

DYR. 1710.12.2015

**Uchwała Nr 186/XIII/2016**  
**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej**  
**w Katowicach**

z dnia 1 czerwca 2016 roku

**w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń Prezydenta Miasta Gliwice do wniosków zawartych  
w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej  
w Katowicach z dnia 26 kwietnia 2016 roku**

Na podstawie art. 25b ust. 1 i 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 561) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach uchwała co następuje:

**§ 1.**

Oddala się zastrzeżenia wniesione przez Prezydenta Miasta Gliwice pismem znak DYR.1710.12.2015 z dnia 11 maja 2016 roku do wniosku nr 1, nr 6, nr 9 i nr 14 wystąpienia pokontrolnego Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach z dnia 26 kwietnia 2016 roku znak: WK-610/45/4/15/16.

**§ 2.**

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

**Uzasadnienie:**

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach rozpatrując zastrzeżenia wniesione przez Prezydenta Miasta Gliwice pismem znak DYR.1710.12.2015 z dnia 11 maja 2016 roku do wystąpienia pokontrolnego Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach z dnia 26 kwietnia 2016 roku znak: WK-610/45/4/15/16 ustaliło, co następuje:

Wystąpienie pokontrolne skierowane do Prezydenta Miasta Gliwice zawierało ustalenia w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości oraz wnioski zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności.

Zgodnie z art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 561) do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżeń do kolegium izby.



Z kolei ust. 4 tego artykułu stanowi, iż podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

**Wniosek nr 1** dotyczył wzmocnienia nadzoru nad pracownikami Wydziału Zamówień Publicznych w Urzędzie Miejskim w Gliwicach, a także członkami komisji przetargowej w zakresie badania i oceny ofert stosownie do art. 7 ust. 1 i 3, art. 26 ust. 3 i 4 oraz art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2015 r., poz. 2164).

Podstawę do jego sformułowania stanowiły następujące ustalenia:

1) W zakresie przeprowadzenia w 2015 r. przetargu nieograniczonego na roboty budowlane w zadaniu inwestycyjnym pn. „Szkoła Podstawowa Nr 3 ul. Daszyńskiego 424 - termomodernizacja i modernizacja budynku” stwierdzono zaniechanie wezwania wykonawcy, którego oferta została wybrana jako najkorzystniejsza do:

- wyjaśnienia treści załączonego przy ofercie „Wykazu osób, które będą uczestniczyć w wykonywaniu zamówienia”

- ewentualnego uzupełnienia nowego „Wykazu osób” w celu potwierdzenia warunku udziału w postępowaniu, polegającego na dysponowaniu osobami zdolnymi do wykonania zamówienia, pomimo że Zamawiający jeszcze w toku postępowania o udzielenie niniejszego zamówienia, a przed zawarciem umowy w sprawie zamówienia publicznego powziął informację od wykonawcy, że ten faktycznie nie dysponuje na cele niniejszego zadania inwestycyjnego osobami dedykowanymi w „Wykazie osób” - załączonym przy ofercie - na stanowiska: Kierownika budowy oraz Kierownika robót sanitarnych.

Powyższym Zamawiający naruszył przepisy art. 26 ust. 3 i 4 w związku z art. 7 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 907 z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą Pzp”.

W celu potwierdzenia warunku udziału w postępowaniu o udzielenie ww. zamówienia publicznego przez wykonawców dysponujących osobami zdolnymi do wykonania zamówienia (Kierownika budowy, Kierownika robót sanitarnych, Kierownika robót elektrycznych i Kierownika robót drogowych), posiadających odpowiednie uprawnienia budowlane, Zamawiający żądał od wykonawców przedłożenia przy ofercie „Wykazu osób, które będą uczestniczyć w wykonywaniu zamówienia” wraz z informacjami potwierdzającymi te uprawnienia, a także zakresu wykonywanych przez nie czynności oraz informacji o podstawie do dysponowania tymi osobami, zgodnie z treścią załącznika nr 7 do Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia (zwanej dalej SIWZ). Ponadto, zgodnie z treścią SIWZ wykonawca, którego oferta została wybrana, po wyborze oferty - w celu zawarcia umowy - był obowiązany przedstawić Zamawiającemu potwierdzone za zgodność z oryginałem kopie uprawnień budowlanych osób wskazanych w ofercie wraz z aktualnym zaświadczeniem właściwej izby samorządu zawodowego.

