



WOJEWODA ŁÓDZKI

Łódź, 15 czerwca 2023 r.

RPS-IV.431.7.2022

**Pan
Gabriel Szkudlarek
Burmistrz Łasku**

**WYSTĄPIENIE POKONTROLNE
z kontroli w trybie zwykłym w zakresie prawidłowości wykorzystania dotacji celowej
na realizację zadania pn. „Budowa nowego obiektu Środowiskowego Domu
Samopomocy w Łasku przy ul. Lutomierskiej”
zrealizowanego przez Gminę Łask**

Na podstawie art. 6 ust. 4 pkt 3 w związku z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 224), a także art. 175 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 pkt 2 i 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.) oraz decyzji Wojewody Łódzkiego nr FB-I.3111.1.2019 z dnia 8 lutego 2019 r. i nr FB-I.3111.2.171.2019 z dnia 15 lipca 2019 r. w sprawie udzielenie dotacji celowej z budżetu państwa dla Gminy Łask na wykonanie zadania pn. „Budowa nowego obiektu Środowiskowego Domu Samopomocy w Łasku przy ul. Lutomierskiej”, w okresie od dnia 1 grudnia 2022 r. do dnia 19 maja 2023 r. przeprowadzona została kontrola, której przedmiotem była realizacja powyższego zadania w roku 2019¹.

Czynności kontrolne przeprowadził zespół kontrolerów na podstawie upoważnień Wojewody Łódzkiego z dnia 28 listopada 2022 r. i z dnia 21 marca 2023 r.:

- Romuald Kolasa – główny specjalista, kierownik zespołu kontrolerów, na podstawie upoważnienia nr 127/2022 i 37/2023;
- Sebastian Rakowski – główny specjalista, członek zespołu kontrolerów, na podstawie upoważnienia nr 128/2022 i 36/2023.

Burmistrzem Łasku w czasie prowadzenia czynności kontrolnych (a także w trakcie realizacji zadania) był Pan Gabriel Szkudlarek.

Podczas czynności kontrolnych wyjaśnień udzielali:

- Pan Gabriel Szkudlarek – Burmistrz Łasku (pisemnie);
- Pani Maria Lipowska – Kierownik Środowiskowego Domu Samopomocy w Łasku;
- Pan Piotr Klimczak – inspektor w Urzędzie Miejskim w Łasku.

Celem kontroli była ocena prawidłowości wykorzystania dotacji udzielonej z budżetu państwa w kwocie 1 400 439,00 zł z przeznaczeniem na wykonanie zadania pn. „Budowa nowego obiektu Środowiskowego Domu Samopomocy w Łasku przy ul. Lutomierskiej” (dalej jako „zadanie”), na podstawie decyzji Wojewody Łódzkiego z dnia 8 lutego 2019 r.,

1 Czynności kontrolne na miejscu realizacji zadania przeprowadzono w dniu 15 maja 2023 r. Z przeprowadzonych wówczas oględzin sporządzony został protokół oględzin wraz z dokumentacją zdjęciową.

znak: FB.I.3111.1.2019 (kwota: 250 000,00 zł) oraz z dnia 15 lipca 2019 r., znak: FB-I.3111.2.171.2019 (kwota: 1 150 439,00 zł).

Okres objęty kontrolą: 1 stycznia 2019 r. – 31 grudnia 2019 r.

Prowadzenie i rozwój infrastruktury środowiskowych domów samopomocy (ŚDS) jest zadaniem z zakresu administracji rządowej, zleconym gminom stosownie do treści art. 18 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2023 r. poz. 901).

W toku postępowania kontrolnego dokonano następujących ustaleń:

1) w zakresie wyboru wykonawców:

W związku z realizacją zadania udzielono sześciu zamówień publicznych:

- 1) na pełnienie nadzoru inwestorskiego nad robotami w branży budowlanej – zgodnie z art. 4 pkt 8 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (dalej jako „Pzp”);
- 2) na pełnienie nadzoru inwestorskiego nad robotami w branży sanitarnej – zgodnie z art. 4 pkt 8 Pzp;
- 3) na pełnienie nadzoru inwestorskiego nad robotami w branży elektrycznej – zgodnie z art. 4 pkt 8 Pzp;
- 4) na dostawę i montaż wyposażenia – zgodnie z art. 4 pkt 8 Pzp;
- 5) na dostawę i montaż instalacji alarmowej – zgodnie z art. 4 pkt 8 Pzp;
- 6) na wykonanie robót budowlanych – w trybie przetargu nieograniczonego o wartości szacunkowej poniżej kwoty określonej w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 Pzp.

Ad. 1. Pełnienie nadzoru inwestorskiego – branża budowlana:

W dniu 5 września 2019 r., zgodnie z art. 4 pkt 8 Pzp, zawarta została umowa nr RO/56/2019, pomiędzy Gminą Łask a Ryszardem Domagałą, prowadzącym działalność gospodarczą pn. *SIMABUD Ryszard Domagała*. Wynagrodzenie wykonawcy ustalono na kwotę 10 024,50 zł brutto (8 150,00 zł netto + VAT: 1 874,50 zł).

Nie wnosi się uwag.

Ad. 2. Pełnienie nadzoru inwestorskiego – branża sanitarna:

W dniu 11 września 2019 r., zgodnie z art. 4 pkt 8 Pzp, zawarta została umowa nr RO/63/2019, pomiędzy Gminą Łask a Marcinem Pankowskim, prowadzącym działalność gospodarczą pn. *INWEST-PROJEKT Marcin Pankowski*. Wynagrodzenie wykonawcy ustalono na kwotę 3 321,00 zł brutto.

Nie wnosi się uwag.

Ad. 3. Pełnienie nadzoru inwestorskiego – branża elektryczna:

W dniu 5 września 2019 r., zgodnie z art. 4 pkt 8 Pzp, zawarta została umowa nr RO/57/2019, pomiędzy Gminą Łask a Jerzym Mikłą, prowadzącym działalność gospodarczą pn. *Przedsiębiorstwo Usługowo Handlowe „ELMIK” Jerzy Mikła*. Wynagrodzenie wykonawcy ustalono na kwotę 3 099,60 zł brutto.

Nie wnosi się uwag.

Ad. 4. Dostawa i montaż wyposażenia:

Zamówienie poprzedziło postępowanie w formie zapytania ofertowego, skierowanego do ośmiu potencjalnych wykonawców². W odpowiedzi na to zapytanie, do zamawiającego wpłynęła jedna oferta, która nie została przyjęta jako nieodpowiadająca wymogom postawionym przez zamawiającego; postępowanie zostało unieważnione. Zamawiający podjął następnie negocjacje z wykonawcą, który złożył ofertę w unieważnionym postępowaniu, skutkujące ograniczeniem przedmiotu zamówienia³ i złożeniem przez wykonawcę nowej oferty.

W dniu 22 listopada 2019 r., zgodnie z art. 4 pkt 8 Pzp, zawarta została umowa nr RO/86/2019, pomiędzy Gminą Łask a REGMEB Sp. z o. o. Wynagrodzenie wykonawcy ustalono – stosownie do złożonej oferty – na kwotę 107 145,30 zł brutto (87 110,00 zł netto + VAT: 20 035,30 zł).

W umowie zamieszczono postanowienie (§ 10 ust. 3), przewidujące że „Wykonawcy przysługuje prawo naliczenia Zamawiającemu kar umownych w wysokości 0,03% wartości przedmiotu umowy za każdy dzień zwłoki w razie przekroczenia terminu płatności określonego na wystawionej fakturze VAT lub proformie”.

Na potrzeby kontroli złożone zostało wyjaśnienie, zgodnie z którym zapis ten „został wprowadzony na prośbę Wykonawcy”, tak aby „dodatkowo zabezpieczyć (uspokoić) Wykonawcę, co do zapłaty przez Zamawiającego faktur w terminach umownych” i „zapewnić płynność finansową Wykonawcy”.

W umowie zamieszczono postanowienie (§ 10 ust. 6), przewidujące że „[d]o momentu zapłaty za poszczególne elementy wyposażenia przez Zamawiającego elementy wyposażenia stanowią wyłączną własność Wykonawcy”.

Na potrzeby kontroli złożone zostało wyjaśnienie, zgodnie z którym postanowienie to wprowadzono „na wniosek Wykonawcy”, a skoro „umowa dotyczyła dostarczenia wyposażenia do obiektu nie oddanego do użytku”, to „opóźnienie momentu pozyskania własności elementów wyposażenia do chwili dokonania zapłaty, a co za tym idzie opóźnienie możliwości korzystania z rzeczy nie miało dla Zamawiającego znaczenia z punktu widzenia zabezpieczenia jego interesu”.

Nie wnosi się uwag, z zastrzeżeniem – Wnioski pokontrolne pkt 4 i 5.

