

Łabiszyn, dnia 30 sierpnia 2018 r.

OR.1710.77.2018

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej

Regionalna Izba Obrachunkowa w Bydgoszczy	
w Bydgoszczy	
wpłynęło dnia	30. SIE. 2018
za pośrednictwem Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy	
L.dz.	Wegulka

ZASTRZEŻENIA DO WNIOSKÓW POKONTROLNYCH

W związku z otrzymanym „Wystąpieniem pokontrolnym” z dnia 17 sierpnia 2018 r. znak: RIO-KF-4104-12/2018 (data wpływu: 17 sierpnia 2018 r.) oraz na podstawie art. 9 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 7 października 1992r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 561, z późn. zm. – dalej u.r.i.o.), składam zastrzeżenia do wszystkich wniosków (zaleceń) pokontrolnych, w szczególności odnosząc się do następujących zagadnień :

- I. Na wstępie należy wskazać, że spora część z zagadnień poruszonych w przedmiotowym wystąpieniu odnosi się do kwestii w zasadzie techniczno-księgowych lub omyłek, a zatem niemających charakteru nieprawidłowości, lecz uchybień. Pomimo braku definicji legalnych w praktykach kontrolnych powszechnie rozróżnia się pojęcie „nieprawidłowości” od pojęcia „uchybień”. „Za nieprawidłowość należy uznać działanie lub zaniechanie, które z punktu widzenia kryteriów kontroli jest nielegalne, niegospodarne, niecelowe lub nierzetelne, a w przypadku kontroli wykonania zadań – nieskuteczne, niewydajne lub nieoszczędne [...] Za uchybienie należy uznać odstępstwo od stanu pożądanego o charakterze wyłącznie formalnym, nie powodujące następstw dla kontrolowanej działalności, zarówno w aspekcie finansowym, jak i wykonania zadań” (por. m. in. „Standardy kontroli w administracji rządowej” z dnia 10 lutego 2012 r., wyd. Kancelaria Rady Ministrów, s. 12). Warto zaznaczyć, że wspomniane kwestie techniczno-księgowe lub omyłki nie spowodowały negatywnych następstw związanych z funkcjonowaniem Gminy Łabiszyn zarówno w aspekcie finansowym, jak i wykonywanych zadań tj. Gmina Łabiszyn nie poniosła, ani nie

wyrządziła jakiegokolwiek szkody w tym zakresie, a odpowiednie zadania pomimo pewnych odstępstw zostały ostatecznie wykonane z pożądanym skutkiem. W świetle powyższego zarówno okoliczności stwierdzone w protokole z kontroli, jak i wystąpieniu pokontrolnym – w przedmiotowym obszarze – nie mogą stanowić nieprawidłowości, o których mowa w art. 9 ust. 2 u.r.i.o., lecz co najwyżej stanowią uchybienia. Odnosząc się zatem do literalnego brzmienia wskazanej normy – która zresztą jest jasna i nie wymaga nadmiernej interpretacji (*clara non sunt interpretanda*) – należałoby również przyjąć, że w wystąpieniu pokontrolnym nie powinny się znaleźć przedmiotowe kwestie, gdyż stanowią one uchybienia, a w ich zakresie ustawodawca nie przewidział możliwości wskazywania zaleceń. W ocenie Gminy Łabiszyn za uchybienia należy uznać przede wszystkim okoliczności, które stanowiły podstawę do wydania zaleceń o numerach: 9 lit. c, 23, 29, 39, 40, 41, 48, 49, 50, 51, 52, 60, 61, 62 i 63, a także odstępstwa mające charakter incydentalny tj. zalecenia o numerach: 33, 47 i 54. W wystąpieniu nie powinny również znaleźć się stwierdzenia dotyczące zagadnień – o czym mowa wprost na wstępie zaleceń (s. 36) – usuniętych w trakcie kontroli tj. przedstawionych w zaleceniach o numerach: 32 i 44. Na tej podstawie składam zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych o numerach: 9 lit. c, 29, 32, 39, 40, 41, 44, 48, 49, 50, 51, 52, 60, 61, 62 i 63, ponieważ sporządzenie wystąpienia pokontrolnego nastąpiło z naruszeniem prawa poprzez błędną wykładnię art. 9 ust. 2 u.r.i.o., a w konsekwencji niewłaściwe jego zastosowanie.

- II. W wystąpieniu pokontrolnym stwierdzono nieprawidłowości w zakresie niewykonania odpowiednich zaleceń wynikających z wystąpienia pokontrolnego z dnia 19 grudnia 2014 r. Nr RIO-KF-4101-40/2014, podczas gdy ostatnia kontrola kompleksowa Gminy Łabiszyn nie obejmowała swym zakresem kontroli sprawdzenia wyników pokontrolnych. Gmina Łabiszyn nie została w sposób wyraźny poinformowana o zakresie przeprowadzonej kontroli do czego zobowiązuje art. 7a ust. 1 u.r.i.o. W związku z tym nie można nawet domniemać, że zakresem kontroli kompleksowej objęte było również sprawdzenie wniosków pokontrolnych z poprzedniej kontroli. Wręcz przeciwnie ustawodawca w art. 7a ust. 4 wyraźnie wskazuje, że sprawdzenie wniosków pokontrolnych może się odbyć w odrębnej kontroli. Oczywiście ustawodawca nie wskazuje, czy owe sprawdzenie ma się odbyć tylko i wyłącznie w ramach odrębnej kontroli