Wykonawca, którego oferta została wybrana przez Zamawiającego jako najkorzystniejsza, już po dokonaniu tej czynności przez Zamawiającego, a przed zawarciem umowy w sprawie zamówienia publicznego zwrócił się pisemnie do Zamawiającego z wnioskiem o zmianę dwóch spośród czterech osób pierwotnie wykazanych w złożonym przy ofercie „Wykazie osób, które będą uczestniczyć w wykonywaniu zamówienia”, co dotyczyło Kierownika budowy i Kierownika robót sanitarnych. Uzasadniając powyższy wniosek wykonawca wskazał, że zmiana ta jest konieczna z uwagi na fakt, że w tym samym czasie osoby te pełnią funkcje kierownicze na budowie w Łodzi. Wykonawca załączył do ww. pisma kserokopie uprawnień budowlanych proponowanych osób. Wykonawca nie złożył natomiast nowego „Wykazu osób” i nie podał podstawy dysponowania tymi osobami.



Zamawiający przyjął wniosek o zamianę osób pierwotnie dedykowanych na stanowiska Kierownika budowy i Kierownika robót sanitarnych i podpisał umowę z wybranym wykonawcą na realizację ww. zamówienia.

Prezydent Miasta Gliwice formułując zastrzeżenie do wniosku nr 1 wystąpienia pokontrolnego w zakresie stwierdzonej nieprawidłowości dotyczącej ww. zamówienia publicznego podkreślił, że stwierdzenie, iż zamiana „kluczowego personelu” nastąpiła w toku postępowania o zamówienie publiczne jest błędne, bowiem jego zdaniem zmiany tej dokonano „już po zakończeniu postępowania, a przed zawarciem umowy”. Była ona zgodna, zdaniem Prezydenta, z dyspozycją art. 144 ustawy Pzp i nie wymagała przedstawienia nowego wykazu osób, lecz jedynie wykazania przez wykonawcę, że przedstawione nowe osoby spełniają wymagania określone w SIWZ. Wezwanie do uzupełnienia dokumentów potwierdzających spełnienie warunków udziału w postępowaniu może, zdaniem Prezydenta, zostać zastosowane wyłącznie w sytuacji braku dokumentu lub, gdy złożony dokument zawiera błąd, a żadna z tych okoliczności w ww. postępowaniu nie nastąpiła, zatem brak było podstawy prawnej do skorzystania z instytucji wezwania do uzupełnienia dokumentów, zaś ewentualne wezwanie naruszyłoby art. 26 ust. 3 ustawy Pzp. Jak podkreślił Prezydent, zmiana kierownika budowy i kierownika robót sanitarnych była dokonana w trybie art. 144 ustawy Pzp (zmiana treści umowy) i była ona przewidziana w treści wzoru umowy oraz zgodna z przepisami ustawy Pzp. W wykazie osób wykonawca oświadczył, że zarówno kierownik budowy, jak i kierownik robót sanitarnych są na dzień składania ofert pracownikami firmy. Z faktu chęci zmiany tych osób wynikającej z pisma wykonawcy z dnia 21 października 2015 r. nie sposób wysnuć wniosku, że w momencie składania oferty osoby te nie były pracownikami wykonawcy, a to ewentualnie mogłoby być podstawą wystąpienia do wykonawcy z prośbą o wyjaśnienie w trybie art. 26 ust. 4 ustawy Pzp.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach nie podzieliło poglądów składającego zastrzeżenie Prezydenta Miasta Gliwice do wniosku nr 1 w zakresie ww. nieprawidłowości. Zdaniem Kolegium, w zaistniałej sytuacji polegającej na przekazaniu przez wykonawcę pisemnej informacji, z której nie można wywieść, z jaką datą powstała niemożność dysponowania przez niego osobami dedykowanymi na stanowiska Kierownika budowy oraz Kierownika robót sanitarnych na cele realizowania ww. zadania i czy wykonawca faktycznie dysponował ww. osobami w celu realizacji zadania w dniu, w którym upłynął termin składania ofert, Zamawiający winien dążyć do wyjaśnienia tych okoliczności na podstawie przepisu art. 26 ust. 4 ustawy Pzp, chociażby w celu ustalenia prawdziwości danych zawartych w ofercie wybranego wykonawcy oraz zweryfikowania, czy wobec tego wykonawcy nie zachodzą przesłanki wykluczenia z postępowania, o których mowa w art. 24 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp. Zamawiający bezkrytycznie przyjął wniosek wykonawcy o zamianę osób pierwotnie dedykowanych na ww. stanowiska. Zamawiający zawsze powinien natomiast weryfikować w toku postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, czy wobec wykonawcy nie zachodzą przesłanki wykluczenia z postępowania, gdyż jest to właśnie warunek ustawowy i obligatoryjny. Ponadto Zamawiający w opisywanym przypadku nie miał żadnych podstaw, żeby uznać na podstawie pisma wykonawcy nr P0151/1510/FJ/02055 z dnia 21.10.2015 r., że ten w ogóle dysponuje, albo będzie dysponował tymi „nowymi” osobami, dedykowanymi na stanowisko Kierownika budowy oraz Kierownika robót sanitarnych. Wykonawca w swoim wniosku o zamianę osób zdolnych do wykonania zamówienia nie podał podstawy dysponowania tymi „nowymi” osobami, i to niezależnie od tego, że wykonawca załączył do tegoż pisma kserokopie uprawnień budowlanych dla tych osób. Samo złożenie przez wykonawcę dokumentów poświadczających kwalifikacje osób wymaganych do realizacji zamówienia (kserokopie uprawnień budowlanych) - bez ujęcia tych osób zdolnych



