem skoro nie była możliwa weryfikacja dokumentów złożonych przez podatnika przy pomocy wyżej wskazanych ewidencji, organ podatkowy winien podjąć inne działania mające na celu ustalenie rzetelności danych wykazanych w deklaracji.

Odnosząc się do poruszonego w zastrzeżeniach zagadnienia dotyczącego czerpania informacji z serwisu rezerwacyjnego Booking.com, Kolegium Izby zauważa, że na żadnym etapie postępowania kontrolnego, inspektorzy nie zobowiązali organu podatkowego do weryfikowania złożonych przez podatników dokumentów z informacjami wynikającymi ze strony prywatnego serwisu internetowego. W przypadku jednego z poddanych kontroli podatników, kontrolujący ustalili, że w dokumentach podatkowych znajdują się dwie decyzje wydane przez Starostę Zgierskiego w 2003 roku: decyzja nr 173/2003 z dnia 26 marca 2003 roku zatwierdzająca projekt budowlany przebudowy piętra istniejącego budynku mieszkalnego na pokoje gościnne oraz decyzja nr 364/2003 z dnia 27 czerwca 2003 roku zatwierdzająca projekt budowlany zamienny budynku gospodarczego. Oba te budynki związane były zatem z prowadzeniem działalności gospodarczej podczas gdy wysokość podatku naliczana była w oparciu o inną stawkę niż stawka od budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Powyższe okoliczności dały kontrolującym podstawę do stwierdzenia, że organ podatkowy nie dokonywał czynności sprawdzających wobec tego podatnika od ponad 20 lat i w związku z tym zachodzi prawdopodobieństwo nieprawidłowości w opodatkowaniu jego nieruchomości. Powołanie się natomiast przez kontrolujących na informacje uzyskane ze strony serwisu rezerwacyjnego miało charakter wyłącznie pomocniczy. Jednocześnie dało ono podstawę do wykazania organowi podatkowemu, że w ramach prowadzonych czynności sprawdzających (jak również kontroli podatkowej) taka forma pozyskiwania informacji może ułatwić działania organu podatkowego zarówno w zakresie podjęcia decyzji o wszczęciu postępowania podatkowego, jak i prowadzenia tego postępowania.

Mając powyższe na względzie Kolegium Izby postanowiło oddalić zastrzeżenie wniesione do wniosku pokontrolnego nr 11.

Ad. 5)

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego wskazano, że w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości od osób fizycznych w latach 2021 – 2023 wystąpiły okoliczności wymagające zweryfikowania dokumentów przez organ podatkowy, które mogą mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego. W kilku przypadkach kontrolujący stwierdzili brak opodatkowania budowli związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą (parkingi). Z dokumentów pokontrolnych wynika również, że z uwagi na fakt, iż nie była możliwa weryfikacja powierzchni użytkowej deklarowanej przez podatników z ewidencją nieruchomości oraz z ewidencją gruntów i kartoteki budynków (które nie zawierały informacji o wielkości powierzchni użytkowej), na potrzeby kontroli przyjęto założenie, że powierzchnia użytkowa budynków stanowi 65% powierzchni zabudowy, pomnożonej przez liczbę kondygnacji.

Składający zastrzeżenie zarzucił wnioskowi pokontrolnemu *„błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie przez kontrolujących przepisu art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz przyjęcie współczynnika 65%, który nie znajduje oparcia w obowiązujących przepisach”*.

W uzasadnieniu wnoszący zastrzeżenie podniósł, że *„organ kontrolny podważył prawidłowość opodatkowania budynków w oparciu o dane wynikające z ewidencji gruntów odnosząc się do powierzchni zabudowy zamiast powierzchni użytkowej. Jest to działanie nieprawidłowe i niezgodne z przepisami, ponieważ zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podstawą opodatkowania dla budynków jest powierzchnia użytkowa, nie zaś powierzchnia zabudowy. Dodatkowo dla niektórych kont organ kontrolny dokonał wyliczenia kwoty zaniżonego zobowiązania podatkowego przyjmując całkowicie dowolny i*

niewynikający z żadnej podstawy prawnej współczynnik 65% w celu przeliczenia powierzchni zabudowy na powierzchnię użytkową”.

Złożone zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 12 nie zasługuje na uwzględnienie.

Zastrzeżenie wniesione do wniosku pokontrolnego nr 12 nie spełnia wymogów określonych w art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, Zgodnie z tym przepisem podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być wyłącznie zarzut naruszenia wskazanego przez kontrolujących prawa przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Przypadek błędnej wykładni prawa polega na mylnym rozumieniu treści lub znaczenia przepisu prawnego, zaś niewłaściwe zastosowanie normy prawnej polegać może na wadliwym wyborze normy prawnej. Oznacza to, że nieodzownym elementem uzasadnienia zastrzeżeń, poza przytoczeniem naruszonego przepisu jest wskazanie sposobu jego naruszenia i wyjaśnienie, na czym polega błędna wykładnia albo niewłaściwe zastosowanie tego przepisu prawa i jak on powinien być rozumiany albo stosowany.

W złożonym zastrzeżeniu podniesiono zarzut błędnej wykładni i niewłaściwego zastosowania przez kontrolujących przepisu art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi powierzchnia użytkowa. Analiza protokołu kontroli oraz wniosków pokontrolnych pozwoliła na ustalenie przez Kolegium Izby, że kontrolujący nie stwierdzili naruszenia ww. przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Jednocześnie Kolegium Izby zauważa, że we wniosku pokontrolnym nr 12 kontrolujący wskazali organowi podatkowemu by podjął czynności w celu wyjaśnienia prawidłowości opodatkowania podatników i dokonał ewentualnej analizy potrzeby przeprowadzenia kontroli podatkowej. Wniosek ten sformułowany został w związku z ustaleniem przez kontrolujących, że wysokość podatku od nieruchomości wyliczana była w oparciu o dane zadeklarowane przez podatników, które to dane nie były weryfikowane przez organ podatkowy. Kontrolujący stwierdzili przypadki nieopodatkowania budowli związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą (parkingi) oraz ryzyko zaniżania podatku od nieruchomości w przypadku budynków, których powierzchnia użytkowa zadeklarowana przez podatnika nie była przez organ podatkowy weryfikowana. W badanej próbie podatników kontrolujący nie mogli ustalić prawidłowości wyliczania podatku od nieruchomości, ponieważ nie była możliwa weryfikacja zadeklarowanych przez podatników powierzchni użytkowych budynków (z uwagi na brak takiej informacji w ewidencji podatkowej nieruchomości i ewidencji gruntów i kartoteki budynków). Dlatego nie mając możliwości skontrolowania prawidłowości opodatkowania podatkiem od nieruchomości, kontrolujący przyjęli metodologię wyliczenia wielkości powierzchni użytkowej budynków. Przyjęta metodologia zakładała, że powierzchnia użytkowa budynku stanowić będzie 65% powierzchni zabudowy pomnożonej przez liczbę kondygnacji. Współczynnik wyliczenia powierzchni użytkowej budynków zastosowany został wyłącznie na potrzeby kontroli - co wielokrotnie zostało podkreślone w protokole kontroli i pierwszej części wniosków pokontrolnych - i posłużył kontrolującym do oceny prawidłowości opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a tym samym do stwierdzenia możliwości zaistnienia ryzyka zaniżania tego podatku.

Mając powyższe na uwadze, Kolegium Izby nie stwierdziło, jakoby kontrolujący podważyli „*prawidłowość opodatkowania budynków w oparciu o dane wynikające z ewidencji gruntów odnosząc je do powierzchni zabudowy zamiast do powierzchni użytkowej*”. Kolegium Izby nie stwierdziło również, by w protokole czy w zaleceniach pokontrolnych sformułowany został przez kontrolujących wniosek obligujący organ podatkowy do stosowania metodologii wyliczenia powierzchni użytkowej budynków, która przyjęta została na potrzeby kontroli.

