Uchwała nr 32/2021
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z dnia 22 kwietnia 2021 r.

w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń Prezydenta Wrocławia do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 2 marca 2021 r.

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a i art. 25b ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2137), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu:

1) uwzględnia zastrzeżenia złożone do wniosków nr 2 i nr 3 lit. a zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 2 marca 2021 r.,

2) oddala zastrzeżenie złożone do wniosku nr 6 zawartego w wystąpieniu pokontrolnym Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 2 marca 2021 roku.

Uzasadnienie

W wystąpieniu pokontrolnym z dnia 2 marca 2021 r. znak WK.WR.40.57.2020.437, skierowanym do Prezydenta Wrocławia, zwanego dalej Prezydentem, Regionalna Izba Obrachunkowa we Wrocławiu, działając na podstawie art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2137), wskazała nieprawidłowości i uchybienia stwierdzone w trakcie przeprowadzonej w okresie od 16 listopada 2020 r. do 8 lutego 2021 r. kompleksowej kontroli gospodarki finansowej Miasta Wrocław.

Pismem z dnia 23 marca 2021 r. (wpłynęło do Izby w dniu 23 marca 2021 r.) Sekretarz Miasta Wrocławia, działając z upoważnienia Prezydenta, wniósł zastrzeżenia do zawartych w wystąpieniu pokontrolnym wniosków:

1) nr 3 lit. a, stawiając Izbie zarzut naruszenia prawa, tj. § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b w związku z § 7 ust. 4 załącznika nr 36 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1393, ze zm.) — poprzez ich niewłaściwe zastosowanie,

2) nr 6, stawiając Izbie zarzut naruszenia prawa, tj. art. 72 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz § 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego (Dz.U. Nr 298, poz. 1767) — poprzez ich niewłaściwe zastosowanie,

3) nr 2.

Regionalna Izba Obrachunkowa w wymienionych wnioskach zaleciła, co następuje:

„2. Przestrzeganie przepisów ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305), w szczególności w zakresie zapewnienia przez Prezydenta Wrocławia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, w szczególności w zakresie podjęcia działań mających na celu ujednolicenie zasad wyboru wykonawców usługi restauracyjnej (cateringowej) w związku z realizacją przez jednostki oświatowe, zadania dotyczącego wyżywienia uczniów, stosownie do postanowień art. 68 i art. 69 ustawy.

3. Przestrzeganie przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1564 ze zm.), w szczególności:

a) w zakresie wykazywania w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP skutków decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b) w związku z § 7 ust. 4 załącznika nr 36 do rozporządzenia;

[…]

6. Zaklasyfikowanie zobowiązań wynikających z Umowy Wsparcia z 30 kwietnia 2012 r. podpisanej z Wrocławskim Przedsiębiorstwem Hala Ludowa Spółka z o.o. do tytułu dłużnego »kredyty i pożyczki« zgodnie z art. 72 ust. 1 pkt 2 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz § 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego (Dz.U. Nr 298 poz. 1767) oraz dokonanie weryfikacji innych umów podpisanych przez Miasto Wrocław w celu prawidłowej klasyfikacji zobowiązań z nich wynikających do tytułów dłużnych oraz poinformowanie Regionalnej Izby we Wrocławiu o skutkach podjętych działań".

I. Odnośnie do wniosku nr 3 lit. a

Podstawą sformułowania wniosku nr 3 lit. a było stwierdzenie podczas kontroli, że w sprawozdaniach Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych oraz Rb-PDP z wykonania planu dochodów podatkowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2019 r. wykazano zaniżone o kwotę 4.671.474,23 zł skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności. W ocenie Kontrolujących w przedmiotowych skutkach:

- nie uwzględniono (nie dodano) kwoty 2.809.251,30 zł, która stanowiła ratę (płatną do 18 lutego 2020 r.) zapłaty zaległości podatkowej z tytułu podatku od nieruchomości ustaloną w harmonogramie spłat decyzją znak WZN-DU.3120.1.22.2019.WM z 23 sierpnia 2019 r., a dokonano zmniejszenia przedmiotowych skutków o kwotę 1.682.278,00 zł,

- nie uwzględniono (nie dodano) kwoty 94.747,00 zł, która stanowiła raty (płatne od 24 stycznia 2020 r. do 24 sierpnia 2023 r.) zapłaty zaległości podatkowej z tytułu podatku od nieruchomości ustalone w harmonogramie spłat decyzją znak WZN-DU.3120.2.24.2019.EC z 13 czerwca 2019 r.,

- nie uwzględniono (nie dodano) kwoty 85.263,93 zł, która stanowiła raty (płatne od 10 stycznia 2020 r. do 11 kwietnia 2023 r.) zapłaty zaległości podatkowej z tytułu podatku od nieruchomości ustalone w harmonogramie spłat decyzją znak WZN-DU.3120.2.72.2019.IS z 26 listopada 2019 r.,

- omyłkowo uwzględniono (dodano) kwotę 66,00 zł (na podstawie decyzji znak WZN-DU.3120.2.30.2019.DR w sprawozdaniach została ujęta kwota 2.957,72 zł zamiast 2.891,72 zł).

Powyższe zostało uznane za niezgodne z zasadami sporządzania sprawozdań budżetowych, określonymi w § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b w związku z § 7 ust. 4 załącznika nr 36 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1393, ze zm.). We wskazanych sprawozdaniach skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie rozłożeń na raty, odroczeń terminu płatności, zwolnień z obowiązku pobrania oraz ograniczeń poboru w podatku rolnym, w podatku od nieruchomości oraz w podatku leśnym, wykazano w kwocie 3.544.933,21 zł (kol. 15 sprawozdania Rb-27S korekta nr 2 i kol. 6 sprawozdania Rb-PDP korekta nr 1).

W ocenie Wnoszącego zastrzeżenia kwota 2.809.251,30 zł wynikająca z decyzji znak WZN-DU.3120.1.22.2019.WM z 23 sierpnia 2019 r. nie podlegała wykazaniu w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP. Decyzją, którą należało wykazać w sprawozdaniu Rb-PDP, była natomiast decyzja znak WZN-DU.3120.1.23.2016.WM z dnia 22 maja 2017 r., którą wydano po rozpatrzeniu wniosku Podatnika. We wskazanej decyzji organ podatkowy orzekł o rozłożeniu Podatnikowi zapłaty zaległości podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości za okres od I 2011 r. do XII 2015 r. w łącznej kwocie 14.078.029,34 zł na 4 raty, płatne odpowiednio w 2017, 2018, 2019 i 2020 roku. Zapłatę

ostatniej z 4 rat (dotyczącej zaległości częściowo za X, XI–XII 2014 r., I–XII 2015 r.) ustalono na 18 lutego 2020 r. w kwocie 3.519.507,30 zł. Skutki tej decyzji wykazano w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2017 roku.