do wykonania zamówienia w odpowiednim „Wykazie osób” z podaniem podstawy dysponowania nimi nie odnosi żadnego skutku, bowiem stanowi jedynie i wyłącznie zbiór dokumentów odnoszących się do danych osób. Zobowiązanie zaś wykonawcy, statuuje załączony do oferty lub też uzupełniony w trybie art. 26 ust. 3 ustawy Pzp „Wykaz osób”, podpisany przez samego wykonawcę, który wymienia osoby wymagane do pełnienia funkcji, podanych w ogłoszeniu o zamówieniu i SIWZ. To bowiem „Wykaz osób” stanowi oświadczenie wiedzy wykonawcy, czyli oświadczenie własne wykonawcy, za które ponosi on pełną odpowiedzialność. Kolegium podkreśla, że Zamawiający, zobowiązany jest do prowadzenia postępowania według ustawowych zasad, z obowiązkiem wybrania oferty obiektywnie uznanej w świetle wymagań i kryteriów ceny ofert opisanych w SIWZ za najkorzystniejszą, jest uprawniony i zobowiązany do powtórzenia czynności podlegających weryfikacji - również z własnej inicjatywy - aż do zawarcia umowy w sprawie zamówienia publicznego. Obowiązująca zasada składania „Wykazu osób” i oświadczenia o posiadanych uprawnieniach nie zwalnia Zamawiającego z obowiązku stosowania przepisu art. 26 ust. 3 i 4 ustawy Pzp, nawet gdy rozbieżności lub błędy w oświadczeniach i dokumentach są stwierdzone po wyborze najkorzystniejszej oferty, a przed podpisaniem umowy, jak to miało miejsce w ww. przetargu nieograniczonym. Problem definicji postępowania o udzielenie zamówienia, zawartej w art. 2 pkt 7a ustawy Pzp, a ściślej jego zakończenia był już przedmiotem orzekania Sądu Najwyższego. W uzasadnieniu uchwały z 17 grudnia 2010 r. (sygn. akt III CZP 103/10) sąd stwierdził: „Postępowanie „o udzielenie zamówienia publicznego” na gruncie ustawy, zgodnie z treścią art. 2 ust. 7a ustawy w brzmieniu obowiązującym od dnia 29 stycznia 2010 r. (...), da się zdefiniować jako ciąg czynności faktycznych i prawnych rozpoczynający się z chwilą ogłoszenia o zamówieniu przesłania zaproszenia do składania ofert albo przesłania zaproszenia do negocjacji w celu dokonania wyboru oferty wykonawcy. Przepis nie określa chwili zakończenia tego postępowania, ale treść ustawy nie pozostawia wątpliwości, że postępowanie to kończy się z chwilą zawarcia umowy w sprawie zamówienia publicznego.”

Tym samym wezwanie wykonawcy do uzupełnienia lub wyjaśnienia dokumentu w celu eliminacji błędnej oceny podmiotowej wykonawcy nie narusza, zdaniem Kolegium, przepisu art. 26 ust. 3 i 4 ustawy Pzp, bez względu na to kiedy przepis ten jest zastosowany przez Zamawiającego, o ile oczywiście umowa w sprawie zamówienia publicznego nie została jeszcze podpisana. Ponadto nic nie stało na przeszkodzie, żeby w opisywanym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego Zamawiający unieważnił czynność wyboru najkorzystniejszej oferty i wezwał wykonawcę do wyjaśnienia oraz uzupełnienia „Wykazu osób zdolnych do wykonania zamówienia” w celu eliminacji błędnej oceny podmiotowej wykonawcy, czego jednak Zamawiający nie uczynił.