Wniosek pokontrolny nr 12 w ocenie Kolegium Izby sformułowany został dla podkreślenia, że działania organu podatkowego podejmowane w ramach postępowania podatkowego (czynności sprawdzające,

kontrole podatkowe) mają istotne znaczenie dla wymiaru podatku. Tym samym we wniosku tym nie został sformułowany przez kontrolujących zarzut naruszenia art. 4 ust.1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wobec powyższego jednostka kontrolowana nie miała podstaw do wniesienia zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 12.

Mając powyższe na względzie Kolegium Izby postanowiło oddalić wniesione zastrzeżenie.

Ad. 6)

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego wskazano, iż zgodnie z art. 6 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 roku o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zmianami), w razie uchylania się zobowiązanego od wykonania obowiązku wierzyciel powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych. Wierzyciel może nie podejmować czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, jeżeli łączna wysokość należności pieniężnej, odsetek z tytułu niezapłacenia jej w terminie i kosztów upomnienia nie przekracza dziesięciokrotności kosztów upomnienia, chyba że okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej jest krótszy niż 6 miesięcy. Tryb postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności, o których mowa w § 1, mając na względzie zapewnienie terminowości i prawidłowości przesyłania zobowiązanemu upomnienia, a także kierowania do organu egzekucyjnego wniosków egzekucyjnych i tytułów wykonawczych określa rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 roku w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2083).

W § 3 ww. rozporządzenia wskazano, że wierzyciel przesyła zobowiązanemu upomnienie, o ile jest wymagane, w zakresie należności pieniężnej, której wysokość: 1) przekracza dziesięciokrotność kosztów upomnienia: a) niezwłocznie - jeżeli nie zostały podjęte działania informacyjne, b) przed upływem 21 dni od dnia, w którym po raz pierwszy podjęto działanie informacyjne; 2) nie przekracza dziesięciokrotności kosztów upomnienia - przed upływem 6 miesięcy poprzedzających upływ terminu przedawnienia należności pieniężnej.

Natomiast w trakcie kontroli terminowości podejmowania czynności windykacyjnych wobec wybranych podatników podatku od nieruchomości od osób prawnych za okres od 2021 roku do I półrocza 2023 roku, stwierdzono, iż czynności windykacyjne były podejmowane w sposób nieprawidłowy, z naruszeniem przepisów rozporządzenia w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych. Z przepisów bowiem wynika, że upomnienie należy wystawić każdorazowo, jeżeli są spełniane przesłanki z § 3 ww. rozporządzenia, natomiast w trakcie kontroli ustalono, że wystawiane upomnienia w niektórych przypadkach nie dotyczyły każdej zaległości podatkowej, ale kilku rat.

Składający zastrzeżenie zarzucił wnioskowi pokontrolnemu błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 listopada 2020 roku w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2083). W uzasadnieniu wnoszący zastrzeżenie stwierdził, że organ kontrolujący nie wskazał we wniosku, których podatników dotyczyło naruszenie przepisów rozporządzenia oraz na czym to naruszenie polegało.

Kolegium rozpatrując powyższe zastrzeżenie uznało, że nie zasługuje ono na uwzględnienie.

W ocenie Kolegium Izby zastrzeżenie do wniosku nr 13 nie spełnia wymogów określonych w art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, bowiem zgodnie z tym przepisem podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być wyłącznie zarzut naruszenia prawa przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Przypadek błędnej wykładni prawa polega na mylnym rozumieniu treści lub znaczenia przepisu

prawnego, zaś niewłaściwe zastosowanie normy prawnej polegać może na wadliwym wyborze normy prawnej. Oznacza to, że nieodzownym elementem uzasadnienia zastrzeżeń, poza przytoczeniem naruszonego przepisu jest wskazanie sposobu jego naruszenia i wyjaśnienie, na czym polega błędna wykładnia albo niewłaściwe zastosowanie tego przepisu prawa i jak on powinien być rozumiany albo stosowany.

Odnosząc się do sformułowanego zastrzeżenia w zakresie ww. wniosku pokontrolnego, należy wskazać, że przepisy ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych nie uprawniają Kolegium do uzupełniania za wnoszącego zastrzeżenia uzasadnienia jego stanowiska i podnoszonej argumentacji, nawet wówczas, gdy wniesione zastrzeżenie pozostaje w luźnym związku z oceną merytoryczną wniosków pokontrolnych. Rozpatrując zastrzeżenie Kolegium nie może, oceniając podniesione w zastrzeżeniu argumenty, decydować we własnym zakresie, o który zarzut wobec wniosku pokontrolnego chodziło wnoszącemu zastrzeżenie. To na wnoszącym zastrzeżenie ciąży bowiem, zgodnie z ustawą, obowiązek konkretnego wskazania, nie tylko, które przepisy prawa materialnego zostały naruszone, ale również na czym polegała ich błędna wykładnia lub niewłaściwe zastosowanie oraz jaka powinna być wykładnia prawidłowa i jej właściwe zastosowanie. Podobne stanowisko wyrażone zostało w literaturze przedmiotu [por. Stec Mirosław (red.), *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Opublikowano: Oficyna 2010]. Należy przy tym pamiętać, że zgodnie z ustawą o regionalnych izbach obrachunkowych rozpatrzenie zastrzeżeń następuje na posiedzeniu niejawnym, tj. bez udziału stron, wyłącznie w oparciu o wystąpienie pokontrolne i związane z nim dokumenty oraz wniesione przez jednostkę kontrolowaną zastrzeżenia.

Natomiast, zdaniem Kolegium, w złożonym zastrzeżeniu ograniczono się wyłącznie do stwierdzenia przez wnoszącego zastrzeżenie, że stawia on wnioskowi pokontrolnemu zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię bądź niewłaściwe zastosowanie, nie uzasadniając przy tym, na czym błędna wykładnia danego przepisu prawa, czy też jego niewłaściwe zastosowanie polega.

Ponadto, w ocenie Kolegium Izby, należy podkreślić, że nie można się zgodzić ze stwierdzeniem wnoszącego zastrzeżenie o braku wskazania podatników, których dotyczyło naruszenie przepisów rozporządzenia oraz na czym to naruszenie polegało, gdyż w protokole kontroli wskazani są podatnicy, w stosunku do których upomnienia były wystawiane z naruszeniem przepisów rozporządzenia w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych, zaś naruszony przepis prawa, tj. § 3 tegoż rozporządzenia został ujęty w protokole kontroli, jak również w wystąpieniu kontrolnym.

Biorąc pod uwagę powyższe Kolegium postanowiło oddalić wniesione zastrzeżenie.

Ad.: 7)

Pierwsza część wystąpienia pokontrolnego zawiera następujące ustalenie - § 7 uchwały nr XV/124/07 Rady Miasta Zgierza z dnia 29 listopada 2007 roku w sprawie zasad gospodarowania nieruchomościami przez Prezydenta Miasta Zgierza, zmieniony uchwałą nr XXIX/358/16 Rady Miasta Zgierza z dnia 29 grudnia 2016 roku, stanowi, iż w przypadku wystąpienia przez osoby fizyczne lub prawne o: 1) nabycie prawa własności bądź prawa użytkowania wieczystego nieruchomości Gminy Miasto Zgierz w trybie bezprzetargowym; 2) ustanowienie ograniczonego prawa rzeczowego na nieruchomości stanowiącej własność bądź pozostającej w użytkowaniu wieczystym Gminy Miasto Zgierz; 3) nieodpłatne przeniesienie prawa własności bądź prawa użytkowania wieczystego nieruchomości Gminy Miasto Zgierz, na zasadach określonych przepisami ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2015 r. poz. 1774 ze zmianami.), wnioskodawcy ponoszą m.in. koszty opracowań geodezyjnych oraz koszty wymaganych przepisami ogłoszeń. Przepis ten narusza art. 23 ust. 1 w zw. z art. 25 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 344 ze zmianami).