dotyczącej tylko tego zagadnienia, czy może również być ono dokonane w ramach innej kontroli, której wnioski pokontrolne nie dotyczą. W polskim systemie prawnym podstawą wykładni norm prawnych jest ich literalne znaczenie (wykładania językowa – por. m.in. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 marca 1987 r. sygn. akt P 2/87: *„W tej kwestii należy jednak stwierdzić, że - zgodnie z przyjętymi zasadami i dyrektywami interpretacyjnymi - w sytuacji, gdy tekst normatywny jest jasny, oczywisty i nie budzi zastrzeżeń pod względem językowym, to należy go interpretować wprost, tzn. według dyrektyw językowych”*; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 4 listopada 1998 r. sygn. akt II CKN 873/97: *„Według utrwalonych w orzecznictwie zasad interpretacji przepisów prawa, podstawowe znaczenie ma wykładnia językowa, a dopiero wtedy, gdy ta zawodzi, prowadząc do wyników nie dających się pogodzić z racjonalnym działaniem ustawodawcy i celem, jaki dana norma ma realizować, sięga się do dyrektyw wykładni systemowej i funkcjonalnej”*; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 grudnia 2001 r. sygn. akt III SA 2067/00: *„Punktem wyjścia dla wszelkiej interpretacji prawa jest bez wątpienia wykładnia językowa, która jednoznacznie określa swe granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym. Jedną z podstawowych zasad wykładni językowej jest domniemanie języka potocznego, co oznacza, że jak długo to jest możliwe, nadajemy zwrotom prawnym znaczenie występujące w języku potocznym, chyba że są dostateczne racje przypisywania im swoistego znaczenia prawnego (W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki: Teoria państwa i prawa, Warszawa 1986, s. 444)”*), a zatem odwołując się w niniejszym przypadku do słownika języka polskiego słowo „odrębny” należy rozumieć jako «stanowiący samodzielną całość» (Słownik języka polskiego, PWN). Na tej podstawie należy stwierdzić, że sprawdzenie wniosków pokontrolnych powinno nastąpić w przeznaczonej tylko i wyłącznie temu zagadnieniu kontroli, a nie w ramach innej kontroli dotyczącej innych kwestii. Taka interpretacja znajduje również wyraz w zasadzie racjonalnego prawodawcy, gdyż jeżeli ustawodawca zezwalałby na weryfikację wykonanych zaleceń pokontrolnych w jakikolwiek sposób lub w jakiegokolwiek kontroli, to dałby temu wyraz wprost i nie przewidziałby regulacji z art. 7a ust. 4 u.r.i.o. Racjonalność ustawodawcy oraz funkcjonalność art. 7a ust. 4 u.r.i.o. przejawia się również w tym, że sprawdzenie wykonania wniosków pokontrolnych winno odbyć się w szerszym kontekście, to jest poprzez analizę

wykonanych działań zaraz po kontroli, której dotyczą oraz w dłuższej perspektywie tj. bezpośrednio przed kontrolą w tym zakresie oraz w jej trakcie – gdyż w innym przypadku może dojść do zamazania rzeczywistego stanu, czyli to że dane odstępstwo mogło wystąpić jedynie wyjątkowo z uwagi na takie, czy inne okoliczności. Ten kontekst pozwala przyjąć pełną funkcjonalność art. 7a ust. 4, gdyż odrębna kontrola tj. dotycząca tylko i wyłącznie wykonanych zaleceń ma dawać pełen obraz podjętych przez kontrolowanego działań – wykazanie progresu, czy też jego brak. W związku z tym wskazanie w protokole z kontroli – a w konsekwencji w przedmiotowym wystąpieniu pokontrolnym – braku realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli kompleksowej jest nieuzasadnione, gdyż odnosi się jedynie do wycinku podejmowanych działań przez Gminę Łabiszyn w okresie ostatnich czterech lat. Analiza ta jest, więc oparta na niepełnym obrazie rzeczywistego stanu. Stąd jeżeli kontrola kompleksowa – niezależnie od tego, że art. 7a ust. 4 u.r.i.o. na to nie zezwala – miała również wykazać brak realizacji wniosków z poprzedniej kontroli, to powinno to się odbyć w szerszym kontekście, a nie na poprzestaniu wykrycia być może wyjątkowego odstępstwa. Brak szerszej analizy przez kontrolujących wyraźnie jest widoczny w przypadku okoliczności stanowiących na przykład zalecenia nr 3 (gdzie zaległości w odprowadzaniu odpowiednich składek w latach 2017-2018 nie występowały) i nr 57 (gdzie w informacji np. za rok 2015 wykazano sprzedaż lokali). Podsumowując warto zaznaczyć, że regionalna izba obrachunkowa jak każdy inny organ stosownie do art. 7 Konstytucji RP powinna działać na podstawie i w granicach prawa, a zatem zakresu jej uprawnień nie można jedynie domniemać. Uznanie bez przeprowadzenia odrębnej (kompletnej i rzeczywistej) kontroli w zakresie wykonania zaleceń z poprzedniej kontroli kompleksowej w sposób nieuprawniony wpłynęło na uznanie niektórych odstępstw stwierdzonych w ramach niniejszej kontroli za nieprawidłowości zamiast za uchybienia. Na tej podstawie składam zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych o numerach: 1, 2, 3, 6, 8, 13, 16, 17, 22, 23 i 57, ponieważ w ramach kontroli oraz w wystąpieniu pokontrolnym dokonano błędnej wykładni art. 7a ust. 1 i 4 u.r.i.o., a w konsekwencji niewłaściwego ich zastosowania, co się przyczyniło do naruszenia art. 9 ust. 2 u.r.i.o.