Zasadność powyższej argumentacji potwierdza najnowsza nowelizacja ustawy Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw, która została uchwalona przez Sejm w brzmieniu określonym drukiem sejmowym nr 489 wraz z przyjętą poprawką nr 1 określona w druku sejmowym nr 489-A. Nowelizacja ustawy Pzp wprost nakłada na Zamawiającego obowiązki dotyczące badania (weryfikacji) wykonawcy w zakresie potwierdzenia spełnienia warunków udziału w postępowaniu wyłącznie w stosunku do wykonawcy, którego oferta została oceniona najwyżej - przed udzieleniem zamówienia. Także dotychczas, badanie wykonawców pod kątem potwierdzenia spełnienia warunków udziału w postępowaniu odbywało się do momentu udzielenia zamówienia publicznego, gdyż wybór najkorzystniejszej oferty nie kończy postępowania o udzielenie zamówienia. Zakończenie postępowania następuje bowiem z chwilą zawarcia umowy w sprawie zamówienia publicznego.

Ponadto odnosząc się do argumentacji Prezydenta Miasta, iż zmiana kluczowego personelu była zgodna z dyspozycją art. 144 ustawy Pzp i nie wymagała przedstawienia nowego wykazu osób, lecz jedynie wykazania przez wykonawcę, że przedstawione nowe osoby spełniają wymagania określone w SIWZ, Kolegium zwraca uwagę, iż przewidziana (w oparciu o art. 144



ustawy Pzp) przez Zamawiającego pod określonymi warunkami w punkcie 22 SIWZ istotna zmiana postanowień umowy w stosunku do treści oferty, na podstawie której dokonano wyboru wykonawcy, dotyczy wyłącznie już zawartej umowy, co nie miało w tym przypadku miejsca.

2) W zakresie przeprowadzenia w 2014 r. przetargu nieograniczonego na roboty budowlane w zadaniu inwestycyjnym pn. „Zespół Szkół Ogólnokształcących Nr 13, ul. Gomulki 16A w Gliwicach - termomodernizacja i modernizacja budynku” stwierdzono bezzasadne odrzucenie oferty nr 2, czym naruszono art. 89 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 7 ust. 1 ustawy Pzp. Powyższe nieuprawnione działanie Zamawiającego nie miało jednak wpływu na wynik postępowania, gdyż wybrana jako najkorzystniejsza oferta była tańsza od odrzuconej oferty nr 2 (cena była jedynym kryterium oceny ofert). Zamawiający odrzucił w ww. postępowaniu ofertę nr 2, podając w uzasadnieniu prawnym i faktycznym, iż dokonał tej czynności na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp. Oferta, zdaniem Zamawiającego, zawierała błędy w obliczeniu ceny, ponieważ wykonawca wyjaśnił na wezwanie Zamawiającego, iż w wyniku omyłki nie dołączył do oferty kosztorysu zawierającego wycenę robót opisanych w Przedmiarze pn. „Termomodernizacja i modernizacja budynków ZSO nr 13 w Gliwicach - Roboty konstrukcyjno-budowlane” (poz. od 1 do 67) oraz że roboty te nie zostały również uwzględnione w cenie złożonej oferty. Zaznaczyć należy, że cena w ww. postępowaniu miała charakter ryczałtowy. Przesądził o tym Zamawiający, bowiem zarówno w SIWZ jak i w projekcie umowy posłużył się wprost pojęciem „wynagrodzenie ryczałtowe”, definiując go jednocześnie w sposób zgodny z art. 632 Kodeksu cywilnego.

Prezydent Miasta, zgłaszając zastrzeżenia do wniosku nr 1 w zakresie ww. nieprawidłowości podkreślił, że przyjęcie stanowiska zawartego w wystąpieniu pokontrolnym doprowadziłoby, jego zdaniem, do naruszenia art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp poprzez uznanie za prawidłową oferty zawierającej, zgodnie z oświadczeniem wykonawcy, błąd w obliczeniu ceny oraz art. 87 ust. 1 ustawy Pzp, poprzez pominięcie złożonych przez wykonawcę wyjaśnień treści oferty. Powodem odrzucenia oferty nie był bowiem brak części kosztorysu, ale wyjaśnienia udzielone przez wykonawcę w trybie art. 87 ust. 1 ustawy Pzp. Zdaniem Prezydenta Miasta nie można zgodzić się również, że w przypadku ceny ryczałtowej nie ma możliwości badania treści oferty, w szczególności sposobu kalkulacji ceny oferty. Na poparcie tej tezy Prezydent przywołał w piśmie sygnatury orzeczeń KIO z lat 2010-2013, które, jego zdaniem, wskazują na możliwość badania sposobu kalkulacji ceny oferty w przypadku wynagrodzenia ryczałtowego i z których wynika, iż z błędem w obliczeniu ceny mamy do czynienia w sytuacji, w której kalkulacja ceny oferty nie obejmuje całego przedmiotu zamówienia, a także w sytuacji, gdy cena została skalkulowana w sposób, który nie uwzględnia cech przedmiotu zamówienia, jego zakresu i warunków realizacji. Dodatkowo Prezydent przytoczył orzeczenie KIO, w którym stwierdzono, że wyjaśnienia udzielone zamawiającemu przez wykonawcę w wyniku wezwania w trybie art. 87 ust. 1 ustawy Pzp nie mogą być pominięte, stanowią bowiem oświadczenie wykonawcy, którym jest on związany na równi z innymi oświadczeniami złożonymi wraz z ofertą i tak samo jak inne dokumenty winny być przyjęte i ocenione przez zamawiającego.

