

Łódź, dnia 3 września 2018 roku

Pan
WITOLD STĘPIEŃ
Przewodniczący Zarządu
Województwa Łódzkiego

WK-602/34/2018

Działając na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz.561) informuję Pana Przewodniczącego, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi przeprowadziła kompleksową kontrolę gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Łódzkiego¹. Kontrolą objęto wybrane zagadnienia z lat 2016-2017 dotyczące przede wszystkim: ewidencji księgowej; zadłużenia; sprawozdawczości budżetowej i finansowej; realizacji dochodów z tytułu opłat za wyłączenie gruntów z produkcji rolnej; udzielania dotacji dla jednostek spoza sektora finansów publicznych; wydatków na wynagrodzenia i pochodne; wydatków na pokrycie kosztów zagranicznych podróży służbowych pracowników Urzędu Marszałkowskiego i radnych Sejmiku Województwa Łódzkiego; udzielania zamówień publicznych; wydatków inwestycyjnych; ewidencji i inwentaryzacji majątku; realizacji zadań z zakresu ochrony zdrowia; funkcjonowania i organizacji spółek prawa handlowego Województwa Łódzkiego.

Stwierdzone w wyniku czynności kontrolnych nieprawidłowości i uchybienia – opisane szczegółowo w protokole kontroli – wynikały z nieprzestrzegania obowiązujących przepisów, niedostatecznego nadzoru ze strony kierownictwa jednostki oraz naruszania procedur kontroli wewnętrznej. Wykazane uchybienia i nieprawidłowości dotyczyły, w szczególności:

I.

¹ Czynności kontrolne przeprowadzone zostały w dniach 20 grudnia 2017–17 kwietnia 2018 roku (z przerwami). Protokół przekazano kontrolowanej jednostce w dniu 6 lipca 2018 roku. Marszałek Województwa Łódzkiego w piśmie znak: KOS.1710.38.2017 z dnia 10 lipca 2018 roku odmówił jego podpisania.

1. W zakresie zaciągania kredytów i pożyczek, planowania wydatków z tytułu poręczeń i gwarancji

1. W dniu 25 marca 2016 roku Województwo Łódzkie zawarło umowę nr 2016/10/BSP z Bankiem Polska Kasa Opieki Spółka Akcyjna, której przedmiotem było udzielenie kredytobiorcy kredytu odnawialnego w rachunku bieżącym w wysokości 25.000.000,00 zł, z przeznaczeniem na pokrycie występującego w 2016 roku przejściowego deficytu budżetu. W myśl § 7 ust. 2 i 3 przedmiotowej umowy, spłata kredytu miała następować automatycznie z wpływów na rachunek bieżący. Kredytobiorca oświadczył, że upoważnia Bank do obciążenia Rachunku Bieżącego kwotą z tytułu spłaty odsetek i prowizji. Bank miał zaliczać na spłatę kredytu wszystkie środki, jakie wpłyną na Rachunek Bieżący, w dniu ich wpływu. W dniu 25 stycznia 2017 roku Województwo Łódzkie zawarło umowę nr 2017/1/BSP z Bankiem Polska Kasa Opieki Spółka Akcyjna, której przedmiotem było udzielenie kredytobiorcy kredytu odnawialnego w rachunku bieżącym w wysokości 15.000.000,00 zł na pokrycie występującego w 2017 roku przejściowego deficytu budżetu. Zgodnie z §7 ust. 2 i 3 przedmiotowej umowy, spłata kredytu miała następować automatycznie z bieżących wpływów na Rachunek Bieżący. Kredytobiorca oświadczył, że upoważnia Bank do obciążenia Rachunku Bieżącego, kwotą z tytułu spłaty odsetek i prowizji od kredytu. Bank będzie zaliczał na spłatę kredytu wszystkie środki, jakie wpłyną na Rachunek Bieżący, w dniu ich wpływu. Wskazane postanowienia naruszały art. 264 ust. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz.U. z 2017 r., poz. 2077 ze zm.), zgodnie z którym – w celu zabezpieczenia kredytu lub pożyczki nie można udzielać pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym jednostki samorządu terytorialnego (zob. wyrok Głównej Komisji Orzekającej z dnia 15 lutego 2016 roku BDF1.4800.162.2015).