III. Odnosząc się do stwierdzenia w wystąpieniu pokontrolnym nieprawidłowości w zakresie zaciągnięcia w dniu 29 sierpnia 2016 r. (umowa nr 12/Obr/16/Ż) kredytu długoterminowego bez uzyskania opinii Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy (dot. zalecenia nr 4) stosowanie do art. 91 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm. – dalej u.f.p.) wymaga zaznaczyć, że nieuzyskanie opinii nie jest wynikiem błędnej interpretacji dokonanej przez Gminę Łabiszyn. Wbrew w temu, co stwierdzono w wystąpieniu już w doktrynie wskazywano, że opinia regionalnych izb obrachunkowych w zakresie prognozowanej kwoty długu w Wieloletniej Prognozie Finansowej niejako „pochlania” późniejsze opinie dotyczące kredytów długoterminowych na spłatę wcześniejszych kredytów – art. 89 ust. 1 pkt u.f.p. – które w takim przypadku stają się bezprzedmiotowe (por. m. in. M. Tywniecki, *Praktyczne problemy opiniowania przez regionalne izby obrachunkowe możliwości spłaty zobowiązań w jednostkach samorządu terytorialnego*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu, 2 (2)/2014, s. 83). Ponadto powszechnie przyjmuje się, że opinie o których mowa w art. 91 ust. 2 u.f.p. nie mają charakteru wiążącego, nie wpływają również na ważność zawartej umowy, w związku z tym niezależnie od tego jakiego będzie ona rodzaju (pozytywna albo negatywna), to jednostka samorządu terytorialnego może zaciągnąć kredyt długoterminowy. W związku z tym przedmiotowym opiniom przypisuje się jedynie charakter informacyjny, umożliwiający podmiotowi udzielającemu kredytu oceny zdolności finansowej danej jednostki – pod warunkiem, że ten podmiot takiej opinii zażąda (por. m. in. E. Stupienko, *Art. 91. W: Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, Wydawnictwo Sejmowe, 2014). W przypadku Gminy Łabiszyn bank, który udzielał kredytu nie żądał przedłożenia przedmiotowej opinii i oparł swoją ocenę zdolności kredytowej na podstawie Wieloletniej Prognozy Finansowej. W takim stanie rzeczy zaciągnięcie kredytu bez opinii Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy stosowanie do art. 91 ust. 2 u.f.p. nie może zostać uznane za nieprawidłowość, lecz jedynie za uchybienie. Inne stanowisko można byłoby przyjąć tylko i wyłącznie wtedy, gdyby przedmiotowe opinie miały charakter wiążący lub ich brak wywoływałby określone skutki prawne – w szczególności, jeżeli zaciągnięcie kredytu odbyłoby się wbrew postanowieniom Wieloletniej Prognozy Finansowej (co w niniejszym przypadku nie wystąpiło). Warto również zaznaczyć, że w latach kolejnych tego typu uchybienie już nie

występowało. W związku z tym wnoszę zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 4, ponieważ dokonano błędnej wykładni art. 9 ust. 2 u.r.i.o. w zw. z art. 91 ust. 2 u.f.p., a w konsekwencji niewłaściwego jego zastosowania.

- IV. Nie można również podzielić stanowiska zawartego w wystąpieniu pokontrolnym dotyczącym umowy kredytowej z dnia 29 grudnia 2015 r. nr 30/Rp/15/L (dot. zalecenia nr 5). W przedmiotowym dokumencie oraz protokole z kontroli stwierdzono, że zobowiązanie ze wskazanej wyżej umowy zostało zaciągnięte bez upoważnienia w uchwale budżetowej. Odnosząc się do tej kwestii należy najpierw dokonać rozróżnienia istotnych pojęć, a mianowicie „podpisania umowy” od „zaciągnięcia kredytu”. Otóż podpisanie umowy nie zawsze jest jednoznaczne z zaciągnięciem kredytu. Zależy to od postanowień konkretnej umowy. Powszechnie przyjmuje się, że umowa wywołuje skutki od momentu podpisania, jeżeli nie wskazuje ona innego momentu. W przypadku umowy kredytowej z dnia 29 grudnia 2015 r. nr 30/Rp/15/L strony jednoznacznie przesądziły, że umowa wywoła skutki prawne, a tym samym nastąpiło zaciągnięcie kredytu, dopiero z dniem 4 stycznia 2016 r. – czyli już po uchwaleniu uchwały budżetowej na rok 2016 (została podjęta z dniem 30 grudnia 2015 r. i weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.). Wynika to z § 1 ust. 1 i 6 wspomnianej umowy o treści: *„1. Bank udziela Kredytobiorcy (...) w okresie od dnia 04.01.2016 r. do 30.12.2016 r. [...] 4. Kredyt postawiony zostanie do dyspozycji Kredytobiorcy w 04.01.2016 r.”*. Ponadto strony zobowiązały udzielenie kredytu od przedłożenia uchwały budżetowej na rok 2016 (patrz § 10 pkt 1 lit. a umowy kredytowej). W związku z tym nie można przyjąć, że doszło do naruszenia art. 91 ust. 1 u.f.p., gdyż przedmiotowy kredyt w dniu 29 grudnia 2015 r. nie został jeszcze zaciągnięty, a jedynie została podpisana umowa ze skutkiem od dnia 4 stycznia 2016 r. Jeżeli ustawodawca skutki z art. 91 ust. 1 u.f.p. wiązałby już chwilą podpisania umowy to dałby temu wyraz wprost. Gdyby nawet przyjąć, że podpisanie umowy zostało dokonane bez upoważnienia w uchwale budżetowej, to również nie stanowi to naruszenia wskazanego wyżej przepisu, gdyż w takim przypadku należy przyjąć, że zawarta umowa pozostawała w tzw. bezskuteczności zawieszanej. Oznacza to, że umowa pozostawała bezskuteczna do czasu podjęcia właściwej uchwały budżetowej (co w efekcie chwilę później nastąpiło). Wreszcie należy pamiętać o