Zgodnie z ww. przepisami gminnym zasobem nieruchomości gospodaruje wójt, burmistrz albo prezydent miasta, a gospodarowanie to polega w szczególności na wykonywaniu czynności, o których mowa w art. 23 i 25 ust. 2 ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami, w tym na finansowaniu wymaganych przez prawo opracowań geodezyjnych oraz ogłoszeń.

Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in. w wyroku NSA z dnia 24 stycznia 2012 roku (I OSK 1807/11): „*W myśl art. 25 ust. 1 i 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami, gminnym zasobem nieruchomości gospodaruje wójt, burmistrz albo prezydent miasta, a gospodarowanie to polega w szczególności na wykonywaniu czynności, o których mowa w art. 23 ust. 1, czyli na wycenianiu zbywanych nieruchomości*”.

Miasto Zgierz złożyło zastrzeżenie do wniosku nr 14 o następującej treści: „*Przedkładam zastrzeżenie odnosząc się do zapisów par. 7 uchwały Rady Miasta Zgierza nr XV/124/07 z dnia 29 listopada 2007 roku w sprawie zasad gospodarowania nieruchomościami przez Prezydenta Miasta Zgierza, zmienionej uchwałą nr XXIX/358/16 Rady Miasta Zgierza*” wskazując, że zmiany § 7 uchwały dokonano w wyniku kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi przeprowadzonej w 2016 roku, która to kontrola wykazała, że postanowienia uchwały dotyczące ponoszenia przez wnioskodawców kosztów wyceny nieruchomości, są niezgodne z przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami. W związku z powyższym dokonano zmiany postanowień § 7 w tym zakresie. Niemniej jednak, jak wynika z pisemnych wyjaśnień złożonych przez Pierwszego Zastępcę Prezydenta Miasta Zgierza, koszty związane z przygotowaniem do zbycia nieruchomości gruntowych i lokalnych, nie stanowią odrębnej kwoty, ale są uwzględniane w cenie sprzedaży ustalonej każdorazowo w protokole uzgodnień.

W pozostałej części zastrzeżenia do wniosku nr 14 Miasto Zgierz odnosi się do zasad gospodarowania nieruchomościami przez Prezydenta Miasta Zgierza, w tym do zasad wynajmu i wydzierżawiania nieruchomości zwartych w § 6 uchwały Rady Miasta Zgierza w sprawie zasad gospodarowania nieruchomościami, które to zasady nie były objęte zaleceniami pokontrolnymi.

Kolegium Izby rozpatrując powyższe zastrzeżenie, uznało, że nie zasługuje ono na uwzględnienie, gdyż nie spełnia wymogów określonych w art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Zgodnie z tym przepisem podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być wyłącznie zarzut naruszenia prawa przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Przypadek błędnej wykładni prawa polega na mylnym rozumieniu treści lub znaczenia przepisu prawnego, zaś niewłaściwe zastosowanie normy prawnej polegać może na wadliwym wyborze normy prawnej. Oznacza to, że nieodzownym elementem uzasadnienia zastrzeżeń, poza przytoczeniem naruszonego przepisu jest wskazanie sposobu jego naruszenia i wyjaśnienie, na czym polega błędna wykładnia albo niewłaściwe zastosowanie tego przepisu prawa i jak on powinien być rozumiany albo stosowany.

Odnosząc się do sformułowanego zastrzeżenia w zakresie ww. wniosku pokontrolnego, należy wskazać, że przepisy ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych nie uprawniają Kolegium do uzupełniania za wnoszącego zastrzeżenia uzasadnienia jego stanowiska i podnoszonej argumentacji, nawet wówczas, gdy wniesione zastrzeżenie pozostaje w luźnym związku z oceną merytoryczną wniosków pokontrolnych. Rozpatrując zastrzeżenie Kolegium nie może, oceniając podniesione w zastrzeżeniu argumenty, decydować we własnym zakresie, o który zarzut wobec wniosku pokontrolnego chodziło wnoszącemu zastrzeżenie. To na wnoszącym zastrzeżenie ciąży bowiem, zgodnie z ustawą, obowiązek konkretnego wskazania, nie tylko, które przepisy prawa materialnego zostały naruszone, ale również na czym polegała ich błędna wykładnia lub niewłaściwe zastosowanie oraz jaka powinna być wykładnia prawidłowa i jej właściwe zastosowanie. Podobne stanowisko wyrażone zostało w literaturze przedmiotu [por. Stec Mirosław (red.), *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Opublikowano: Oficyna 2010]. Należy przy tym pamiętać, że zgodnie z ustawą o regionalnych izbach obrachunkowych rozpatrzenie zastrzeżeń następuje na posiedzeniu niejawnym, tj. bez udziału stron, wyłącznie

w oparciu o wystąpienie pokontrolne i związane z nim dokumenty oraz wniesione przez jednostkę kontrolowaną zastrzeżenia.

Natomiast, zdaniem Kolegium, w złożonym zastrzeżeniu ograniczono się wyłącznie do stwierdzenia przez wnoszącego zastrzeżenie, że stawia on wnioskowi pokontrolnemu zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię bądź niewłaściwe zastosowanie, nie uzasadniając przy tym, na czym polega błędna wykładnia przepisu art. 23 ust. 1 w zw. z art. 25 ust. 1 i 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami, czy też jego niewłaściwe zastosowanie.

Jednocześnie Kolegium Izby wskazuje, że Izba dokonując w 2016 roku kontrolikompleksowej w Mieście Zgierzu, wskazała na konieczność zmiany uchwały w sprawie zasad gospodarowania nieruchomościami przez Prezydenta Miasta Zgierza, poprzez zaniechanie zobowiązywania nabywców nieruchomości do pokrywania kosztów za sporządzane przez Miasto operaty szacunkowe (tym samym dostosowania uchwały Miasta Zgierza do przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami). Dokonane zmiany nie były przedmiotem nadzoru ze strony tut. Izby, gdyż nadzór nad uchwałą zmieniającą § 7 uchwały w sprawie zasad gospodarowania nieruchomościami przez Prezydenta Miasta Zgierza, znajduje się we właściwości organu nadzoru ogólnego. Niemniej jednak Izba, jako organ kontroli, widząc nieprawidłowości w działaniu jednostki, ma prawo je zasygnalizować, celem poprawy jakości jej działania. Stąd zalecenie nr 14 dotyczące rozważenia zmiany § 7 uchwały nr XV/124/07 Rady Miasta Zgierza z dnia 29 listopada 2007 roku w sprawie zasad gospodarowania nieruchomościami przez Prezydenta Miasta Zgierza, *w celu dostosowania ustalonych przez organ stanowiący zasad gospodarowania nieruchomościami gminnymi do art. 23 ust. 1 w zw. z art. 25 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami oraz art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. a ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym*. Wniosek ten nie został więc sformułowany w sposób kategoryczny, lecz wskazano jedynie na potrzebę dokonania określonych analiz, czy też rozważenia zasadności podjęcia określonych działań.

Z uwagi na powyższe Kolegium oddaliło wniesione zastrzeżenie.

