



UCHWAŁA NR 14/52/2024
KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI

z dnia 25 kwietnia 2024 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:

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

Po rozpatrzeniu w dniu 25 kwietnia 2024 roku zastrzeżeń wniesionych przez Prezydenta Miasta Bełchatowa (pismo datowane na 28 marca 2024 roku, doręczone RIO w Łodzi w dniu 28 marca 2024 roku), złożonych do wniosków pokontrolnych zawartych w wystąpieniu pokontrolnym RIO w Łodzi z dnia 18 marca 2024 roku, sygn. WK-602/13/2024, skierowanym do Prezydenta Miasta Bełchatowa po zakończeniu kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Mieście Bełchatów, działając na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2023 r., poz. 1325)

uchwala, co następuje:

- 1) uwzględnia zastrzeżenie złożone do wniosku pokontrolnego nr 5 w brzmieniu: *„W przypadku potrącenia kary umownej za nieterminowe wykonanie przedmiotu zamówienia z wynagrodzenia wykonawcy, ewidencjonować ww. operację z uwzględnieniem uwag zawartych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego”;*
- 2) oddala zastrzeżenie złożone do wniosku pokontrolnego nr 11 w brzmieniu: *„W celu weryfikacji przedkładanych przez beneficjentów dotacji sprawozdań z wykonania zadania publicznego i rozliczenia dotacji, zapewnić przestrzeganie art. 18 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 2004 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, tak aby przedkładane przez beneficjentów sprawozdania zawierały wymagane ww. przepisem zestawienie wydatków poniesionych na wykonanie zadania publicznego wraz ze wskazaniem źródeł ich finansowania”;*
- 3) oddala zastrzeżenie złożone do wniosku pokontrolnego nr 14 w brzmieniu: *„Wysokość zabezpieczenia należytego wykonania umowy ustalać w stosunku procentowym do ceny całkowitej podanej w ofercie albo maksymalnej wartości nominalnej zobowiązania zamawiającego wynikającego z umowy, stosownie do art. 452 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych. Nie zmieniać wysokości zabezpieczenia w sytuacji podwyższenia wynagrodzenia wykonawcy”;*
- 4) oddala zastrzeżenie złożone do wniosku pokontrolnego nr 15 w brzmieniu: *„Dokonując inwentaryzacji aktywów i pasywów pomijać konta wynikowe i konta korygujące, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego”.*

Uzasadnienie

Na podstawie wyników kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Mieście Bełchatów, Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi, pismem z dnia 18 marca 2024 roku, sygn. WK-602/13/2024, skierowała wystąpienie pokontrolne do Prezydenta Miasta Bełchatowa. W pierwszej części wystąpienia zostały opisane uchybienia i nieprawidłowości stwierdzone w toku kontroli, a w drugiej części wystąpienia wnioski pokontrolne.

W dniu 28 marca 2024 roku wpłynęły do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi, złożone przez Prezydenta Miasta Bełchatowa, zastrzeżenia do niżej przywołanych wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym:

- 1) *„W przypadku potrącenia kary umownej za nieterminowe wykonanie przedmiotu zamówienia z wynagrodzenia wykonawcy, ewidencjonować ww. operację z uwzględnieniem uwag zawartych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego”;*
- 2) *„Wysokość zabezpieczenia należytego wykonania umowy ustalać w stosunku procentowym do ceny całkowitej podanej w ofercie albo maksymalnej wartości nominalnej zobowiązania zamawiającego wynikającego z umowy, stosownie do art. 452 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych. Nie zmieniać wysokości zabezpieczenia w sytuacji podwyższenia wynagrodzenia wykonawcy”;*
- 3) *„W celu weryfikacji przedkładanych przez beneficjentów dotacji sprawozdań z wykonania zadania publicznego i rozliczenia dotacji, zapewnić przestrzeganie art. 18 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 2004 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, tak aby przedkładane przez beneficjentów sprawozdania zawierały wymagane ww. przepisem zestawienie wydatków poniesionych na wykonanie zadania publicznego wraz ze wskazaniem źródeł ich finansowania”;*
- 4) *„Dokonując inwentaryzacji aktywów i pasywów pomijać konta wynikowe i konta korygujące, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego”.*

Kolegium Izby ustaliło i postanowiło, co następuje:

Ad. 1)

Wniosek nr 5 zamieszczony w wystąpieniu pokontrolnym został sformułowany w następujący sposób: *„W przypadku potrącenia kary umownej za nieterminowe wykonanie przedmiotu zamówienia z wynagrodzenia wykonawcy, ewidencjonować ww. operację z uwzględnieniem uwag zawartych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.”.*