racjonalności drugiej strony umowy kredytowej, czyli banku który nie uruchomiłby środków dopóki dopóty nie miałby do tego określonych podstaw. Niezależenie od powyższego, w toku kontroli oraz w wystąpieniu pokontrolnym zapomniano o treści art. 240 ust. 1 u.f.p., który stanowi, że: *„Do czasu podjęcia uchwały budżetowej, jednak nie później niż do dnia 31 stycznia roku budżetowego, podstawą gospodarki finansowej jest projekt uchwały budżetowej przedstawiony organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego, o którym mowa w art. 238 ust. 1”*. Oczywiście można znaleźć stanowiska, że przedmiotowy przepis znajduje zastosowanie dopiero wtedy, gdy organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie podejmie uchwały budżetowej do końca roku poprzedzającego rok budżetowy. Niemniej taka interpretacja nie ma uzasadnionych podstaw, gdyż stoi w sprzeczności z literalnym brzmieniem art. 240 ust. 1 u.f.p., podczas gdy wykładania językowa ma pierwszeństwo przed dyrektywami pozajęzykowymi. Gdyby ustawodawca chciał innego znaczenia przedmiotowej normy to skonstruowałby przepis tak, że wynikałoby to z niego wprost np. poprzez użycie zwrotu: *„W przypadku nie podjęcia uchwały budżetowej przed rozpoczęciem roku budżetowego do czasu jej podjęcia, jednak nie później niż do dnia 31 stycznia roku budżetowego...”*. Skoro jednak prawodawca nie wyraził tego wprost i wskazał jedynie termin końcowy, to należy przyjąć, że projekt uchwały budżetowej od dnia 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy do dnia 31 stycznia roku budżetowego stanowi podstawę gospodarki finansowej danej jednostki samorządu terytorialnego. Potwierdza to zresztą sam art. 240 ust. 1, gdyż odsyła wprost do art. 238 ust. 1 u.f.p. – który wyraźnie stanowi o dacie 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy. Takie działanie prawodawcy należy uznać za celowe i racjonalne, ponieważ w innym przypadku dana jednostka samorządu terytorialnego nie mogłaby się przygotować, czy też zabezpieczyć przed deficytem, który z reguły występuje na początku roku budżetowego (w związku z tym, że pierwsze wpływy do budżetu w zasadzie występują dopiero pod koniec pierwszego kwartału np. podatki i opłaty lokalne). Przyjmując inną interpretację organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego stałby nie tylko w sprzeczności z art. 240 ust. 1 u.f.p., ale nie miałby realnej możliwości przygotować się do stanu, który miałby wystąpić z nowym rokiem budżetowym. Miałoby to szczególnie doniosłe skutki w sytuacji kiedy organ stanowiący z różnych przyczyn nie podjąłby uchwały do końca roku poprzedzającego rok budżetowy i podjąłby ją

na przykład w połowie stycznia roku budżetowego. Planowanie gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego jest procesem złożonym – co zresztą wynika wprost z uregulowań ustawy o finansach publicznych – w związku z tym organ wykonawczy musi mieć realne możliwości do przygotowania się do roku budżetowego jeszcze przed nim, tym bardziej, że takie gwarancje po dniu 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowego daje mu projekt budżetu. Ponadto inna interpretacja zabraniałaby organowi wykonawczemu nie tylko zawierać umowy kredytowe, ale również wnioskowanie o jego udzielenie – co wydaje się być już absurdem, gdyż proces kredytowy to nie tylko podpisanie umowy, ale przede wszystkim badanie przez instytucje finansowe zdolności kredytowej danej jednostki, co odbywa w praktyce na podstawie projektu uchwały budżetowej pozytywnie zaopiniowanej przez regionalną izbę obrachunkową – natomiast opóźnienia w udzieleniu kredytu mogą prowadzić do negatywnych skutków w gospodarce finansowej. W związku z tym w toku kontroli oraz w wystąpieniu pokontrolnym dokonano błędnej wykładni art. 91 ust. 1 u.f.p. i w konsekwencji jego niewłaściwe zastosowanie oraz niewłaściwe zastosowanie art. 240 ust. 1 u.f.p. poprzez jego pominięcie – co stanowi podstawę zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 5.

- V. Nie można również podzielić stanowiska w zakresie poboru podatków przez sołtysów w drodze inkasa (dot. zalecenia nr 30). Na terenie Gminy Łabiszyn nie obowiązuje oraz nie obowiązywała w 2016 r. uchwała w sprawie poboru podatków w drodze inkasa – jest to kwestia bezsporna. Niemniej nie można przyjąć, że zapłata podatków przez sołtysa za inne osoby automatycznie stanowi ich zbieranie w drodze inkasa. Funkcja sołtysa ma długą tradycję w związku z tym niezależnie od obowiązujących, bądź nieobowiązujących przepisów prawa jej wykonywanie wiąże się także z pewnymi zwyczajami. Tak jest w istocie w przypadku zbierania i zapłaty podatku przez sołtysów i to pomimo braku regulacji dotyczących inkasa. Dokonywanie tych czynności nie odbywało się na zlecenie Gminy Łabiszyn, również nie może o tym świadczyć wydanie druków ścisłego zarachowania, ponieważ nie następowało to z urzędu. W trakcie kontroli zapomniano o treści art. 62b § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm. – dalej o.p.) w brzmieniu: „Zapłata podatku może nastąpić także przez [...] inny podmiot, w przypadku gdy kwota podatku nie

przekracza 1000 zł". W związku z tym należy przyjąć, że w przypadku braku regulacji i podstaw do pobierania podatku przez sołtysów w drodze inkasa, zapłata podatku przez sołtysa odbywa się na podstawie wyżej wskazanego art. 62b § 1 pkt 3 o.p., a zatem zgodnie z prawem. Gmina Łabiszyn nie ma wpływu na to, że sołtys i podatnik prywatnie ustalają między sobą i godzą się na taki sposób zapłaty podatku. W świetle powyższego wnoszę zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 30, ponieważ w trakcie kontroli oraz w wystąpieniu pokontrolnym dokonano błędnej wykładni art. 6 ust. 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1445, z późn. zm.), art. 6b ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1892) oraz art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1821) i w konsekwencji niewłaściwego ich zastosowania, a także niewłaściwego zastosowania art. 6b § 1 pkt 3 o.p. poprzez jego pominięcie.

- VI. Przechodząc do stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie wypłaty Burmistrzowi Łabiszyna dodatku szkoleniowego za pełnię funkcji opiekuna praktyk (dot. zalecenia nr 37) – nie można podzielić tego stanowiska. Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1260 – dalej u.p.s.) stanowi tzw. pragmatyki zawodowe, czyli przepisy szczególne prawa pracy dotyczące tej grupy zawodowej. Niemniej w kwestiach nieuregulowanych w tej ustawie stosuje się również inne przepisy, w szczególności o charakterze *iuris cogentis*. Potwierdza to również art. 43 u.p.s., który odsyła do przepisów Kodeksu pracy. Przepisy ustawy o pracownikach samorządowych nie wyłączają również wprost stosowania przepisów odrębnych, w tym wynikających z rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 15 grudnia 2010 r. w sprawie praktycznej nauki zawodu (Dz. U. Nr 244, poz. 1626, z późn. zm. – dalej rozporządzenie). W związku z tym przepisy dotyczące dodatku szkoleniowego – jako bezwzględnie obowiązujące – stosowane są również w zakresie pracowników samorządowych. Warto zwrócić uwagę, że dodatek szkoleniowy nie stanowi w swej istocie elementu wynagrodzenia, gdyż jak stanowi § 12 ust. 2 rozporządzenia: „*W przypadku gdy opiekun praktyk zawodowych nie został zwolniony od świadczenia pracy, pracodawca ustala i wypłaca opiekunowi praktyk zawodowych dodatek szkoleniowy w wysokości nie niższej niż 10 % przeciętnego wynagrodzenia*".