Ad. 8)

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego stwierdzono niesporządzenie przez Prezydenta Miasta Zgierza planu wykorzystania gminnego zasobu nieruchomości obejmującego lata 2021-2022, o którym stanowi art. 25 ust. 2 i 2a ustawy o gospodarce nieruchomościami. Kontrolujący odnieśli się do art. 25 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, zgodnie z którym gminnym zasobem nieruchomości gospodaruje wójt, burmistrz albo prezydent miasta. Kontrolujący przytoczyli także treść art. 25 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami, który stanowi, że gospodarowanie zasobem polega w szczególności na wykonywaniu czynności, o których mowa w art. 23 ust. 1, a ponadto na sporządzaniu planów wykorzystania zasobu. Wskazano również, że zgodnie z art. 25 ust. 2a ustawy, w brzmieniu obowiązującym od dnia 9 września 2021 roku, plany zawierają w szczególności: [1] zestawienie nieruchomości zasobu na podstawie danych zawartych w ewidencji nieruchomości prowadzonej na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 1 oraz zestawienie nieruchomości oddanych w użytkowanie wieczyste, w tym wskazanie: a) miejscowości położenia nieruchomości, b) powierzchni nieruchomości, z uwzględnieniem powierzchni użytkowej budynków lub samodzielnych lokali wykazanej w katastrze nieruchomości, c) sposobu zagospodarowania nieruchomości; [2] prognozę dotyczącą: a) udostępniania nieruchomości zasobu oraz nabywania nieruchomości do zasobu, b) poziomu wydatków związanych z udostępnianiem nieruchomości zasobu oraz nabywaniem nieruchomości do zasobu, c) wpływów osiągniętych z opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości, opłat z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności oraz opłat z tytułu trwałego zarządu nieruchomości, d) aktualizacji opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości oraz opłat z tytułu trwałego zarządu nieruchomości; [3] program zagospodarowania nieruchomości zasobu.

Składający zastrzeżenie podniósł: „(...) wbrew stwierdzeniu organu kontrolującego, jakoby Prezydent Miasta Zgierza nie sporządził planu wykorzystania gminnego zasobu nieruchomości obejmującego lata 2021-2022, o którym stanowi art. 25 ust. 2 i 2a ustawy o gospodarce nieruchomościami, nie możemy się z tym zgodzić gdyż, Wydział Gospodarki Nieruchomościami i Mieszkalnictwa UMZ sporządza dla Skarbnika Miasta ww. plan w formie zestawienie planu sprzedaży nieruchomości gruntowych i lokalowych na rok następny, w których wskazano możliwe do określenia na datę sporządzania planu, dane poszczególnych nieruchomości.”. Ponadto składający zastrzeżenie wskazał, że: „Pozostałych form gospodarowania zasobem komunalnym, o których mowa w art. 25 ust. 1 w związku z art. 23 ustawy o gospodarce nieruchomościami, a w szczególności dzierżawy, najmu, użyczenia czy ustanawiania ograniczonych praw rzeczowych, z uwagi na podejmowanie przez gminę w tym zakresie działań na wniosek, nie jesteśmy w stanie z oczywistych względów zaplanować podając dane takie jak adresy, powierzchnie czy sposób zagospodarowania.”. Wnoszący zastrzeżenie stwierdził także, że: „Niemniej jednak plan wykorzystania zasobu we wszystkich możliwych formach gospodarowania, znajduje swoje odzwierciedlenie w planie budżetowym na dany rok, z uwzględnieniem poszczególnych pozycji zarówno po stronie dochodów jak i wydatków. Wobec powyższego znając treść art. 25 ust. 1 w związku z art. 23 ustawy o gospodarce nieruchomościami, kolejne plany możliwych do zaplanowania form gospodarowania będą uzupełnianie o elementy, o których mowa w ww. przepisach i które będą w posiadaniu organu”.

Kolegium Izby postanowiło oddalić zastrzeżenie, z uwagi na to, że nie spełnia wymogów określonych w art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Zgodnie z tym przepisem podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Przypadek błędnej wykładni polega na mylnym rozumieniu treści lub znaczenia przepisu prawnego, zaś niewłaściwe zastosowanie normy prawnej polegać może na wadliwym wyborze normy prawnej. Powyższe oznacza, że nieodzownym elementem uzasadnienia zastrzeżeń, poza przytoczeniem naruszonego przepisu jest wskazanie sposobu jego naruszenia i wyjaśnienie, na czym polega błędna wykładnia albo niewłaściwe zastosowanie tego przepisu prawa i jak on powinien być rozumiany albo stosowany, czego wnoszący zastrzeżenie nie uczynił.

Ad. 9)

Zdaniem Kolegium zgłoszone zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 26 nie zawiera uzasadnienia zarzutu naruszenia prawa przez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie art. 99 i następne ustawy Prawo zamówień publicznych przez kontrolujących. Jednostka wskazała tylko, że nie zgadza się iż naruszyła art. 99 i następne ustawy Prawo zamówień publicznych.

W toku kontroli inspektorzy RIO w Łodzi w dokumentacji projektowej oraz w Specyfikacji Technicznej Warunków i Odbioru Robót, stwierdzili naruszenie art. 99 ust. 4 ustawy z dnia 11 września 2019 roku Prawo zamówień publicznych poprzez wskazanie znaków towarowych agregatów chłodniczych do central wentylacyjnych (agregaty firmy CLINT „lub równoważne”) oraz osuszaczy powietrza OS1 i OS2 np. MUNSTERS typ MX2 95 plus „lub równoważne”.

Wnoszący zastrzeżenia wskazał, że nie zgadza się z ustaleniami kontroli, iż przy opisie przedmiotu zamówienia naruszył art. 99 i następne ustawy Prawo zamówień publicznych. W jego ocenie zarówno w projekcie budowlanym jak i w Specyfikacji Technicznej Warunków i Odbioru Robót wskazano zestawienie parametrów poszczególnych urządzeń i instalacji, jakie muszą zostać spełnione dla prawidłowego funkcjonowania obiektu oraz przykładowe nazwy produktów służące wyłącznie określeniu możliwie precyzyjnie minimalnych parametrów urządzeń, którym każdorazowo towarzyszyły wyrażenia „np.” lub „równoważny”. Wskazania te nie służyły określeniu konkretnego dostawcy, potwierdzeniem powyższego było zainstalowanie przez wykonawcę robót budowlanych urządzeń innych producentów, spełniających wymagane parametry.

Art. 99 ust. 4 ustawy Prawo zamówień publicznych statuuje jako zasadę zakaz posługiwania się przez zamawiającego w dokumentacji przetargowej m.in. znakami towarowymi. Wyjątek od niej został ustanowiony w kolejnym ustępie. Zgodnie z art. 99 ust. 5 ustawy Prawo zamówień publicznych przedmiot zamówienia można opisać przez wskazanie znaków towarowych, patentów lub pochodzenia, źródła lub szczególnego procesu, który charakteryzuje produkty lub usługi dostarczane przez konkretnego wykonawcę, jeżeli zamawiający nie może opisać przedmiotu zamówienia w wystarczająco precyzyjny i zrozumiały sposób, a wskazaniu takiemu towarzyszą wyrazy "lub równoważny". Korzystanie, więc przez zamawiającego z tego rozwiązania uwarunkowane jest istnieniem niemożliwości odpowiedniego opisanie przedmiotu zamówienia, a w dalszej kolejności zastosowaniem właściwej formy tego opisu – wskazaniem dopuszczenia równoważności. W ocenie Kolegium zgłoszone przez Miasto Zgierz zastrzeżenie nie wykazało błędnej wykładni lub niewłaściwego zastosowania art. 99 ust. 4 ustawy Prawo zamówień publicznych dokonanej przez inspektorów kontroli, bowiem nie odniesiono się do istoty zarzutu i nie wykazano, że przedmiotu zamówienia nie można było opisać w wystarczająco precyzyjny i zrozumiały sposób. Wobec powyższego Kolegium uznało, że zastrzeżenie nie spełnia wymogów art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych i postanowiło o jego oddaleniu.