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego stwierdzono nieprawidłowe księgowania dotyczące potrącenia kary umownej z faktury wykonawcy (umowa nr 0190/21 z dnia 27 maja 2021 roku). Księgowania dotyczące potrącenia kary umownej dokonywano w następujący sposób: [1] przypis faktury: 207.648,69 zł – Wn 402, Ma 201/W; [2] zapłata wykonawcy: 202.648,69 zł – Wn 201/W, Ma 130/W; [3] potrącona kara umowna: 5.000,00 zł – Wn 201/W, Ma 240/W/ZAL; [4] przekazanie potrąconej kary z rachunku wydatków na rachunek dochodów: 5.000,00 zł – Wn 240/W/ZAL, Ma 130/W; [5] przypis należności z tytułu kar i odszkodowań na podstawie noty obciążeniowej z dnia 14 lipca 2022 roku: 5.000,00 zł – Wn 221/SM, Ma 760/D z klasyfikacją 900/90004/0950; [6] wpływ na rachunek dochodów w dniu 18 lipca 2022 roku: 5.000,00 zł – Wn 130/D/S, Ma 221/SM z klasyfikacją 900/90004/0950 – z datą wpływu. Odnosząc się do zastosowanego przez jednostkę schematu potrącania kar umownych z wynagrodzenia wykonawcy i przekazywania ich na rachunek dochodów, kontrolujący zauważyli, że w przeciwieństwie do bezpośredniej zapłaty kary przez wykonawcę, jej potrącenie z wynagrodzenia należy do zdarzeń

gospodarczych, które nie powodują faktycznego wpływu środków pieniężnych (operacja ma charakter wewnętrzny – przepływy środków między rachunkami). Zdaniem kontrolujących brak wpływu środków z zewnątrz powoduje niemożność przypisania potrąconej kary jako dochodu budżetowego. Ponadto podkreślono, że potrącenie kary bezpośrednio z faktury nie powoduje zwiększenia aktywów, lecz uwolnienie środków, wskutek wygaśnięcia części zobowiązania, na które wcześniej zostały zabezpieczone. Kontrolujący uznali, że biorąc pod uwagę zasadę rzetelnego prezentowania zdarzeń gospodarczych, potrącenie polegające na wzajemnym umorzeniu wierzytelności pokazuje się, jako zmniejszenie planowanych wydatków a nie jako zwiększenie dochodów budżetowych. W ocenie kontrolujących stosując wskazaną regułę zachowana zostanie zgodność opisu operacji z jej treścią ekonomiczną oraz zasadą kasowego wykonywania budżetu wyrażoną w art. 40 ustawy o finansach publicznych. Podkreślono, że potrącenie kary umownej z wynagrodzenia wykonawcy wskutek kompensaty, nie ma związku z przepływem środków pieniężnych po stronie dochodowej, gdyż faktycznie środki te od wykonawcy nie wpłynęły i tym samym nie zwiększyły dochodów. Kontrolujący powołali się także na przepis art. 498 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.), który stanowi, że gdy dwie osoby są jednocześnie względem siebie dłużnikami i wierzycielami, każda z nich może potrącić swoją wierzytelność z wierzytelności drugiej strony, jeżeli przedmiotem obu wierzytelności są pieniądze lub rzeczy tej samej jakości oznaczone tylko co do gatunku, a obie wierzytelności są wymagalne i mogą być dochodzone przed sądem lub przed innym organem państwowym. Ponadto w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego kontrolujący podkreślili, że wskutek potrącenia obie wierzytelności umarzają się nawzajem do wysokości wierzytelności niższej i powoduje ono zatem umorzenie części zobowiązania uwalniając do budżetu środki zabezpieczone dotychczas na wydatki związane z zapłatą wynagrodzenia. Wobec powyższego wskazane zdarzenie, w odniesieniu do art. 498 ustawy Kodeks cywilny oraz zasady kasowego wykonania budżetu, zdaniem kontrolujących, nie spowoduje przysporzenia dochodów lecz zmniejszenie wykonania wydatków o kwotę objętą umorzeniem.

Prezydent Miasta Bełchatowa złożył następujące zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 5:

„(...) Kodeks Cywilny daje dwie możliwości uregulowania należności z tytułu kar umownych tj. poprzez bezpośrednią zapłatę lub poprzez potrącenie kary umownej z wynagrodzenia wykonawcy. Potrącenie w trybie art. 498 Kodeksu Cywilnego jest zatem formą zapłaty, na co wskazuje wiele rozstrzygnięć sądowych np. zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanym w sprawie I FSK 1100/15, potrącenie prowadzi do zapłaty za wierzytelności z faktury. Z drugiej strony specyfika regulacji prawnych dotyczących jednostek sektora finansów publicznych wynikająca z art. 11 ust. 1, art. 254 pkt 1 i art. 42 ust. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 o finansach publicznych zobowiązuje jednostki budżetowe do bezwzględnej konieczności odprowadzenia całości dochodów zgromadzonych przez jednostkę budżetową do właściwego budżetu.