Ad. 5. Dostawa i montaż instalacji alarmowej:

Zamówienie poprzedziło postępowanie w formie zapytania ofertowego, skierowanego do trzech potencjalnych wykonawców. W odpowiedzi na to zapytanie, do zamawiającego wpłynęły dwie oferty.

W dniu 9 grudnia 2019 r., zgodnie z art. 4 pkt 8 Pzp, zawarta została umowa nr RO/87/2019, pomiędzy Gminą Łask a Przemysławem Herudzińskim, prowadzącym działalność gospodarczą

2 Taki rodzaj postępowania, mającego doprowadzić do zawarcia umowy, uznać należy za rodzaj przetargu, o którym mowa w art. 70¹-70⁵ Kc. Z uwagi na to, że zapytanie skierowano do określonego grona potencjalnych wykonawców, był to przetarg zamknięty. Zob. J. Kuźmicka-Sulikowska, [w:] P. Machnikowski (red.), *Zobowiązania. Przepisy ogólne i powiązane przepisy Księgi I KC. Tom I. Komentarz*, Warszawa 2022, art. 70¹, nb 4.

3 Zamawiający zrezygnował z szafy przelotowej, zmywarko-wyparzarki, telewizora, lodówki, kuchni gazowej, zestawu wycieczkowego i patelni elektrycznej.

pn. PPHU EL-KUB Przemysław Herudziński⁴. Wynagrodzenie wykonawcy ustalono – stosownie do złożonej oferty – na kwotę 12 650,55 zł brutto (10 285,00 zł netto + VAT: 2 365,55 zł).

W umowie zamieszczono postanowienie (§ 10 ust. 3), przewidujące że „Wykonawcy przysługuje prawo naliczenia Zamawiającemu kar umownych w wysokości 0,03% wartości przedmiotu umowy za każdy dzień zwłoki w razie przekroczenia terminu płatności określonego na wystawionej fakturze VAT lub proformie”.

Na potrzeby kontroli złożone zostało wyjaśnienie, zgodnie z którym zapis ten „został wprowadzony na prośbę Wykonawcy”, tak aby „dodatkowo zabezpieczyć (uspokoić) Wykonawcę, co do zapłaty przez Zamawiającego faktur w terminach umownych” i „zapewnić płynność finansową Wykonawcy”.

Nie wnosi się uwag, z zastrzeżeniem – Wnioski pokontrolne pkt 4.

Ad. 6. Wykonanie robót budowlanych:

1. Zamówienie polegające na budowie budynku, w którym miał się mieścić Środowiskowy Dom Samopomocy w Łasku, udzielane było w częściach, z których każda stanowiła przedmiot odrębnego postępowania. Kontroli poddano ostatnią część zamówienia, stanowiącą etap VII; pozostałe etapy zostały zrealizowane w latach wcześniejszych.
2. Wartość kontrolowanej części zamówienia oszacowano na kwotę 1 162 192,19 zł; szacunkowa wartość całego zamówienia to 3 220 611,35 zł.
3. Ogłoszenie o zamówieniu ukazało się w Biuletynie Zamówień Publicznych (BZP) w dniu 2 sierpnia 2019 r. pod numerem 582184-N-2019. Termin składania ofert zamawiający wyznaczył na dzień 19 sierpnia 2019 r. o godz. 10³⁰.
4. W pkt XII.9 specyfikacji istotnych warunków zamówienia, zamawiający poinstruował podmioty zagraniczne, chcące złożyć ofertę, o konieczności podania ceny z zerową stawką podatku VAT.
Na potrzeby kontroli złożone zostało wyjaśnienie, zgodnie z którym zapis ten „miał na celu zapewnienie porównywalności ofert”. Kontrolowany wyjaśnił, że „[p]odmiot zagraniczny składając ofertę mógłby być nie zarejestrowany w Polsce dla celów podatkowych”, w konsekwencji czego „mógłby w ofercie wskazać inny VAT niż Wykonawcy krajowi”.
5. Do upływu terminu, do zamawiającego wpłynęła 1 oferta, złożona przez ESINVEST Sp. z o. o. Sp. k.
6. W dniu 5 września 2019 r. zawarta została umowa nr RO/55/2019, pomiędzy Gminą Łask a ESINVEST Sp. z o. o. Sp. k. Wynagrodzenie wykonawcy (w formie ryczałtowej) ustalono na kwotę 1 249 658,24 zł brutto (1 015 982,31 zł netto + VAT: 233 675,93 zł).
7. W umowie zastrzeżono prawo do odstąpienia, które – za wyjątkiem § 10 ust. 1 pkt 1 i § 10 ust. 2 pkt 2-3 – nie zostało ograniczone żadnym terminem.

4 Analogicznie do zamówienia na wyposażenie, postępowanie, które doprowadziło do zawarcia tej umowy, również należałoby zakwalifikować jako przetarg w rozumieniu Kodeksu cywilnego. Warto zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 70³ § 3 zd. 1 Kc „[d]o ustalenia chwili zawarcia umowy w drodze przetargu stosuje się przepisy dotyczące przyjęcia oferty, chyba że w warunkach przetargu zastrzeżono inaczej”. Jeżeli więc zamawiający planuje zawrzeć ze zwycięskim wykonawcą umowę w formie pisemnej, powinien zastrzec to w ogłoszeniu (zaproszeniu do złożenia oferty). W przeciwnym razie umowa jest już zawarta w chwili doręczenia zwycięzcy zawiadomienia o dokonaniu wyboru najkorzystniejszej oferty.

Na potrzeby kontroli złożone zostało wyjaśnienie, zgodnie z którym „termin na odstąpienie . . . określa moment zaistnienia przesłanek” umownych, a „prawo do odstąpienia od umowy powinno być w takiej sytuacji zrealizowane niezwłocznie po powzięciu wiadomości o danej okoliczności”.

8. Wykonawca wniósł zabezpieczenie należytego wykonania umowy w formie gwarancji ubezpieczeniowej należytego wykonania kontraktu oraz właściwego usunięcia wad i usterek.
9. W dniu 11 września 2019 r. zamawiający opublikował w BZP ogłoszenie o udzieleniu zamówienia (510191180-N-2019).

Nie wnosi się uwag, z zastrzeżeniem - Wnioski pokontrolne pkt 2 i 3.

2) w zakresie wydatkowania środków dotacji przez beneficjenta:

1. Zgodnie z decyzjami Wojewody Łódzkiego z dnia 8 lutego 2019 r., znak: FB.I.3111.1.2019 (kwota: 250 000,00 zł)⁵ oraz z dnia 15 lipca 2019 r., znak: FB-I.3111.2.171.2019 (kwota: 1 150 439,00 zł)⁶, beneficjentowi przyznano dotację celową w łącznej kwocie 1 400 439,00 zł, z przeznaczeniem na kontrolowane zadanie.
2. Rzeczywisty koszt realizacji zadania, ustalony na podstawie dokumentów załączonych do wniosku o wypłatę dotacji, wynosi 1 320 546,40 zł i został w całości sfinansowany ze środków budżetu państwa; kwota 79 892,60 zł pozostała niewykorzystana w części głównie z powodu odstąpienia od umowy na zakup i montaż pierwszego wyposażenia (beneficjent zakupił tylko instalację alarmową, żaluzje okienne i krzesła).
3. Dotacja w kwocie 1 320 546,40 zł została przekazana na rachunek bankowy Gminy Łask w dniu 24 grudnia 2019 r.; beneficjent nie występował o wypłatę dotacji w pozostałej części.
4. Zapłata za zrealizowane zadanie nastąpiła w dniach: 9 lipca 2019 r. (aktualizacja kosztorysów inwestorskich), 14 sierpnia 2019 r. (przyłączenie do sieci gazowej – I rata), 16 października 2019 r. (nadzór inwestorski), 15 listopada 2019 r. (nadzór inwestorski), 29 listopada 2019 r. (roboty budowlane), 3 grudnia 2019 r. (nadzór inwestorski), 12 grudnia 2019 r. (nadzór inwestorski), 13 grudnia 2019 r. (nadzór inwestorski), 16 grudnia 2019 r. (roboty budowlane), 17 grudnia 2019 r. (wyposażenie – żaluzje), 19 grudnia 2019 r. (nadzór inwestorski), 23 grudnia 2019 r. (wyposażenie – krzesła), 27 grudnia 2019 r. (roboty budowlane), 30 grudnia 2019 r. (przyłączenie do sieci gazowej – II rata, nadzór inwestorski, wyposażenie – instalacja alarmowa). Wszystkie wydatki zostały poniesione przed końcem roku budżetowego.
5. W przypadku rachunku nr 133/2019 z dnia 4 listopada 2019 r. za nadzór inwestorski w branży sanitarnej oraz faktury nr FS 25/12/2019 z dnia 18 grudnia 2019 r. za wykonanie systemu alarmowego doszło do przekroczenia umownych terminów płatności: rachunek nr 133/2019 został zapłacony w dniu 3 grudnia 2019 r., podczas gdy 14-dniowy termin umowny upłynął w dniu 18 listopada 2019 r.; faktura nr FS 25/12/2019 została zapłacona w dniu 30 grudnia 2019 r., podczas gdy 7-dniowy termin umowny upłynął w dniu 27 grudnia 2019 r. Należy jednak w tym miejscu zaznaczyć,

5 Budżet państwa na rok 2019, część 85/10.

6 Rezerwa celowa budżetu państwa, część 83, pozycja 25.

że obaj wykonawcy oznaczyli na rachunku/fakturze wydłużone, w stosunku do umownych, 30-dniowe terminy płatności, które zostały przez zamawiającego dotrzymane.