Jak wskazano w zastrzeżeniach, Podatnik w 2019 r. złożył korekty deklaracji za lata 2013–2019, którymi dokonał zmniejszenia wymiaru podatku, w tym za 2013 rok o kwotę 546.061,00 zł, za 2014 rok o kwotę 567.943,00 zł oraz za 2015 rok o kwotę 568.274,00 zł (łącznie 1.682.278,00 zł). Organ podatkowy wznowił z urzędu postępowanie podatkowe i w decyzji z 23 sierpnia 2019 r. (będącej przedmiotem wniosku pokontrolnego) orzekł o uchyleniu decyzji ostatecznej z 22 maja 2017 r. w części dotyczącej rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowych w części każdej płatności za okres od I 2013 r. do XII 2015 r. w łącznej wysokości 1.682.278,00 zł wraz z odsetkami za zwłokę oraz w części dotyczącej opłaty prolongacyjnej w części każdej płatności. W konsekwencji zmieniono dotychczasowy harmonogram spłat poprzez zmniejszenie kwot zobowiązań, odsetek i opłaty prolongacyjnej. Terminy spłaty rat nie uległy zmianie.

Według Wnoszącego zastrzeżenia Gmina nie dopuściła się nieprawidłowości polegającej na nieuwzględnieniu (niedodaniu) w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2019 r. kwoty 2.809.251,30 zł, stanowiącej czwartą ratę (płatną do 18 lutego 2020 r.), ponieważ decyzja z 23 sierpnia 2019 r. pomniejszyła tę ratę w zakresie zobowiązania podatkowego z kwoty 3.519.507,30 zł do kwoty 2.809.251,30 zł, a nie ją ustaliła. Kwoty 2.809.251,30 zł nie można zatem uznać za skutek finansowy 2019 roku. Decyzja z 23 sierpnia 2019 r. korygowała na „minus” decyzję z 22 maja 2017 r. uwzględniając złożone przez podatnika korekty. W ocenie Wnoszącego zastrzeżenia nie można oderwać się od stanu faktycznego sprawy i potraktować każdej z przedmiotowych decyzji jako rozstrzygających sprawę co do istoty. Gmina musiała odzwierciedlić w sprawozdaniu nowy stan faktyczny, przy czym nie mogła tego zrobić poprzez uwzględnienie (dodanie) kwot rat z decyzji z 2019 r. (co doprowadziłoby do niemającego odzwierciedlenia w stanie faktycznym zsumowania rat z dwóch decyzji), ale musiała uwzględnić fakt uchylenia decyzji pierwotnej. Uzasadniając pomniejszenie skutków decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2019 r. o kwotę 1.682.278,00 zł, Wnoszący zastrzeżenia powołał się na udzieloną przez Regionalną Izbę Obrachunkową we Wrocławiu odpowiedź (pismo znak WIAS.WR.521.4.2020 z 27 kwietnia 2020 r.). Wskazane pismo, z racji powołania się w nim na § 3 ust. 1 pkt 12 załącznika nr 36 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zinterpretowano w ten sposób, że skutki (na minus) należy wykazać w roku złożenia korekty deklaracji.

W zakresie nieuwzględnienia (niedodania) w skutkach sprawozdań Rb-27S i Rb-PDP kwot: 94.747,00 zł wynikającej z decyzji z 13 czerwca 2019 r. oraz 85.263,93 zł wynikającej z decyzji z 26 listopada 2019 r. Wnoszący zastrzeżenia wskazał na następujące okoliczności. Decyzja z 13 czerwca 2019 r. była decyzją zmieniającą decyzję wydaną w dniu 25 lipca 2018 r. znak WZN-DU.3120.2.21.2018.EC i nie generowała dodatkowych skutków finansowych, ponad te już wykazane w sprawozdaniu Rb-PDP za 2018 rok. Podobnie decyzja z 26 listopada 2019 r. była decyzją zmieniającą decyzję wydaną w dniu 22 listopada 2017 r. znak WZN-DU.3120.2.118.2016.EB i nie generowała dodatkowych skutków finansowych, ponad te już wykazane w sprawozdaniu Rb-PDP za 2017 rok. Zdaniem Wnoszącego zastrzeżenia, z racji tego, że decyzje z 13 czerwca 2019 r. i 26 listopada 2019 r. stanowiły tylko zmianę decyzji pierwotnych (nie były „nowymi” decyzjami), a kwoty: 94.747,00 zł i 85.263,93 zł ujęto już jako skutki w sprawozdaniach Rb-PDP odpowiednio za 2018 r. i 2017 r., to nie podlegały one wykazaniu w sprawozdaniu Rb-PDP za 2019 rok po raz drugi. Na poparcie swego stanowiska Wnoszący zastrzeżenia powołał się na wyrok NSA z 24 października 2019 r. sygn. akt I GSK 1407/18 w sprawie skargi Gminy Międzyzdroje na decyzję Ministra Finansów z dnia 19 października 2015 r. nr ST3.4750.124.2015 w przedmiocie odmowy stwierdzenia i zwrotu nadpłaty we wpłatach do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin.

Omyłkowo uwzględniona (dodana) w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2019 r. kwota 66,00 zł nie była przedmiotem złożonych zastrzeżeń do zawartych w wystąpieniu pokontrolnym wniosków.

Kolegium Izby, rozpatrując ww. zastrzeżenia, stwierdziło, co następuje:

W przedmiotowej sprawie istotą sporu jest sposób ujęcia w sprawozdaniach Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych oraz Rb-PDP z wykonania planu dochodów podatkowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2019 r. skutków finansowych wynikających z decyzji zmieniających lub częściowo uchylających decyzje ostateczne organu podatkowego w przedmiocie rozłożenia na raty oraz odroczenia terminu płatności zobowiązań podatkowych („pierwotne decyzje w sprawie"). Przy tym przedstawione w zastrzeżeniach dwa stany faktyczne spraw są odmienne. W pierwszym przypadku organ podatkowy wydał decyzję częściowo uchylającą (w łącznej wysokości 1.682.279,00 zł) decyzję ostateczną — w wyniku złożenia przez podatnika korekt deklaracji za lata ubiegłe. W drugim przypadku organ podatkowy decyzjami zmieniającymi (wydanymi na wniosek podatników) ponownie rozłożył na raty zapłatę już odroczonych lub rozłożonych na raty zobowiązań podatkowych.