Z tego też względu niepieniężny charakter uregulowania należności z tytułu kar umownych (potrącenie) nie może przesądzić o sposobie ewidencjonowania operacji finansowych. Kara umowna stanowi dochód jednostki niezależnie od sposobu jego uzyskania – zapłata bezpośrednia lub potrącenie z wynagrodzenia wykonawcy. Należy go ująć w księgach rachunkowych, w jednostkowych sprawozdaniach RB-27S z wykonania planu dochodów jednostki budżetowej, a także winna zostać odprowadzona na rachunek dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W konsekwencji zasad ta rodzi konieczność przepływu środków pieniężnych z rachunku wydatków na rachunek dochodów.

Zasada ta znajduje również zastosowanie w przypadku potrącenia kar umownych naliczanych w projektach realizowanych z udziałem środków z UE (...).

Należy podkreślić również, że w ten sam sposób ewidencjonowane są w jednostkach budżetowych dochody z tytułu wynagrodzenia przysługującego płatnikowi składek z tytułu wykonywania zadań związanych z ustaleniem prawa i wysokości świadczeń z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa oraz ich wypłatą, a także wynagrodzenia płatnika z tytułu terminowego wpłacania podatku dochodowego PIT od pobranego przez płatnika od dochodu podlegającego opodatkowaniu przy zastosowaniu skali podatkowej. Składki na ubezpieczenia oraz podatek PIT odprowadzany do urzędu skarbowego są niższe o należną jednostce prowizję. Aby zatem w sprawozdaniach budżetowych RB 28 S wykazać wydatki i zaangażowanie wydatków z tytułu wynagrodzeń i pochodnych w prawidłowych wysokościach, zaś dochody z tytułu należnych prowizji płatnika w sprawozdaniach RB 27S, konieczne jest ich zaewidencjonowanie na rachunkach bankowych, a nie prezentowanie jako umorzenie wierzytelności.

Przyjęcie zasady ewidencjonowania kar umownych wskazanej przez Regionalną Izbę Obrachunkową w zaleceniach pokontrolnych, spowodowałoby też, że wprowadzany w naszym kraju System Monitorowania Usług Publicznych m. in. w celu uzyskania informacji o wysokości wydatków ponoszonych na usługi publiczne nie spełniałby swojej roli.

Tożsame stanowisko zajmują Regionalne Izby Obrachunkowe w innych województwach, np: Regionalna Izba Obrachunkowa w Katowicach w piśmie z dnia 7 stycznia 2019 r. znak: WA-023/118/18, Regionalna Izba Obrachunkowa w Lublinie w zaleceniach pokontrolnych z dnia 23 kwietnia 2020 r. znak: RIO-II-600/1/2020 dla gminy Księżopól, a także Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku pismo nr RP 0441/129/4/33333/2014.

Również Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi rozpatrując zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego Województwa Łódzkiego, w Uchwale Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi Nr 27/72/2022 z dnia 7 września 2022 r. orzekła, że kara umowna stanowi dochód jednostki niezależnie od sposobu jej uzyskania (zapłata lub potrącenie z wynagrodzenia wykonawcy). Należy ją w pełnej wysokości ująć w księgach rachunkowych, a w konsekwencji w jednostkowym sprawozdaniu RB-27S z wykonania planu dochodów jednostki budżetowej. Jednostka budżetowa, uzyskane dochody z tytułu kar umownych winna odprowadzić na rachunek dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego, stosownie do regulacji prawnej wynikającej z art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.”.

Kolegium Izby rozpatrując złożone zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 5 podzieliło stanowisko Prezydenta Miasta Bełchatowa.

Kolegium Izby podkreśla, że niepieniężny charakter uregulowania należności z tytułu kar umownych (potrącenie) nie może przesądzić o sposobie ewidencjonowania operacji finansowych. Kara umowna, zdaniem Kolegium Izby, stanowi dochód jednostki niezależnie od sposobu jej uzyskania (zapłata lub potrącenie z wynagrodzenia wykonawcy). Należy ująć ją w pełnej wysokości w księgach rachunkowych, a w konsekwencji w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów jednostki budżetowej. Zdaniem Kolegium Izby powyższe przesądza o sposobie księgowania kary umownej. Jednostka budżetowa, zgodnie z regulacją prawną wynikającą z art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, uzyskane dochody z tytułu kar umownych, powinna odprowadzić na rachunek dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Ponadto należy zauważyć, że tożsamy pogląd Kolegium Izby wyraziło w uchwale nr 27/72/2022 z dnia 7 września 2022 roku rozpatrując zastrzeżenie złożone przez Marszałka Województwa Łódzkiego do wniosku pokontrolnego nr 6 zawartego w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 3 sierpnia 2022 roku znak: WK-602/29/2022.