Kolegium nie podzieliło przedstawionego wyżej stanowiska Prezydenta Miasta w tym zakresie. Istotą wynagrodzenia ryczałtowego stanowi określenie tego wynagrodzenia z góry, bez przeprowadzania szczegółowej analizy kosztów wytwarzania dzieła, to wynagrodzenie za całość dzieła w jednej sumie pieniężnej lub wartości globalnej. Z powyższego można wywieść, że jakkolwiek jest możliwe określanie tego wynagrodzenia przy wykorzystaniu kosztorysów lub innych metod kalkulacji, co jest zjawiskiem spotykanym w obrocie gospodarczym, to narzędzia te mają jednak charakter pomocniczy i informacyjny, natomiast



rozstrzygające znaczenie ma cena oferty. W ww. stanie faktycznym oznacza to, że wiążący charakter ma cena wskazana w formularzu ofertowym, która stanowi wynagrodzenie za zrealizowanie całego przedmiotu zamówienia, zważywszy na ryczałtowy charakter tegoż wynagrodzenia, niezależnie od kalkulacji zawartej w kosztorysie ofertowym. W przypadku wynagrodzenia o charakterze ryczałtowym składniki wynagrodzenia, które zazwyczaj składają się na kosztorys ofertowy, zdaniem Kolegium, nie mają znaczenia dla postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, gdyż w tym wypadku istotne jest wynagrodzenie za całość robót, których wykonania w całości, zgodnie z dokumentacją projektową, podejmuje się wykonawca, który ubiega się o zamówienie z ceną ryczałtową. Tym samym, nawet gdyby brakowało w SIWZ zapisu o charakterze informacyjnym kosztorysu ofertowego (jak miało to miejsce w ww. postępowaniu) to i tak miałyby on tylko charakter informacyjny - pomocniczy i nie mógł stanowić podstawy, w przypadku zastrzeżeń do jego treści, do odrzucenia oferty z powodu błędu w obliczeniu ceny. Błąd w obliczeniu ceny jest błędem polegającym na wadliwym doborze przez wykonawcę elementów tworzących zobowiązanie wykonawcy, co do przedmiotu zamówienia, co przy obowiązującej formule wynagrodzenia ryczałtowego nie może się właściwie zdarzyć, skoro ryczałt obejmuje znany, jak i nieznaną zakres prac. Ponadto Kolegium zauważa, że działanie Zamawiającego, polegające na odrzuceniu oferty z ceną ryczałtową ze względu na rzekome braki w kosztorysie ofertowym w istocie może doprowadzić do umożliwienia wykonawcy wycofania swojej oferty po terminie składania ofert, czego wyraźnie zakazuje przepis art. 84 ust. 1 ustawy Pzp.

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia, Kolegium Izby podtrzymuje w zakresie wyżej wymienionych nieprawidłowości stanowisko zaprezentowane w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach dotyczące obowiązku stosowania przepisów określonych we wniosku nr 1 wystąpienia.

**Wniosek nr 6** dotyczył wzmocnienia nadzoru nad pracownikami w zakresie prawidłowego dokonywania czynności sprawdzających dotyczących deklaracji podatkowych, zgodnie z art. 272 pkt 3, art. 274a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.), mając na uwadze art. 68 oraz art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.).

Zastrzeżenia zgłoszone przez Prezydenta Miasta do tego wniosku, zawarte w nadesłanym piśmie, Kolegium Izby postanowiło oddalić z uwagi na to, że nie dotyczą one samej treści wniosku lecz nieprawidłowości, stanowiącej wynik przeprowadzonych czynności kontrolnych, tj. nieprawidłowości, która była podstawą do sformułowania wniosku. Zarzuty sformułowane przez Prezydenta w tym zakresie nie dotyczą naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie przepisów zawartych we wniosku. Kolegium podkreśla, że obowiązkiem składającego zastrzeżenia jest zastosowanie się do wskazanych wymogów ustawowych albowiem w myśl przepisów nie ma możliwości zgłoszenia zastrzeżeń do nieprawidłowości sformułowanych w wystąpieniu pokontrolnym.