Jednocześnie podkreślenia wymaga, że konsekwencją sformułowania wniosku nr 3 lit. a było wskazanie w wystąpieniu na konieczność skorygowania wymienionych sprawozdań budżetowych oraz poinformowanie Izby o skutkach finansowych tej korekty (wniosek nr 3 lit. b oraz wniosek nr 4).

Zasady sporządzania sprawozdań budżetowych zostały określone w załączniku nr 36 Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1564 i 156). Z § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 36 wynika, że w sprawozdaniu Rb-27S w kolumnie „Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy — Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy" w zakresie rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności podatku, zwalniania z obowiązku pobrania bądź ograniczenia poboru — wykazuje się kwoty dotyczące skutków decyzji organów podatkowych za okres sprawozdawczy. Skutki wykazane w tej kolumnie powinny wynikać z wydanych decyzji organu podatkowego, zarówno w zakresie bieżących, jak i zaległych należności. W przypadku podjęcia przez organ podatkowy decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty zapłaty podatku bądź zaległości podatkowej, skutki finansowe wynikające z tych decyzji powinny być wykazywane za kolejne okresy sprawozdawcze w roku, w którym została wydana decyzja. Jak wskazano w § 7 ust. 4 (dotyczącym sprawozdania Rb-PDP) załącznika nr 36, kwoty dotyczące skutków obniżenia górnych stawek podatków, skutków udzielonych ulg i zwolnień oraz skutków decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy — Ordynacja podatkowa obliczonych za okres sprawozdawczy — wykazane w odpowiednich kolumnach sprawozdania, powinny być zgodne z odpowiadającymi tym kwotom skutkami, wykazanymi w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów samorządowych jednostek budżetowych i jednostek samorządu terytorialnego, odpowiednio do przepisów rozporządzenia.

Z powołanych regulacji wynika, że jeżeli organ podatkowy podejmie decyzję o rozłożeniu na raty podatku lub zaległości podatkowej, to skutki tej decyzji w sprawozdaniu Rb-27S oraz Rb-PDP, zgodnie z decyzją, powinny zostać wykazane za okresy sprawozdawcze w roku, w którym ta decyzja została wydana, niezależnie od tego, na ile lat po roku wydania decyzji rozłożone zostały lub odroczone terminy płatności.

Z regulacji tych wynika jednocześnie, że kluczowa dla rozstrzygnięcia kwestii dotyczącej sposobu wykazywania w sprawozdaniach budżetowych konsekwencji udzielonych przez organ podatkowy ulg jest definicja pojęcia „skutków decyzji". Rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości takiej definicji nie zawiera, wskazuje jedynie, że w sprawozdaniach jako ww. skutek wykazywać należy „kwoty dotyczące skutków decyzji za okres sprawozdawczy".

Dla określenia znaczenia ww. pojęcia konieczne jest zatem ustalenie, w jakim celu wykazywane są dane zawarte w sprawozdaniach budżetowych, tj. ustalenie funkcji, jakie rozporządzenie pełni.

Powyższe zagadnienie było przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który w uzasadnieniu postanowienia z dnia 9 kwietnia 2019 r. (sygn. akt K 17/17) wyraził następujący pogląd: „rozporządzenie, co nie jest sytuacją typową, pełni dwie różne, chociaż niewątpliwie powiązane ze sobą funkcje. Z jednej strony, na podstawie art. 41 ust. 2 u.f.p., rozporządzenie określa zasady

sporządzania przez jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki samorządu terytorialnego, poszczególnych sprawozdań, mających na celu dostarczenie określonych informacji z zakresu finansów publicznych, z drugiej zaś — ze względu na art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t. — dane o dochodach zawarte w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego, sporządzonych zgodnie z rozporządzeniem, mają być podstawą wyliczenia wskaźników G i Gg, służących w wypadku gmin w szczególności ustaleniu uprawnienia do otrzymania i wysokości kwoty podstawowej oraz obowiązku dokonania i wysokości wpłaty wyrównawczej. […] W pierwszym wypadku treść rozporządzenia ma służyć wykonaniu ustawy o finansach, określając jedynie reguły sporządzania poszczególnych sprawozdań mających na celu pozyskanie niezbędnych informacji z zakresu finansów publicznych. Nie można przy tym wykluczyć, że z pewnych względów dopuszczalne, a nawet wskazane było to, by dochody podatkowe, w wypadku których zastosowano określone ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, wykazywać w sprawozdaniach zarówno w roku, w którym organ podatkowy podjął odpowiednią decyzję, jak i w roku bądź w latach, w których dany dochód został faktycznie uzyskany. W drugim wypadku należy z kolei podkreślić, że wyłącznym źródłem obowiązku uwzględniania w zakresie związanym z dyspozycją art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t. danych o dochodach zawartych w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego, sporządzanych na podstawie rozporządzenia, jest ustawa o dochodach, która samodzielnie określa również zakres tego obowiązku. W konsekwencji to treść ustawy o dochodach, a nie treść rozporządzenia rozstrzyga o tym, co ma być uważane za ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w rozumieniu art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t., oraz o tym, na czym polega skutek finansowy wynikający z ich zastosowania, o którym mowa w tym przepisie. Przyjęcie odmiennego zapatrywania skutkowałoby naruszeniem fundamentalnej reguły wykładni systemowej zakazującej interpretowania aktów o wyższej mocy prawnej przez pryzmat aktów o niższej mocy prawnej”.