Na potrzeby kontroli złożone zostało wyjaśnienie, zgodnie z którym „w natłoku spraw pracownik merytoryczny rutynowo potraktował fakturę/rachunek zakładając standardowy termin płatności -30 dni, nie weryfikując poprawności wystawienia faktury/rachunku przez Wykonawcę w zakresie terminu płatności tj. zgodności z zapisami umownymi”, jednak „Wykonawcy nie wystąpili o roszczenie względem Zamawiającego z tytułu opóźnienia w płatności, gdyż wskazując na rachunku/fakturze termin płatności 30 dni, należy domniemać, iż wyrazili na to zgodę”.

6. Poniesione wydatki dotyczą operacji faktycznie wykonanych.

3) sprawdzenie ujęcia przyznanej dotacji celowej w budżecie Gminy Łask, w tym zabezpieczenia środków na realizację zobowiązań:

1. Uchwałą nr IV/17/2018 Rady Miejskiej w Łasku z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie uchwalenia budżetu Gminy Łask na rok 2019, dotacja w kwocie 250 000,00 zł została ujęta w budżecie zarówno po stronie dochodów, jak i wydatków.
2. Uchwałą nr XII/138/2019 Rady Miejskiej w Łasku z dnia 1 sierpnia 2019 r., zwiększono dochody budżetu o kwotę 1 150 439,00 zł, stanowiącą dotację w części pochodzącą z rezerwy celowej budżetu państwa. O taką samą kwotę zwiększono również wydatki budżetu.
3. Po zmianie dokonanej w dniu 1 sierpnia 2019 r., na zadanie przewidziano w budżecie wydatki w łącznej kwocie 1 400 439,00 zł.
4. Zaciągnięte przez beneficjenta zobowiązania na realizację zadania miały pokrycie w ustalonej w uchwale budżetowej kwocie wydatków.

4) sprawdzenie prowadzenia przez beneficjenta wyodrębnionej ewidencji księgowej:

1. Dla przedmiotowego zadania ewidencja księgowa prowadzona była na poziomie jednostki budżetowej — Urzędu Miejskiego w Łasku. Zapisów księgowych w związku z realizacją kontrolowanego zadania dokonano na następujących kontach:
 - 011-01-00 – Środki trwałe – grupa 1;
 - 071-01-00 – Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – grupa 1;
 - 080-01 – Środki trwałe w budowie;
 - 130-W-00 – Rachunek bieżący jednostki - Wydatki
 - 201-02 – Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami - Inwestycje;
 - 800-02 – Fundusz jednostki – Fundusz jednostki w inwestycjach
 - 810-04 – Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje – Wydatki inwestycyjne Urzędu Miejskiego;oraz konta pozabudżetowe:
 - 980-01 – Plan finansowy wydatków budżetowych;
 - 998-01 – Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego;
 - 999-01 – Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat.

2. Prowadzenie ewidencji księgowej zadań było realizowane w oparciu o zarządzenie nr 37/2019 Burmistrza Łasku z dnia 31 stycznia 2019 r. w sprawie zasad rachunkowości przyjętych w Urzędzie Miejskim w Łasku. Zgodnie z treścią § 19 ust. 2 tiret drugie załącznika nr 1 do tego zarządzenia, do zadania przypisano nr I/22/85203/2013 celem wyodrębnienia zdarzeń dotyczących jego realizacji, gdzie 22 – oznacza numer zadania a 2013 – rok rozpoczęcia jego realizacji.
3. Przeprowadzony sposób ewidencji księgowej umożliwia identyfikację zadania poprzez klasyfikację budżetową, przypisany numer zadania oraz kody literowe informujące o źródłach finansowania: ZL – środki na zadania zlecone, WL – środki własne. Wyodrębnienie analityczne konta 080-01 – Środki trwałe w budowie (inwestycje) możliwe jest poprzez wskazanie numeru zadania inwestycyjnego w wybranym przedziale czasowym.

5) sprawdzenie kwalifikowalności podatku VAT:

1. Zgodnie z § 16 ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa (Dz. U. Nr 238, poz. 1579), „jeżeli inwestor odliczył od podatku należnego kwotę podatku od towarów i usług zawartą w nakładach poniesionych na realizację inwestycji lub otrzymał jej zwrot, to kwotę tę zwraca na rachunek dochodów budżetu państwa, w wysokości proporcjonalnej do kwoty uzyskanej dotacji na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji”.
2. Beneficjent wyjaśnił, że „Środowiskowy Dom Samopomocy w Łasku jest jednostką organizacyjną Gminy Łask objętą od dnia 1 stycznia 2017 roku centralizacją rozliczeń podatku od towarów i usług w Gminie Łask. Od początku centralizacji jednostka wykazywała sprzedaż opodatkowaną objętą zwolnieniem z VAT – art. 43 ust. 1 pkt 22 ustawy o VAT”.
3. Od dnia 30 maja 2021 r., na mocy rozwiązań wprowadzonych ustawą z dnia 15 kwietnia 2021 r. o zmianie ustawy o pomocy społecznej oraz ustawy o zmianie ustawy o pomocy społecznej oraz ustawy o ochronie zdrowia psychicznego (Dz. U. poz. 803), korzystanie z usług świadczonych w ośrodkach wsparcia osobom z zaburzeniami psychicznymi, niebędących usługami całodobowymi oraz korzystanie z usług klubów samopomocy dla osób z zaburzeniami psychicznymi, jest nieodpłatne.

4. Czynności zwolnione z VAT, podobnie jak te w ogóle nieopodatkowane z racji swej nieodpłatności⁷, nie tworzą możliwości odliczenia podatku naliczonego w fakturach wystawionych przez wykonawców zadania. Dzieje się tak, ponieważ brak jest wówczas czynności faktycznie opodatkowanych (tj. brak podatku należnego po stronie beneficjenta), co wyklucza odzyskanie zapłaconego podatku VAT. W konsekwencji, podatek ten jest dla beneficjenta kosztem kwalifikowalnym.

6) sprawdzenie prawidłowości realizacji projektu pod względem rzeczowym:

1. Kontrolowane zadanie realizowane było etapami. W roku 2013 Gmina Łask otrzymała dotację na wykonanie dokumentacji projektowej w wysokości 35 219,00 zł. Roboty budowlane realizowano w kolejnych latach: (i) w 2015 r. wydatkowano 793 651,90 zł na doprowadzenie budynku do stanu surowego otwartego; (ii) w 2016 r. wydatkowano łącznie kwotę 699 602,22 zł na wykonanie ścianek działowych, montaż stolarki okiennej i drzwiowej, wykonanie instalacji wodno-kanalizacyjnej, zasilania elektroenergetycznego i instalacji odgromowej; (iii) w 2017 r. wydatkowano 882 816,40 zł na roboty wykończeniowe, instalację sanitarną i elektryczną; (iv) w kolejnym roku wykonano część wentylacji budynku, położono płytki ceramiczne na ścianach i podłodze, zamontowano część grzejników i baterii umywalkowych za kwotę 199 991,20 zł.
2. W roku 2019, zgodnie z aktualizacją programu inwestycji z dnia 10 grudnia 2018 r., uzgodnioną ze strony Wojewody Łódzkiego pismem z dnia 12 grudnia 2018 r., znak: RPS-III.3146.99.2018, planowano zakończyć roboty budowlane i zakupić pierwsze wyposażenie. Koszt wykonania tej części zadania oszacowano na kwotę 1 400 439,98 zł. Ostatecznie Gmina otrzymała na ten cel dwie dotacje z budżetu państwa w kwotach 250 000,00 zł oraz 1 150 439,00 zł, z przeznaczeniem na dokończenie robót wykończeniowych, instalację sanitarną i elektryczną, wykonanie robót zewnętrznych, wykonanie przyłącza do sieci gazowej, opłacenie nadzoru inwestorskiego i autorskiego (aktualizacja kosztorysów inwestorskich), a także zakup i montaż pierwszego wyposażenia za kwotę 120 000,00 zł.
3. Szczegółowy zakres robót budowlanych opisany został w przedmiarze i obejmował:
 - a) w zakresie robót ogólnobudowlanych i wykończeniowych: ułożenie kostki brukowej betonowej i ażurowej, wykonanie ogrodzenia panelowego z montażem bram i furtek stalowych, montaż windy z szybem samonośnym, montaż drzwi