Wobec powyższego Kolegium Izby uwzględniło zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 5.

Ad. 2)

Wniosek nr 11 zamieszczony w wystąpieniu pokontrolnym został sformułowany w następujący sposób: „*W celu weryfikacji przedkładanych przez beneficjentów dotacji sprawozdań z wykonania zadania publicznego i rozliczenia dotacji, zapewnić przestrzeganie art. 18 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 2004 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, tak aby przedkładane przez beneficjentów sprawozdania zawierały wymagane ww. przepisem zestawienie wydatków poniesionych na wykonanie zadania publicznego wraz ze wskazaniem źródeł ich finansowania.*”.

W protokole kontroli kompleksowej przeprowadzonej w Mieście Bełchatów ustalono następujący stan faktyczny (str. 119-120): „*Analiza złożonych sprawozdań do dotacji przyznanych na podstawie umów nr 0614/21 z dnia 31 grudnia 2021 roku, nr 0015/22 z dnia 3 stycznia 2022 roku, nr 0014/22 z dnia 3 stycznia 2022 roku wykazała: (...)*

- *zgodnie z art. 18 ust. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, sprawozdanie z wykonania zadania publicznego zawiera: [1] szczegółowy opis wykonania zadania publicznego, z uwzględnieniem osiągniętych celów oraz zrealizowanych działań; [2] zestawienie wydatków poniesionych na wykonanie zadania publicznego wraz ze wskazaniem źródeł ich finansowania; [3] informację o poniesionych nakładach na wykonanie zadania publicznego z podziałem na wkład osobowy i rzeczowy. Przedłożone kontrolującym sprawozdania nie zawierały ww. zestawienia wydatków poniesionych na wykonanie zadania publicznego, o którym mowa w art. 18 ust. 4 pkt 2 ustawy. Brak powyższego zestawienia, utrudnia weryfikację prawidłowości wykorzystania dotacji. Podczas trwania kontroli, jednostka kontrolowana wystąpiła do podmiotów objętych kontrolą, o przedłożenie takiegoż zestawienia wraz z dokumentacją źródłową. Podmioty dotowane przedłożyły wskazaną dokumentację.”.*

Mając powyższe na względzie kontrolujący w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, w zakresie dotyczącym wydatków na realizację zadań zleconych na podstawie umowy jednostkom spoza sektora finansów publicznych, stwierdzili m.in., że przedkładane przez beneficjentów dotacji sprawozdania z wykonania zadania publicznego nie zawierały zestawienia wydatków poniesionych na wykonanie zadania publicznego wraz ze wskazaniem źródeł ich finansowania, co było wymagane przez art. 18 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 571). Powyższe dotyczyło przyjętych do kontroli dotacji, udzielonych dla następujących podmiotów: Stowarzyszenia Rodzin Katolickich Archidiecezji Łódzkiej, Towarzystwa Przeciwdziałania Narkomanii „MOST”, Stowarzyszenia Abstynencki Klub Wzajemnej Pomocy „Przyjaciół”. Podczas trwania kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi, jednostka wystąpiła do podmiotów objętych kontrolą, o przedłożenie takich zestawień wraz z dokumentacją źródłową. Podmioty dotowane przedłożyły wskazaną dokumentację. W konsekwencji w wystąpieniu pokontrolnym zamieszczono przytoczony wyżej wniosek nr 11.

Prezydent Miasta Bełchatowa złożył następujące zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 11:

„*W ocenie Prezydenta, organ kontroli dokonał błędnej wykładni przepisu art. 18 ust. 4 pkt 2 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Przepis ten wskazuje, jakie elementy winno zawierać sprawozdanie, niemniej podkreślenia wymaga, że szczegółowa treść sprawozdania determinowana jest przez rozporządzenie Przewodniczącego Komitetu do Spraw Pożytku Publicznego z dnia 24 października 2018 r. w sprawie wzorów ofert i ramowych wzorów umów dotyczących realizacji zadań publicznych oraz wzorów sprawozdań z wykonania tych zadań (dalej jako: „rozporządzenie”). Część II załącznika nr 5 do rozporządzenia „Sprawozdanie z wykonania wydatków” w punkcie 1 „Rozliczenie wydatków za rok...” zawiera tabelę, w którą należy wpisać właśnie zestawienie wydatków poniesionych na realizację zadania. W punkcie 2 „Rozliczenie ze względu na źródło finansowania zadania publicznego” należy zaś w ujęciu tabelarycznym wskazać*

źródła finansowania wydatków. Żaden z przypisów do załącznika nr 5 do rozporządzenia nie nakazuje dołączać do sprawozdania jakichkolwiek dodatkowych rozliczeń czy zestawień wydatków, w szczególności zestawienia faktur czy rachunków.