Z powołanych przepisów art. 32 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 23 i 374), zwanej dalej „u.d.j.s.t.”, według stanu na dzień sporządzania przez jednostkę sprawozdań, wynikało, że podstawę do wyliczenia wskaźników G, Gg, P, Pp, W i Ww oraz kwot, o których mowa w art. 21a ust. 1 pkt 3, stanowią dochody wykazane za rok poprzedzający rok bazowy w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego, których obowiązek sporządzania wynika z przepisów o finansach publicznych w zakresie sprawozdawczości budżetowej, z uwzględnieniem korekt złożonych do właściwych regionalnych izb obrachunkowych, w terminie do dnia 30 czerwca roku bazowego. W celu ustalenia części wyrównawczej subwencji ogólnej i wpłat oraz kwoty, o której mowa w art. 21a ust. 1 pkt 3, przyjmuje się dochody, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać z podatku rolnego, stosując do ich obliczenia średnią cenę skupu żyta, a z podatku leśnego — średnią cenę sprzedaży drewna, ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, a w przypadku innych podatków, stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku. Do dochodów, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać, zalicza się także skutki finansowe wynikające z zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nie zawiera definicji „skutków finansowych” wynikających z zastosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, a to w ocenie Trybunału Konstytucyjnego uzasadniało przyjęcie założenia, że pojęcie to należy rozumieć zgodnie z dyrektywami wykładni językowej jako konsekwencję, następstwa w sferze finansów jednostek samorządu terytorialnego. W odniesieniu do powyższego Trybunał podkreślił, że jakkolwiek decyzja o rozłożeniu na raty należności podatkowej ma swoje konsekwencje finansowe, to nie oznacza ona jednocześnie, że jednostka samorządu terytorialnego utraciła dochód w danym roku dobrowolnie z niego rezygnując, ale że przesunęła w czasie jego wykonanie. Art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t. nie przewiduje obowiązku dwukrotnego uwzględniania tego samego dochodu podatkowego w sytuacji udzielenia ulgi w postaci rozłożenia zobowiązania podatkowego na raty.

Rozważania Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w uzasadnieniu powołanego postanowienia dotyczyły innego stanu faktycznego (przed Trybunałem Konstytucyjnym kwestionowano zasadność podwójnego uwzględnienia tego samego dochodu podatkowego dla określenia wysokości wpłaty na tzw. janosikowe w różnych okresach sprawozdawczych, raz jako dochodu potencjalnego w związku z rozłożeniem zaległości podatkowej na raty, a następnie jako dochodu faktycznie wykonanego,

tj. kwot spłaconych rat w danym okresie). W ocenie Kolegium Izby pozwalają one jednak na przyjęcie zasadniczego dla rozpatrywanej sprawy wniosku, że przy ustalaniu przysługujących jednostkom samorządu terytorialnego na gruncie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego uprawnień lub spoczywających na nich obowiązków dwukrotne uwzględnienie należności publicznoprawnych (tego samego dochodu podatkowego) — w przypadku zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych — zniekształcałoby obraz kondycji finansowej tej jednostki.

Ze względu na powyższe, w ocenie Kolegium, sposób wykazania skutków decyzji o rozłożeniu na raty określonych należności podatkowych (określonych co do kwoty i terminów zapadalności) spełniał wymagania wynikające z § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b w związku z § 7 ust. 4 załącznika nr 36 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Zawarte w kolejnych wnioskach pokontrolnych zalecenie dokonania korekty sprawozdania Rb-27S oraz Rb-PDP poprzez ujęcie w nich wykazanych w wystąpieniu kwot prowadziłoby w rezultacie do ponownego wykazania skutku decyzji o rozłożeniu zaległości podatkowej na raty. Podkreślenia wymaga bowiem, że w każdym z przypadków skutki decyzji zostały już wykazane w sprawozdaniu Rb-27S i Rb-PDP w roku, w którym pierwotnie zdecydowano o zastosowaniu ulgi podatkowej. Wskazane w wystąpieniu pokontrolnym decyzje, które miałyby stanowić podstawę ujęcia skutków ulg w sprawozdaniu Rb-27S i Rb-PDP za 2019 rok, w istocie skutkowały obniżeniem wartości zobowiązania podatkowego objętego wcześniej decyzją o rozłożeniu na raty (bez zmiany harmonogramu spłaty) lub dalszym rozłożeniem na raty zobowiązań objętych już wcześniej decyzją o zastosowaniu ulgi.

Jednocześnie wskazać należy, że z uwagi na zmianę wprowadzoną ustawą z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. poz. 1086, z późn. zm.) w art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t. do dochodów, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać, zalicza się także skutki finansowe wynikające z zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych oraz ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowych (art. 48 ustawy). Przepisy art. 32 ust. 3 (we wskazanym powyżej brzmieniu) stosuje się po raz pierwszy do wyliczenia na rok 2021 części wyrównawczej i równoważącej subwencji ogólnej dla gmin oraz wpłat, o których mowa w art. 29 u.d.j.s.t.

Oznacza to, że wykazane w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP sporządzonych za 2019 rok skutki finansowe wynikające z zastosowania przewidzianych w przepisach prawa podatkowego ulg podatkowych oraz ulg w spłacie zobowiązań finansowych w postaci odroczenia zapłaty podatku i rozłożenia jego zapłaty na raty nie są zaliczane do dochodów, które jednostka może uzyskać. Wysokość tych ulg nie wpływa zatem na wyliczenie części wyrównawczej i równoważącej subwencji ogólnej dla gmin oraz wpłat, o których mowa w art. 29 u.d.j.s.t., na rok 2021.

Powyższe w ocenie Kolegium (jak również fakt, że niebędąca przedmiotem sporu stwierdzona kwota nieprawidłowości 66,00 zł jest nieznaczna) potwierdza zasadność uwzględnienia zastrzeżeń do wniosku pokontrolnego nr 3 lit. a.

II. Odnośnie do wniosku nr 6

Podstawę sformułowania wniosku nr 6 stanowiło ustalenie w trakcie kontroli, że z zawartej w dniu 30 kwietnia 2012 r. pomiędzy Wrocławskim Przedsiębiorstwem Hala Ludowa Spółka z o.o. a Miastem Wrocław umowy wsparcia projektu „Rewitalizacji Hali Stulecia i terenów wystawowych etap IV budowa parkingu i remontu terenów zielonych” oraz aneksu nr 1 z dnia 15 maja 2017 r. wynika, że Miasto zobowiązało się do obejmowania w zamian za wkład pieniężny nowych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki, w okresie od 2014 r. do 2043 r., łącznie do kwoty 143.700.000 zł w celu wsparcia finansowego opisanego projektu. Zobowiązania Miasta, o których mowa w pkt 2 i pkt 4.2 umowy wsparcia, w ocenie Kontrolujących, należy na podstawie § 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego (Dz.U. Nr 298, poz.