⁷ Odpłatność jest tradycyjnie rozumiana jako sytuacja, w której w związku z daną czynnością „obie strony mają uzyskać pewną korzyść majątkową”. Z. Radwański, A. Olejniczak, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2017, s. 234. Do celów opodatkowania VAT wymagania pod tym względem są jednak większe; nie wystarczy samo to, że usługodawca świadczy *jakaś* usługę (korzyść niepieniężna po stronie usługobiorcy), za którą otrzymuje *jakiś* wynagrodzenie od usługobiorcy (korzyść pieniężna po stronie usługodawcy). Z odpłatnością przy VAT mamy do czynienia dopiero wtedy, gdy „wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy”. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 maja 2016 r., w sprawie C-520/14, Gemeente Borsele przeciwko Staatssecretaris van Financiën, pkt 24 i przywołane tam orzecznictwo. Kierując się tym rozumieniem, można uznać, że nawet przed 30 maja 2021 r., kiedy od uczestników ŚDS pobierano odpłatność miesięczną, była to nadal usługa nieodpłatna na potrzeby podatku VAT, gdyż odpłatność „nie [była], co do zasady, ustalana według kryteriów rynkowych”. Interpretacja ogólna nr PT1.8101.3.2019 Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r. (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 81).

- i ościeżnic, montaż balustrad tarasu i klatki schodowej, wykonanie podłóża i posadzki parteru i piętra, roboty zewnętrzne, ułożenie trawników i wykonanie nasadzeń;
- b) w zakresie robót sanitarnych: montaż baterii, montaż centrali nawiewno-wywiewnej w stołówce, montaż instalacji solarnej, kotłownia – montaż kotła gazowego z oprzyrządowaniem;
- c) w zakresie robót elektrycznych: wykonanie instalacji oświetlenia, rozdzielnica główna, montaż instalacji oddymiania, główny punkt dystrybucyjny, instalacja domofonowa, oświetlenie terenu.
4. Roboty budowlane realizowano na podstawie pozwolenia na budowę udzielonego decyzją Starosty Łaskiego nr 60/2014 z dnia 20 lutego 2014 r. (AB.6740.1.565.2013).
5. W 2019 r. roboty budowlano-montażowe wykonano na podstawie umowy nr RO/55/2019, zawartej w dniu 5 września 2019 r. z ESINVEST Sp. z o. o. Sp. k. Wykonawca zobowiązał się wykonać zadanie w terminie do dnia 9 grudnia 2019 r.
6. Z treści zapisów w dzienniku budowy wynika, że kierownik budowy przejął swoje obowiązki w dniu 9 września 2019 r., natomiast w dniu 6 grudnia 2019 r. zgłosił zakończenie robót. W tym samym dniu inspektor nadzoru inwestorskiego potwierdził wykonanie robót zgodnie z pozwoleniem na budowę. Z powodu braku przyłącza do sieci gazowej, kierownik budowy zgłaszał w dzienniku budowy opóźnienia, które nie skutkowały ostatecznie naruszeniem umownego terminu zakończenia zadania.
7. Kierownicy robót w branży budowlanej i elektrycznej złożyli w dniu 6 grudnia 2019 r. oświadczenia na podstawie art. 57 ust. 1 pkt 2 Prawa budowlanego o zgodności wykonanych robót z projektem budowlanym i pozwoleniem na budowę. W oświadczeniach zawarto informację o nieistotnych odstępstwach od zatwierdzonego projektu budowlanego.
8. Kierownik robót w branży sanitarnej złożył w dniu 2 grudnia 2019 r. oświadczenie o zgodności wykonanych robót z projektem budowlanym i pozwoleniem na budowę. Oświadczenie dotyczy robót wykonanych w 2019 r. i nie zawiera informacji o nieistotnych odstępstwach od projektu.
9. Protokolarnego odbioru końcowego zadania dokonano w dniu 9 grudnia 2019 r.
10. W dniu 20 kwietnia 2020 r. Powiatowy Inspektor Nadzoru Budowlanego w Łasku decyzją nr 30/2020 udzielił Gminie Łask pozwolenia na użytkowanie budynku Środowiskowego Domu Samopomocy na działce nr ewid. gruntu 55, położonej w miejscowości Łask, ul. Lutomiarska 10A gm. Łask (wg XI kategorii obiektu budowlanego). Wydanie decyzji poprzedziła obowiązkowa kontrola obiektu, która potwierdziła, że budowa budynku została wykonana zgodnie z zatwierdzonym projektem budowlanym. Decyzja stała się ostateczna w dniu 29 kwietnia 2020 r.
11. W 2019 r. beneficjent nie zakupił pełnego pierwszego wyposażenia, przewidzianego w zaktualizowanym programie inwestycji. Zawarta została umowa z wykonawcą, który jednak zrealizował dostawę jedynie w niewielkiej części, obejmującej żaluzje do okien (faktura nr 52/10/12/2019 z dnia 10 grudnia 2019 r. na kwotę 24 354,00 zł) oraz krzesła do jadalni (faktura nr 55/17/12/2019 z dnia 17 grudnia 2019 r. na kwotę 7 380,00 zł). W pozostałym zakresie, z uwagi na opóźnienie wykonawcy, które uniemożliwiało wykorzystanie dotacji do końca roku budżetowego, beneficjent odstąpił od umowy

(pismo z dnia 31 grudnia 2019 r., znak: RO.042.8.2016)⁸. Na niewykonane wyposażenie dotacja nie została przez beneficjenta pobrana; beneficjent sfinansował z dotacji wyposażenie jedynie w części faktycznie dostarczonej przez wykonawcę (żaluzje i krzesła). Dodatkowo, w budynku ŚDS zamontowano system alarmowy za kwotę 12 854,70 zł.

12. W dniu 15 maja 2023 r. zespół kontrolerów przeprowadził oględziny nieruchomości, na której zlokalizowany jest budynek Środowiskowego Domu Samopomocy w Łasku; w czynności wziął udział kierownik ŚDS oraz pracownik Urzędu Miejskiego w Łasku. W trakcie oględzin sprawdzeniu podlegały prace wykonane w 2019 r., określone w przedmiarach robót oraz elementy wyposażenia. Stwierdzono, że stan techniczny budynku i instalacji jest dobry, urządzenia są sprawne, budynek jest przystosowany

8 Niewykonanie zobowiązania przez wykonawcę wyposażenia spowodowało, po odstąpieniu od umowy, powstanie po stronie beneficjenta roszczeń odszkodowawczych, które były przedmiotem postępowania sądowego, prawomocnie zakończonego wyrokiem zasądającym wykonawcę. Ponieważ odstąpienie od umowy dotyczyło tej części wyposażenia, na którą dotacja nie została pobrana, wątek rozliczeń pomiędzy beneficjentem a wykonawcą w następstwie zakończenia łączącego ich stosunku umownego nie był badany przez kontrolerów.

Odrębnym zagadnieniem, które wymaga komentarza, jest skuteczność częściowego odstąpienia przez beneficjenta (zamawiającego) od umowy z wykonawcą. Gdyby bowiem taka opcja nie była dostępna i beneficjent musiał odstąpić od umowy w całości, wiązałoby się to, po stronie beneficjenta, z utratą prawa własności do wyposażenia sfinansowanego z dotacji i koniecznością jego zwrotu wykonawcy, a po stronie wykonawcy – z koniecznością zwrotu środków otrzymanych w ramach wynagrodzenia, które pochodziły z budżetu państwa. Zob. art. 494 Kc. W oczywisty sposób rzutowałoby to na problematykę prawidłowego wykorzystania dotacji przez beneficjenta, choćby z tego powodu, że wydatki w omawianym zakresie nie byłyby ostatecznie poniesione.

Częściowe odstąpienie od umowy możliwe jest tylko w okolicznościach przewidzianych w art. 491 § 2 Kc, nawet jeśli odstępujący posiłkuje się – tak jak beneficjent – art. 635 Kc. Zob. M. Gutowski, [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny. Tom II. Komentarz. Art. 353-626*, Warszawa 2022, art. 491, nb 42 („art. 635 KC ma charakter szczególny wyłącznie w zakresie regulacji prawnej określonej w art. 491 § 1 KC”). Tym samym, odstąpić od umowy w części można jedynie wtedy, gdy „świadczenia obu stron są podzielne”. Ani w literaturze, ani w orzecznictwie nie ma zgody co do tego, czy do podzielności świadczenia, o której mowa w art. 491 § 2 Kc, trzeba koniecznie podchodzić w sposób opisany w art. 379 Kc, zawierającym definicję świadczenia podzielnego. Gdyby tak było, beneficjent nie mógłby odstąpić od umowy w części niezrealizowanej, ponieważ świadczenie wykonawcy (w odróżnieniu od pieniężnego świadczenia zamawiającego) nie jest podzielne na warunkach wskazanych w art. 379. Istotną cechą świadczenia podzielnego w myśl art. 379 § 1 Kc jest bowiem to, że w razie pojawienia się wielu podmiotów w strukturze zobowiązania, świadczenie da się podzielić na niezależne od siebie części, które są równe; tymczasem świadczenia wykonawcy w analizowanej umowie równo podzielić się nie da.

