

**Uchwała Nr 104/g245/I/18**  
**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku**  
**z dnia 25 kwietnia 2018 r.**

Działając na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a oraz art. 25b ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 561) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku

**postanawia:**

**uznać za zasadne zastrzeżenia Wójta Gminy Malbork do wniosków zawartych w pkt: 2b, 6 oraz oddalić zastrzeżenia Wójta Gminy Malbork do wniosków zawartych w pkt: 1a, 2a wystąpienia pokontrolnego Nr WK/0804/68/26/K/1/2017 z dnia 12 marca 2018 r. Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku.**

**U Z A S A D N I E N I E**

Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku przeprowadził w okresie od dnia 27 września 2017 r. do dnia 12 stycznia 2018 r. kontrolę kompleksową Gminy Malbork. Celem kontroli - obejmującej lata: 2013 - 2016 oraz inne okresy w miarę potrzeby - było sprawdzenie prawidłowości realizacji przez organ wykonawczy uchwał Rady Gminy Malbork i innych zadań w zakresie gospodarki finansowej oraz zamówień publicznych.

Wyniki kontroli ujęto w protokole podpisanym przez obie strony w dniu 12 stycznia 2018 r., którego jeden egzemplarz pozostawiono Wójtowi Gminy Malbork.

W związku z wynikami przeprowadzonej kontroli kompleksowej sformułowane zostało wystąpienie pokontrolne o numerze WK/0804/68/26/K/1/2017 z dnia 12 marca 2018 r., w którym wskazano nieprawidłowości dostrzeżone podczas kontroli, jak również zawarto wnioski mające na celu usunięcie stwierdzonych uchybień oraz zapobieżenie ich ponownemu wystąpieniu w przyszłości.

W wystąpieniu pokontrolnym wskazano jako nieprawidłowości, między innymi:

1) w pkt 1 wystąpienia: „ewidencjonowanie w 2016 r. niektórych zdarzeń gospodarczych niezgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości* (tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r. poz. 395), a mianowicie:

a) nieprawidłowe ujęcie w księgach rachunkowych Urzędu Gminy na koncie 011 – „Środki trwałe” nieruchomości stanowiącej własność gminy miejskiej Malbork (zabudowanej działki nr 56 o powierzchni 1059m<sup>2</sup> w Malborku), przekazanej gminie Malbork w użytkowanie na czas nieoznaczony na cele statutowe (na siedzibę Urzędu Gminy), czym naruszono art. 4 ust. 1 i 2 *ustawy o rachunkowości* – str. 181 protokołu kontroli.

b) Nieobjęcie ewidencją księgową majątku gminy, tj. 7 nieruchomości zabudowanych, w których znajdują się świetlice przekazane Gminnemu Ośrodkowi Kultury, Sportu, Rekreacji, Turystyki i Zdrowia w Malborku na podstawie umów użyczenia zawartych w czerwcu 2013 r. na

czas nieokreślony, czym naruszono art. 4 ust. 1 i 2 *ustawy o rachunkowości* – str. 181 - 183 protokołu.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 w/w ustawy jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Zgodnie natomiast z treścią ust. 2 tego przepisu zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniach finansowych zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Forma prawna, na podstawie której nieruchomości została oddana do użytkowania, jest ograniczonym prawem rzeczowym, na które składają się prawo do używania rzeczy i prawo do pobierania z tego tytułu pożytków – zgodnie z art. 244 *Kodeksu cywilnego*.

Przy zawarciu umowy użytkowania nie następuje przeniesienie własności nieruchomości, zaś użytkowanie jest prawem majątkowym o charakterze niezbywalnym.

Z istoty umów użytkowania wynika, że przekazane na ich podstawie składniki majątku prawnie pozostają własnością podmiotu, który je oddał biorącemu. Umowa ta nie powoduje również utraty kontroli nad przekazywanymi na jej podstawie składnikami majątku.

Zatem nie ma podstaw do wykazywania nieruchomości otrzymanej od miasta Malborka w ewidencji bilansowej środków trwałych Urzędu Gminy Malbork, w przeciwieństwie do nieruchomości przekazanych w użyczenie Gminnemu Ośrodkowi Kultury, Sportu, Rekreacji, Turystyki i Zdrowia w Malborku, które to w tej ewidencji winny być ujęte.