1767) zaliczyć do tytułu dłużnego „kredyty i pożyczki” (spłacanego wydatkami budżetowymi), o którym mowa w art. 72 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305), zwanej dalej „u.f.p.”.

Wnoszący zastrzeżenia — powołując się na pismo Zastępcy Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu (znak P.WR.54.14.2020 z dnia 4 marca 2020 r.) stanowiące odpowiedź na pismo Dyrektora Wydziału Finansowego Urzędu Miejskiego Wrocławia z dnia 3 lutego 2020 r. w sprawie zaliczania zobowiązań z zawartej umowy wsparcia spółki Zoo Wrocław sp. z o.o. do kwoty długu i ich uwzględnienia przy obliczaniu relacji, o której mowa w art. 243 u.f.p. — poinformował, że spółka Hala Ludowa sp. z o.o. na dzień 31.12.2019 r. oraz 31.12.2020 r. nie posiadała zobowiązań finansowych z tytułu zawartej umowy koncesji z dnia 23 kwietnia 2012 r. oraz umowy wsparcia projektu budowy parkingu przy Hali Stulecia, co potwierdza załączone do zastrzeżeń oświadczenie Głównej Księgowej Spółki Hala Ludowa Sp. z o.o.

W zastrzeżeniach podniesiono, że umowa, jaką zawarło Wrocławskie Przedsiębiorstwo Hala Ludowa Spółka z o.o. (zwane dalej Spółką) z Budimex Parking Wrocław sp. z o.o. (zwanym dalej Koncesjonariuszem), stanowi w rozumieniu prawa umowę koncesji na roboty budowlane, a w obecnym stanie prawnym tego typu zobowiązania nie stanowią tytułu dłużnego, i co za tym idzie nie powinny być wykazywane w sprawozdaniu Rb-Z. Takie stanowisko zostało jednoznacznie przedstawione w dokumencie pt. „Wpływ zobowiązań finansowych z umów o PPP na deficyt budżetowy i dług publiczny” opracowanym przez dr. hab. Michała Bitnera.

Zwrócono również uwagę, że: „zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 27 ustawy o rachunkowości przez zobowiązania finansowe — rozumie się zobowiązanie jednostki do wydania aktywów finansowych albo do wymiany instrumentu finansowego z inną jednostką, na niekorzystnych warunkach, a zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 8a ustawy o rachunkowości zobowiązania finansowe mogą być wyceniane według skorygowanej ceny nabycia, a jeżeli jednostka przeznacza je do sprzedaży w okresie do 3 miesięcy, to według wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej. Zatem zobowiązania finansowe w ustawie o rachunkowości zostały potraktowane jako odrębna kategoria zobowiązań. Zgodnie z literaturą przedmiotu zalicza się do nich kredyty bankowe, zaciągnięte pożyczki, zobowiązania z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych. Z uwagi na fakt, iż sama Spółka nie zaliczyła przedmiotowej umowy do zobowiązań finansowych oraz jak również, że w umowie nie został ustalony harmonogram spłat oraz jakikolwiek mechanizm naliczania odsetek uznano, że umowa nie stanowi tytułu dłużnego albowiem nie wywołuje ona skutków ekonomicznych podobnych do skutków wynikających z papierów wartościowych opiewających na wierzytelności pieniężne, umów kredytów i pożyczek oraz przyjętych depozytów. Zatem w myśl art. 72 ust. 1a ustawy o finansach publicznych nie stanowi zobowiązania finansowego wynikającego z innych stosunków prawnych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do skutków wynikających z papierów wartościowych opiewających na wierzytelności pieniężne, umów kredytów i pożyczek oraz przyjętych depozytów” .

Uzasadniając zastrzeżenia wskazano na odmienność zobowiązań w spółkach Zoo Wrocław sp. z o.o. oraz Wrocławski Park Wodny S.A. oraz podkreślono, że spółka Hala Ludowa sp. z o.o. nie tylko nie posiadała harmonogramu spłaty zobowiązań finansowych, ale również nie zaciągnęła zobowiązań finansowych na budowę parkingu, który został wybudowany na podstawie zawartej umowy koncesji pomiędzy Spółką (koncesjodawca) a prywatnym operatorem (koncesjonariusz). Stroną umów finansowych na pozyskanie finansowania na budowę parkingu jest koncesjonariusz (a nie koncesjodawca lub Gmina Wrocław), który przejął odpowiedzialność za przychody i koszty projektu oraz spłatę kredytu.

W zastrzeżeniach podkreślono, że muszą wystąpić określone zdarzenia ekonomiczne (tzn. warunek niedostatecznych przychodów na parkingu z umowy koncesji oraz brak środków własnych koncesjodawcy), aby Spółka mogła wystąpić o wsparcie finansowe do Miasta. Zawarta umowa wsparcia nie jest bezwzględnym zobowiązaniem Miasta do dokonywania dopłat do działalności bieżącej Spółki, tj. wsparcie finansowe Miasta nie służy zatem do spłaty jej zobowiązań finansowych, a jedynie do ewentualnego wsparcia projektu budowy parkingu. Gmina otrzymuje w zamian udziały o ekwiwalentnej wartości.

W podsumowaniu podkreślono, że „przedmiotowa umowa wsparcia nie nosi znamion umowy związanej z finansowaniem usług, dostaw oraz robót. W przedmiotowej umowie wsparcia nie występuje także instytucja tzw. przekazu, będąca kluczową przesłanką decydującą o zaliczeniu zobowiązań z umowy wsparcia do długu JST. Celem umowy wsparcia z dnia 30 kwietnia 2012 r. nie jest także sfinansowanie realizacji inwestycji polegającej na wybudowaniu Parkingu publicznego w Zespole Hali Stulecia we Wrocławiu, ponieważ koszt budowy parkingu został poniesiony w całości przez Koncesjonariusza, stąd ciężarem finansowym związanym z realizacją tego zadania nie jest obciążona Spółka, a tym bardziej Gmina. Biorąc pod uwagę powyższe przedmiotowa umowa wsparcia nie stanowi tytułu dłużnego spłacanego wydatkami”.