Należy jednak zwrócić uwagę na pogląd konkurencyjny, zgodnie z którym art. 491 § 2 wprowadza swoiste (własne) rozumienie podzielności świadczenia, w oderwaniu od art. 379 Kc. W myśl tego zapatrywania, świadczenia są podzielne na potrzeby odstąpienia od umowy w razie łącznego spełnienia dwóch warunków: po pierwsze, musi istnieć „możliwość[ć] wyodrębnienia ze świadczeń obu stron części kwalifikujących się jako odpowiedniki o cechach wzajemności”, po drugie zaś, musi istnieć możliwość „częściowego spełnienia świadczenia w czasie, tj. niejako etapami”. K. Zawada, [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz. Art. 1-449¹⁰*, Warszawa 2020, art. 379, nb 5. Oba te warunki należy uznać za spełnione w analizowanej umowie, gdyż każdy element wyposażenia da się wyodrębnić z łącznego świadczenia wykonawcy i powiązać z odpowiednim wynagrodzeniem, którego zapłata obciąża zamawiającego na zasadzie wzajemności (jako ekwiwalent); dodatkowo, strony przewidziały możliwość częściowego spełnienia świadczenia w czasie, wskazując jako termin wykonania okres od 10 do 18 grudnia 2019 r., i dopuszczając fakturowanie częściowe.

Nie przesądzając tego, który kierunek wykładni art. 491 § 2 Kc jest prawidłowy, zespół kontrolerów zauważa, że kwestia prawidłowości odstąpienia od umowy musiała zostać zbadana przez sąd powszechny w sprawie z powództwa beneficjenta przeciwko wykonawcy o zapłatę. Jako że sąd wydał wyrok korzystny dla beneficjenta, kontrolerzy przyjęli, że beneficjent w sposób skuteczny odstąpił od umowy w części niezrealizowanej w terminie.

do potrzeb osób niepełnosprawnych poprzez podjazd, udogodnienia w toaletach i łazienkach, dwuprzystankową windę dla osób poruszających się na wózkach, szerokie wejścia do pomieszczeń, które pozbawione są barier poziomych.

Z przeprowadzonych oględzin sporządzony został protokół, który włączono do akt kontroli.

7) sprawdzenie sposobu użytkowania obiektu w kontekście jego przeznaczenia i obowiązujących przepisów:

1. Budynek Środowiskowego Domu Samopomocy w Łasku przy ul. Lutomierskiej 10A posiada książkę obiektu budowlanego i poddawany jest okresowym przeglądom stanu technicznego, wynikającym z art. 62 ust. 1 pkt 1 Prawa budowlanego. Pierwszy przegląd roczny przeprowadzony został w dniu 5 maja 2021 r. i nie zawierał uwag do stanu budynku; zalecenia ograniczały się do bieżącej konserwacji. Podobne ustalenia znalazły się w kolejnym protokole z dnia 4 maja 2022 r. Budynek posiada aktualny przegląd roczny sporządzony w maju br., w którym stan techniczny określono jako poprawny we wszystkich badanych elementach, a zalecenia ograniczają się do konserwacji.
2. ŚDS posiada *instrukcję bezpieczeństwa pożarowego*, sporządzoną w październiku 2019 r., a zatwierdzoną przez zarządcę budynku w dniu 1 czerwca 2020 r. 16 osób potwierdziło na załączonej liście, że zapoznało się z jej treścią. W październiku 2022 r. wykonano aktualizację *instrukcji*, która została zatwierdzona przez zarządcę budynku w dniu 27 października 2022 r. Stanowi to uchybienie § 6 ust. 7 rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 7 czerwca 2010 r. w sprawie ochrony przeciwpożarowej budynków, innych obiektów budowlanych i terenów (Dz. U. z 2023 r. poz. 822), zgodnie z którym instrukcję należy poddawać „okresowej aktualizacji, co najmniej raz na 2 lata, a także po takich zmianach sposobu użytkowania obiektu lub procesu technologicznego, które wpływają na zmianę warunków ochrony przeciwpożarowej”.
Na dzień przeprowadzenia oględzin *instrukcja* jest aktualna. Do dnia 24 lutego 2023 r. 18 pracowników potwierdziło zapoznanie się z jej treścią po aktualizacji.
3. W wyjaśnieniach do pisma z dnia 17 października 2022 r., znak: RPS-III.002.41.2022, Kierownik Środowiskowego Domu Samopomocy w Łasku stwierdziła, że kontrolowany obiekt spełnia standardy określone rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 9 grudnia 2010 r. w sprawie środowiskowych domów samopomocy (Dz. U. z 2020 r. poz. 249 ze zm.). Powierzchnia użytkowa przypadająca na jednego uczestnika przekracza 8 m², a ośrodek jest pozbawiony barier architektonicznych. Budynek posiada podjazd dla niepełnosprawnych, dwuprzystankową windę przystosowaną do przewozu osób niepełnosprawnych, łazienki i toalety są wyposażone w udogodnienia dla osób poruszających się na wózkach inwalidzkich. Korytarze są szerokie i pokryte wykładziną antypoślizgową, w pomieszczeniach zamontowano niskie progi z myślą o osobach poruszających się na wózkach i o kulach.

8) inne dokumenty poddane kontroli:

1. Środowiskowy Dom Samopomocy w Łasku został utworzony na mocy uchwały nr XVII/244/96 Rady Miasta i Gminy w Łasku z dnia 30 lipca 1996 r.
2. Uchwałą nr XXXII/420/2021 z dnia 16 czerwca 2021 r. Rada Miejska w Łasku przyjęła aktualnie obowiązujący statut ŚDS w Łasku.
3. W ŚDS funkcjonuje regulamin organizacyjny, stanowiący załącznik do zarządzenia nr 14/2021 Kierownika Środowiskowego Domu Samopomocy w Łasku z dnia 6 lipca 2021 r. Dokument ten, zgodnie z wymogami, został uzgodniony z Wojewodą Łódzkim (zob. pismo z dnia 31 maja 2021 r., znak: ZRPS-III.9421.87.2021), a także zatwierdzony przez Burmistrza Łasku (zob. zarządzenie nr 157/2021 z dnia 6 lipca 2021 r.).
4. Decyzją nr 1/2020 z dnia 1 czerwca 2020 r., zmienioną decyzją nr 3/2020 z dnia 6 października 2020 r., Burmistrz Łasku ustanowił na rzecz ŚDS w Łasku trwały zarząd na nieruchomości oznaczonej w ewidencji gruntu numerem 55, położonej w Łasku, przy ul. Lutomierskiej 10A, z przeznaczeniem na cele statutowe – ośrodek wsparcia dla osób z zaburzeniami psychicznymi⁹. Na przedmiotowej nieruchomości wybudowany został budynek w ramach kontrolowanego zadania.
Podkreślić trzeba, że „władanie przez gminną . . . jednostkę budżetową nieruchomościami gminnymi . . . może przybrać tylko formę trwałego zarządu, a . . . jego ustanowienie jest obligatoryjne”¹⁰.

Wnioski pokontrolne:

1. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych, dotacja podlega zwrotowi, jeżeli środki zostaną „wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem”¹¹ albo „pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości”¹².

W związku z powyższym ustalono, że:

- a) Beneficjent otrzymał dotację w wysokości zgodnej z decyzjami Wojewody Łódzkiego. Przyznana dotacja nie przekracza kosztów zadania, które znajdują pokrycie w fakturach i rachunkach wystawionych przez wykonawców – nie doszło do pobrania dotacji w nadmiernej wysokości.
- b) Powszechnie obowiązujące przepisy prawa upoważniają beneficjenta do przyjęcia dotacji udzielonej na podstawie decyzji Wojewody Łódzkiego. Zadanie zgłoszone przez beneficjenta, w tym wydatki wykazane we wniosku o wypłatę dotacji, zalicza się do zleconych z zakresu administracji rządowej, których źródłem finansowania jest budżet państwa – dotacja nie została nienależnie pobrana.
- c) Zakres wykonanych robót budowlanych i zakupionego wyposażenia są zgodne z wnioskiem, który był podstawą przyznania dotacji. Roboty wykonano zgodnie

9 Zgodnie z art. 43 ust. 2 pkt 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami, zarządca nieruchomości jest uprawniony do oddania nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę lub użyczenie. Należy jednak zaznaczyć, że przepisy regulujące prowadzenie ośrodków wsparcia nie dają upoważnienia do udostępnienia pomieszczeń lub innych składników majątkowych na cele inne niż związane z prowadzeniem środowiskowego domu samopomocy.