Ad. 10)

Zgodnie ze specyfikacją warunków zamówienia dla przetargu pod nazwą „Modernizacja Hali Sportowej MOSiR w Zgierzu”, warunkiem udziału w ww. postępowaniu w zakresie zdolności technicznej lub zawodowej było wykazanie, że *„wykonawca wykonał (zakończył wykonanie) nie wcześniej niż w okresie ostatnich 5 lat przed upływem terminu składania ofert, a jeżeli okres prowadzenia działalności jest krótszy - w tym okresie, co najmniej 1 robotę budowlaną o wartości minimum 1.000.000,00 zł, odpowiadającą swoim rodzajem robotom budowlanym stanowiącym przedmiot zamówienia (związaną z przedmiotem zamówienia), tj.. roboty instalacyjne w zakresie instalacji wentylacyjnej dla obiektów o kubaturze min. 15.000 m³ potwierdzone dowodami określającymi, że te roboty zostały wykonane należycie, UWAGA - DOTYCZY SUMOWANIA WARTOŚCI: Zamawiający uzna: wartość robót stanowiącą sumę wartości maksymalnie dwóch wykonanych robót budowlanych, odpowiadających swoim rodzajem robotom budowlanym stanowiącym przedmiot zamówienia.”*

Z ustaleń kontrolujących – opisanych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego wynika, że Wykonawca- firma CEHINI Marcin Gil - przedłożył wykaz wykonanych robót poświadczający posiadanie zdolności technicznej lub zawodowej z tytułu przystąpienia do postępowania o udzielenie zamówienia publicznego „Modernizacja Hali Sportowej MOSiR w Zgierzu”. Zgodnie z wykazem wykonał on: 1) Modernizację hali MOSiR w Zgierzu (o wartości prac instalacyjnych w zakresie wentylacji w kwocie 800.000 zł, kubatura budynku pow. 45.000m³), 2) Przebudowę powierzchni pomieszczeń biurowych instalacji wewnętrznych wen-klim (o wartości prac instalacyjnych w zakresie wentylacji w kwocie 701.100 zł, kubatura powierzchni remontowanej 16.120m³),

W odniesieniu do wniosku pokontrolnego nr 27 wnoszący zastrzeżenie stwierdził, że: *Gmina Miasto Zgierz nie zgadza się, iż doszło do naruszenia art. 128 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych. Należy wskazać, iż Zamawiający dopuścił możliwość sumowania wartości maksymalnie dwóch robót budowlanych, odpowiadających swoim rodzajem robotom budowlanym stanowiącym przedmiot zamówienia. Z przedłożonych wraz z wykazem robót budowlanych dokumentów, zdaniem Zamawiającego, wynikało jednoznacznie, iż spełnił on postawiony warunek udziału w zakresie zdolności technicznej lub zawodowej, tj. wykazał się wykonaniem robót instalacyjnych w zakresie instalacji wentylacyjnej dla obiektów o kubaturze min. 15 000 m³ o wartości minimum 1 000 000 zł. Biorąc zatem pod uwagę wartości z przedłożonych dokumentów oraz wiedzę własną Gminy Miasto Zgierz w zakresie inwestycji objętej wystawionym na rzecz Wykonawcy Poświadczeniem z dnia 16 grudnia 2019 r., wezwanie do dokonania dodatkowych wyjaśnień, nie wpłynęłoby na faktyczną ocenę spełnienia przedmiotowego warunku.*

W ocenie Kolegium Izby dyspozycja art. 128 ust. 1 nakłada na zamawiającego obowiązek wezwania wykonawcy do złożenia, poprawienia lub uzupełnienia podmiotowych środków dowodowych, innych dokumentów lub oświadczeń składanych w postępowaniu, gdy są one niekompletne lub zawierają błędy. W omawianym postępowaniu jako bezsporne można traktować oświadczenie wykonawcy przedstawione w punkcie 1 wykazu robót, gdyż roboty były realizowane na rzecz Zamawiającego, z czego należy wnioskować, iż miał on pełną wiedzę co do ich zakresu, wartości a także należytego wykonania. W przypadku oświadczenia wykonawcy przedstawionego w punkcie 2 wykazu robót, Kolegium Izby stwierdziło, iż wartość prac instalacyjnych – wentylacja w kwocie 701.100 zł, nie wynika wprost z przedłożonych dowodów potwierdzających wykonanie robót budowlanych. Wykonawca przystępujący do przetargu załączył załącznik do faktury VAT z dnia 10 października 2019 r. będący według widniejącego na nim dopisku protokołem z robót w toku. Dokument nie wskazuje, które pozycje wykonanych robót składają się na kwotę 701.100 zł. Dodatkowo wykonawca na potwierdzenie zdolności udziału w postępowaniu załączył protokół odbioru robót z dnia 21 listopada 2019 roku. Kolegium Izby podkreśla, iż z obydwu przedstawionych dokumentów (to jest załącznika do faktury oraz protokołu odbioru robót) nie wynika, iż zostały one zatwierdzone przez osobę uprawnioną do reprezentacji podmiotu zlecającego wykonanie robót budowlanych. W świetle niniejszych ustaleń w ocenie Kolegium Izby należało zastosować dyspozycję art. 128 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Mając powyższe na względzie Kolegium postanowiło oddalić zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 27.

Ad. 11)

W odniesieniu do wniosku pokontrolnego nr 28, wnoszący zastrzeżenia sformułował ogólnikowe spostrzeżenie: *Gmina Miasto Zgierz zastrzega, iż realizacja zadań inwestycyjnych w warunkach pandemii COVID-19 była utrudniona zarówno z perspektywy Zamawiającego, jak i Wykonawcy. Dla wprowadzanych w krótkim czasie bezprecedensowych zapisów, mających na celu wsparcie między innymi przedsiębiorców, w tym w zakresie realizowanych usług i robót budowlanych, z opóźnieniem pojawiały się interpretacje wspierające ich właściwe stosowanie. Z kolei w przypadku Wykonawców, problemem okazały się między innymi stanowiska firm udzielających gwarancji na poczet zabezpieczenia należytego wykonania umowy związane z odmową wydłużenia ich terminu obowiązywania. W kontekście sytuacji gospodarczej, również wyasygnowanie zabezpieczenia w formie pieniężnej stanowiło wyzwanie, mogące znacząco wpłynąć na płynność finansową Wykonawcy. Mając jednocześnie na uwadze zawarte umowy o dofinansowanie kontynuacja rozpoczętych inwestycji celem braku utraty otrzymanego (i w części wydatkowanego) dofinansowania była zdaniem Kontrolowanego konieczna.*

W ocenie Kolegium Izby zastrzeżenie do wniosku nr 28 nie spełnia wymogów określonych w art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, bowiem zgodnie z tym przepisem podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być wyłącznie zarzut naruszenia prawa przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Przypadek błędnej wykładni prawa polega na mylnym rozumieniu treści lub znaczenia przepisu prawnego, zaś niewłaściwe zastosowanie normy prawnej polegać może na wadliwym wyborze normy prawnej. Oznacza to, że nieodzownym elementem uzasadnienia zastrzeżeń, poza przytoczeniem naruszonego przepisu jest wskazanie sposobu jego naruszenia i wyjaśnienie, na czym polega błędna wykładnia albo niewłaściwe zastosowanie tego przepisu prawa i jak on powinien być rozumiany albo stosowany.