Kolegium Izby, rozpatrując ww. zastrzeżenia, stwierdziło, co następuje:

Przedmiotem umowy wsparcia zawartej w dniu 30 kwietnia 2012 r. pomiędzy Miastem Wrocław a Spółką Wrocławskie Przedsiębiorstwo Hala Ludowa Sp. z o.o. jest uregulowanie zasad dokapitalizowania Spółki w związku z projektem „Rewitalizacja Hali Stulecia i terenów wystawowych Etap IV Budowa parkingu i remont terenów zielonych”. Umowa ta pozostaje w ścisłym związku z umową koncesji z dnia 23 kwietnia 2012 r. zawartą pomiędzy Spółką i Budimex Parking Wrocław Sp. z o.o. jako Koncesjonariuszem, na podstawie której Koncesjonariusz zobowiązał się do wykonania dokumentacji projektowej i wybudowania parkingu za wynagrodzeniem przysługującym w okresie obowiązywania koncesji. Z umowy wsparcia (wraz z aneksem nr 1) wynika, że Gmina, jako wspólnik wspierający, zobowiązała się do podwyższenia kapitału zakładowego poprzez obejmowanie w zamian za wkład pieniężny nowych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki przez okres obowiązywania koncesji (od dnia 23 kwietnia 2012 r. do 23 kwietnia 2043 r.) w takim zakresie, w jakim świadczenia z tytułu rekompensaty bieżącej i nadzwyczajnej (uregulowane w umowie koncesji) nie będą mogły zostać przez Spółkę w całości wykonane (pkt 2.1 umowy wsparcia). O zgromadzeniu środków pieniężnych w wysokości wystarczającej na zapłatę rekompensaty bieżącej Spółka zobowiązała się informować Koncesjonariusza oraz PKO Bank Polski S.A. (kwota ta jest blokowana przez bank na poczet płatności rekompensaty bieżącej), a w przypadku braku środków własnych do pisemnego informowania Gminy o wysokości kwoty uzupełniającej niezbędnej do pokrycia rekompensaty bieżącej, a Gmina zobowiązała się do wniesienia wkładu pieniężnego w zamian za objęcie nowych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki w wysokości i terminie umożliwiającym Spółce wywiązanie się z zobowiązania dotyczącego rekompensaty bieżącej zgodnie z umową koncesyjną. Jeżeli wystąpi choćby jedna z przyczyn zobowiązujących do zapłaty rekompensaty nadzwyczajnej, zobowiązanie Gminy staje się natychmiast wymagalne i podlega wykonaniu najpóźniej w ciągu 90 dni od wystąpienia przyczyny rozwiązania umowy lub zdarzenia odszkodowawczego (pkt 2.3 a i b umowy wsparcia). Prawo poinformowania Miasta o wysokości kwoty uzupełniającej lub kwoty rekompensaty nadzwyczajnej przysługuje również Koncesjonariuszowi w przypadku niewykonania tego obowiązku przez Spółkę, a informacja otrzymana przez Miasto od Koncesjonariusza wywołuje takie same skutki prawne jak informacja udzielona przez Spółkę (pkt 2.3 c umowy wsparcia).

Świadczenia pieniężne Miasta z tytułu objęcia nowych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki będą wpłacane wyłącznie na powierniczy rachunek bankowy prowadzony przez PKO Bank Polski S.A., a Spółka nie może przeznaczyć środków zgromadzonych na tym rachunku na cele inne niż zapłata rekompensaty (pkt 3 umowy wsparcia).

W pkt 4.2 umowy wsparcia zostało zawarte oświadczenie i zapewnienie Miasta, że kwoty przeznaczone na ewentualne podwyższenie kapitału zakładowego Spółki zostały ujęte w latach trwania koncesji w pozycji wydatki majątkowe załącznika nr 1 do uchwały Rady Miejskiej Wrocławia nr XXV/553/12 z dnia 19 kwietnia 2012 r. w sprawie zmiany uchwały nr XX/418/11 Rady Miejskiej Wrocławia w sprawie przyjęcia wieloletniej prognozy finansowej Miasta. Wysokość kwot ujętych w poszczególnych latach trwania umowy koncesji określono w załączniku nr 3 do ww. uchwały, stanowiącym opis przyjętych wartości.

Z pkt 2.6 umowy wsparcia wynika, że Miasto zadeklarowało podjęcie uchwały dotyczącej zmiany umowy Spółki w zakresie uregulowania w umowie Spółki podwyższenia kapitału zakłado-

wego Spółki w drodze objęcia nowych udziałów, w szczególności poprzez zamieszczenie w umowie Spółki m.in. następujących postanowień: „Podwyższenie kapitału zakładowego Spółki w celu wsparcia finansowego Projektu przez Gminę w okresie od 2014 do 2043 roku i do kwoty 143.700.000 PLN nie będzie wymagało zmiany umowy Spółki”.

W ocenie Kolegium Izby mechanizm finansowania potrzeb inwestycyjnych Miasta, związanych z udzieleniem przez spółkę komunalną — przy wsparciu Miasta — na podstawie umowy koncesji dotyczącej przedsięwzięcia polegającego na budowie parkingu na terenie Zespołu Hali Stulecia we Wrocławiu (parking dwukondygnacyjny wraz z częścią naziemną na poziomie terenu) należy rozpatrywać jako konstrukcję montażu finansowego.

Umowa wsparcia jest końcowym etapem całej operacji finansowej, w której kluczowym elementem było udzielenie koncesji przez spółkę komunalną. Z umowy tej (wraz z aneksem nr 1) wynika zobowiązanie Miasta (jako udziałowca wspierającego) do podwyższenia kapitału zakładowego (poprzez obejmowanie w zamian za wkład pieniężny nowych udziałów) w całym okresie obowiązywania koncesji, wówczas gdy świadczenia z tytułu rekompensaty (określone w umowie koncesji) nie będą mogły zostać przez Spółkę w całości wykonane. W powyższy sposób zapewniono środki na płatności dla Koncesjonariusza w związku z realizacją przedsięwzięcia polegającego na budowie parkingu przy Hali Stulecia we Wrocławiu. Kwalifikuje to przedmiotową umowę wsparcia do umów nienazwanych o terminie zapłaty dłuższym niż rok, związanych z finansowaniem usług, dostaw, robót budowlanych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki lub kredytu. Na gruncie art. 72 u.f.p. oznacza to, że jest to tytuł dłużny, o którym mowa w art. 72 ust. 1a w związku z art. 72 ust. 1 pkt 2 u.f.p., oraz tytuł zaliczony do państwowego długu publicznego na podstawie § 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego (Dz.U. Nr 298, poz. 1767). Zgodnie z tym przepisem do kategorii tytułów dłużnych obejmujących kredyty i pożyczki zalicza się również umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, które mają wpływ na poziom długu publicznego, papiery wartościowe, których zbywalność jest ograniczona, umowy sprzedaży, w których cena jest płatna w ratach, umowy leasingu zawarte z producentem lub finansującym, w których ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego z rzeczy, a także umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok, związane z finansowaniem usług, dostaw, robót budowlanych które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki lub kredytu, z uwzględnieniem podziału na: a) krótkoterminowe — o pierwotnym terminie zapłaty nie dłuższym niż rok lub podlegające spłacie na żądanie, b) długoterminowe — o pierwotnym terminie zapłaty dłuższym niż rok.