Należy zauważyć, że obowiązki dotowanych podmiotów w zakresie prowadzenia dokumentacji finansowo-księgowej realizacji zadania publicznego określone są w § 5 zawartych umów o realizację zadania publicznego (zgodnie z załącznikiem nr 3 do rozporządzenia). Uprawnienia kontrolne zlecniodawcy zadania publicznego określono w § 7 zawartych umów. Z kolei w § 8 umów określono obowiązki sprawozdawcze podmiotów realizujących zadania publiczne. Analiza wskazanych postanowień umów prowadzi do wniosku, że również z umowy nie wynika dla podmiotów realizujących zadania publiczne obowiązek załączania do sprawozdań dodatkowych zestawień wydatków, innych niż określone w formularzu sprawozdania. Zatem obowiązek zlecniodawcy gromadzenia innych niż określone we wzorze sprawozdania zestawień wydatków nie ma zatem umocowania ani w art. 18 ust. 4 pkt 2 ustawy, ani nie wynika z umów zawartych ze zlecnioobiorcami realizującymi zadania publiczne.

We wszystkich przedstawionych za okres objęty kontrolą sprawozdaniach z realizacji zadań publicznych przez Stowarzyszenie Rodzin Katolickich Archidiecezji Łódzkiej, Towarzystwo Przeciwdziałania Narkomanii „Most” oraz Stowarzyszenie Abstynencki Klub Wzajemnej Pomocy „Przyjaciel” znajdują się zestawienia wydatków wraz ze wskazaniem źródeł ich finansowania, zatem nie doszło do naruszenia art. 18 ust. 4 pkt 2 ustawy.”.

W ocenie Kolegium Izby w istocie zarzutem składającego zastrzeżenie jest błędne ustalenie stanu faktycznego przez inspektorów kontroli w zakresie kompletności złożonych sprawozdań. Przytoczony fragment protokołu kontroli wskazuje, że **przedłożone** kontrolującym sprawozdania nie zawierały zestawienia wydatków poniesionych na wykonanie zadania publicznego, o którym mowa w art. 18 ust. 4 pkt 2 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Odzwierciedleniem wskazanego wyżej przepisu jest część II załącznika nr 5 do rozporządzenia Przewodniczącego Komitetu do Spraw Pożytku Publicznego w sprawie wzorów ofert i ramowych wzorów umów dotyczących realizacji zadań publicznych oraz wzorów sprawozdań z wykonania tych zadań. Podkreślenia wymaga, że ten element stanu faktycznego nie był podważany przez Miasto Bełchatów na etapie postępowania kontrolnego – w ramach wyjaśnień składanych przez Dyrektora Wydziału Spraw Społecznych Panią Iwonę Nowak z dnia 13 października 2023 roku. Miasto Bełchatów wręcz na etapie postępowania kontrolnego podzielało stanowisko kontrolujących, bowiem z protokołu kontroli wynika, że na tym etapie kontrolowany wystąpił do podmiotów objętych kontrolą, o przedłożenie takiegoż zestawienia wraz z dokumentacją źródłową. Jednocześnie kierownik kontrolowanej jednostki nie skorzystał z uprawnienia wynikającego z art. 9 ust. 1a ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych do odmowy podpisania protokołu i zakwestionowania ustaleń stanu faktycznego (ani inna osoba wskazana w tymże przepisie).

Kolegium Izby wskazuje, 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.

Wobec powyższego Kolegium Izby oddaliło zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 11.

Ad. 3)

Wniosek nr 14 zamieszczony w wystąpieniu pokontrolnym został sformułowany w następujący sposób: „Wysokość zabezpieczenia należytego wykonania umowy ustalać w stosunku procentowym do ceny całkowitej podanej w ofercie albo maksymalnej wartości nominalnej zobowiązania zamawiającego wynikającego z umowy, stosownie do art. 452 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych. Nie zmieniać wysokości zabezpieczenia w sytuacji podwyższenia wynagrodzenia wykonawcy.”.

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, w zakresie dotyczącym zamówień publicznych i wydatków inwestycyjnych stwierdzono m.in. (pkt 2 str. 9-10 wystąpienia), że: „W trzech przypadkach Miasto Bełchatów zawarło aneksy do umów, na mocy których zwiększono wykonawcom wynagrodzenie. Jednocześnie zawarto aneksy do umów gwarancji zwiększające wysokość kwoty zabezpieczenia należytego wykonania umowy w ten sposób, by procentowa wartość zabezpieczenia w stosunku do wynagrodzenia (ceny) była tożsama jak w umowie pierwotnej. (...)”.