Nieruchomości te powinny figurować również w ewidencjach pozabilansowych jednostek je użytkujących, na przeznaczonym do tego koncie 090 - „Obce środki trwałe”;

2) w pkt 2 wystąpienia: „Wykazanie rozbieżnych danych w sprawozdaniach finansowych i budżetowych dot. tego samego okresu, a mianowicie:

a) w łącznym *Zestawieniu zmian w funduszu budżetu* sporządzonym na dzień 31 grudnia 2016 r. wykazano 21.506.559,56 zł (poz.I.2.2. – zrealizowane dochody budżetowe), natomiast w łącznym sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2016 r. i w sprawozdaniu Rb – NDS za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2016 r. wykazano 21.509.942,56 zł, tj. więcej o 3.383 zł (prawidłową jest kwota 21.506.559,56 zł);

b) w łącznym *Zestawieniu zmian w funduszu budżetu* sporządzonym na dzień 31 grudnia 2016 r. wykazano 22.353.403,51 zł (poz.I.1.2. – zrealizowane wydatki budżetowe), natomiast w sprawozdaniu Rb – 28S z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2016 r. i w sprawozdaniu Rb – NDS za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2016 r. wykazano 22.421.677,51 zł, tj. więcej o 68.274 zł, (prawidłową jest kwota 22.421.677,51 zł), czym naruszono § 9 ust. 1 i 2 obowiązującego do dnia 12 stycznia 2018 r. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie *sprawozdawczości budżetowej* (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 1015 z późn. zm.) w zw. z postanowieniami rozdziału 1, 4 i 6 Załącznika Nr 39 do w/w rozporządzenia - *Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego* oraz art. 4 ust. 2 *ustawy o rachunkowości* w zw. z § 20 ust. 1 pkt 4 obowiązującego do dnia 31 grudnia 2017 r. 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* (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r. poz. 760) – str. 26 protokołu.

Zgodnie z treścią § 9 ust. 1 i 2 w/w *rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej* kierownicy jednostek są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym, a kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Stosownie do treści art. 4 ust. 2 *ustawy o rachunkowości* zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Natomiast z *rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości* (...) wynika, że sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego składa się m. in. z łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 8 do *rozporządzenia* (tj. we wzorze sprawozdania).

W obowiązującym stanie prawnym powyższe zagadnienia są regulowane przez *rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (Dz. U. z 2018 r. poz. 109) oraz *rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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 2017 r. poz. 1911).”;

3) w pkt. 6 wystąpienia: „Ogłaszanie w latach: 2015 – 2016 wykazów nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży w telewizji internetowej TV Malbork zamiast w prasie lokalnej, czym naruszono art. 35 ust. 1 *ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami* (tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r. poz. 121 z późn. zm.) – str. 63 - 70 protokołu.

Zgodnie z w/w przepisem, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r. właściwy organ sporządza i podaje do publicznej wiadomości wykaz nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży, do oddania w użytkowanie wieczyste, użytkowanie, najem lub dzierżawę. Wykaz ten wywiesza się na okres 21 dni w siedzibie właściwego urzędu, a ponadto informację o wywieszeniu tego wykazu podaje się do publicznej wiadomości przez ogłoszenie w prasie lokalnej oraz w inny sposób zwyczajowo przyjęty w danej miejscowości, a także na stronach internetowych właściwego urzędu.

W aktualnym stanie prawnym (tj. od dnia 1 stycznia 2017 r.) powyższy przepis stanowi, że właściwy organ sporządza i podaje do publicznej wiadomości wykaz nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży, do oddania w użytkowanie wieczyste, użytkowanie, najem lub dzierżawę. Wykaz ten wywiesza się na okres 21 dni w siedzibie właściwego urzędu, a także zamieszcza się na stronach internetowych właściwego urzędu. Starosta, wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej, przekazuje wykaz wojewodzie, w celu jego zamieszczenia na stronie podmiotowej wojewody w Biuletynie Informacji Publicznej przez okres 21 dni. Informację o zamieszczeniu wykazu właściwy organ podaje do publicznej wiadomości przez ogłoszenie w prasie lokalnej o zasięgu obejmującym co najmniej powiat, na terenie którego położona jest nieruchomość.”

W odniesieniu do wyżej stwierdzonych nieprawidłowości w wystąpieniu pokontrolnym Prezes tut. Izby, działając na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, zawarła wnioski o spowodowanie usunięcia przedstawionych nieprawidłowości poprzez:

- 1) ewidencjonowanie środków trwałych przekazanych w użytkowanie zgodnie z obowiązującymi przepisami;
- 2) sporządzanie sprawozdań finansowych i budżetowych zgodnie z obowiązującymi przepisami;
- 6) ogłaszanie wykazu nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Ponadto w przedmiotowym wystąpieniu pokontrolnym poinformowano Pana Wójta Gminy Malbork o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do wniosków zawartych w wystąpieniu (zgodnie z art. 9 ust. 3 i ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych) w terminie 14 dni od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego do Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku za pośrednictwem Prezesa tutejszej Izby. Podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

W dniu 26 marca 2018 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku wpłynęło pismo Wójta Gminy Malbork o sygn. Fn-17/2018 z dnia 19 marca 2018 r., którym zgłoszono zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego WK/0804/68/26/K/1/2017 z dnia 12 marca 2018 r.

W zastrzeżeniach tych, w odniesieniu do pkt 1a wystąpienia pokontrolnego, Wójt wskazał, że, cyt.:

„Ujęcie w księgach rachunkowych Urzędu Gminy powyższej nieruchomości nastąpiło w oparciu o przepisy szczególne 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. W § 2 pkt 5 niniejszego rozporządzenia zawarta została definicja środków trwałych – „rozumie się przez to środki, o których mowa w art. 3 ust.1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, w tym środki trwałe stanowiące własność skarbu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki”.