Postanowienia umowy kredytowej z dnia 25 stycznia 2017 roku dotyczące automatycznego pobierania przez Bank odsetek od kredytu doprowadziły do niewykazania odsetek w kwocie 2.524,50 zł (tj. wydatku, który został kasowo wykonany w dniu 31 marca 2017 roku) w sprawozdaniu Rb-28S Województwa Łódzkiego, za okres sprawozdawczy od początku roku do dnia 31 marca 2017 roku. Zgodnie z art. 249 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, w planie finansowym urzędu jednostki samorządu terytorialnego ujmuje się wszystkie wydatki budżetowe nieujęte w planach finansowych innych jednostek budżetowych, w tym wydatki związane z funkcjonowaniem organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego i zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Zatem w celu ujęcia zapłaty odsetek jako wydatku wykonanego, konieczne było dokonanie jego refundacji z rachunku bankowego prowadzonego dla urzędu jako jednostki budżetowej. Pobrane przez bank odsetki, w dniu 31 marca 2017 roku, w wysokości 2.524,50 zł zostały zrefundowane w dniu 5 kwietnia 2017 roku, tj. w kolejnym okresie sprawozdawczym. Powyższe naruszało § 5 obowiązującego wówczas rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku 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), zgodnie z którym – w celu ustalenia nadwyżki lub deficytu budżetów jednostek samorządu terytorialnego operacje dotyczące ich dochodów i wydatków są ujmowane w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych

w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych, z wyjątkiem operacji określonych w odrębnych przepisach².

2. Dla zamówienia publicznego na udzielenie kredytu odnawialnego przeznaczonego na pokrycie występującego w ciągu roku 2016 przejściowego deficytu budżetu Województwa Łódzkiego, z limitem kredytu w wysokości 25.000.000,00 zł oraz zamówienia publicznego na udzielenie kredytu odnawialnego przeznaczonego na pokrycie występującego w ciągu roku 2017 przejściowego deficytu budżetu Województwa Łódzkiego, z limitem kredytu w wysokości 15.000.000,00 zł, nie ustalono wartości szacunkowej zamówienia, niezgodnie z wymogami wynikającymi z art. 32 ust.1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1579 ze zm.). Jednostka przyjęła, że wartość zamówienia w 2016 i 2017 roku nie przekroczy 125.000,00 zł. Założenie, że wartość zamówienia nie przekroczy wskazanej kwoty przyjęto w 2016 roku, na podstawie analizy informacji złożonych przez banki, do których kontrolowany zwrócił się z prośbą o przekazanie informacji dotyczącej marży oraz ewentualnych innych kosztów związanych z zaciągnięciem kredytu. W roku 2017 przyjęto, że wartość zamówienia nie przekroczy kwoty 125.000,00 zł na podstawie informacji złożonych przez banki oraz biorąc pod uwagę doświadczenia i wartość zamówienia z roku 2016. Zgodnie z art. 4 pkt 8 ustawy Prawo zamówień publicznych - ustawy nie stosuje się do zamówień i konkursów, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30.000,00 euro. Natomiast w myśl art. 32 ust. 1 przedmiotowej ustawy, podstawą ustalenia wartości zamówienia jest całkowite szacunkowe wynagrodzenie wykonawcy bez podatku od towarów i usług. Zatem ustawodawca wymaga ustalenia wartości zamówienia a nie wskazania jakiej kwoty zamówienie nie przekroczy. Z uwagi na fakt, że planowane do zaciągnięcia kredyty miały charakter odnawialny, do szacowania wartości zamówienia nie było konieczne uwzględnienie kosztu dla sytuacji pełnego wykorzystania kredytu przez zamawiającego w całym okresie związania umową. Niemniej jednak możliwe było oszacowanie wartości zamówienia, chociażby przyjmując do szacunków planowaną średniomiesięczną wartość wykorzystania kredytu.
3. Stwierdzono przypadki niestosowania uregulowań wewnętrznych dotyczących udzielania zamówień publicznych. Dokonując wyboru wykonawcy usługi polegającej na udzieleniu kredytu odnawialnego przeznaczonego na pokrycie występującego w ciągu roku 2016 przejściowego deficytu budżetu Województwa Łódzkiego nie stosowano aplikacji webowej. Powyższe naruszało postanowienia rozdziału VI (Zasady udzielania zamówień publicznych bez stosowania ustawy PZP na podstawie art. 4 pkt 8) Regulaminu udzielania zamówień publicznych w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Łódzkiego, przyjętego uchwałą nr 1567/14 Zarządu Województwa Łódzkiego z dnia 23 grudnia 2014 roku, konkretnie §16 ust. 3, zgodnie z którym - wybór wykonawcy dokonywany jest przez komórki organizacyjne za pośrednictwem aplikacji webowej będącej narzędziem elektronicznym. Również dokonując wyboru