Oznacza to, że dodatek szkoleniowy nie stanowi stałego elementu wynagrodzenia, a jedynie swoistego rodzaju ekwiwalent dla pracownika będącego opiekunem praktyk za to, że w związku z tą funkcją nie został zwolniony od świadczenia pracy (w ten sposób potwierdzono również wprost, że funkcja opiekuna praktyk nie ma związku ze świadczeniem pracy). W przypadku Urzędu Miejskiego w Łabiszynie na opiekuna praktyk wyznaczony został Burmistrz Łabiszyn, gdyż jako jedyny posiada kwalifikacje pedagogiczne oraz poza tym w takim przypadku jako kierownik jednostki bezpośrednio jest w stanie nadzorować proces odbywania praktyk uczniowskich. Żaden przepis prawa – w tym ustawa o pracownikach samorządowych – nie zabrania organowi wykonawczemu gminy pełnić funkcji opiekuna praktyk. Należy wreszcie rozdzielić pełnienie tej funkcji od stanowiska pracownika samorządowego. Funkcja opiekuna praktyk nie ma jakiegokolwiek związku ze stanowiskiem pracownika samorządowego. Burmistrz Łabiszyna jak każdy inny pracownik Urzędu Miejskiego w Łabiszynie jest pracownikiem samorządowym. Ponadto trzeba rozdzielić wynagrodzenie pracownika samorządowego związane z jego stanowiskiem od innych dodatków z nim nie związanych. Stosowanie do art. 36 ust. 2 u.p.s. *„pracownikowi samorządowemu przysługuje wynagrodzenie zasadnicze, dodatek za wieloletnią pracę, nagroda jubileuszowa oraz jednorazowa odprawa w związku z przejściem na emeryturę lub rentę z tytułu niezdolności do pracy oraz dodatkowe wynagrodzenie roczne na zasadach określonych w odrębnych przepisach”*. Pracownikowi samorządowemu może zostać także przyznany dodatek specjalny (w przypadku Burmistrza jest on obligatoryjny), dodatek funkcyjny oraz nagroda za szczególne osiągnięcia w pracy zawodowej (nie przysługuje Burmistrzowi). Należy się zgodzić, że wyżej wymienione elementy wynagrodzenia mają charakter taksatywny, ale tylko i wyłącznie w ramach stanowiska pracownika samorządowego. Nie wyłącza to natomiast gratyfikacji wynikających z przepisów odrębnych, gdyż w innym przypadku dochodziłoby do absurdu np. pracownikowi samorządowemu nie należałby się zasiłek chorobowy, czy ekwiwalent za niewykorzystany urlop. Na tej podstawie przyjąć trzeba, że w przypadku wystąpienia okoliczności, o których mowa w § 12 ust. 2 w/w rozporządzenia każdemu pracownikowi samorządowemu przysługuje dodatek szkoleniowy. Gdyby przyjąć inną interpretację, to należałoby stwierdzić, że w urzędach gmin nie powinny być prowadzone jakiejkolwiek praktyki, gdyż pracodawca nie mógłby wypełnić obowiązków związanych choćby

z wypłatą dodatku szkoleniowego, a tym samym naruszałby bezwzględnie obowiązujące przepisy prawa. W tym zakresie brak jednak usprawiedliwionych podstaw o charakterze normatywnym. Stąd jeżeliby przyjąć stanowisko zaprezentowane w wystąpieniu pokontrolnym, to dodatek szkoleniowy nie przysługiwałby każdemu pracownikowi samorządowemu, a nie tylko Burmistrzowi, ponieważ elementy wynagrodzenia dla pracowników samorządowych zawarte w art. 36 u.p.s. są takie same dla każdego pracownika samorządowego, a jedyna różnica dotycząca Burmistrza wynika z obligatoryjności dodatku specjalnego i braku możliwości przyznania nagrody za szczególne osiągnięcia. Warto w tym miejscu wskazać na stanowisko Najwyższej Izby Kontroli, która w swoich wystąpieniach wprost stwierdza, że dodatek szkoleniowy jako wynikający z przepisów bezwzględnie obowiązujących przysługuje każdemu pracownikowi samorządowemu, w tym Burmistrzowi i to niezależnie od tego czy w umowie o organizację praktyk przewidziano rozliczenie jakichkolwiek kosztów (por. m. in. Informację o wynikach kontroli *„Praktyki i staże w urzędach administracji publicznej”* przygotowanej przez Delegaturę NIK w Kielcach z dnia 7 czerwca 2016 r. znak: LKI.410.015.00.2015 (Nr ewid. 30/2016/P/15/077/LKI); Wystąpienie pokontrolne NIK Delegatury w Krakowie z dnia 31 grudnia 2015 r. znak: LKR.410.025.01.2015 (P/15/077) oraz Wystąpienie pokontrolne NIK Delegatury w Kielcach z dnia 31 grudnia 2015 r. znak: LKI.410.015.02.2015 (P/15/077)). Nie można również zgodzić się z interpretacją art. 8 ust. 2 u.p.s. jakoby w przypadku przyznania Burmistrzowi Łabiszyna dodatku szkoleniowego wymagana jest uchwała Rady Miejskiej w Łabiszynie tj. dodatek szkoleniowy może zostać przyznany tylko i wyłącznie przez organ stanowiący. Takie stanowisko nie ma uzasadnionych podstaw, gdyż Radzie przysługuje wykonywanie wobec Burmistrza czynności z zakresu prawa pracy tylko i wyłącznie w zakresie wynagrodzenia i jego elementów związanych z tą funkcją, czyli wynikających z art. 36 u.p.s. Wojewoda Warmińsko-Mazurski w rozstrzygnięciu nadzorczym z dnia 16 października 2013 r. Nr PN. 4131.458.2013 stwierdził, że: *„Składniki wynagrodzenia wójta zostały ustalone w art. 36 ustawy z 2008 r. o pracownikach samorządowych. Rada Gminy nie ma prawa przyznać wójtowi dodatkowego wynagrodzenia nie wymienionego w powołanym przepisie”*. Oznacza to, że wbrew temu, co wynika z przedmiotowego wystąpienia pokontrolnego, Rada Miejska w Łabiszynie nie ma podstaw prawnych do