W odniesieniu do pkt 2a wystąpienia pokontrolnego, Wójt Gminy Malbork wyjaśnił, że, cyt.:

„Nie został naruszony przepis § 9 ust.2, gdyż sprawozdanie zostało sporządzone zgodnie z zapisami ewidencji księgowej. Różnica w wysokości 3.383 zł była wynikiem błędnego zapisu w ewidencji księgowej, sprawozdanie zostało sporządzone zgodnie z zapisami ewidencji.”

W wyjaśnieniach Skarbnika Gminy na zapytanie dotyczące różnicy w wysokości 3.383 zł w czasie kontroli podano, że:

„Różnica dochodów wykazanych w Rb-27S na 31.12.2016r. a poz.1.2.2 sprawozdania „Zestawienie zmian funduszu jednostki” w kwocie 3.383 zł dotyczy podatku VAT za 12/2015 r. zapłaconego w miesiącu styczniu 2016 r. W organie podatek VAT za 12/2015 r. został zawieszony na rozrachunkach budżetu (konto 224-2). Dochody na koncie 901 wykazano w kwocie netto (bez podatku VAT). W jednostce dochody ujmowane są na koncie 131. Podatek VAT za 12/2015 roku zapłacony w 01/2016 został ujęty w jednostce jako zmniejszenie w 01/2016. W przyszłości

w jednostce księgowania roczne zostaną dokonane z uwzględnieniem podatku VAT w roku, za który jest należny.”

W odniesieniu do pkt 2b wystąpienia pokontrolnego, Wójt Gminy Malbork wyjaśnił, że, cyt.:

Nie został naruszony przepis § 9 ust. 1 i 2, gdyż sprawozdanie zostało sporządzone zgodnie z zapisami ewidencji księgowej oraz rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.

Kwota różnicy w wysokości 68.274 zł dotyczy wydatków, które nie wygasają z upływem 2016 roku. Zgodnie z przepisami rozporządzenia 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 ujęcie wydatków niewygasających następuje w księgach budżetu Gminy jako JST na kontach 903 i 904, a nie w Urzędzie jako w jednostce. Wydatki te wykazywane są jako wydatki wykonane w sprawozdaniu Rb-28S budżetu. Dla ujęcia tychże wydatków w księgach Urzędu jako jednostki budżetowej rozporządzenie to nie przewiduje żadnych księgowania na dzień 31.12.2016 r. Ujęcia następują jedynie na kontach pozabilansowych.

Potwierdzają to liczne publikacje i komentarze do planów kont, zawierające wzory księgowania w tym zakresie. Ujęcie w ewidencji księgowej jednostki budżetowej na kontach bilansowych następuje w roku następnym (realizacja i rozliczenie wydatków niewygasłych).

Również w systemie Bestia ujęcie wydatków niewygasających możliwe jest jedynie w sprawozdaniu Rb-28S Gminy Malbork jako JST a nie sprawozdaniach jednostkowych Urzędu czy innej jednostki budżetowej.

Aby zapewnić zgodność sprawozdania zbiorczego Rb-28S ze sprawozdaniami jednostkowymi Rb-28S dodatkowo należy przygotować sprawozdanie jednostkowe Rb-28S dla budżetu (za grudzień i roczne), w którym w kolumnie „Wydatki wykonane” przedstawia się tylko kwoty wydatków niewygasłych według podziałek klasyfikacji budżetowej do realizacji w roku przyszłym.

W związku z faktem, iż na dzień 31 grudnia nie ujmuje się wydatków niewygasających w księgach Urzędu jako jednostki budżetowej, ani nie są one wykazywane w sprawozdaniu jednostkowym Urzędu jako jednostki budżetowej, kwota wydatków niewygasających nie jest przeksięgowywana pod datą 31.12 na koto 800- Fundusz jednostki w korespondencji z kontem 223- rozliczenie wydatków budżetowych.

W związku z powyższym na konto 800 - Fundusz jednostki odnoszone są wydatki wykonane bez wydatków niewygasających. Dlatego też w sprawozdaniu łącznym „Zestawienie zmian w funduszu, sporządzanym w szczególności sprawozdań jednostkowych zachodzą różnice w stosunku do sprawozdania Rb-28S budżetu o wysokość wydatków niewygasających.”