² Analogiczny zapis zawiera § 5 obowiązującego od dnia 1 stycznia 2018 roku rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku 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).

wykonawcy usługi polegającej na udzieleniu kredytu odnawialnego przeznaczonego na pokrycie występującego w ciągu roku 2017 przejściowego deficytu budżetu Województwa Łódzkiego nie stosowano aplikacji webowej, czym naruszono postanowienia rozdziału VI (Zasady udzielania zamówień publicznych bez stosowania ustawy PZP na podstawie art. 4 pkt 8) Regulaminu udzielania zamówień publicznych w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Łódzkiego, przyjętego uchwałą nr 1306/16 Zarządu Województwa Łódzkiego z dnia 26 października 2016 roku. W myśl §16 ust. 3 ww. Regulaminu - wybór wykonawcy dokonywany jest zgodnie z określoną procedurą, odpowiednio za pośrednictwem aplikacji webowej lub bazy konkurencyjności funduszy europejskich, będącymi narzędziami elektronicznymi.

Zgodnie z §3 ust. 2 Regulaminu udzielania zamówień publicznych w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Łódzkiego, przyjętego uchwałą nr 1306/16 Zarządu Województwa Łódzkiego z dnia 26 października 2016 roku, plan postępowań o udzielenie zamówienia publicznego podlega zatwierdzeniu przez kierownika zamawiającego i stanowi podstawę dokonywania zamówień w danym roku. W planie postępowań o udzielenie zamówień publicznych w 2017 roku w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Łódzkiego dla zamówienia publicznego na kredyt bankowy przeznaczony na pokrycie występującego w 2017 roku przejściowego deficytu budżetowego planowano zastosowanie przetargu nieograniczonego. Kontrolowana jednostka dokonując wyboru wykonawcy realizującego ww. zamówienia nie zastosowała przetargu nieograniczonego uznając, że wartość zamówienia nie przekroczy kwoty, o której mowa w art. 4 pkt 8 ustawy Prawo zamówień publicznych. W myśl § 4 przedmiotowego Regulaminu – w przypadku wystąpienia potrzeby udzielenia zamówienia, komórka organizacyjna każdorazowo zwraca się do Biura Zamówień Publicznych o określenie trybu postępowania dla zamówienia publicznego albo potwierdzenie przewidywanej w Planie postępowań o udzielenie zamówień publicznych procedury udzielenia zamówienia. Udostępniona kontrolującym dokumentacja nie potwierdzała, że zmiana trybu udzielenia zamówienia publicznego nastąpiła zgodnie z Regulaminem udzielania zamówień publicznych w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Łódzkiego.

4. Wartość nominalna niewymagalnych zobowiązań z tytułu udzielonych przez Województwo Łódzkie poręczeń została wykazana w części B sprawozdania Rb-Z – kwartalnego sprawozdania o stanie zobowiązań wg. tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji (wg. stanu na koniec IV kwartału 2015 roku, wg stanu na koniec IV kwartału 2016 roku, wg stanu na koniec IV kwartału 2017 roku) w wierszu F1 – wartość nominalna niewymagalnych (potencjalnych) zobowiązań z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji, kolumnie 6 – wierzyciele grupa III. Województwo Łódzkie udzielało poręczeń za zobowiązania zaciągnięte przez samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej. Umowy poręczenia były jednak zawierane pomiędzy kontrolowaną jednostką a bankiem. Zatem to bank był wierzycielem zobowiązań wynikających z umowy. Dlatego też, mając na uwadze treść instrukcji sporządzania sprawozdań, stanowiącej załącznik nr 9 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 roku w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (tekst jednolity Dz.U. z 2014 r., poz. 1773) - wartość nominalna niewymagalnych (potencjalnych) zobowiązań z tytułu udzielonych przez Województwo Łódzkie poręczeń powinna być wykazana w wierszu F1, kolumnie 8 – wierzyciele – pozostałe podmioty sprawozdania Rb-Z.
5. Jednostka planowała wydatki z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez Województwo Łódzkie, przypadające do spłaty w roku budżetowym 2016 i 2017, na podstawie rocznych limitów do jakich Zarząd Województwa