Klasyfikacja danego zobowiązania do tytułów dłużnych nie zależy od jego nazwy, ale od rzeczywistego zamiaru stron i ekonomicznej treści transakcji. Zasadą jest bowiem kwalifikowanie operacji gospodarczych zgodnie z ich gospodarczą rzeczywistością, nie zaś ich formą (w szczególności formą prawną). W ocenie Kolegium Izby rzeczywistym zamiarem stron umowy wsparcia nie było jedynie podwyższenie kapitału zakładowego (w tym zakresie umowa wsparcia była zbędna), lecz zapewnienie Spółce środków finansowych na płatności dla Koncesjonariusza na poziomie określonym w umowie koncesji, niezbędnym do sfinansowania nakładów na budowę parkingu przy Hali Stulecia we Wrocławiu. Potwierdza to zapis zawarty w pkt 9 umowy wsparcia, według którego: „Strony zobowiązują się, że nie zmienią, nie wypowiedzą, ani nie rozwiążą w inny sposób niniejszej Umowy, bez uzyskania uprzedniej pisemnej zgody Banków i Koncesjonariusza (a po spłacie całości Zobowiązań do Zapłaty, bez zgody Koncesjonariusza) i uznają, że taka zmiana, wypowiedzenie bądź rozwiązanie dokonane bez wymaganej zgody będzie bezskuteczne”, przy czym zwrot „Zobowiązanie do Zapłaty” został zdefiniowany w umowie (pkt 1.1) jako kwoty do zapłaty równe wszystkim nieuregulowanym zobowiązaniom pieniężnym Koncesjonariusza z tytułu Umowy o Finansowanie, która oznacza umowę (lub umowy) kredytową z dnia 30 kwietnia 2012 r. zawartą pomiędzy PKO Bank Polski S.A. i Nordea Bank Polska S.A. a Koncesjonariuszem jako kredytobiorcą, związaną z finansowaniem projektu.

Wykreowana w opisany powyżej sposób konstrukcja prawna posiada ekonomiczne cechy pożyczki, a co za tym idzie wynikająca z tego stosunku prawnego kwota świadczenia leżącego ostatecznie po stronie Miasta, płatna przez Spółkę ze środków podwyższających jej kapitał zakła-

dowy, jest tytułem dłużnym, o którym mowa w § 3 pkt 2 ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 roku.

Podnoszona przez Wnoszącego zastrzeżenia argumentacja w zakresie braku posiadania i wykazywania przez Spółkę zobowiązań finansowych z tytułu umowy koncesji oraz umowy wsparcia projektu budowy parkingu przy Hali Stulecia, jak również braku harmonogramu spłat zobowiązań finansowych, nie może stanowić wystarczającej przesłanki do odmiennej oceny ekonomicznych skutków transakcji pomiędzy stronami. Z zapisów zawartych w pkt 4.2 a umowy wsparcia oraz wieloletniej prognozy finansowej Miasta (uchwała Rady Miejskiej Wrocławia nr XXV/553/12 z dnia 19 kwietnia 2012 r.) wynika, że wysokość zobowiązań wynikających z umowy wsparcia została ustalona i zabezpieczona w projektowanych wydatkach majątkowych Miasta w latach 2014–2043 w kwotach od 1,5 do 7,3 mln zł. Według ustaleń kontroli, w latach 2015–2020 Miasto corocznie dokapitalizowywało Spółkę w celu wsparcia przedmiotowego projektu. Łączna wysokość podwyższenia kapitału zakładowego Spółki w podanym okresie wyniosła 15.722.000 zł.

Odnosząc się do podniesionej w zastrzeżeniach argumentacji w zakresie definicji zobowiązań finansowych wynikającej z ustawy o rachunkowości i zasad ich wyceny, Kolegium wskazuje, że nie można utożsamiać zobowiązań zaliczanych do tytułu dłużnego „kredyty i pożyczki” w rozumieniu przepisów o finansach publicznych ze zobowiązaniami finansowymi w rozumieniu ustawy o rachunkowości z tych samych względów, które nakazują odróżnienie ww. zobowiązań na gruncie obu ustaw. Zobowiązania finansowe stanowiące składniki długu publicznego nie ograniczają się tylko i wyłącznie do zobowiązań wynikających z umów kredytów, umów pożyczek i dłużnych papierów wartościowych. Z treści art. 72 ust. 1a u.f.p. wynika wprost, że tytuły dłużne, o których mowa w ust. 1 pkt 1–3 tego artykułu, obejmują zobowiązania finansowe wynikające ze stosunków prawnych, które nazwą odpowiadają tym tytułom dłużnym, oraz z innych stosunków prawnych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do skutków wynikających z papierów wartościowych opiewających na wierzytelności pieniężne, umów kredytów i pożyczek oraz przyjętych depozytów.

W ocenie Kolegium na uwzględnienie nie zasługuje również argumentacja Wnoszącego zastrzeżenia dotycząca niewystąpienia w przedmiotowej umowie wsparcia instytucji przekazu, jako kluczowej przesłanki decydującej o zaliczeniu zobowiązań z umowy wsparcia do długu jednostki samorządu terytorialnego. Konstrukcja przekazu, jako jedna z form wygaśnięcia zobowiązania, nie może być bowiem wykorzystana przy podwyższeniu kapitału zakładowego spółki.

Powyższe, w ocenie Kolegium, potwierdza zasadność sformułowania w wystąpieniu pokontrolnym wniosku nr 6, wskazującego na konieczność zaklasyfikowania zobowiązań wynikających z Umowy Wsparcia z dnia 30 kwietnia 2012 r. podpisanej z Wrocławskim Przedsiębiorstwem Hala Ludowa Spółka z o.o. do tytułu dłużnego „kredyty i pożyczki”.