Składając zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 14 Prezydent Miasta Bełchatowa podniósł m.in., że: „W informacji pt. Podwyższenie wartości umowy o zamówienie publiczne a wysokość zabezpieczenia należytego wykonania umowy zawartej na stronie <https://www.uzp.gov.pl>, znajduje się wprawdzie zapis :”(...) w przypadku podwyższenia wartości umowy o zamówienie publiczne, brak jest podstaw prawnych w Pzp do wysunięcia przez zamawiającego żądania uzupełnienia wysokości zabezpieczenia należytego wykonania umowy o kwotę wynikającą ze zmiany (podwyższenia) wysokości wynagrodzenia wykonawcy(...)”. Jednakże w przypadku, gdy zmiana umowy dotyczy terminu realizacji zamówienia - żaden z przepisów ww. ustawy nie zawiera konkretnej podstawy żądania przez zamawiającego przedłużenia w związku z tym faktem zabezpieczenia należytego wykonania umowy. Dopiero całościowa, celowościowa wykładnia przepisów odnoszących się do omawianej instytucji wskazuje, że cel, jakiemu służy (pokrycie roszczeń z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy) nie zostałby utrzymany, gdyby w ślad za przedłużeniem terminu realizacji umowy nie doszło do przedłużenia ważności zabezpieczenia. Biorąc pod uwagę niejednoznaczność przepisów Pzp w tym zakresie, należy zwrócić uwagę, że dobrą praktyką jest umieszczanie przez zamawiających w dokumentach zamówienia (np. we wzorach umów) odpowiednich postanowień, które mogą znaleźć zastosowanie w przypadku wystąpienia zmian zawartych umów mających wpływ na zabezpieczenie należytego wykonania umowy.

Ponadto, warto podkreślić, że pojawiają się interpretacje, zgodnie z którymi Prezes Urzędu Zamówień Publicznych zastrzegł, że ustawodawca nie określił, jakich konkretnie roszczeń w ramach roszczeń z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy może dochodzić zamawiający od wykonawcy, w tym przede wszystkim nie zawęził ich zakresu, należy więc przyjąć, że zabezpieczenie o jakim mowa, zabezpiecza wszelkiego rodzaju roszczenia służące zamawiającemu w związku z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem zobowiązania przez wykonawcę. Dlatego też w doktrynie podnosi się, iż w sytuacji podwyższenia wynagrodzenia Wykonawcy z w związku z wystąpieniem robót dodatkowych, Wykonawca zwiększa wartość kwoty zabezpieczenia należytego umowy, tak aby w przyszłości mogło służyć pokryciu roszczeń z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy. Rozwiązanie to jest zatem korzystne dla zamawiającego, chroni jego interesy, bowiem posiada on zabezpieczenie dla wszystkich robót w tym również dla dodatkowych, wykonanych przez Wykonawcę.

Fundamentalne zasady racjonalnego, celowego i oszczędnego wydatkowania środków publicznych uzasadniają, w ocenie kontrolowanej jednostki, przyjęcie opisanej powyżej interpretacji przepisów prawa, iż ochrona interesów Zamawiającego przemawia za zasadnością i koniecznością zamieszczania we wzorach umów odpowiednich postanowień, które mogą znaleźć zastosowanie w przypadku wystąpienia zmian zawartych umów mających wpływ na zabezpieczenie należytego wykonania umowy”.

Kolegium Izby wskazuje, że wysokość zabezpieczenia, stosownie do art. 452 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych, ustala się w stosunku procentowym do ceny całkowitej podanej w ofercie albo maksymalnej wartości nominalnej zobowiązania zamawiającego wynikającego z umowy, jeżeli w ofercie podano cenę jednostkową lub ceny jednostkowe. Z mocy art. 452 ust. 2 ustawy Prawo zamówień publicznych zabezpieczenie ustala się w wysokości nieprzekraczającej 5% ceny całkowitej podanej w ofercie albo maksymalnej wartości nominalnej zobowiązania zamawiającego wynikającego z umowy. Stosownie do art. 452 ust. 3 ustawy Prawo zamówień publicznych ustawodawca dopuścił możliwość ustalenia zabezpieczenia w wysokości wyższej - jednak nie większej niż 10% ceny całkowitej podanej w ofercie albo maksymalnej wartości nominalnej zobowiązania zamawiającego wynikającego z umowy - pod warunkiem, że jest to uzasadnione przedmiotem zamówienia lub wystąpieniem ryzyka związanego z realizacją zamówienia i zostało opisane w specyfikacji warunków zamówienia lub innych dokumentach zamówienia.

Z przytoczonych przepisów wynika jednoznacznie, że podstawę ustalenia wysokości zabezpieczenia należytego wykonania umowy stanowi cena całkowita podana w ofercie albo maksymalna wartość nominalna zobowiązania wynikającego z umowy, ustalona w oparciu o cenę jednostkową lub ceny jednostkowe, mające źródło w ofercie. Natomiast żaden przepis ustawy Prawo zamówień publicznych nie przewiduje możliwości zwiększenia wysokości zabezpieczenia w przypadku zwiększenia wynagrodzenia wykonawcy.