Łódzkiego udzielał poręczenia wynikających z uchwał Zarządu Województwa Łódzkiego w sprawie udzielenia poręczeń kredytów długoterminowych zaciąganych przez zakłady opieki zdrowotnej, dla których organem założycielskim jest Zarząd Województwa Łódzkiego.

W związku z powyższym ustalono, że w oświadczeniu poręczyciela o poręczeniu spłaty kredytu z dnia 19 grudnia 2012 roku, na mocy którego Województwo Łódzkie udzieliło Bankowi Gospodarstwa Krajowego w Warszawie poręczenia za zobowiązania z tytułu kredytu w kwocie 20.000.000,00 zł udzielonego Wojewódzkiemu Szpitalowi Specjalistycznemu im. Marii Skłodowskiej Curie w Zgierzu, brak było odniesienia do uchwały nr 2038/2012 Zarządu Województwa Łódzkiego z dnia 19 grudnia 2012 roku w sprawie udzielenia poręczenia kredytu bankowego długoterminowego zaciągniętego przez Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. Marii Skłodowskiej – Curie w Zgierzu. W konsekwencji brak było odniesienia do rocznych limitów z tytułu udzielonego poręczenia określonych w tej uchwale. Przeciwnie, zgodnie z oświadczeniem z dnia 19 grudnia 2012 roku odpowiedzialność poręczyciela i kredytobiorcy za zobowiązania jest solidarna. Pan Witold Stępień – Marszałek Województwa Łódzkiego oraz Pan Dariusz Klimczak – Członek Zarządu Województwa, działający w imieniu Województwa Łódzkiego oświadczyli, że zobowiązanie z tytułu poręczenia wykonamy po zawiadomieniu nas przez Bank o opóźnieniu w spłacie całości lub części zobowiązania z tytułu kredytu, przez zapłatę sumy zobowiązania w sposób i w terminach podanych przez Bank. Zgodnie z § 17 ust. 1 umowy kredytu obrotowego, zawartej w dniu 13 listopada 2012 roku między Bankiem Gospodarstwa Krajowego a Wojewódzkim Szpitalem Specjalistycznym im. Marii Skłodowskiej – Curie w Zgierzu (na mocy której Szpital zaciągnął zobowiązanie objęte poręczeniem Województwa Łódzkiego), w przypadku niedotrzymania przez Kredytobiorcę któregokolwiek z warunków udzielenia kredytu albo w razie utraty przez kredytobiorcę zdolności kredytowej BGK może 1) obniżyć kwotę przyznanego kredytu, 2) żądać dodatkowego prawnego zabezpieczenia spłaty kredytu, 3) wypowiedzieć umowę kredytu. W myśl § 17 ust. 4 i 6 przedmiotowej umowy, po wypowiedzeniu umowy kredytu kredytobiorca jest obowiązany do niezwłocznego zwrotu wykorzystanego kredytu wraz z odsetkami należnymi BGK za okres korzystania z kredytu, nie później niż w ostatnim dniu okresu wypowiedzenia. W przypadku zwrotu, o którym mowa w ust. 4, wierzytelność podlega czynnościom windykacyjnym polegającym na przystąpieniu do egzekucji wierzytelności BGK z dochodów z majątku kredytobiorcy, także realizacji ustanowionych form prawnego zabezpieczenia majątku.

Również oświadczenie poręczyciela z dnia 26 października 2010 roku, na mocy którego Województwo Łódzkie udzieliło poręczenia za zobowiązania Samodzielnego Szpitala Wojewódzkiego im. Mikołaja Kopernika z siedzibą w Piotrkowie Trybunalskim, wynikające z zawartej z Bankiem PKO S.A. umowy kredytu nr 2010/ŁCK/5/22191509 z dnia 23 lipca 2010 roku, na podstawie której bank udzielił kredytobiorcy kredytu w wysokości 10.000.000,00 zł, nie zawierało odniesienia do uchwały nr 1368/10 Zarządu Województwa Łódzkiego z dnia 31 sierpnia 2010 roku w sprawie udzielenia poręczenia kredytu bankowego długoterminowego zaciąganego przez Samodzielny Szpital Wojewódzki im. Mikołaja Kopernika w Piotrkowie Trybunalskim.