10 Rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Małopolskiego z dnia 23 lutego 2017 r., WN-II.4130-1.6.2017.

11 Art. 169 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych.

12 Art. 169 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych.

z zatwierdzonym projektem budowlanym, co potwierdza pozwolenie na użytkowanie wydane przez Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego w Łasku – dotacja nie została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem.

2. Nie stwierdzono naruszeń przepisów o zamówieniach publicznych, które miały wpływ na wynik kontrolowanego postępowania¹³.

W zakresie porównywalności ofert wykonawców zagranicznych, należy wskazać, że problem ten powinien zostać rozwiązany w oparciu o art. 91 ust. 3a Pzp (obecnie: art. 225 nowej ustawy¹⁴). Zgodnie z tym unormowaniem, wykonawca informuje zamawiającego, że wybór oferty będzie prowadzić do powstania u zamawiającego obowiązku podatkowego zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług. Następnie, aby dokonać oceny takiej oferty, zamawiający dolicza VAT, który miałby obowiązek rozliczyć samodzielnie (na zasadzie odwróconego obciążenia – o czym poniżej), do ceny przedstawionej w ofercie, zapewniając jej porównywalność z innymi ofertami. Nie wynika z tego bynajmniej, że od każdego podmiotu zagranicznego zamawiający powinien wymagać złożenia oferty z zerową stawką VAT.

Zacząć warto od tego, że w podatku VAT obowiązuje zasada terytorialności, wyrażona w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT¹⁵. W przypadku usług, takich jak wykonywanie robót budowlanych, oznacza ona, że podatek jest naliczany w kraju, na terytorium którego doszło do ich odpłatnego świadczenia. Przy robotach budowlanych na nieruchomości, miejscem świadczenia usługi, zgodnie z art. 28e ustawy o VAT, jest miejsce położenia nieruchomości. Jeżeli zatem roboty są wykonywane na nieruchomości położonej w Polsce, VAT powinien być naliczony zgodnie z przepisami obowiązującymi w Polsce. Otwarte pozostaje jedynie pytanie o to, kto ma dokonać naliczenia podatku. Zasadniczo jest to obowiązek obciążający usługodawcę, tj. wykonawcę robót budowlanych. Zasada ta ulega modyfikacji przy imporcie usług, a więc w przypadku usług świadczonych na terytorium Polski przez podmioty nieposiadające siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski. W takiej sytuacji aktualizuje się tzw. mechanizm odwróconego obciążenia (*reverse charge*), w którym podatnikiem staje się usługobiorca (zamawiający), a nie – jak zazwyczaj – usługodawca (wykonawca). Co jednak istotne, odwrócone obciążenie przy robotach budowlanych na nieruchomości ma zastosowanie jedynie wtedy, gdy podmiot zagraniczny nie jest w Polsce zarejestrowany jako podatnik VAT¹⁶. O ile obowiązkowi rejestracji nie ma¹⁷, podmiot zagraniczny może dokonać jej dobrowolnie¹⁸. Wówczas, podmiot taki – jako podatnik VAT – składa ofertę uwzględniającą VAT na zasadach ogólnych, tak samo jak podmiot krajowy (polski). Zamawiający, świadomy tego, że podmioty zagraniczne nie stanowią homogenicznego zbioru pod względem podatkowym, nie może wymuszać, przy pomocy wiążących zapisów

13 Przez wpływ na wynik postępowania należy rozumieć sytuację, w której zamówienie udzielone byłoby innemu wykonawcy, gdyby nie doszło do naruszenia Pzp.

14 Ustawa z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1710 ze zm.).

15 Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 lipca 2017 r., sygn. III SA/Wa 2047/16.

16 Zob. art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o VAT.

17 Zob. § 1 pkt 1 lit. j rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 listopada 2014 r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego (Dz. U. poz. 1624).

18 Zob. art. 96 ust. 3 w związku z art. 98 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

w dokumentach postępowania, zastosowania zerowego VATu, jeżeli wykonanie przedmiotu zamówienia wymaga naliczenia podatku według innej stawki (np. 23% – jak w kontrolowanym zamówieniu).

3. W zakresie zapisów umownych o odstąpieniu od umowy należy wskazać, że jest to instrument regulowany przez art. 395 Kc (tzw. umowne prawo odstąpienia, w odróżnieniu od odstąpienia ustawowego, o którym mowa w art. 491-494 Kc). Wzmiankowany przepis określa właściwie jedyny wymóg, któremu musi sprostać skuteczne zastrzeżenie prawa odstąpienia: trzeba oznaczyć termin, w ciągu którego jednej lub obu stronom prawo to będzie przysługiwać¹⁹. Jest to element obligatoryjny, bez którego zastrzeżenie prawa odstąpienia jest nieważne i nie wywołuje żadnego skutku²⁰. Nie jest więc tak, że brak oznaczenia terminu w umowie należy odczytywać jako oznaczenie terminu niezwłocznego. Jeżeli strony chciałyby, aby prawo odstąpienia było wykonywane niezwłocznie po powzięciu wiadomości o wystąpieniu danej okoliczności, powinny takie sformułowanie zawrzeć w umowie. Inną kwestią jest to, czy tak oznaczony termin (gdyby oczywiście został tak oznaczony, co w kontrolowanej umowie nie miało miejsca) można by uznać za prawidłowy. Prawo odstąpienia od umowy wprowadza do relacji między stronami istotną niepewność co do dalszego trwania ich stosunku – jest to bowiem uprawnienie, a nie obowiązek, co oznacza, że umowa może być jednostronnie zakończona, ale nie musi. Zastrzeżenie terminu ma zatem charakter gwarancyjny; wpływ terminu stabilizuje umowę, dlatego moment, w którym do takiej stabilizacji dochodzi, powinien być możliwy do precyzyjnego ustalenia. Wydaje się, że odwołanie się w omawianym kontekście do niezwłoczności nie spełnia takiej roli, ponieważ jest to określenie nieostre. W literaturze podkreśla się, że strony nie mogą „pozostawa[ć] w niepewności czy sporze na skutek nieprecyzyjnego określenia terminu co do tego, czy termin ten już nadszedł, czy jeszcze nie”²¹. Dlatego nieprecyzyjne oznaczenie terminu należy traktować tak, jakby termin „w ogóle nie [był] oznaczony i umowne prawo odstąpienia nie zostało skutecznie zastrzeżone”²².
4. W zakresie zapisów umownych o karach umownych w razie przekroczenia przez zamawiającego terminu płatności wynagrodzenia wykonawcy, należy zwrócić uwagę, że kara umowna, stosownie do art. 483 § 1 Kc, może być zastrzeżona jedynie na wypadek „niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania niepieniężnego”. Zasada ta obowiązuje w sposób bezwzględny i nie podlega modyfikacji w ramach swobody kontraktowania²³. Tym samym, strony nie mogą umówić się, że przy pomocy kary umownej będą sankcjonować naruszanie zobowiązań pieniężnych. Mając to na względzie, odnotować trzeba, że zobowiązanie zamawiającego do zapłaty wynagrodzenia wykonawcy ma charakter pieniężny, albowiem wiąże się z przeniesieniem z majątku dłużnika

19 Zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 19 lutego 2014 r., sygn. V CSK 265/13.

20 Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2017 r., sygn. I CSK 718/16.

21 M. Lemkowski, [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny. Tom II. Komentarz. Art. 353-626*, Warszawa 2022, art. 395, nb 10.

22 *Id.*

23 Zob., m.in., uchwałę 7 Sędziów Sądu Najwyższego z dnia 20 listopada 2019 r., sygn. III CZP 3/19.

(zamawiającego) do majątku wierzyciela (wykonawcy) określonej ilości pieniędzy²⁴. Oznacza to jednocześnie, że przekroczenie terminu płatności nie mogło zostać obwarowane karą umowną, a postanowienie takie jest nieważne z mocy art. 58 § 1 Kc²⁵. Zamawiający nie powinien godzić się na rozwiązania sprzeczne z ustawą, tym bardziej, że interes wykonawcy w razie naruszenia zobowiązania pieniężnego zabezpieczają należycie przepisy o odsetkach za opóźnienie, które przysługują wierzycielowi z mocy prawa²⁶.