Odnosząc się do sformułowanego zastrzeżenia w zakresie ww. wniosku pokontrolnego, należy wskazać, że przepisy ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych nie uprawniają Kolegium do uzupełniania za wnoszącego zastrzeżenia uzasadnienia jego stanowiska i podnoszonej argumentacji, nawet wówczas, gdy wniesione zastrzeżenie pozostaje w luźnym związku z oceną merytoryczną wniosków pokontrolnych. Rozpatrując zastrzeżenie Kolegium nie może, oceniając podniesione w zastrzeżeniu argumenty, decydować we własnym zakresie, o który zarzut wobec wniosku pokontrolnego chodziło.

wnoszącemu zastrzeżenie. To na wnoszącym zastrzeżenie ciąży bowiem, zgodnie z ustawą, obowiązek konkretnego wskazania, nie tylko, które przepisy prawa materialnego zostały naruszone, ale również na czym polegała ich błędna wykładnia lub niewłaściwe zastosowanie oraz jaka powinna być wykładnia prawidłowa i jej właściwe zastosowanie. Podobne stanowisko wyrażone zostało w literaturze przedmiotu [por. Stec Mirosław (red.), *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Opublikowano: Oficyna 2010]. Należy przy tym pamiętać, że zgodnie z ustawą o regionalnych izbach obrachunkowych rozpatrzenie zastrzeżeń następuje na posiedzeniu niejawnym, tj. bez udziału stron, wyłącznie w oparciu o wystąpienie pokontrolne i związane z nim dokumenty oraz wniesione przez jednostkę kontrolowaną zastrzeżenia.

Wnoszący zastrzeżenie nie uzasadnił błędnej wykładni lub niewłaściwego zastosowania przepisu prawa, dokonanej przez kontrolujących, ograniczając się do wskazania okoliczności towarzyszących realizacji inwestycji w czasie pandemii. Wobec powyższego Kolegium uznało, że zastrzeżenie nie spełnia wymogów art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

Ad. 12)

Zdaniem Kolegium zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 30 nie zawiera zarzutu naruszenia prawa przez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie art. 16 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych przez kontrolujących. Jednostka wskazała tylko, że nie zgadza się iż przepis ten naruszyła.

Zastrzeżenie nr 30 odnosi się do zamówienia nr PŚ.271.28.2022 pn. Modernizacja Hali Sportowej MOSiR w Zgierzu (kolejny etap). Kontrolujący stwierdzili, że Miasto Zgierz naruszyło art. 16 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych, który nakłada na zamawiającego obowiązek przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w sposób zapewniający zachowanie zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców. Naruszenie powyższego przepisu polegało na ustaleniu zbyt krótkiego terminu realizacji zamówienia, umowa na realizację zamówienia została podpisana w dniu 10 listopada 2022 roku z terminem realizacji tylko 43 dni, tj. do 23 grudnia 2022 roku, (termin ten nie został przez wykonawcę dotrzymany). Zamówienie dotyczyło modernizacji hali sportowej na potrzeby przywrócenia funkcji lodowiska, etap ten obejmował szeroki zakres robót budowlanych, polegających między innymi na: wykonaniu instalacji kanalizacji odwodnienia płyty głównej hali, wykonaniu instalacji chłodniczej lodowiska, modernizacji systemu zasilania elektrycznego, montażu sufitu, montażu systemu żaluzji przeszklonych elewacji szczytowych oraz systemu nagłośnienia i informacji o wynikach a także przystosowaniu hali dla potrzeb osób niepełnosprawnych. Wartość zadania ustalono na kwotę 12.000.000 zł, ofertę na realizację zamówienia złożył tylko jeden wykonawca CEHINI Marcin Gil, tj. podmiot który realizował poprzedni etap przebudowy hali, na podstawie tej samej dokumentacji.

W złożonym zastrzeżeniu Miasto nie zgadza się ustaleniami kontroli, iż przy udzielaniu przedmiotowego zamówienia naruszyło art. 16 pkt 1 ustawy Prawo zamówień publicznych. Postępowanie o udzielenie zamówienia zostało przeprowadzone w trybie przetargu nieograniczonego, opublikowanego w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Potencjalni wykonawcy mieli równy czas na zapoznanie się z SWZ i złożenie oferty lub zapytania czy wniosku, w tym również w zakresie terminu realizacji zamówienia. Ponadto skarżący wskazał, że dokumentacja dotycząca modernizacji hali sportowej od dnia 10 marca 2021 r., była dostępna dla każdego zainteresowanego na platformie zakupowej. Realizacja przez firmę CEHINI Marcin Gil przedmiotowego etapu inwestycji, objętego tą samą dokumentacją techniczną, wynikała wyłącznie z faktu, iż firma ta złożyła najkorzystniejszą ofertę w ramach pierwszego etapu modernizacji hali sportowej (zamówienie nr PŚ.271.6.2021) i realizowała to zamówienie. Podsumowując skarżący podkreślił iż sam fakt, że ten sam wykonawca realizował pierwszy etap modernizacji hali sportowej, nie może świadczyć o jego uprzywilejowaniu w ramach kolejnego postępowania.

Zasady wynikające z art. 16 winny znaleźć odzwierciedlenie w każdym aspekcie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Kolegium wskazuje, że ograniczeniem uczciwej konkurencji będą postanowienia specyfikacji warunków zamówienia, ustalające termin realizacji zamówienia w sposób nie zsynchronizowany z przedmiotem zamówienia. Ustalenie krótkiego terminu realizacji zamówienia, tylko 43 dni od dnia podpisania umowy, nie zostało skorelowane z faktycznym zakresem robót budowlanych do wykonania, w wyniku czego doszło do naruszenia zasady uczciwej konkurencji. Zamieszczenie ogłoszenia o przeprowadzeniu postępowania w trybie przetargu nieograniczonego w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, zamieszczenie dokumentacji na platformie zakupowej niewątpliwie stanowiło przejaw zasady równego traktowania wykonawców, ale w żaden sposób nie może świadczyć o tym, że termin realizacji zamówienia był odpowiedni. Podkreślić należy, że zgłaszający zastrzeżenia nie odniósł się w nich do ustalonego terminu realizacji zamówienia, nie podnosił, że był on wystarczający, prawidłowy, tym samym nie wykazał, że ustalenie terminu realizacji zamówienia w tak krótkim okresie nie naruszało zasady uczciwej konkurencji wyrażonej w art. 16 ustawy Prawo zamówień publicznych. Miasto Zgierz w złożonych zastrzeżeniach nie odniosło się do postawionego w tym zakresie przez kontrolujących zarzutu naruszenia art. 16 ww. ustawy, tym samym nie uzasadniło błędnej wykładni lub niewłaściwego zastosowania tegoż przepisu. W takiej sytuacji Kolegium uznało, że zastrzeżenie nie spełnia wymogów art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych i postanowiło o jego oddaleniu.

Ad. 13)

Podstawą do sformułowania wniosku pokontrolnego nr 34 były ustalenia kontroli, że jednostka nie podejmowała niezwłocznie działań zmierzających do wyegzekwowania przysługujących jej należności z tytułu umowy zawartej w dniu 1 czerwca 2021 r, między Miastem Zgierz, a wykonawcami: DB CONSTRUCT sp. z o.o. oraz ZIELEŃ – PAWLAK sp. j., na realizację inwestycji pn. *wykonanie ścieżek pieszych, rowerowych, rolowych oraz ruchowo – zabawowych dla dzieci wraz z rekultywacją i zagospodarowaniem zieleni oraz małą architekturą na terenie Parku Miejskiego im. Tadeusza Kościuszki w Zgierzu*. Z ustalonego przez kontrolujących stanu faktycznego wynika, że wykonawca zgłosił zakończenie robót z dniem 23 czerwca 2022 r. Na dzień umownego zakończenia robót do odbioru pozostały roboty o wartości 1.249.423,16 zł brutto. Wysokość kary umownej wyliczono na kwotę 70.089,59 zł wynikającą z przemnożenia stawki kary umownej (0,3%) przez liczbę dni zwłoki tj. 23 dni. Dopiero pismem nr PŚ.042.19.2023 z dnia 10 lipca 2023 roku, już w trakcie kontroli RIO w Łodzi, wezwano DB CONSTRUCT sp. z o.o. (przedsądowe wezwanie) do zapłaty kwoty 70.089,59 zł wynikającej z przesłanej podmiotowi noty obciążeniowej. Na dzień 31 lipca 2023 r. należność nie została uregulowana.