W konsekwencji nie zawierało odniesienia do rocznych limitów z tytułu udzielonego poręczenia określonych w tej uchwale. W myśl § 9 ust. 1 umowy kredytu nr 2010/ŁCK/5/22191509 z dnia 23 lipca 2010 roku, w przypadku gdy kredytobiorca utraci zdolność kredytową lub nie dotrzyma jednego lub kilku warunków udzielenia kredytu bank zastrzega prawo do: 1) wypowiedzenia

umowy kredytu w całości lub w części i po upływie okresu wypowiedzenia do żądania spłaty kredytu odpowiednio w całości lub w części przekraczającej kwotę obniżonego kredytu albo 2) obniżenia kwoty kredytu i odmowy wypłaty pozostałej części kredytu. Natomiast zgodnie z §9 ust. 4 i 5 przedmiotowej umowy, w przypadku wypowiedzenia umowy kredytu przez kredytobiorcę lub wypowiedzenia przez bank całości lub części umowy kredytu, a) kredytobiorca nie będzie mógł żądać od banku postawienia do jego dyspozycji niewykorzystanej części kredytu; b) kredytobiorca zobowiązany będzie do spłacenia odpowiednio całości lub części wykorzystanego kredytu, udzielonego na mocy wypowiedzianej umowy, wraz z należnymi bankowi odsetkami, prowizjami i innymi należnościami banku z tytułu tego kredytu, najpóźniej następnego dnia po upływie okresu wypowiedzenia. W przypadku, gdy kredytobiorca nie dokona spłaty należności banku w terminie ustalonym w umowie kredytu lub najpóźniej następnego dnia po upływie okresu wypowiedzenia, bankowi będzie przysługiwało prawo do dochodzenia zaspokojenia swoich należności z majątku kredytobiorcy i posiadanego prawnego zabezpieczenia spłaty kredytu, w tym prawo do ściągnięcia zadłużenia przeterminowanego, łącznie z należnymi odsetkami, prowizjami i kosztami dochodzenia należności banku, w ciężar rachunku, o którym mowa w § 8 ust. 6 lub z wpływów na ten rachunek – bez dyspozycji kredytobiorcy i przed wszystkimi innymi płatnościami, z wyjątkiem tytułów wykonawczych.

Brak w oświadczeniu poręczyciela z dnia 19 grudnia 2012 roku oraz w oświadczeniu poręczyciela z dnia 26 października 2010 roku rocznych limitów do jakich poręczono zaciągnięte zobowiązania, przy jednoczesnych zapisach umów kredytowych (umowa z dnia 13 listopada 2012 roku i umowa z dnia 23 lipca 2010 roku) wskazujących, że całe zobowiązanie może stać się natychmiastowo wymagalne oznaczało, że akceleracja całej poręczonej kwoty może nastąpić w jednym roku budżetowym. Zatem kontrolowana jednostka powinna zabezpieczyć w budżecie na dany wydatki z tytułu ww. poręczeń w wysokości odpowiadającej potencjalnym spłatom przypadającym od dnia 1 stycznia danego roku do dnia całkowitej spłaty poręczonych kredytów³.