przyznania – czy nawet odmowy przyznania – Burmistrzowi Łabiszyna dodatku szkoleniowego. Nie oznacza to jednak, że taki dodatek Burmistrzowi nie przysługuje, gdyż jak to zostało wskazane powyżej nie stanowi on elementu wynagrodzenia pracownika samorządowego, a jest jedynie ekwiwalentem za wykonywanie funkcji opiekuna praktyk i wynika z bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa. W takim przypadku dodatek szkoleniowy Burmistrzowi powinien zostać przyznany, ale czynności w tym zakresie wykonuje nie Rada, lecz Sekretarz. Przedmiotowa interpretacja stoi w zgodzie nie tylko ze stanowiskiem Najwyższej Izby Kontroli, ale także jest poparta zasadą racjonalności prawodawcy, gdyż jeżeli prawodawca chciałby wyłączyć przyznawanie dodatku szkoleniowego pracownikom samorządowym (w tym Burmistrzowi), to dałby temu wyraz wprost. Wobec braku takich wyłączeń pracodawca, czyli Urząd Miejski w Łabiszynie, zobowiązany jest do wypłaty dodatku szkoleniowego każdemu pracownikowi niezależnie od tego, czy stosunek pracy zawarty został na podstawie umowy, powołania, czy wyboru. W świetle powyższego w wystąpieniu pokontrolnym dokonano błędnej wykładni art. 8 i art. 36 u.s.p. oraz § 12 ust. 2 w/w rozporządzenia – co stanowi podstawę zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 37.

- VII. Dodatek specjalny dla Skarbnika Gminy w latach 2016-2017 został przyznany zgodnie z obowiązującymi przepisami, w szczególności zgodnie z art. 36 ust. 5 u.p.s. Przedmiotowy przepis stanowi, że *„pracownikowi samorządowemu z tytułu okresowego zwiększenia obowiązków służbowych lub powierzenia dodatkowych zadań może zostać przyznany dodatek specjalny”*. Zatem wbrew temu, co wynika z zalecenia nr 38 zawartego w wystąpieniu pokontrolnym: *„Nie ma żadnych podstaw gramatycznych, żeby przyjmować, iż przesłanka powierzenia dodatkowych zadań (art. 36 ust. 5 ustawy z 2008 r. o pracownikach samorządowych) musi być związana z występowaniem cechy "okresowości"”* (por. Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 23 czerwca 2016 r. Nr BDF1.4800.10.2016). Poza tym, gdyby nawet przyjąć zasadę okresowości tego dodatku, to ustawodawca nie określił ram tej okresowości, zatem należy przyjąć że okresowość występuje zarówno w przypadku powierzania dodatkowych zadań na okres jednego miesiąca, roku, czy nawet dłuższy – ważne, żeby w takim przypadku został wskazany termin końcowy. Ponadto nie można zgodzić się z

tym, że powierzenie dodatkowych zadań nastąpiło nieprecyzyjnie, gdyż w toku kontroli wyjaśniano już, że dodatkowe zadania polegały na czynnościach związanych ze zwrotem podatku od towarów i usług za lata poprzednie – czego Skarbnik był w pełni świadomy. W związku z tym dokonano błędnej wykładni art. 36 ust. 5 u.p.s. – co stanowi podstawę zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 38.

VIII. W kwestii rzekomego braku spójności SIWZ z umową (dot. zalecenia nr 43) podkreślenia wymaga, że owa niespójność nie miała żadnego wpływu na przedmiotowe zamówienie oraz wykonanie umowy. Zresztą w wystąpieniu pokontrolnym (w punkcie 13 tiret pierwszy) również uznano, że niespójność zapisów SIWZ z umową stanowi jedynie „omyłkę” – w związku z tym nie może ona mieć charakteru nieprawidłowości, a co najwyżej może stanowić uchybienie. Przedmiotowe uchybienie nie stanowi zatem naruszenia prawa. W związku z tym sformułowałam zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 43, ponieważ dokonano błędnej wykładni art. 9 ust. 2 u.r.i.o. w zw. z art. 36 ust. 1 pkt 2 i 16 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1579, z późn. zm.) i w konsekwencji niewłaściwego ich zastosowania.

IX. Nie można się zgodzić ze stanowiskiem zawartym w wystąpieniu pokontrolnym jakoby w regulaminie prac komisji przetargowej ds. zamówień publicznych nie określono zakresu obowiązków członków tej komisji (dot. zalecenia nr 45). Regulamin obowiązujący w Gminie Łabiszyn w tym zakresie nie odbiega od postanowień zaprezentowanych w udostępnionym przez Urząd Zamówień Publicznych przykładowym tego typu dokumencie (dostępny na stronie: <https://www.uzp.gov.pl/aktualnosci/archiwalne/wzor-regulaminu-pracy-komisji-przetargowej>). Jednocześnie warto wskazać, że w doktrynie zgodnie przyjmuje się, że: *„Indywidualizacja zadań w praktyce przejawia się w określeniu zadań właściwych dla przewodniczącego komisji i jej sekretarza, choć ustawodawca nie wyłączył możliwości powierzenia określonych zadań poszczególnym członkom komisji”* (zob. I. Skubiszak-Kalinowska, *Art. 21. W: Prawo zamówień publicznych. Komentarz aktualizowany*, System Informacji Prawnej LEX, 2018; a także M. Stachowiak, *Art. 21. W: Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, wyd. VII, Wolters Kluwer Polska, 2018. W związku z tym, nie można Gminie Łabiszyn