5. W zakresie momentu pozyskania prawa własności wyposażenia przez zamawiającego należy zwrócić uwagę, że zasadniczo (o ile strony nie postanowią inaczej) dochodzi do tego z chwilą przeniesienia posiadania rzeczy, jeżeli są one oznaczone tylko co do gatunku²⁷. Skutek rzeczowy następuje zatem niezależnie od tego, czy zobowiązanie zamawiającego do zapłaty wynagrodzenia wykonawcy zostało zrealizowane, o ile oczywiście wykonawca wydał wcześniej wyposażenie zamawiającemu²⁸. Strony umowy mogą opóźnić ten moment, stosując tzw. zastrzeżenie własności (*pactum reservati dominii*)²⁹, aczkolwiek działanie takie powinno mieć racjonalne uzasadnienie, tj. służyć ochronie usprawiedliwionego – w określonych uwarunkowaniach faktycznych – interesu wykonawcy (jest to bowiem zastrzeżenie wyłącznie w interesie wykonawcy, a nie zamawiającego). Zastrzeżenie własności pełni rolę zabezpieczenia wiarygodności o zapłatę wynagrodzenia, co może być zrozumiałe w obrocie gospodarczym, jeżeli istnieją wątpliwości co do wypłacalności kontrahenta. Trudno jednak przyjąć, że taka wątpliwość może wystąpić wobec jednostki samorządu terytorialnego – *in concreto* wobec Gminy Łask – która nie powinna zaciągać zobowiązań bez pokrycia w planie finansowym (o tym, że takie pokrycie jest, świadczyć ma – przynajmniej w założeniu – kontrasygnata skarbnika gminy), nie posiada również zdolności upadłościowej³⁰, co wyklucza scenariusz likwidacji bez zaspokojenia wierzycieli. Mając to na względzie, zabezpieczanie wykonawcy poprzez zastrzeżenie własności jawi się jako zbędne; w zamówieniach finansowanych ze środków publicznych to raczej zamawiający zabezpiecza się na wypadek nierzetelności wykonawcy, a nie na odwrót.

24 Może to nastąpić w formie tradycyjnej, a więc poprzez wręczenie znaków pieniężnych (i przeniesienie ich własności), bądź przy użyciu tzw. pieniądza bankowego (ewentualnie również przy pomocy pieniądza elektronicznego, jeżeli dopuszcza to umowa stron).

25 Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 sierpnia 2005 r., sygn. V CK 90/05.

26 Zob. art. 481 § 1 Kc.

27 Zob. art. 155 § 2 Kc. Rzeczy oznaczone co do gatunku to rzeczy zastępowalne przez inne rzeczy tego samego rodzaju; ich przeciwieństwem są rzeczy oznaczone co do tożsamości, a więc unikalne, które charakteryzują się takimi indywidualnymi (swoistymi) właściwościami, że nie da się ich zastąpić. W przypadku rzeczy oznaczonych co do tożsamości, przeniesienie własności następuje już wraz z zawarciem umowy (tzw. podwójny skutek zobowiązująco-rozporządzający). Zob. art. 155 § 1 Kc.

28 Zob. art. 348 zd. 1 Kc („Przeniesienie posiadania następuje przez wydanie rzeczy”).

29 Kodeks cywilny przewiduje takie zastrzeżenie jedynie w przypadku umowy sprzedaży. Zob. art. 589-591. Kontrolowana umowa nie jest jednak, jak się wydaje, klasyczną umową sprzedaży, jako że dostrzec w niej można również elementy umowy o dzieło (meble musiały być wykonane przez wykonawcę nie z jakiegoś gotowego katalogu, ale według precyzyjnych wskazań zamawiającego, m.in. co do wymiarów i koloru). Nie ma to większego znaczenia, gdyż nawet jeśli potraktować zawartą umowę jako umowę mieszaną czy wręcz nienazwaną, w zakresie nieuregulowanym przez strony i tak odwołać się można – *per analogiam* – do odpowiednich przepisów mających zastosowanie do umowy sprzedaży. Wynika to z tego, że „[u]mowa sprzedaży, szczegółowo uregulowana i zawierająca rozwiązania uniwersalne, traktowana jest jako wzorcowa dla innych umów nazwanych i nienazwanych, których istotą jest przeniesienie praw lub rzeczy, zarówno odpłatne, jak i nieodpłatne”. E. Habryn-Chojnacka, [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny. Tom II. Komentarz. Art. 353-626*, Warszawa 2022, art. 535, nb 3.

30 Zob. art. 6 pkt 2 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz. U. z 2022 r. poz. 1520 ze zm.).

Niezależnie od powyższego, warto odnotować, że zastrzeżenie własności w praktyce nie zwiększa uprawnień wykonawcy w sposób, który mógłby uzasadniać zastosowanie takiego rozwiązania w umowach zawieranych przez beneficjenta. Wykonawca może w takiej sytuacji dochodzić od zamawiającego zapłaty wynagrodzenia (roszczenie o spełnienie świadczenia), jak również – alternatywnie (dzięki zastrzeżeniu) – wydania mu wyposażenia, które jest jego (tj. wykonawcy) własnością (roszczenie windykacyjne), powodując tym samym upadek zawartej umowy³¹. Taki sam efekt można jednak osiągnąć bez klauzuli zastrzegającej własność. W razie zwłoki zamawiającego w zapłacie wynagrodzenia, wykonawca może bowiem odstąpić od umowy na podstawie art. 491 (zawsze po wyznaczeniu dodatkowego terminu) lub art. 492 Kc (bez wyznaczania dodatkowego terminu, jeżeli przewiduje to umowa), doprowadzając do zniesienia skutku rzeczowego i automatycznego powrotu prawa własności wyposażenia (od zamawiającego do wykonawcy)³². Po odstąpieniu od umowy, w myśl art. 494 § 1 Kc, strony zobowiązane są zwrócić sobie to, co od siebie otrzymały, a zatem zamawiający powinien oddać wyposażenie wykonawcy, który – jeśli zamawiający dobrowolnie nie dokonuje zwrotu – może skorzystać ze skargi windykacyjnej.

Z drugiej strony, warto mieć także świadomość, że zastrzeżenie własności na rzecz wykonawcy rodzi ryzyko dla zamawiającego. O ile zamawiający jest uprawniony do władania rzeczą do momentu nadejścia terminu płatności wynagrodzenia wykonawcy i uprawnienie to może, w razie potrzeby, skutecznie przeciwstawić wykonawcy³³, sytuacja zmienia się po upływie terminu płatności, jeśli wynagrodzenie wykonawcy nie zostało uregulowane. Od tej chwili bowiem zamawiający staje się posiadaczem w złej wierze³⁴, wobec którego mogą być uzupełniająco kierowane roszczenia określone w art. 224 § 2 i art. 225 Kc, w szczególności zaś roszczenie o wynagrodzenie za korzystanie z rzeczy.

6. W zakresie terminów płatności wynagrodzenia wykonawców należy zwrócić uwagę, że zamawiający, jak każdy dłużnik, winien spełniać swoje świadczenie zgodnie z treścią zobowiązania³⁵. W przypadku umów zawieranych w formie pisemnej, treść zobowiązania wynika, co do zasady, z dokumentu podpisanego przez obie strony. Oznacza to konieczność przestrzegania zapisanego w umowie, a przez to wiążącego w ramach danego stosunku zobowiązaniowego, terminu płatności; uchybienie tego terminu rodzi po stronie wykonawcy roszczenie o odsetki, przy czym sankcjonowane jest już samo opóźnienie (przekroczenie terminu), niezależnie od wystąpienia szkody, jak i bez względu na to, czy do uchybienia (przekroczenia terminu) doszło w wyniku okoliczności, za które zamawiający

31 Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 stycznia 1999 r., sygn. I CKN 955/97.

32 Zob. J. Mleczak, *Skutek rzeczowy odstąpienia od umowy*, „Palestra” 2017, nr 12, s. 56; por. uchwałę 7 Sędziów Sądu Najwyższego z dnia 27 lutego 2003 r., sygn. III CZP 80/02.

33 Zob. art. 222 § 1 Kc.

34 Por. A. Kunicki, *Skutki prawne zastrzeżenia własności*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1967, nr 2, s. 43.

35 Zob. art. 354 § 1 Kc („Dłużnik powinien wykonać zobowiązanie zgodnie z jego treścią i w sposób odpowiadający jego celowi społeczno-gospodarczemu oraz zasadom współżycia społecznego, a jeżeli istnieją w tym zakresie ustalone zwyczaje - także w sposób odpowiadający tym zwyczajom”).

ponosi odpowiedzialność³⁶. Z kolei zapłata odsetek z tytułu nieterminowego wykonania zobowiązania stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych³⁷.