6. Uchwałą nr XLIV/549/17 z dnia 24 października 2017 roku Sejmik Województwa Łódzkiego dokonał m.in. zmniejszenia wydatków w dziale 757, rozdziale 75704, § 8030 – wypłaty z tytułu krajowych poręczeń i gwarancji, o kwotę 1.644.717,00 zł (plan po zmianach wynosił 1.461.664,00 zł). Zgodnie ze sprawozdaniem Rb-28S, sporządzonym za okres od początku roku do dnia 30 września 2017 roku, wydatki wykonane we wskazanym paragrafie na dzień 30 września 2017 roku wynosiły 500.000,00 zł. Z powyższego wynikało, że na potencjalne spłaty z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji dokonane po dniu 24 października 2017 roku zabezpieczono kwotę 961.664,00 zł. Z poszczególnych, poręczonych przez Województwo, umów kredytowych, wynikało, że kredyty spłacane są w ratach miesięcznych z terminem płatności do ostatniego dnia danego miesiąca. Zatem w dniu obniżenia planu pozostawały do spłaty w roku 2017 trzy raty miesięczne (rata październikowa, listopadowa i grudniowa). Biorąc pod uwagę jedynie spłatę kapitału poręczonych kredytów (oraz nie uwzględniając natychmiastowej wymagalności poręczenia z dnia 26 października 2010 roku i poręczenia z dnia 19 grudnia 2012 roku) potencjalne wydatki z tytułu udzielonych poręczeń od dnia 24 października 2017 roku do dnia 31 grudnia 2017 roku mogły wynieść 1.579.032,83 zł. Zatem zaplanowana w § 8030, na dzień 24 października 2017 roku, kwota nie pozwalała na pokrycie potencjalnych wypłat z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji (zwłaszcza, że

³ W protokole zagadnienie powyższe zostało omówione na przykładzie lat 2016-2017.

poręczeniem objęto również odsetki od kredytów). Zgodnie z art. 236 ust. 3 pkt 5 ustawy o finansach publicznych - w planie wydatków bieżących wyodrębnia się w układzie działów i rozdziałów planowane kwoty wydatków bieżących, w szczególności na wypłaty z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego, przypadające do spłaty w danym roku budżetowym. Natomiast w myśl art. 212 ust. 1 pkt 7 przedmiotowej ustawy - uchwała budżetowa określa kwotę wydatków przypadających do spłaty w danym roku budżetowym, zgodnie z zawartą umową, z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego. Mając na uwadze powyższe przepisy stwierdzić należy, że brak było podstaw do obniżenia planu wydatków z tytułu udzielonych poręczeń o kwoty, których dłużnik faktycznie nie spłacił do dnia 24 października 2017 roku.

2. W zakresie ewidencji księgowej

W ramach ewidencji księgowej organu (budżetu) prowadzono wyodrębnione ewidencje dla budżetu Województwa i wydatków niewygasających, dla których określono odrębne plany kont odpowiednio w załącznikach nr 1 i 1a do zarządzeń Marszałka Województwa Łódzkiego nr 2/16 z dnia 11 stycznia 2016 roku i nr 27/17 z dnia 22 marca 2017 roku w sprawie wprowadzenia „Polityki rachunkowości w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Łódzkiego”. Ustalono, że w 2016 roku nie dokonywano zapisów w ewidencji dotyczącej wydatków niewygasających. Ponadto, na podstawie wydruków z poszczególnych ksiąg rachunkowych stwierdzono, że ewidencja operacji dla budżetu Województwa Łódzkiego odbywała się w następujących księgach rachunkowych: [1] Województwo Łódzkie – organ, [2] Województwo Łódzkie – POKL, [3] Województwo Łódzkie – RPO, [4] Województwo Łódzkie – RPO 2014-2020, PO WER. Dla projektów realizowanych z udziałem środków z budżetu Unii Europejskiej obowiązują w jednostce odrębne wewnętrzne uregulowania zawarte w „Polityce rachunkowości w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Łódzkiego w zakresie funduszy europejskich”.

Z kolei ewidencję księgową Urzędu Marszałkowskiego prowadzono z podziałem na wydzielone jednostki księgowe – [1] Urząd Marszałkowski – jednostka budżetowa, [2] Urząd Marszałkowski – dochody Skarbu Państwa, [3] Urząd Marszałkowski - Projekty Własne – księga projektów realizowanych przez Urząd Marszałkowski jako beneficjenta środków, [4] Urząd Marszałkowski – OGR (Ochrona Gruntów Rolnych) i GiK (Geodezja i Kartografia). Dla ww. ewidencji określono odrębne plany kont w załączniku nr 2 do zarządzeń Marszałka Województwa Łódzkiego nr 2/16 z dnia 11 stycznia 2016 roku i nr 27/17 z dnia 22 marca 2017 roku w sprawie wprowadzenia „Polityki rachunkowości w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Łódzkiego”.