W odniesieniu do pkt 6 wystąpienia pokontrolnego, Wójt Gminy Malbork stwierdził, że, cyt.:

„Ustawodawca na gruncie ustawy o gospodarce nieruchomościami nie określił terminu „prasa”. W doktrynie prawa prasowego wyróżnia się”

- prasę zakładową, kierowaną przez pracowników jednego zakładu pracy;
- sublokalną, ukazującą się na obszarze jednego miasteczka lub gminy;
- lokalną, adresowaną do społeczności powiatu bądź kilku powiatów;

- regionalną, obejmującą swoim zasięgiem terytorium województwa bądź kilku województw;
- ogólnokrajową, kolportowaną na obszarze jednego państwa;
- międzynarodową, której odbiorcy mieszkają w kilku, a nawet kilkunastu państwach

W związku z powyższym zasadnym wydaje się sięgnięcie do ustawy z dnia 26 stycznia 1984 r. Prawo prasowe (Dz.U. Nr 5 poz.24 ze zm.). Zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 1 tejże ustawy „prasa” oznacza publikacje periodyczne, które nie tworzą zamkniętej, jednorodnej całości, ukazujące się nie rzadziej niż raz do roku, opatrzone stałym tytułem albo nazwą, numerem bieżącym i datą, a w szczególności: dzienniki i czasopisma, serwisy agencyjne, stałe przekazy teleksowe, biuletyny, programy radiowe i telewizyjne oraz kroniki filmowe; prasą są także wszelkie istniejące i powstające w wyniku postępu technicznego środki masowego przekazywania, w tym także rozgłoszenie oraz tele- i radiowęzły zakładowe, upowszechniające publikacje periodyczne za pomocą druku, wizji, fonii lub innej techniki rozpowszechniania (...) W świetle cytowanego przepisu pojęcie „prasy” jest jednoznacznie szersze od potocznego znaczenia tego zwrotu, które sprowadza się jedynie do postaci drukowanej (zob. Słownik języka polskiego Wydawnictwo Naukowe PWN). Omawiany przepis obejmuje także prasę rozpowszechnianą za pomocą Internetu.

Serwisy internetowe mogą być uznane za prasę, gdy spełniają przesłanki z definicji prasy w ustawie Prawo prasowe, tj.: ukazują się nie rzadziej niż raz do roku, opatrzone są stałym tytułem albo nazwą, numerem bieżącym i datą, nie tworzące zamkniętej jednorodnej całości (związanej z fabułą, postaciami) i mające ogólnoinformacyjny charakter (tak Ewa Ferenc – Szydełko, Komentarz do art. 20 ustawy – Prawo prasowe, System Informacji Prawnej Lex Omega 01/2013).

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 15 grudnia 2010 r. w sprawie III KK/250/10 (OSNKW 2011/3/26) wywiódł, że przekaz za pośrednictwem Internetu, jeżeli spełnia wymogi określone w treści art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 26 stycznia 1984 r. – Prawo prasowe (...) jest prasą, a interwał czasowy w jakim się pojawia determinuje to, czy jest to dziennik, czy też czasopismo w rozumieniu art. 7 ust.2 pkt 2 prawa prasowego.

Informacja o umieszczeniu wykazu opublikowana na stronie internetowej TV Malbork jako stały element, a nie jako migawka czy inny element wyświetlany w pewnym odcinku czasu. W każdym czasie może tak informacja przeczytać. Od momentu opublikowania jej na portalu internetowym [www.tv.malbork.pl](http://www.tv.malbork.pl) pozostaje ona widoczna do czasu jej usunięcia. W praktyce informacje o wykazach nie są usuwane. Po raz pierwszy informacje o wykazie umieszczono w maju 2015 r. i jest ono widoczne do dziś (wydruk w załączeniu).

Reasumując, jeżeli więc przekaz internetowy udostępniany za pośrednictwem strony internetowej [www.tv.malbork.pl](http://www.tv.malbork.pl) spełnia wymogi określone w art. 7 ust.1 pkt 1-2 ustawy Prawo prasowe – za czym przemawia fakt jego zarejestrowania w Krajowym Rejestrze Sądowym Dzienników i Czasopism pod Nr 1691, po myśli art. 20 ust.1 ustawy Prawo prasowe – to z pewnością wyczerpuje on znamiona „prasy” wymienione w tej ustawie. Zakładając, iż w/w warunek zachodzi, oddziaływanie tej prasy na obszarze co najmniej powiatu, na którego terenie leży nieruchomość spowoduje, że zamieszczenie informacji o wywieszeniu tego wykazu na portalu [www.tv.malbork.pl](http://www.tv.malbork.pl) czyni zadość wymogom ustawy o gospodarce nieruchomościami”.

Do zastrzeżeń Wójt Gminy Malbork załączył opinię prawną sporządzoną w dniu 6 marca 2015 r., dotyczącą definicji „prasy”, wydruk z dnia 20 marca 2018 r. informacji o umieszczeniu

wykazu ze strony [www.tv.malbork.pl](http://www.tv.malbork.pl) a także kopię postanowienia Sądu Rejonowego w Gdańsku XV Wydział Cywilny sygn. akt XV Ns. Rej. Pr 13/15 z dnia 17 lutego 2015 r.

W tym stanie faktycznym i prawnym Kolegium tut. Izby stwierdza, co następuje.