**Wniosek nr 9** dotyczył ujęcia odsetek w ewidencji księgowej budżetu na kontach 260 oraz 909, stosownie do zasad ich funkcjonowania określonych w załączniku nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2013 r., poz. 289 z późn. zm.).



Wyżej wymieniony wniosek sformułowany został na podstawie stwierdzonej nieprawidłowości, polegającej na zaniechaniu ujmowania w latach 2012-2015 w ewidencji księgowej budżetu (organu) na koncie 260 - „Zobowiązania finansowe” w korespondencji z kontem 909 - „Rozliczenia międzyokresowe” odsetek od zaciągniętych przez Miasto pożyczek, co było niezgodne z zasadami funkcjonowania ww. kont określonych w załączniku nr 2 do ww. rozporządzenia Ministra Finansów. Zgodnie z przepisami saldo Ma konta 260 oznacza stan zaciągniętych zobowiązań finansowych, Na stronie Wn konta 909 ujmuje się w szczególności koszty finansowe stanowiące wydatki przyszłych okresów (np. odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek w korespondencji z kontami 134 lub 260). W zarządzeniu organizacyjnym Nr 78/11 Prezydenta Miasta z 24 października 2011 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości budżetu Jednostki Samorządu Terytorialnego Miasta Gliwice wraz z późniejszymi zmianami (obowiązującymi do 30 września 2015 r.) w zakresie ww. kont zapisano, że konto 260 służy do ewidencji zobowiązań zaliczanych do zobowiązań finansowych, dotyczą one głównie zaciągniętych pożyczek i wyemitowanych instrumentów finansowych (obligacji). Konto 909 służy do ewidencji rozliczeń międzyokresowych, między innymi dochodów przyszłych okresów z tytułu subwencji oświatowej i dotacji otrzymanej w grudniu, z przeznaczeniem na styczeń następnego roku budżetowego. W dniu 31 grudnia 2015 r. zarządzeniem organizacyjnym Nr 135/15 Prezydenta Miasta Gliwice zmieniającym zarządzenie Nr 78/11 uzupełniono opisy kont 134, 260 i 909 o zapisy dotyczące odsetek od zaciągniętych kredytów i pożyczek, mając na uwadze zasady funkcjonowania ww. kont określone w załączniku nr 2 do ww. rozporządzenia Ministra Finansów. Zgodnie ze złożonymi wyjaśnieniami pracownika Wydziału Księgowości odsetki od pożyczek były naliczane i płatne za miesięczne okresy obrachunkowe - do ostatniego dnia okresu obrachunkowego, pokrywającego się z ostatnim dniem miesiąca kalendarzowego. Na koniec żadnego z kwartałów nie pozostały niespłacone odsetki i Miasto nie miało z tego tytułu zobowiązań.

Prezydent Miasta w zastrzeżeniach dotyczących tego wniosku zarzucił naruszenie przepisów zawartych w załączniku nr 2 do ww. rozporządzenia Ministra Finansów oraz art. 6 ustawy o rachunkowości poprzez błędną ich wykładnię i niewłaściwe zastosowanie w zakresie dotyczącym zasad ewidencji odsetek od pożyczek z wykorzystaniem kont 909 („Rozliczenia międzyokresowe”) i 260 („Zobowiązania finansowe”), a także naruszenie § 8 pkt 5 ww. rozporządzenia poprzez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie w zakresie zasad dotyczących naliczania i ewidencjonowania odsetek. Opisana w wystąpieniu pokontrolnym praktyka stosowana w Urzędzie w tym zakresie jest, zdaniem Prezydenta prawidłowa, co potwierdza, jego zdaniem, stanowisko Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi z 22 listopada 2013 r., zgodnie z którym na koncie 909 nie ujmuje się odsetek za cały okres korzystania z pożyczki. Dodatkowo Prezydent podkreślił, że istotą ewidencji na koncie rozliczeń międzyokresowych nie jest także ujmowanie kosztów stanowiących wydatki obecnego okresu obrachunkowego, brak jest prawnego uzasadnienia do stosowania takiej ewidencji.