Miasto Zgierz we wniesionych zastrzeżeniach podniosło, że: *„nie zgadza się ze stwierdzonym w wyniku kontroli uchybieniem. Zgodnie z udzielonymi w toku kontroli wyjaśnieniami zgodnie z nowelizacją na podstawie art. 32 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 5 sierpnia 2022 r. o zmianie ustawy o Rządowym Funduszu Rozwoju Dróg oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Poz. 1768), w związku z tym, iż zdarzenie związane z naliczeniem kary umownej nastąpiło w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia wejścia w życie ww. ustawy, potrącenie mogło być dokonane nie wcześniej niż od dnia 1 kwietnia 2023 r. Należy również wskazać, iż z uwagi na bezprecedensowy charakter ww. przepisów, ich właściwa interpretacja była utrudniona. Nie zmienia to faktu, iż należność cywilnoprawna, której dotyczy zarzut zostanie wyegzekwowana poprzez jej potrącenie z najbliższej faktury w ramach innej inwestycji realizowanej przez danego wykonawcę, wraz z należnymi odsetkami na dzień dokonania potrącenia”*.

Złożone przez Miasto Zgierz zastrzeżenie nie dotyczy błędnej wykładni lub niewłaściwego zastosowania art. 42 ust. 5 ustawy o finansach publicznych. W związku z powyższym w ocenie Kolegium zastrzeżenie wniesione do wniosku pokontrolnego nr 34 nie spełnia wymogów określonych w art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, zgodnie z którym podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być wyłącznie zarzut naruszenia prawa przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Przypadek błędnej wykładni prawa polega na mylnym rozumieniu treści lub znaczenia przepisu prawnego, zaś

niewłaściwe zastosowanie normy prawnej polegać może na wadliwym wyborze normy prawnej. Oznacza to, że nieodzownym elementem uzasadnienia zastrzeżeń, poza przytoczeniem naruszonego przepisu jest wskazanie sposobu jego naruszenia i wyjaśnienie, na czym polega błędna wykładnia albo niewłaściwe zastosowanie tego przepisu prawa i jak on powinien być rozumiany albo stosowany. W złożonych zastrzeżeniach nie wykazano jednak na czym polega zarzut naruszenia prawa przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Odnosząc się do sformułowanych zastrzeżeń w zakresie ww. wniosku pokontrolnego, należy wskazać, że przepisy ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych nie uprawniają Kolegium do uzupełniania za wnoszącego zastrzeżenia uzasadnienia jego stanowiska i podnoszonej argumentacji, nawet wówczas, gdy wniesione zastrzeżenia pozostają w związku z oceną merytoryczną wniosków pokontrolnych. Rozpatrując zastrzeżenia Kolegium nie może, oceniając podniesione w zastrzeżeniach argumenty, decydować we własnym zakresie, o który zarzut wobec wniosków pokontrolnych chodziło wnoszącemu zastrzeżenia. To na wnoszącym zastrzeżenie ciąży bowiem, zgodnie z ustawą, obowiązek konkretnego wskazania, nie tylko, które przepisy prawa materialnego zostały naruszone, ale również na czym polegała ich błędna wykładnia lub niewłaściwe zastosowanie oraz jaka powinna być wykładnia prawidłowa i jej właściwe zastosowanie. Podobne stanowisko wyrażone zostało w literaturze przedmiotu [por. Stec Mirosław (red.), *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Opublikowano: Oficyna 2010]. Należy przy tym pamiętać, że zgodnie z ustawą o regionalnych izbach obrachunkowych rozpatrzenie zastrzeżeń następuje na posiedzeniu niejawnym, tj. bez udziału stron, wyłącznie w oparciu o wystąpienie pokontrolne i związane z nim dokumenty oraz wniesione przez jednostkę kontrolowaną zastrzeżenia.

Ad. 14)

Wniosek nr 36 został sformułowany w związku z ustaleniem kontrolujących, że do wartości środka trwałego z pozycji 10 i 19 zestawienia obejmującego środki trwałe doliczono dodatki specjalne i pochodne od przyznanych składników wynagrodzenia w wysokości odpowiednio 106.154,82 zł i 86.340,09 zł zwiększając o te kwoty wartość środka trwałego o nazwie odpowiednio *Linia tramwajowa Zgierz oraz Poprawa jakości funkcjonowania i rozwój systemu transportowego na terenie Gminy Miasto Zgierz*. Przedmiotowe wydatki zaklasyfikowano w dziale 600 rozdziale 60095 paragrafie 605, jako wydatek majątkowy.

Miasto Zgierz we wniesionych zastrzeżeniach podniosło, że: „w ramach realizowanych zadań inwestycyjnych członkom zespołów zarządzających projektem przyznane zostały dodatki specjalne, stanowiące wynagrodzenie bezpośrednio dotyczące poszczególnych inwestycji. Zgodnie z art. 22g ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych za wartość początkową środka trwałego uważa się między innymi koszt jego wytworzenia. Jednocześnie zgodnie z art. 22g ust. 4 „Za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, **kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi** i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. [...]”. Ze względu na zachowanie spójności i jedności realizowanego projektu wydatki na dodatkowe koszty osobowe pracowników zaangażowanych w projekt zostały zaklasyfikowane tak samo jak główna część projektu, czyli jako wydatki majątkowe. Z kolei na zakończenie projektu zostały one rozliczone i wliczone do wartości wytworzonych środków trwałych. Jednocześnie należy wskazać, że podczas żadnej z kontroli, Instytucja Zarządzająca ani Krajowa Administracja Skarbowa nie wykazały faktu ujęcia wynagrodzeń w wydatkach majątkowych, jako uchybienia. Jednocześnie Gmina Miasto Zgierz w zakresie pozostałych wynagrodzeń, niezwiązanych bezpośrednio z realizowanymi inwestycjami klasyfikuje wynagrodzenia zgodnie z art. 236 ust. 3 pkt 1 lit a ustawy i finansach publicznych”.

Złożone przez Miasto Zgierz zastrzeżenie nie dotyczy błędnej wykładni lub niewłaściwego zastosowania art. 236 ust. 3 pkt 1 lit a ustawy o finansach publicznych dokonanej przez inspektorów kontroli, stanowi wyłącznie opis dotychczasowej praktyki stosowanej w jednostce samorządu terytorialnego. W związku z powyższym Kolegium Izby postanowiło oddalić zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 36, z

uwagi na niespełnienie wymogów określonych w art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, zgodnie z którym podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być wyłącznie zarzut naruszenia prawa przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Przypadek błędnej wykładni prawa polega na mylnym rozumieniu treści lub znaczenia przepisu prawnego, zaś niewłaściwe zastosowanie normy prawnej polegać może na wadliwym wyborze normy prawnej. Oznacza to, że nieodzownym elementem uzasadnienia zastrzeżeń, poza przytoczeniem naruszonego przepisu jest wskazanie sposobu jego naruszenia i wyjaśnienie, na czym polega błędna wykładnia albo niewłaściwe zastosowanie tego przepisu prawa i jak on powinien być rozumiany albo stosowany. W złożonych zastrzeżeniach nie wykazano jednak na czym polega zarzut naruszenia prawa przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

Odnosząc się do sformułowanych zastrzeżeń w zakresie ww. wniosku pokontrolnego, należy wskazać, że przepisy ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych nie uprawniają Kolegium do uzupełniania za wnoszącego zastrzeżenia uzasadnienia jego stanowiska i podnoszonej argumentacji, nawet wówczas, gdy wniesione zastrzeżenia pozostają w związku z oceną merytoryczną wniosków pokontrolnych. Rozpatrując zastrzeżenia Kolegium nie może, oceniając podniesione w zastrzeżeniach argumenty, decydować we własnym zakresie, o który zarzut wobec wniosków pokontrolnych chodziło wnoszącemu zastrzeżenia. To na wnoszącym zastrzeżenie ciąży bowiem, zgodnie z ustawą, obowiązek konkretnego wskazania, nie tylko, które przepisy prawa materialnego zostały naruszone, ale również na czym polegała ich błędna wykładnia lub niewłaściwe zastosowanie oraz jaka powinna być wykładnia prawidłowa i jej właściwe zastosowanie. Podobne stanowisko wyrażone zostało w literaturze przedmiotu [por. Stec Mirosław (red.), *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Opublikowano: Oficyna 2010]. Należy przy tym pamiętać, że zgodnie z ustawą o regionalnych izbach obrachunkowych rozpatrzenie zastrzeżeń następuje na posiedzeniu niejawnym, tj. bez udziału stron, wyłącznie w oparciu o wystąpienie pokontrolne i związane z nim dokumenty oraz wniesione przez jednostkę kontrolowaną zastrzeżenia.