Termin płatności – jak każde postanowienie umowy – może być zmieniony, aczkolwiek taka modyfikacja, aby była weszła w życie, wymaga zgodnego współdziałania stron. Może do tego dojść, co nie budzi żadnych wątpliwości, w sposób klasyczny, a więc poprzez zawarcie pisemnego aneksu do umowy; jeżeli zmiana jest korzystna dla zamawiającego, również wystawienie przez wykonawcę rachunku/faktury z innym (tj. wydłużonym) terminem płatności i przyjęcie takiego dokumentu bez zastrzeżeń przez zamawiającego, można by potraktować, jak się wydaje, jako dorozumianą zgodę na zmianę umowy w przedmiotowym zakresie³⁸. Na przeszkodzie w zastosowaniu tego drugiego, uproszczonego trybu, stoi jednak zastrzeżenie w umowie rygору nieważności wobec zmian, które nie spełniają warunku pisemności. W takiej sytuacji – a z nią mamy do czynienia w kontrolowanych umowach – wszelkie zmiany umowy, w tym oczywiście te dotyczące terminu płatności, wymagają bezwzględnie sporządzenia aneksu. Bez stosownego aneksu, wystawienie przez wykonawcę rachunku/faktury z wydłużonym terminem płatności można co najwyżej uznać za jego (dorozumiane) oświadczenie, że nie będzie dochodził odsetek za opóźnienie w razie przekroczenia terminu umownego³⁹, przy czym sam termin umowny pozostaje niezmienny i zamawiający nie jest zwolniony z jego przestrzegania. Gdyby – mimo jednostronnego wydłużenia terminu płatności⁴⁰ – wykonawca zażądał jednak odsetek, do czego formalnie byłby uprawniony wobec przekroczenia wiążącego terminu umownego, zamawiający mógłby się bronić (otwarte jest pytanie, na ile skutecznie) zarzutem nadużycia prawa podmiotowego⁴¹.

Ocena skontrolowanej działalności:

36 Zob. art. 481 § 1 Kc.

37 Zob. art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 289 ze zm.).

38 Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 października 2012 r., sygn. I CSK 104/12.

39 *A limine* odrzucić należy wyjaśnienie sytuacji poprzez odwołanie się do konstrukcji umowy o zwolnienie z długu przyszłego (zob. art. 508 Kc), jaka mogłaby być (teoretycznie) zawarta pomiędzy wykonawcą (jako wierzycielem) a zamawiającym (jako dłużnikiem). Wynika to, po pierwsze, z braku określenia dokładnego przedmiotu takiej potencjalnej umowy; w okolicznościach sprawy nie wiadomo, z jakiego długu miałby zostać zwolniony zamawiający. Kwestia ta nie może podlegać domniemaniu, gdyż naruszenie zobowiązania do spełnienia świadczenia pieniężnego może skutkować pojawieniem się u zamawiającego nowego długu tak w ramach odpowiedzialności odsetkowej (niezależnie od wystąpienia szkody), jak i w ramach typowej odpowiedzialności odszkodowawczej *ex contractu* (pod warunkiem wystąpienia szkody). Każdy z tych długów mógłby zostać objęty zwolnieniem, jednak wymagałoby to dostatecznie wyraźnego ujawnienia przez strony swojej woli w tym zakresie; przede wszystkim powinna to być wola wierzyciela, który – jako rozporządzający – określa zakres udzielanego zwolnienia. Po drugie, nic nie wskazuje na to, że strony w ogóle kontemplowały zawarcie umowy zwalniającej. Z wyjaśnienia beneficjenta wynika, że zaistniała sytuacja była wynikiem niedopatrzenia pracownika merytorycznego, który „w natłoku spraw . . . rutynowo potraktował fakturę/rachunek . . . , nie weryfikując poprawności wystawienia” tych dokumentów pod względem terminów płatności. Zamawiający działał więc w przekonaniu, że płacąc w terminach wynikających z faktury/rachunku, nie narusza istniejącego zobowiązania, a nie że zawiera z wykonawcą jakąś nową umowę.

40 Przy założeniu, że wpisanie terminu niezgodnego z umową nie jest wynikiem pomyłki wykonawcy. Jeżeli byłaby to pomyłka, nie można by mówić o tym, że wykonawca rzeczywiście wydłuża termin płatności, rezygnując jednocześnie z odsetek.

41 Zob. art. 5 Kc. Należy mieć świadomość, że „[o]cena, czy zachodzi nadużycie prawa, dokonywana jest na podstawie wszystkich okoliczności sprawy i z uwagi na jej uznaniowy charakter jest przejawem dyskrecjonalnej władzy sądu meriti”. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 4 sierpnia 2020 r., sygn. II CSK 625/19.

Zgodnie z przyjętą metodyką kontroli, końcowa ocena dokonywana jest w oparciu o wskaźnik skali nieprawidłowości i stopień ich akceptowalności. Wyliczenia przeprowadzono w ramach następujących zagadnień cząstkowych:

| Zagadnienie | Ocena cząstkowa | Uzasadnienie |
|--|------------------------|---|
| Realizacja zadania zgodnie z wnioskiem o dotację. | 0 | Bez uwag. |
| Przeprowadzenie postępowania o wyborze wykonawcy zgodnie z przepisami prawa. | 0,10 | Wadliwe postanowienie dotyczące podatku VAT u podmiotów zagranicznych. |
| Realizacja zadania zgodnie z prawem budowlanych, przepisami techniczno-budowlanymi oraz środowiskowymi. | 0 | Bez uwag. |
| Realizacja zadania zgodnie z przepisami o finansach publicznych. | 0,40 | Przekroczenie umownego terminu płatności rachunku i faktury. |
| Realizacja i rozliczenie zadania na podstawie umów zawartych z wykonawcami i ogólnymi zasadami wynikającymi z Kodeksu cywilnego. | 0,50 | Wadliwości zapisów dotyczących odstąpienia od umowy (brak terminu) oraz kary umownej za naruszenie zobowiązania pieniężnego, skutkujące ich nieważnością. |
| Użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem i przepisami prawa. | 0,10 | Nieterminowa aktualizacja instrukcji bezpieczeństwa pożarowego. |

Wskaźnik skali nieprawidłowości wynosi:

$$(0*25+0,10*20+0*15+0,40*15+0,50*15+0,10*10) / (25+20+15+15+15+10) = \mathbf{0,16}$$

co oznacza stan **dobry**.

Uwzględniając powyższe wnioski, kontrolowaną działalność ocenia się **pozytywnie z uchybieniami**⁴².

Zalecenia pokontrolne:

Ustalenia kontroli pozwalają na sformułowanie następujących zaleceń do stosowania przez pracowników jednostki odpowiedzialnych za przeprowadzenie postępowań o udzielenia zamówienia, przygotowanie umów oraz zarządców obiektów w celu wyeliminowania stwierdzonych uchybień:

42 W regulaminie kontroli Łódzkiego Urzędu Wojewódzkiego w Łodzi przyjęto następującą skalę ocen: pozytywna, pozytywna z uchybieniami, pozytywna z nieprawidłowościami, negatywna.

1. Płatności na rzecz wykonawców należy wykonywać w terminach wynikających z zawartych umów. Zmiana terminu płatności, określonego w umowie, jest zmianą umowy, której należy dokonywać we właściwej formie.
2. W zawieranych umowach należy unikać klauzul zastrzegających na rzecz wykonawców prawo własności rzeczy ruchomych, nabywanych przez beneficjenta, chyba że kondycja finansowa gminy ulegnie pogorszeniu w stopniu uzasadniającym wątpliwości wykonawców co do tego, czy ich wierzytelności o wypłatę wynagrodzenia zostaną terminowo wypłacone.
3. Mając na względzie art. 395 § 1 Kodeksu cywilnego, przy zastrzeganiu prawa odstąpienia od umowy należy każdorazowo oznaczać termin, w ciągu którego prawo to może być wykonywane.
4. Mając na względzie art. 483 § 1 Kodeksu cywilnego, kary umowne należy zastrzegać wyłącznie w razie naruszenia zobowiązań niepieniężnych.
5. Zarządca obiektu zobowiązany jest do posiadania instrukcji bezpieczeństwa pożarowego, która podlega aktualizacji w terminach wynikających z § 6 ust. 7 rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 7 czerwca 2010 r. w sprawie ochrony przeciwpożarowej budynków, innych obiektów budowlanych i terenów (Dz. U. z 2023 r. poz. 822). Instrukcja określa sposób w jaki użytkownicy obiektu winni potwierdzić zapoznanie się z przepisami przeciwpożarowymi oraz z treścią instrukcji i kolejnych aktualizacji.
6. Postępowania o udzielenie zamówień publicznych, w zakresie uczestnictwa podmiotów zagranicznych w charakterze wykonawców, należy prowadzić z uwzględnieniem przepisów o odwróconym obciążeniu podatkiem od towarów i usług, które nie wykluczają, że obowiązek podatkowy obciążał będzie wykonawcę zagranicznego.

Stosownie do art. 48 ustawy o kontroli w administracji rządowej, od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.

W terminie 30 dni od dnia doręczenia wystąpienia pokontrolnego proszę o złożenia informacji o wykonaniu zaleceń lub wykorzystaniu wniosków pokontrolnych, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia.

Z up. WOJEWODY ŁÓDZKIEGO

Anetta Chlebicka
**Dyrektor Wydziału Rodziny i Polityki
Społecznej**