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

W dniu 25 kwietnia 2018 r. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku rozpatrując wniesione zastrzeżenia dokonało analizy treści protokołu kontroli kompleksowej Powiatu Malborskiego, wystąpienia pokontrolnego wynikającego z tej kontroli oraz przedłożonej dokumentacji.

W zakresie odnoszącym się do nieprawidłowości opisanych w pkt 1 a wystąpienia pokontrolnego - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uznało zastrzeżenia za niezasadne.

W świetle ustaleń protokołu kontroli, nie kwestionowanych przez skarżącego, nie ma wątpliwości, że w księgach rachunkowych Urzędu Gminy Malbork na koncie 011 – „Środki trwałe” ujęto nieruchomość stanowiącą własność Miasta Malbork (zabudowaną działkę nr 56 o powierzchni 1059m<sup>2</sup> w Malborku), przekazaną Gminie Malbork w użytkowanie na czas nieoznaczony na cele statutowe (na siedzibę Urzędu Gminy).

Kolegium uznało za prawidłową argumentację prawną zawartą w wystąpieniu pokontrolnym, w której ujęcie powyższej nieruchomości w ewidencji Gminy Malbork na koncie 011 „Środki trwałe” określono jako zachowanie naruszające ww. przepisy art. 4 ust. 1 i 2 *ustawy o rachunkowości*.

W szczególności należy się zgodzić ze stwierdzeniem, że: „Forma prawna, na podstawie której powyższa nieruchomość została oddana do użytkowania, jest ograniczonym prawem rzeczowym, na które składają się prawo do używania rzeczy i prawo do pobierania z tego tytułu pożytków – zgodnie z art. 244 *Kodeksu cywilnego*. Przy zawarciu umowy użytkowania nie następuje przeniesienie własności nieruchomości, zaś użytkowanie jest prawem majątkowym o charakterze niezbywalnym. Z istoty umów użytkowania wynika, że przekazane na ich podstawie składniki majątku prawnie pozostają własnością podmiotu, który je oddał biorącemu. Umowa ta nie powoduje również utraty kontroli nad przekazywanymi na jej podstawie składnikami majątku. Zatem nie ma podstaw do wykazywania nieruchomości otrzymanej od miasta Malborka w ewidencji bilansowej środków trwałych Urzędu Gminy Malbork, (...)”

Odnosząc się do treści przywołanego przez skarżącego przepisu § 2 pkt 5 *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*, przez środki trwałe rzeczywiście rozumie się środki, o których mowa w art. 3 ust.1 pkt 15 ustawy

o rachunkowości, w tym środki trwałe stanowiące własność (...) jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w (...) użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki. Jednakże, w opinii Kolegium, przez „własność jednostki samorządu terytorialnego” należy rozumieć „własność danej jednostki samorządu terytorialnego”. Jednostką bowiem, w myśl przepisu § 2 pkt 2 ww. rozporządzenia, jest jednostka budżetowa i samorządowy zakład budżetowy. Ewidencja na koncie 011 „Środki trwałe” co do zasady określa stan środków trwałych stanowiących własność podmiotu posiadającego osobowość prawną – jednostki samorządu terytorialnego albo Skarbu Państwa. W art.3 ust.1 pkt 15 ww. rozporządzenia przewidziano wyjątek od tej zasady, gdy nie posiadająca osobowości prawnej jednostka lub zakład budżetowy otrzymają daną rzecz w używanie od tej jednostki samorządu terytorialnego, której jednostkę organizacyjną stanowią. Taka interpretacja przepisu pozwala na to, że nieruchomość oddana w używanie jest zawsze wykazana w ewidencji środków trwałych właściciela albo nieposiadającej osobowości prawnej jednostki organizacyjnej tegoż właściciela nieruchomości: jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego.

W konsekwencji Kolegium tut. Izby postanowiło uznać zastrzeżenie wniesione przez Wójta Gminy Malbork do wniosku zawartego w pkt 1a wystąpienia pokontrolnego za niezasadne i oddaliło je.

W zakresie odnoszącym się do nieprawidłowości opisanych w pkt 2a wystąpienia pokontrolnego - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uznało zastrzeżenia za niezasadne.

W świetle ustaleń protokołu kontroli, nie kwestionowanych przez skarżącego, nie ma wątpliwości, że w łącznym *Zestawieniu zmian w funduszu budżetu* (stanowiącym część sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego) sporządzonym na dzień 31 grudnia 2016 r. wykazano w poz. I.2.2. „Zrealizowane dochody budżetowe” kwotę 21.506.559,56 zł, natomiast w łącznym sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2016 r. i w sprawozdaniu Rb – NDS za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2016 r. wykazano dochody wykonane w kwocie 21.509.942,56 zł, tj. większej o 3.383 zł.