Ad. 15)

Kolegium Izby postanowiło oddalić zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 38, z uwagi na niespełnienie wymogów wynikających z art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Zastrzeżenie zostało bowiem złożone do wniosku mającego charakter ogólnej uwagi sformułowanej w celu usprawnienia działalności jednostki samorządu terytorialnego, która nie jest wiążąca dla tej jednostki (więcej na ten temat: M. Stec, A. Babczuk, P. Ciszewski, B. Cybulski, L. Etel, W. Miemiec, Z. Mykowska, M. Paczocha, S. Płazek, D. Renczyński, J. M. Salachna, S. Srocki, R. Trykozko, W. Witalec, Z. K. Wójcik, W. Wróbel [w:] M. Stec, A. Babczuk, P. Ciszewski, B. Cybulski, L. Etel, W. Miemiec, Z. Mykowska, M. Paczocha, S. Płazek, D. Renczyński, J. M. Salachna, S. Srocki, R. Trykozko, W. Witalec, Z. K. Wójcik, W. Wróbel, *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Warszawa 2010, art. 9). Wniosek pokontrolny nr 38 (mimo swego kategorycznego brzmienia) nie formułuje nakazu określonego działania (nie jest wnioskiem zmierzającym do usunięcia nieprawidłowości, o którym mowa w art. 9 ust. 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych), lecz ma charakter ogólnego postulatu służącego poprawie funkcjonowania kontrolowanej jednostki samorządu terytorialnego. Tym samym uznać należy, że brak było podstaw do zgłoszenia zastrzeżenia, które - jak wynika z art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych - można oprzeć wyłącznie na zarzucie naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

Ad. 16)

W zakresie zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 39, Kolegium Izby postanowiło nie uwzględniać zastrzeżenia. Stwierdzone przez kontrolujących nieprawidłowości dotyczyły braku udokumentowania przebiegu i wyników inwentaryzacji oraz ich powiązania z zapisami ksiąg rachunkowych. Organ kontroli zauważył, iż wydruk kartoteki wg. grup wartości niematerialnych i prawnych syntetyka za 2022 rok, wydruk z analityki konta 020 za 2022 rok, wydruk kartoteki wartości niematerialnych i prawnych za

2022 rok, na którym administrator systemu informatycznego potwierdził weryfikację wartości niematerialnych i prawnych na dzień 31 grudnia 2022 roku nie spełnia założeń prawidłowo przeprowadzonej inwentaryzacji metodą weryfikacji. Na wydruku – jak zauważyli kontrolujący – nie ma zapisów potwierdzających dokonanie weryfikacji stanu wartości niematerialnych i prawnych z dokumentami źródłowymi. Analogiczną uwagę sformułowano względem wydruku kartoteki majątku w zakresie budowli na dzień 31 grudnia 2022 roku z jednoczesnym wskazaniem braku potwierdzenia dokonania weryfikacji jakimkolwiek podpisem. Na zakończenie podkreślono również brak powiązania wyników weryfikacji z ewidencją księgową konta 011.

Kontrolowany przedstawiając swoje stanowisko kwestionujące ustalenia kontroli odniósł się wyłącznie do części zastrzeżeń, a mianowicie dotyczących nieprawidłowości udokumentowania inwentaryzacji wartości niematerialnych i prawnych. Zakresem zastrzeżeń nie zostały zatem objęte ustalenia organu kontroli w zakresie nieprawidłowości udokumentowania inwentaryzacji majątku w zakresie budowli oraz braku powiązania wyników inwentaryzacji z zapisami ksiąg rachunkowych. Uzasadniając swoje stanowisko kontrolowany powołał się na przepis art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości, który - w jego ocenie – nie określa sposobu w jaki jednostka ma udokumentować przeprowadzenie inwentaryzacji; ustawodawca wymaga bowiem jedynie aby udokumentowanie było „odpowiednie”. Okoliczność braku wskazania na wydruku dokumentów źródłowych nie może – zdaniem kontrolowanego – stanowić przesłanki uznania, że inwentaryzacja nie została odpowiednio udokumentowana. Przepisy dotyczące inwentaryzacji nie wskazują, że taki wydruk jest niezbędny, żeby uznać inwentaryzację za „odpowiednio udokumentowaną”.

Odnosząc się do zarzutu podniesionego w ramach zastrzeżenia do wniosku nr 39 wyjaśnić należy, że art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości nie określa *expressis verbis*, co ustawodawca rozumie przez „odpowiednie udokumentowanie”. Nie oznacza to swobody po stronie jednostki samorządu terytorialnego wyboru sposobu (metody) odzwierciedlenia czynności inwentaryzacyjnych w sporządzonych z inwentaryzacji dokumentach. Ustawowy wymóg odpowiedniego udokumentowania przeprowadzenia i wyników inwentaryzacji jest bowiem zdeterminowany prawnie - z jednej strony - przez zastosowaną przez jednostkę samorządu terytorialnego metodę inwentaryzacji (spis z natury, potwierdzenie sald, czy też weryfikacji), a z drugiej – przez cel samej inwentaryzacji. Udokumentowanie przebiegu i wyników inwentaryzacji powinno nawiązywać do zastosowanej metody inwentaryzacji poprzez wskazanie, która z tych metod została wykorzystana celem ustalenia stanu aktywów i pasywów jednostki. Podkreślić również należy, że wszystkie czynności inwentaryzacyjne oraz ich wynik powinny być w taki sposób udokumentowane, aby zapewnić kierownika jednostki samorządu terytorialnego i głównego księgowego, że sprawozdania finansowe sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych, których stany potwierdzone zostały inwentaryzacją, zawierają dane zgodne ze stanem faktycznym aktywów i pasywów (więcej na ten temat: B. Wołczak, U. Wycisk, *Inwentaryzacja jako ważny element rachunkowości w świetle ustaleń kontroli regionalnych izb obrachunkowych*, FK 2010, nr 7-8, s. 101-111). Powyższe wskazuje że sposób udokumentowania przebiegu i wyników inwentaryzacji powinien być jasny (niebudzący wątpliwości) dla jego czytelnika. Osiągnięciu tego stanu wiedzy służy umieszczenie na wydrukach zapisów potwierdzających dokonanie weryfikacji stanu majątku jednostki z dokumentami źródłowymi wraz z określeniem jego wyniku (saldo zgodne/niezgodne na dzień 31 grudnia danego roku). Za niespełnianie takich wymogów art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości – co słusznie zauważył organ kontrolujący - uznać zatem należy wyłącznie podpisanie wydruków przez osoby biorące udział w weryfikacji.

Przewodniczący Kolegium
Zastępca Prezesa
Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi
Beata Kaczmarek
podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

Przewodniczący Kolegium

z up. Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi

Koordinator Składu Orzekającego

Roman Drozdowski

/ podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/