Należy podkreślić, że składający zastrzeżenie w swoim piśmie przywołał informację pt. Podwyższenie wartości umowy o zamówienie publiczne a wysokość zabezpieczenia należytego wykonania umowy, która pomimo, że odnosiła się do ustawy Prawo zamówień publicznych z dnia 29 stycznia 2004 roku, pozostaje aktualna na gruncie ustawy Prawo zamówień publicznych z dnia 11 września 2019 roku, a która również wskazywała na brak podstaw prawnych do żądania uzupełnienia wysokości zabezpieczenia należytego wykonania umowy o kwotę wynikającą z podwyższenia wysokości wynagrodzenia wykonawcy.

Podniesiony w zastrzeżeniu argument dotyczący możliwości przedłużenia okresu zabezpieczenia należytego wykonania umowy na okres wydłużenia czasu realizacji zamówienia, pozostaje o tyle nietrafiony, że zgodnie z art. 453 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych zamawiający zwraca zabezpieczenie w terminie 30 dni od dnia wykonania zamówienia i uznania przez zamawiającego za należyte wykonane, co oznacza, że kwestia terminu złożenia zabezpieczenia została uregulowana w ten sposób, że zwrot zabezpieczenia jest związany nie z datą umowną tylko z faktycznym wykonaniem zamówienia i to z wykonaniem w należyty sposób.

Podkreślić również należy, że regulacje prawne dotyczące zamówień publicznych mają chronić zarówno zamawiających, jak również wykonawców. Dlatego też jeżeli zamawiający stosuje instytucję zabezpieczenia należytego wykonania, która ma na celu ochronę jego interesów, to nie może jej stosować w dowolny sposób, tylko w ustalonych granicach, zwłaszcza dotyczących wysokości zabezpieczenia i podstawy jej wyliczenia. W danym stanie faktycznym nie został podniesiony przez zamawiającego argument o zaistnieniu przesłanek pozwalających na podwyższenie zabezpieczenia do wysokości, o której mowa w art. 452 ust. 3 ustawy Prawo zamówień publicznych. We wszystkich przypadkach opisanych w wystąpieniu pokontrolnym zamawiający żądał zabezpieczenia w wysokości 5% ceny całkowitej podanej w ofercie, tj. w maksymalnej wysokości dopuszczonej przez ustawodawcę. Tym samym żądanie zwiększenia zabezpieczenia do wysokości wynoszącej 5% zwiększonej ceny umownej nie znajdowało oparcia w obowiązujących przepisach i jednocześnie naruszało te przepisy z uwagi na obciążenie wykonawców obowiązkiem wniesienia zabezpieczenia w wysokości przewyższającej maksymalną granicę ustaloną przez ustawodawcę.

Wobec powyższego Kolegium Izby oddaliło zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 14.

Ad. 4)

Wniosek nr 15 zamieszczony w wystąpieniu pokontrolnym został sformułowany w następujący sposób: „*Dokonując inwentaryzacji aktywów i pasywów pomijać konta wynikowe i konta korygujące, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.*”.

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego stwierdzono, że inwentaryzacją przeprowadzoną drogą weryfikacji objęto m.in. zapisy na kontach tzw. wynikowych, które prezentują w ujęciu zbiorczym operacje odnotowane na kontach rozrachunkowych inwentaryzowanych w zakresie ustalenia stanu należności i zobowiązań (inwentaryzacja dwa razy tych samych składników). Zdaniem kontrolujących konta 909, 960 i 961, 800, 840, 851, 860 nie przynoszą żadnych informacji istotnych dla ustalania stanu aktywów i pasywów jednostki w kontekście inwentaryzacji, o której mowa w art. 26 ustawy o rachunkowości. Wskazano również, że wyżej wymienione konta de facto ewidencjonują wszystkie operacje (stany przebiegające z kont wynikowych), co powoduje że przedmiotem inwentaryzacyjnej weryfikacji oprócz składników majątku oraz aktywów i pasywów okaże się być także zakup ołówków, czy realizacja usługi odbioru nieczystości. Ponadto ustalono, że inwentaryzacją objęto także konta 071, 072 i 290, które zaliczane są do kont korygujących w stosunku do określonych kont bilansowych. W wystąpieniu pokontrolnym podkreślono, że jednostka kontrolowana powinna zwrócić uwagę na stosowane w tym zakresie zapisy w protokołach i w zestawieniach zbiorczych z przeprowadzonej inwentaryzacji.