Powyżej sformułowane zastrzeżenia Prezydenta Miasta do wniosku pokontrolnego nr 9 nie zasługują, zdaniem Kolegium Izby, na uwzględnienie. Kolegium bowiem stoi na stanowisku, że jednostki samorządu terytorialnego w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych - przy zachowaniu ogólnych zasad rachunkowości (w tym przypadku wynikających z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a i ust. 2 ustawy o rachunkowości, stanowiącego o tym, że jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą przyjęte przez nią zasady rachunkowości dotyczące sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym zakładowego planu kont oraz że ww. dokumentację ustala w formie pisemnej i aktualizuje kierownik



jednostki) - powinny stosować do ewidencjonowania zdarzeń szczególne zasady rachunkowości. Te szczególne zasady rachunkowości opracowane zostały właśnie w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. Przepis § 8 ust. 5 tego rozporządzenia określa sposób ujmowania odsetek w księgach rachunkowych (w momencie ich zapłaty, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału) i jest to, zdaniem Kolegium, zasada ogólna, skierowana jest bowiem do odsetek od szeroko rozumianych należności i zobowiązań, w tym również tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych. Natomiast szczegółowe zasady funkcjonowania poszczególnych kont ksiąg rachunkowych, w tym także kont: 260 - „Zobowiązania finansowe” oraz 909 - „Rozliczenia międzyokresowe”, określające sposób ewidencjonowania odsetek od zaciągniętych pożyczek zawiera załącznik nr 2 do wyżej wymienionego rozporządzenia Ministra Finansów, do którego odsyła wniosek nr 9 wystąpienia pokontrolnego.

Z załącznika nr 2 do ww. rozporządzenia Ministra Finansów pn. „Plan kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego” wynika, że:

- na stronie Wn konta 909 ujmuje się w szczególności koszty finansowe stanowiące wydatki przyszłych okresów (np. odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek w korespondencji z kontami 134 lub 260),

- konto 260 służy do ewidencji zobowiązań zaliczanych do zobowiązań finansowych, z wyjątkiem kredytów bankowych, a w szczególności z tytułu zaciągniętych pożyczek i wyemitowanych instrumentów finansowych.

Zdaniem Kolegium, operacje związane z naliczaniem i spłatą odsetek od zaciągniętych pożyczek należy ujmować w księgach rachunkowych budżetu w sposób następujący:

- naliczenie przez bank odsetek od pożyczki:

Wn konta 909 - „Rozliczenia międzyokresowe”

Ma konta 260 - „Zobowiązania finansowe”,

- spłata odsetek od pożyczki:

Ma konta 909 - „Rozliczenia międzyokresowe”

Wn konta 260 - „Zobowiązania finansowe”

Kolegium ponadto zaznacza, iż w sformułowaniu nieprawidłowości oraz wniosku nie zobowiązano jednostki do konieczności ujmowania odsetek w ewidencji konta 260 i 909 za cały okres korzystania z pożyczki.

W zakresie księgowania odsetek od zaciągniętych kredytów i pożyczek Departament Rachunkowości i Rewizji Finansowej Ministerstwa Finansów zajął stanowisko w piśmie nr DR3/502/189/DKK/14 z dnia 28 sierpnia 2014 r. w związku z zapytaniem p. Mirosława Sekuły - Marszałka Województwa Śląskiego. Zapytanie brzmiało:

„a) Czy ewidencję odsetek na koncie 909 - „Rozliczenia międzyokresowe” należy ograniczyć wyłącznie do odsetek należnych na koniec okresu sprawozdawczego, których zapłata spowoduje wystąpienie wydatków w następnym roku budżetowym?

b) Czy opis zasad funkcjonowania konta 909 „Rozliczenia międzyokresowe” dot. ujmowania odsetek od zaciągniętych kredytów, które stanowiąc będą wydatki przyszłych okresów zawarty w przepisach rozporządzenia oznacza, że na koncie 909 - „Rozliczenia międzyokresowe” ujmuje się całość odsetek należnych za cały okres objęty spłatą kredytu, a więc np. na 10 lat?”

W odpowiedzi na tak postawione pytania czytamy m.in.: „(...) wskazanym wydaje się być - w ocenie Departamentu Rachunkowości i Rewizji Finansowej - przyjęcie rozwiązania ewidencyjnego polegającego na ujmowaniu na koncie 909 w korespondencji z kontem 134 naliczonych w grudniu odsetek od zaciągniętego przez jednostkę samorządu terytorialnego kredytu bankowego, których termin zapłaty przypada w następnym roku budżetowym.”



Ponadto, jak już wcześniej zauważono, Kolegium Izby zwraca uwagę na fakt, iż prawo zgłoszenia zastrzeżeń do kolegium izby przysługuje do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym. Podstawą zgłoszenia zastrzeżeń do wniosków może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Wskazanie w piśmie Prezydenta Miasta art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych oraz § 4 pkt 4 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 16 lipca 2004 r. w sprawie siedzib i zasięgu terytorialnego regionalnych izb obrachunkowych oraz szczegółowej organizacji izb, liczby członków kolegium i trybu postępowania, nie stanowi podstawy do zgłoszenia zastrzeżeń do wniosku pokontrolnego. Odnosząc się do uwagi Prezydenta Miasta dotyczącej podania w wystąpieniu pokontrolnym nieprawidłowej kwoty odsetek od pożyczek w roku 2015, Kolegium wyjaśnia, że pomyłka zaistniała wskutek popełnionego błędu rachunkowego. Prawidłowa kwota odsetek przypadająca na 2015 rok wynosi 79.655,77 zł.