W ocenie Kolegium słuszny był zatem wniosek zawarty w pkt 2a zaskarżonego wystąpienia pokontrolnego, że Gmina Malbork nieprawidłowo wykazała w łącznym *Zestawieniu zmian w funduszu budżetu* oraz w powyższych sprawozdaniach jednostki samorządu terytorialnego dane ze sobą rozbieżne (w zakresie wielkości wykonanych przez gminę dochodów za ten sam okres sprawozdawczy). Zdaniem Kolegium takie działanie należało uznać za nieprawidłowe i niezgodne ze wskazanymi w pkt 2a wystąpienia przepisami regulującymi zasady sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych. Wykazywana w sprawozdaniach kwota dochodów zrealizowanych przez tą samą jednostkę w tym samym okresie nie powinna się różnić, jeżeli zasady sporządzania sprawozdań nie przewidują szczególnego sposobu wyliczania dochodów na potrzeby tychże sprawozdań.

Odnosząc się do kwestii kwoty 3.383 zł, stanowiącej kwotę zapłaconego podatku VAT, należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 1 ust.2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j.: Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.), VAT jest dochodem budżetu państwa. W związku z tym, mając na względzie treść art.111 ust.1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j.: Dz.U. z 2017 r. poz. 2077), nie może stanowić dochodu jednostki

samorządu terytorialnego i nie powinien być uwzględniany w dochodach zrealizowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego w sprawozdaniach Rb-27, Rb-NDS ani w łącznym *Zestawieniu zmian w funduszu budżetu*.

Wobec powyższego Kolegium uznało zarzuty wobec pkt 2a wystąpienia pokontrolnego za niezasadne i oddaliło je.

Kolegium uznało natomiast za zasadne zarzuty wobec wniosków z pkt 2b zaskarżonego wystąpienia pokontrolnego.

W świetle ustaleń protokołu kontroli, nie kwestionowanych przez skarżącego, nie ma wątpliwości, że w łącznym *Zestawieniu zmian w funduszu budżetu* (stanowiącym część sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego) sporządzonym na dzień 31 grudnia 2016 r. w poz. I.1.2. „Zrealizowane wydatki budżetowe” wykazano kwotę 22.353.403,51 zł, natomiast w sprawozdaniu Rb – 28S z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2016 r. i w sprawozdaniu Rb – NDS za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2016 r. wykazano kwotę wydatków 22.421.677,51 zł, tj. większą o 68.274zł. Kwota różnicy w wydatkach wykazanych w powyższych sprawozdaniach dotyczy wydatków, które nie wygasły z upływem 2016 roku.

Rozstrzygając zastrzeżenia odnośnie pkt 2b wystąpienia Kolegium podzieliło opinię wyrażoną w nich, że: *„Zgodnie z przepisami rozporządzenia 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 ujęcie wydatków niewygasających następuje w księgach budżetu Gminy jako JST na kontach 903 i 904, a nie w Urzędzie jako w jednostce. Wydatki te wykazywane są jako wydatki wykonane w sprawozdaniu Rb-28S budżetu. Dla ujęcia tychże wydatków w księgach Urzędu jako jednostki budżetowej rozporządzenie to nie przewiduje żadnych księgowania na dzień 31.12.2016 r. Ujęcia następują jedynie na kontach pozabilansowych.*

*Ujęcie w ewidencji księgowej jednostki budżetowej na kontach bilansowych następuje w roku następnym (realizacja i rozliczenie wydatków niewygasłych).*

*Również w systemie Bestia ujęcie wydatków niewygasających możliwe jest jedynie w sprawozdaniu Rb-28S Gminy Malbork jako JST a nie sprawozdaniach jednostkowych Urzędu czy innej jednostki budżetowej.*

*Aby zapewnić zgodność sprawozdania zbiorczego Rb-28S ze sprawozdaniami jednostkowymi Rb-28S dodatkowo należy przygotować sprawozdanie jednostkowe Rb-28S dla budżetu (za grudzień i roczne), w którym w kolumnie „Wydatki wykonane” przedstawia się tylko kwoty wydatków niewygasłych według podziałek klasyfikacji budżetowej do realizacji w roku przyszłym.*

*W związku z faktem, iż na dzień 31 grudnia nie ujmuje się wydatków niewygasających w księgach Urzędu jako jednostki budżetowej, ani nie są one wykazywane w sprawozdaniu jednostkowym Urzędu jako jednostki budżetowej, kwota wydatków niewygasających nie jest przeksięgowywana pod datą 31.12 na koto 800- Fundusz jednostki w korespondencji z kontem 223- rozliczenie wydatków budżetowych.*

*W związku z powyższym na konto 800- Fundusz jednostki odnoszone są wydatki wykonane bez wydatków niewygasających. Dlatego też w sprawozdaniu łącznym „Zestawienie zmian w funduszu,*

*sporządzanym w szczególności sprawozdań jednostkowych zachodzą różnice w stosunku do sprawozdania Rb-28S budżetu o wysokość wydatków niewygasających.”*

Kolegium uznało w konsekwencji, że w przypadku gdy organ stanowiący - Rada Gminy Malbork ustalił wykaz wydatków niewygasających z upływem roku budżetowego 2016, mogły zaistnieć różnice między kwotami wydatków wykonanych w 2016 roku w sprawozdaniach Gminy Malbork działającej jako jednostka samorządu terytorialnego sporządzanych na podstawie ewidencji księgowej tejże jednostki a w sprawozdaniu łącznym tej samej gminy za ten sam rok, uwzględniającym dane z ewidencji księgowej Urzędu Gminy Malbork działającego jako jednostka budżetowa.