przypisać z tego tytułu nieprawidłowości, ponieważ jest to stanowisko powszechnie funkcjonujące w obrocie prawnym. Wreszcie nie można wykluczyć, że ustawodawcy w art. 21 ust. 3 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1579, z późn. zm. – dalej u.z.p.) chodziło o zajęcie indywidualnego stanowiska przez członka komisji przetargowej w odpowiednim oświadczeniu, że nie zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 17 ust. 1 – zatem złożenie stosownego oświadczenia przez członka komisji stanowi jego indywidualne i podstawowe zadanie. W takim stanie rzeczy w wystąpieniu pokontrolnym dokonano błędnej wykładni art. 21 ust. 3 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1579, z późn. zm.) – co stanowi podstawę zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 45.

- X. Stwierdzenie, że Gmina Łabiszyn udzieliła bankom upoważnienia (pełnomocnictwa) do dysponowania rachunkiem bankowym na podstawie odpowiednich umów jest daleką nadinterpretacją (dot. zalecenia nr 56). Po pierwsze Gmina Łabiszyn nie udzieliła bankom jakichkolwiek pełnomocnictw do dysponowania rachunkiem. Po drugie od pełnomocnictwa należy odróżnić instytucję potrącenia. Potrącenie z rachunku bankowego określonej kwoty na poczet wymagalnej raty kredytu jest jedynie czynnością techniczną banku (powszechnie stosowaną w obrocie), która w żadnym wypadku nie przekłada się na jego uprawnienia do dysponowania rachunkiem bankowym, czyli wykonywania wszelkich czynności z nim związanych. Potwierdza to również słownik języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego, gdzie zgodnie z nim „dysponować” znaczy «rozporządzać czymś według uznania» – w przedmiotowych przypadkach brak tych cech. Wreszcie wspomniane wyżej potrącenie – choćby uznane za upoważnienie do dysponowania rachunkiem – zgodnie z odpowiednią umową nie stanowiło zabezpieczenia kredytów, a tylko takie postanowienie może zostać uznane za naruszenie art. 264 ust. 5 u.f.p., który stanowi, że: *„W celu zabezpieczenia kredytu lub pożyczki nie można udzielać pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym jednostki samorządu terytorialnego”*. Literalne brzmienie tego przepisu nie pozwala przyjąć bez odpowiedniego postanowienia w umowie kredytowej stwierdzającego wprost, że bankowi w celu zabezpieczenia kredytu udziela się pełnomocnictwa do

dysonowania rachunkiem bankowym. Wręcz przeciwnie w analizowanych w toku kontroli umowach strony wyraźnie zaznaczyły, że zabezpieczeniem kredytów jest wyłącznie weksel – w związku z tym nieuprawnionym jest dokonywanie nadinterpretacji zapisów umowy przez podmiot trzeci podczas gdy w jej treści nie ma to tego żadnych podstaw, a do wykładni oświadczeń woli zawartych w umowie powołany jest wyłącznie sąd powszechny (cywilny). Wreszcie stosownie do art. 65 § 2 Kodeksu cywilnego w umowach należy przede wszystkim badać zgodny zamiar stron – a w przedmiotowych przypadkach strony zgodnie przyjęły, że jedyną formą zabezpieczenia kredytów był weksel. W świetle powyższego składam zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 56, ponieważ w toku kontroli oraz w wystąpieniu pokontrolnym dokonano błędnej wykładni art. 264 ust. 5 u.f.p. tj. wbrew literalnemu i jasnemu brzemieniu tego przepisu.

- XI. W kwestii poboru zadatku na poczet nabycia nieruchomości będącej rzekomo „poza obrotem” (dot. zalecenia nr 58) warto zauważyć, że podczas gdy nie przeznaczono nieruchomości do sprzedaży stosowanie do przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2018 r. poz. 121, z późn. zm. – dalej u.g.n.), nie powoduje to, że dana nieruchomość jest wyłączona z obrotu. Przepisy wskazanej ustawy statuuja jedynie procedurę zbywania nieruchomości gminnych, natomiast żaden przepis tej ustawy nie wyłączył stosowania przepisów Kodeksu cywilnego w podnoszonym zakresie. W związku z tym Gmina Łabiszyn jak każdy inny podmiot może stosować przepisy Kodeksu cywilnego w zakresie nieuregulowanym w ustawie o gospodarce nieruchomościami, czyli również może zawierać umowy przedwstępne na sprzedaż nieruchomości i pobierać zadatek (zob. m. in. E. Bończak-Kucharczyk, *Art. 1. W: Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, wyd. V, Wolters Kluwer Polska, 2018; G. Matusik, *Art. 1. W: Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, 2012). Umowa przedwstępna nie ma charakteru rozporządzającego i jest jedynie umową zobowiązującą do zawarcia umowy przyrzeczonej (nie następuje zbycie nieruchomości). Nie bez znaczenia jest również fakt, że w przedmiotowym przypadku umowa nie miała formy aktu notarialnego, a zatem nie rodziła ewentualnych roszczeń o przeniesienie prawa własności – jedyną konsekwencją to zwrot wpłaconego zadatku. Niemniej gmina zawierając taką umowę w dalszym