**Wniosek nr 14** wystąpienia pokontrolnego dotyczył rozważenia możliwości uzupełnienia przepisów wewnętrznych obowiązujących w Urzędzie Miejskim w Gliwicach o terminy kontroli sprawozdań z realizacji zadań publicznych w sposób zapewniający terminowe ujęcie w ewidencji księgowej operacji dotyczących rozliczenia udzielonych dotacji, mając na uwadze art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.) oraz art. 126, art. 127 ust. 1 i art. 250 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.), a ponadto art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy.

Wniosek ten sformułowany został na podstawie stwierdzonej nieprawidłowości, polegającej na niebieżącym ujmowaniu w latach 2014-2015 w ewidencji księgowej Urzędu Miejskiego w Gliwicach rozliczenia dotacji udzielonych z budżetu Miasta na realizację zadań z zakresu wsparcia finansowego rozwoju sportowego. Powyższe dotyczyło ujęcia w ewidencji księgowej w 2015 r. na koncie 224 - „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich” w korespondencji z kontem 810 - „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje” rozliczenia dotacji dla Klubu Sportowego „Sośnica” (udzielonej w 2013 r. i rozliczonej w 2015 r.) oraz dotacji dla Gliwickiego Towarzystwa Koszykówki (udzielonych w 2014 r. i rozliczonych w czerwcu i październiku 2015 r.).

Prezydent Miasta w złożonych zastrzeżeniach dotyczących ww. wniosku zarzucił naruszenie przepisów poprzez zastosowanie błędnej wykładni prawa w odniesieniu do art. 35 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego. Stwierdzenie w wystąpieniu pokontrolnym, że przyczyną nieterminowego rozliczenia dotacji przez pracowników Wydziału Kultury i Promocji Miasta była duża liczba składanych sprawozdań oraz występujące w nich błędy nie jest trafne, albowiem wcześniej przywołano postanowienie § 15 pkt 2 umów dotacyjnych, które stanowi, że sprawozdania zostaną zatwierdzone w terminie wynikającym z art. 35 § 3 kpa liczoną od daty złożenia prawidłowo sporządzonego sprawozdania. Termin rozliczenia dotacji liczony od momentu dokonania przez stowarzyszenia wszelkich korekt oraz wyjaśnień został, zdaniem Prezydenta, w tym przypadku zachowany. Umowy, o których mowa w art. 250 ustawy o finansach publicznych, zawierane przez Wydział Kultury i Promocji Miasta, według Prezydenta, precyzyjnie określają terminy rozliczenia dotacji, a czynności kontrolne pracowników podejmowane są w sposób umożliwiający dochowanie tych terminów.



Odnosząc się do ww. zastrzeżeń Kolegium Izby zauważa, że powołanie się w umowach dotacji na art. 35 § 3 Kodeksu postępowania administracyjnego ze wskazaniem, iż sprawozdanie zostanie zatwierdzone w terminie wynikającym z przytoczonego przepisu, licząc od daty prawidłowo złożonego sprawozdania nie znajduje umocowania w tym przepisie. Ponadto, zdaniem Kolegium, brak precyzyjnego uregulowania w przepisach wewnętrznych ostatecznego terminu zakończenia kontroli sprawozdań z udzielonych dotacji, de facto pozwala organowi dotującemu na przedłużanie, stosownie do swoich możliwości, czasu ich weryfikacji, co skutkować może wydłużeniem tego okresu nawet o kilka lat.

Kolegium zwraca uwagę na sformułowanie wniosku nr 14, wskazujące na rozważenie możliwości uzupełnienia przepisów wewnętrznych obowiązujących w Urzędzie Miejskim w Gliwicach o terminy kontroli sprawozdań z realizacji zadań publicznych. Wniosek ten zmierza więc do usprawnienia działalności jednostki w przyszłości.

Biorąc pod uwagę całokształt treści powyższego uzasadnienia Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach postanowiło oddalić zastrzeżenia złożone przez Prezydenta Miasta Gliwice pismem znak DYR.1710.12.2015 z dnia 11 maja 2016 roku do wniosku nr 1, nr 6, nr 9 i nr 14 wystąpienia pokontrolnego Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach z dnia 26 kwietnia 2016 roku znak: WK-610/45/4/15/16 i orzekło jak w § 1 niniejszej uchwały.



**Przewodniczący Kolegium**

  
**Daniel Kołodziej**