W związku z powyższym Kolegium uznało zastrzeżenia do pkt 2b wystąpienia pokontrolnego za zasadne.

W zakresie odnoszącym się do nieprawidłowości opisanych w pkt 6 wystąpienia pokontrolnego - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uznało zastrzeżenia za zasadne.

W świetle ustaleń protokołu kontroli, nie kwestionowanych przez skarżącego, nie ma wątpliwości, że w latach: 2015 – 2016 informacje o wykazach nieruchomości przeznaczonych przez Gminę Malbork do sprzedaży zamieszczano w telewizji internetowej TV Malbork, zamiast w prasie lokalnej w rozumieniu potocznym, tj. w prasie drukowanej.

Kolegium ustaliło również, że w latach: 2015 – 2016 nie obowiązywały w Gminie Malbork zasady obrotu nieruchomościami ustalone przez Radę Gminy Malbork w oparciu o przepis art. 18 ust. 2 pkt 9 lit a ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, które wskazywałyby, że ogłoszenia o wykazach będą publikowane zamiast w prasie lokalnej drukowanej – w serwisie internetowym (przywołana w protokole kontroli *uchwała Nr XXXIII/311/2013 z dnia 30 grudnia 2013 w sprawie określenia zasad nabywania, zbywania i obciążania nieruchomości gruntowych oraz ich wydzierżawiania lub najmu na okres dłuższy niż 3 lata* uchylła dotychczasowe zasady, zaś uchwała Nr XII/83/2007 z dnia 27 sierpnia 2007 r. w sprawie zasad sprzedaży mieszkań komunalnych wchodzących w skład zasobu mieszkaniowego Gminy Malbork dotychczasowym najemcom określała jedynie wysokości możliwych do udzielenia bonifikat).

Nadto, jak wynika z wyjaśnień skarżącego zawartych w zastrzeżeniach do wystąpienia, przekaz internetowy udostępniany za pośrednictwem strony internetowej [www.tv.malbork.pl](http://www.tv.malbork.pl) został zarejestrowany w Krajowym Rejestrze Sądowym Dzienników i Czasopism pod Nr 1691. Zgodnie z wyjaśnieniami Wójta Gminy Malbork informacje o umieszczeniu wykazu nieruchomości są publikowane na stronie internetowej TV Malbork jako stały element, a nie jako migawka czy inny element wyświetlany w pewnym odcinku czasu. W każdym czasie można taką informację przeczytać. Od momentu opublikowania jej na portalu internetowym [www.tv.malbork.pl](http://www.tv.malbork.pl) pozostaje ona widoczna do czasu jej usunięcia. W praktyce informacje o wykazach nie są usuwane. Po raz pierwszy informacje o wykazie umieszczono w maju 2015 r.

Oczywisty jest również stan prawny dotyczący niniejszej sprawy, a mianowicie to, że:

-zgodnie z art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r., informacje o wywieszeniu takich wykazów należało podać do publicznej wiadomości, między innymi, przez ogłoszenie w prasie lokalnej. W aktualnym stanie prawnym (tj. od dnia 1 stycznia 2017 r.) powyższy przepis stanowi, że (...)

informację o zamieszczeniu wykazu właściwy organ podaje do publicznej wiadomości przez ogłoszenie w prasie lokalnej o zasięgu obejmującym co najmniej powiat, na terenie którego położona jest nieruchomość.

- zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 26 stycznia 1984 r. Prawo prasowe (Dz. U. Nr 5 poz. 24 ze zm.) „prasa oznacza publikacje periodyczne, które nie tworzą zamkniętej, jednorodnej całości, ukazujące się nie rzadziej niż raz do roku, opatrzone stałym tytułem albo nazwą, numerem bieżącym i datą, a w szczególności: dzienniki i czasopisma, serwisy agencyjne, stałe przekazy teleksowe, biuletyny, programy radiowe i telewizyjne oraz kroniki filmowe; prasą są także wszelkie istniejące i powstające w wyniku postępu technicznego środki masowego przekazywania, w tym także rozgłośnie oraz tele- i radiowęzły zakładowe, upowszechniające publikacje periodyczne za pomocą druku, wizji, fonii lub innej techniki rozpowszechniania; prasa obejmuje również zespoły ludzi i poszczególne osoby zajmujące się działalnością dziennikarską.”