etapie musi stosować ograniczenia wynikające z ustawy o gospodarce nieruchomościami, czyli podać do publicznej wiadomości wykaz i zbyć odpowiednio w drodze przetargu albo bezprzetargowo jeżeli są spełnione warunki z art. 37 ust. 2 u.g.n. W przedmiotowym przypadku Gmina Łabiszyn spełniła wszelkie wymogi ustawowe i nie naruszyła prawa – co wyczerpująco w wyjaśnieniach przedstawił Burmistrz Łabiszyna. Ponadto nieuprawnione jest powoływanie się na orzecznictwo sądowe podczas, gdy przywołano tylko i wyłącznie jeden wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 czerwca 2008 r. sygn. akt II SA/Gd 125/08, który dotyczy zgoła innego stanu faktycznego i prawnego, a zaprezentowana teza jest wyciągnięta z kontekstu. Sąd w przedmiotowym wyroku wyraźnie wskazał, że czynności zbywania nieruchomości gminnych mają charakter cywilnoprawny, a zatem nie stanowią spraw z zakresu prawa administracyjnego i tym samym nie są załatwiane w drodze aktów administracyjnych oraz nie podlegają kognicji sądów administracyjnych. Tym samym sąd wyraźnie wskazał, że nie jest właściwy w tego typu sprawach [*sic!*]. W związku z tym sąd uznał, że nikt nie może domagać się od gminy (bez jej woli) zbycia nieruchomości na jego rzecz, w szczególności w trybie administracyjnym. Jednocześnie wojewódzki sąd administracyjny – abstrahując od tego, że sprawy w tym zakresie leżą wyłącznie w kognicji sądów powszechnych (cywilnych) – w żadnym miejscu nie stwierdził, że gmina nie może stosować przepisów Kodeksu cywilnego o umowie przedwstępnej i zadatku [*sic!*]. Zawarcie umowy przedwstępnej z zadatkiem ma przede wszystkim na celu zabezpieczenie interesów potencjalnego nabywcy oraz Gminy Łabiszyn. Natomiast warunki tej umowy zasadzie w żaden sposób nie wpływają negatywnie na sytuację zainteresowanego nabyciem nieruchomości, ponieważ zadatek albo zostanie zaliczony na poczet ceny, albo zostanie zwrócony jeżeli sprzedaż nie nastąpi bez winy zainteresowanego. Umowa przedwstępna i zadatek – jak to zostało wyżej wskazane – w żaden sposób nie wpływają również na stosowanie przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami dotyczące prawa pierwszeństwa. W takiej sytuacji (w przypadku skorzystania z prawa pierwszeństwa przez inną osobę) zainteresowanemu zadatek zostałby zwrócony. W związku z tym w toku kontroli oraz w wystąpieniu pokontrolnym dokonano błędnej wykładni przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami, w szczególności art. 34 i art. 35,

a także przepisów Kodeksu cywilnego, w szczególności art. 389 i art. 394 – co stanowi podstawę zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 58.

XII. W wystąpieniu pokontrolnym poruszono zagadnienie dotyczące 24 decyzji w sprawie umorzenia zaległości w podatku od nieruchomości za lata 2016-2017 wobec jednostki budżetowej, z którym to związane jest zalecenie nr 34. W przedmiotowej kwestii kontrolujący wskazali, że w ramach postępowania podatkowego niedostatecznie przeprowadzono postępowanie dowodowe oraz niewystarczająco uzasadniono w decyzji przesłanki, którymi organ gminy się kierował. W trakcie kontroli natomiast – czego efektem jest brak odpowiedniego stwierdzenia w wystąpieniu pokontrolnym – pominięto treść art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018r. poz. 1445 – dalej u.p.o.l.). Przedmiotowy przepis jest stosunkowo nową regulacją, która obowiązuje od 1 stycznia 2016 r. i podatnik podczas składania deklaracji mógł ją po prostu pominąć – w szczególności w latach 2016-2017 (chwile po wejściu w życie). Art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l. stanowi, że: *„Zwalnia się od podatku od nieruchomości [...] grunty i budynki lub ich części, stanowiące własność gminy, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów”*. Należy wskazać, że działalność gospodarcza, o której mowa w przedmiotowym przepisie powinna cechować się łącznie trzema wyznacznikami: zorganizowanie, ciągłość oraz zarobkowość – a brak którejkolwiek z nich wyłącza daną działalność od kwalifikowania jej do kategorii działalności gospodarczej (por. wyrok WSA w Lublinie z 5.02.2016 r., sygn. akt I SA/LU 822/15; pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów nr PL-LS.834.107.2015, opublikowane 16 października 2015 r. na stronie mf.gov.pl – w zakładce działalność/baza wiedzy/pisma/podatki i opłaty lokalne/2015; pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków Sektorowych, Lokalnych oraz Podatków od Gier PL-LS.844.26.2016 z dnia 21 marca 2016 r., stanowisko RIO w Lublinie z dnia 22 kwietnia 2016 r. dostępne na stronie: <http://www.lublin.rio.gov.pl/?a=2311>). Zgodnie z powyższym w niniejszym przypadku zakład budżetowy, którego przedmiotowe zagadnienie dotyczy nie prowadził i nie prowadzi działalności zarobkowej, a zatem jego działalność nie stanowiła działalności gospodarczej w rozumieniu wspomnianego przepisu w

zakresie opodatkowania budowli i infrastruktury, którą zarządza. W takim stanie rzeczy – co zresztą potwierdzają także powyższe stanowiska, w tym Ministra Finansów – ze zwolnienia, o którym mowa powyżej może skorzystać także zakład budżetowy nieprowadzący działalności gospodarczej albo zarządzane przez niego obiekty budowlane w ogóle nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. *a contrario*. W związku z tym nie ma w ogóle podstaw do badania tego, czy umorzenie zaległości podatkowej nastąpiło po szczegółowej analizie stanu faktycznego, gdyż zakład budżetowy i tak nie był zobowiązany do zapłaty podatku. W świetle tych okoliczności w toku kontroli oraz w wystąpieniu pokontrolnym niewłaściwie zastosowano art. 2 ust. 1 pkt 3 *a contrario* albo art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l. poprzez ich pominięcie – co stanowi podstawę zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 34.

Podsumowując, niniejszym składam zastrzeżenia do całości wniosków pokontrolnych zawartych w przedmiotowym wystąpieniu pokontrolnym, jednocześnie prosząc o szczegółową analizę i ustosunkowanie się do zarzucanych powyżej naruszeń związanych z błędną wykładnią lub niewłaściwym zastosowaniem przepisów prawa i w konsekwencji o uchylenie odpowiednich wniosków (zaleceń).

BURMISTRZ
Jacek Jędrzejewski

Otrzymują:

- 1) Adresat
- 2) Rada Miejska w Łabiszynie
- 3) a/a