III. Odnośnie do wniosku nr 2

Podstawę sformułowania wniosku nr 2 stanowiły ustalenia dokonane w trakcie kontroli problemowych/koordynowanych w zakresie przeznaczenia opłat pobieranych za żywienie dzieci w latach 2018 i 2019, które wykazały, że przyczyną dużych rozbieżności w wysokości zastosowanej marży przez wykonawców usługi restauracyjnej (cateringowej) są przyjmowane przez jednostki oświatowe, w przeprowadzanych przez nie postępowaniach mających na celu wybór najkorzystniejszej oferty, różne kryteria oceny ofert oraz okresy świadczenia usługi restauracyjnej (cateringowej). Powyższe ustalenia oraz wydatki jakie jednostki oświatowe poniosły w latach 2018 i 2019 na usługę przygotowania i przeprowadzenia procedur związanych z wyborem wykonawcy usługi restauracyjnej (cateringowej) oraz usługę restauracyjną (cateringową), jak wynika z opisu zamieszczonego w wystąpieniu pokontrolnym, wskazują, iż Prezydent Wrocławia w ramach posiadanych uprawnień, stosownie do art. 68 w związku z art. 69 ust. 1 u.f.p., powinien podjąć działania mające na celu ujednolicenie w jednostkach oświatowych procedur związanych z wyborem wykonawców usługi restauracyjnej (cateringowej). Dalej stwierdzono, że przyjęcie we wszystkich jednostkach oświatowych jednolitego kryterium oceny ofert oraz okresu świadczenia usługi restauracyjnej (cateringowej),

będzie miało wpływ na kwotę wynagrodzenia oraz wysokość marży, oferowanych przez wykonawców. W wystąpieniu pokontrolnym wskazano również na możliwość wyboru wykonawców tego typu usług w trybie zamówienia wspólnego i stwierdzono, że podjęcie ww. działań pozwoliłoby jednocześnie wykluczyć potrzebę zlecania przez jednostki oświatowe podmiotom zewnętrznym usług związanych z przygotowaniem i przeprowadzeniem postępowań na wybór wykonawców usługi restauracyjnej i ponoszenia z tego tytułu wydatków.

Wnoszący zastrzeżenia podniósł, że zgodnie z art. 68 ust. 2 pkt 1 u.f.p. celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, a żadne przepisy prawa nie nakazują jednostkom samorządu terytorialnego ujednolicania zasad wyboru wykonawców usług w celu realizacji ustawowych zadań tych jednostek.

W zastrzeżeniach poinformowano również, że „Departament Edukacji Urzędu Miejskiego Wrocławia każdorazowo na organizowanych konferencjach dla dyrektorów szkół i placówek oświatowych, prowadzonych przez Miasto, zwraca uwagę na konieczność stosowania przepisów prawa zamówień publicznych i konsekwencje wynikające z uchybień w tym zakresie. Organizowane są też obowiązkowe szkolenia z zakresu prawa zamówień publicznych dla dyrektorów i pracowników odpowiedzialnych za zamówienia publiczne w ww. jednostkach”.

Wprawdzie w zastrzeżeniu do wniosku pokontrolnego nr 2 brak jest wskazania wprost zarzutu naruszenia prawa poprzez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie, ale jak wynika z analizy całego tekstu złożonego w przedmiotowej sprawie przez Wnoszącego zastrzeżenie, podstawą wniesienia zastrzeżenia w tym zakresie był zarzut niewłaściwego zastosowania art. 68 u.f.p.

Odnosząc się do powyższego zastrzeżenia, Kolegium Izby stwierdziło, co następuje:

Zastosowanie procedury udzielenia zamówienia publicznego ma na celu wyłonienie spośród wszystkich ofert złożonych w danym postępowaniu oferty najkorzystniejszej, czyli takiej, która przedstawia najkorzystniejszy bilans ceny i innych kryteriów odnoszących się do przedmiotu zamówienia publicznego, albo oferty z najniższą ceną. Decydując o zastosowaniu określonych kryteriów oceny ofert, zamawiający powinien kierować się specyfiką przedmiotu zamówienia oraz potrzebą uzyskania zamówienia na najkorzystniejszych warunkach.

W obowiązującej w 2019 r. ustawie z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1843), na którą powołują się Kontrolujący, ustawodawca wprost przewidział sytuacje, w których zadania zakupowe wykonywane będą przez inne podmioty, niż sam zamawiający. W przypadku, gdy zamawiającym jest gminna jednostka organizacyjna, jednostka taka ma możliwość powierzenia wykonywania pomocniczych działań zakupowych własnej jednostce lub osobie trzeciej (art. 15 ust. 2 ustawy), jak również przeprowadzenia postępowania i udzielenia zamówienia wspólnie z innymi zamawiającymi (art. 16 ust. 1 ustawy). Również organ wykonawczy (wójt, burmistrz, prezydent miasta) może w oparciu art. 16 ust. 4 ustawy wyznaczyć spośród podległych samorządowych jednostek organizacyjnych jednostkę organizacyjną właściwą do przeprowadzenia postępowania.

W świetle powyższego należy uznać, że przepisy prawa dopuszczają zastosowanie różnych rozwiązań, w tym również możliwość ujednolicenia w jednostkach oświatowych procedur związanych z wyborem wykonawców usługi. Brak jest jednak podstaw do nałożenia takiego obowiązku na jednostkę samorządu terytorialnego. W szczególności podstawy do takiego działania nie sposób wywieść z art. 68 i art. 69 ust. 1 u.f.p. Słusznie zatem podnosi Wnoszący zastrzeżenie, że żadne przepisy prawa nie nakazują jednostkom samorządu terytorialnego ujednolicania zasad wyboru wykonawców usług w celu realizacji ustawowych zadań tych jednostek.

Zgodnie z art. 68 ust. 1 u.f.p. kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W ocenie Kolegium opisane w protokole kontroli gospodarki finansowej Miasta Wrocław ustalenia nie wykazały, że w jednostce nie zapewniono adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. W tej sytuacji Kolegium uznało, że sformu-

łowany w wystąpieniu pokontrolnym wniosek nr 2 jest zbyt daleko idący w stosunku do ustaleń zawartych w protokole kontroli, a zatem wniesione zastrzeżenie należy uznać za zasadne.

Biorąc powyższe pod uwagę, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu postanowiło jak w sentencji uchwały.

Uchwała jest ostateczna i nie przysługuje na nią skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego.

Przewodnicząca Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu

Lucyna Hanus