W świetle powyższych ustaleń Kolegium tut. Izby zgodziło się z interpretacją przedstawioną przez skarżącego, że serwisy internetowe mogą być uznane za prasę, gdy spełniają przesłanki z definicji prasy z ustawy Prawo prasowe, tj.: ukazują się nie rzadziej niż raz do roku, opatrzone są stałym tytułem albo nazwą, numerem bieżącym i datą, nie tworzą zamkniętej jednorodnej całości (związanej z fabułą, postaciami) i mają ogólnoinformacyjny charakter. W szczególności za prasę może być uznany przekaz internetowy udostępniany za pośrednictwem strony internetowej [www.tv.malbork.pl](http://www.tv.malbork.pl), z uwagi na okoliczność, że został zarejestrowany w Krajowym Rejestrze Sądowym Dzienników i Czasopism pod Nr 1691, w oparciu o przepis art. 20 ust.1 ustawy Prawo prasowe.

Nadto, zdaniem Kolegium definicja „prasy” w rozumieniu Prawa prasowego może mieć zastosowanie do pojęcia prasy „lokalnej” i prasy „lokalnej o zasięgu obejmującym co najmniej powiat, na terenie którego położona jest nieruchomość” w rozumieniu ww. art. 35 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, albowiem dostęp do strony internetowej może być możliwy dla każdego mieszkańca gminy czy też powiatu. W badanej sprawie dostęp do strony internetowej [www.tv.malbork.pl](http://www.tv.malbork.pl) jest możliwy dla każdego mieszkańca powiatu malborskiego, a informacje o umieszczeniu wykazu opublikowane na niej w każdym czasie mogą być przeczytane, co więcej, na stronie tej dostępne są informacje archiwalne od maja 2015 r.

Wobec powyższego Kolegium uznało zastrzeżenia wobec wniosków z pkt 6 zaskarżonego wystąpienia pokontrolnego za zasadne i je uwzględniło.

Na marginesie jedynie Kolegium tut. Izby zwraca uwagę, że osoba fizyczna, czy inny zainteresowany podmiot, może spodziewać się, że informacja o wywieszeniu wykazu nieruchomości ukaże się w prasie – w znaczeniu jej przypisanym w języku potocznym – czyli prasie drukowanej. Należy zauważyć, że w języku potocznym prasą jest jedynie prasa drukowana a nie inne formy jej występowania (tak: J. Sobczak, Prawo prasowe. Komentarz, LEX 2008). Warto również wskazać na art. 42 ustawy o gospodarce nieruchomościami, który stanowi, że: „Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzenia, sposób i tryb przeprowadzania przetargów na zbycie nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub własność jednostek samorządu terytorialnego oraz przeprowadzania rokowań po drugim przetargu, uwzględniając konieczność zapewnienia jawności

i jednolitości postępowania, równego dostępu do udziału w przetargu, uzyskania najkorzystniejszego wyniku przetargu.”. Delegacja powyższa wyznacza kierunek i zamysł ustawodawcy. Przy organizowaniu przetargów na zbycie nieruchomości winien być spełniony warunek pełnej jawności i równego dostępu do tych przetargów. Skoro tak, oprócz zamieszczenia informacji w serwisie internetowym, dobrą praktyką dla urzeczywistnienia powyższej woli ustawodawcy byłoby zamieszczenie ogłoszeń o wykazach w prasie drukowanej albo przynajmniej zamieszczanie informacji o tym, że publikacje następować będą w prasie lokalnej, tj. serwisie internetowym, w uchwałach ustalających zasady obrotu nieruchomościami gminnymi, stanowiących akt prawa miejscowego i podlegających publikacji w dziennikach urzędowych województw.

Biorąc powyższe pod uwagę Kolegium tut. Izby postanowiło jak w sentencji.

Uchwała jest ostateczna i nie przysługuje na nią środek odwoławczy.

Przewodnicząca Kolegium

**Luiza Budner - Iwanicka**

Prezes  
Regionalnej Izby Obrachunkowej  
w Gdańsku

**DOKUMENT PODPISANY ELEKTRONICZNIE**

|                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Typ dokumentu           | Uchwała wewnętrzna                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Tytuł dokumentu         | uznać za zasadne zastrzeżenia Wójta Gminy Malbork do wniosków zawartych w pkt: 2b, 6 oraz oddalić zastrzeżenia Wójta Gmina Malbork do wniosków zawartych w pkt: 1a, 2a wystąpienia pokontrolnego Nr WK/0804/68/26/K/1/2017 z dnia 12 marca 2018 r. Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku. |
| Sygnatura               | 104/g245/I/18                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Data dokumentu          | 2018-04-25                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Data złożenia podpisu   | 2018-04-27 14:51:58                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Osoba podpisująca       | Luiza Budner - Iwanicka; RIO w Gdańsku                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Wystawca certyfikatu    | CN=CERTUM QCA, O=Asseco Data Systems S.A., C=PL, 2.5.4.5=Nr wpisu: 14                                                                                                                                                                                                                        |
| Identyfikator dokumentu | 13DE9B7C-5C8E-4ABC-BFBB-7FDC2CFBDBF5                                                                                                                                                                                                                                                         |