Prezydent Miasta Bełchatowa złożył następujące zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 15:

„Odnosząc się do powyższych zastrzeżeń i zaleceń, wskazuję, że inwentaryzacja powyższych sald kont księgowych dokonywana jest w Urzędzie Miasta Bełchatowa metodą weryfikacji, zgodnie z Zarządzeniem Nr 332/2022 Prezydenta Miasta Bełchatowa z dnia 28 października 2022 r. w sprawie zatwierdzenia Instrukcji inwentaryzacyjnej oraz wymaganym przez ustawę o rachunkowości przepisem art. 26 ust. 1 pkt 3, zgodnie z którym:

„Jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację:

- 1) aktywów pieniężnych (...),*
- 2) aktywów finansowych (...),*
- 3) środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów niewymienionych w pkt 1 i 2 oraz wymienionych w pkt 1 i 2, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.”*

Dokonywanie weryfikacji wskazanych powyżej sald kont jest obowiązkiem ustawowym, który ma na celu sprawdzenie, czy posiadane przez jednostkę dokumenty potwierdzają istnienie określonego salda oraz czy jest ono realne i prawidłowo wycenione. Sugerowane przez kontrolujących Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi uproszczenie inwentaryzacji, narusza przepisy prawa i może być postrzegane jako zaniechanie, które spełnia znamiona zarzutu związanego z popełnieniem czynu z art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny

finansów publicznych, co potwierdzają m.in. Orzeczenia: Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych z dnia 24 października 2019r. (Sygn. akt BDF1.4800.48.2019) oraz z dnia 27 września 2018r., (Sygn. Akt BDF1.4800.27.2018).

Prawidłowość dokonywanej w Urzędzie Miasta Belchatowa inwentaryzacji w/w kont potwierdzają również protokoły kontroli innych Regionalnych Izb Obrachunkowych, np. Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach (Wystąpienie pokontrolne WK.60.8.2018 z dnia 10.08.2018r. skierowane do wójta Gminy Wodzisław), Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu (Wystąpienie pokontrolne NKO.401-26/2015 z dnia 18.08.2015r. skierowane do Burmistrza Krapkowic), a także publikacje książkowe:

- „Dokumentacja wewnętrzna w jednostkach sektora finansów publicznych” pod redakcją Piotra Walczaka, wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2021, 8.wydanie, str. 917-922”,
- „Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych” pod redakcją Moniki Kaczurak-Kozak, Marka Rotkiewicza, Piotra Walczaka, wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2018, 2.Wydanie, str.653-659.”,
- „Zamknięcie roku 2023 w jednostkach finansów publicznych pod redakcją Mieczysława Cellary, wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2023, str.239-243.”

Przedstawiony zarzut dotyczący dokonywania w Urzędzie Miasta Belchatowa inwentaryzacji sald kont księgowych, w drodze weryfikacji, w organie: 909, 960 i 961. w jednostce: 800, 840, 851, 860, oraz 071, 072 i 290, która zdaniem kontrolujących nie powinna obejmować wskazanych kont narusza przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, nie zawiera żadnego uzasadnienia prawnego, a stwierdzenie: „że ww. konta de facto ewidencjonują wszystkie operacje (stany przebiegające z kont wynikowych), co powoduje że przedmiotem inwentaryzacyjnej weryfikacji oprócz składników majątku oraz aktywów i pasywów okaże się być także zakup ołówków, czy realizacja usługi odbioru nieczystości” jest błędne i stanowi niedopuszczalne uproszczenie.

Tylko przeprowadzenie inwentaryzacji bez naruszenia przepisów prawa zapewnia rzetelność ksiąg rachunkowych oraz informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych i stanowi niezbędny wymóg prawidłowo działającej kontroli wewnętrznej.”.

Kolegium Izby postanowiło oddalić zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 15, z uwagi na niespełnienie wymogów wynikających z art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. W myśl tejże regulacji (art. 9 ust. 4 zdanie 2 ustawy) podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa, poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Ustawodawca wyraźnie zawęził podstawę zgłoszenia zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego poprzez użycie słowa „tylko”. Zatem zadaniem kolegiów regionalnych izb obrachunkowych jest rozpoznanie wyraźnie sformułowanych zarzutów w zakresie błędnej wykładni przepisów prawa, zawartych we wnioskach pokontrolnych lub jego niewłaściwego zastosowania. Zastrzeżenie Prezydenta Miasta Belchatowa zostało 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 (red.), *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010, art. 9). Wniosek pokontrolny nr 15, mimo swego kategoriernego brzmienia, nie formułuje nakazu określonego działania, bowiem nie jest wnioskiem zmierzającym do usunięcia nieprawidłowości, o którym mowa w art. 9 ust. 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Wniosek ten ma charakter ogólnego postulatu, służącego poprawie funkcjonowania kontrolowanej jednostki samorządu terytorialnego. Tym samym należy uznać, 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.

Wobec powyższego Kolegium Izby oddaliło zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 15.

Od niniejszej uchwały nie przysługują środki odwoławcze.

Przewodniczący Kolegium

Prezes RIO w Łodzi

Ryszard Paweł Krawczyk