Salda kont wynikających z ksiąg organu, jak i Urzędu, po zsumowaniu tworzyły zestawienie obrotów i sald. Wykorzystywany do prowadzenia ksiąg program pozwalał na wygenerowanie jednego zestawienia obrotów i sald dla ww. ksiąg, lecz jedynie w zakresie kont syntetycznych.

Wyodrębnienie powyższych ksiąg rachunkowych w komputerowym systemie finansowo – księgowym, przy użyciu którego kontrolowana jednostka prowadziła księgi rachunkowe, umożliwiło uzyskanie wspólnej (jednej) księgi głównej dla powyższych ewidencji, ale tylko w celu wydrukowania zestawienia obrotów i sald. Wprowadzanie danych do systemu księgowego odbywało się w każdej księdze osobno. Każda księga rachunkowa posiadała swój odrębny plan kont i niemożliwe było księgowanie operacji pomiędzy dwiema księgami rachunkowymi (co również wynika z przedłożonego wyjaśnienia Marszałka Województwa Łódzkiego, przytoczonego w protokole kontroli). Każda z tych ewidencji posiadała własną księgę główną, w której ujmowane były tylko zdarzenia dotyczące danej ewidencji, co

oznaczało, że nie były to jedynie rejestry księgowość czy dzienniki częściowe, lecz odrębne urządzenia księgowość. Oprogramowanie umożliwiało sporządzenie łącznego zestawienia obrotów i sald na podstawie tych ewidencji, nie umożliwiało jednak faktycznego prowadzenia jednej księgi głównej, poprzez zaewidencjonowanie operacji tak aby np. na koncie 133 znajdowały się operacje ze wszystkich ewidencji (każda księga miała swoje konto 133 i swoje zapisy). Oznacza to, że zastosowany sposób prowadzenia ksiąg nie pozwalał na wprowadzanie zapisów, w których konto z jednej księgi korespondowałoby z kontem w innej księdze dotyczącej danej jednostki. Należy wskazać również, że w przypadku konta 225 stwierdzono, że w księdze Urząd Marszałkowski – jednostka budżetowa i Urząd Marszałkowski – dochody Skarbu Państwa, występowały takie same analityki dla tego konta w zakresie ewidencji podatku VAT, jednak w każdej księdze ewidencjonowane były inne operacje, a konta te wykazywały inne obroty.

W związku z powyższymi ustaleniami wskazać należy, że zgodnie z art. 13 ust. 1 w zw. z art. 15 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2018 roku, poz. 395 ze zm.), księga główna zawiera zapisy o zdarzeniach, które zostały ujęte uprzednio lub równocześnie w dzienniku, co oznacza, że w księdze głównej znajdują się wszystkie zdarzenia, które zostały zarejestrowane w dzienniku (bądź dziennikach częściowych).

Sposób ewidencji zdarzeń gospodarczych w kontrolowanej jednostce prowadzi do wniosku, że każda z wymienionych wcześniej ksiąg miała swoje konta księgi głównej, które funkcjonowały w autonomiczny sposób w stosunku do innych ksiąg. W konsekwencji niemożliwe było zachowanie zasady podwójnego zapisu, gdyż nie dało się powiązać dwóch ksiąg poprzez jeden zapis (brak możliwości korespondencji między kontami ksiąg). Tym samym należy zauważyć, że sposób prowadzenia ewidencji budżetu Województwa oraz Urzędu Marszałkowskiego opierał się na kilku księgach rachunkowych dla jednej jednostki, co budzi wątpliwości w zakresie zgodności prowadzonych ksiąg ze wskazanymi przepisami ustawy o rachunkowości. Zgodnie z przepisami art. 2 ust.1 pkt 4 w zw. z art. 4 ust. 3 ustawy o rachunkowości, księgi rachunkowe prowadzi się dla województwa (Województwo Łódzkie) i wojewódzkich jednostek organizacyjnych (Urząd Marszałkowski Województwa Łódzkiego). Należy zaznaczyć, że ustawa o rachunkowości zezwala na prowadzenie ewidencji księgowość w formie dzienników częściowych przy zachowaniu jednej księgi głównej. Dzienniki częściowe pozwalają na chronologiczne grupowanie różnych rodzajów operacji gospodarczych. Jednak opisane powyżej przesłanki wskazują, że kontrolowana jednostka w opisanym zakresie nie prowadziła dzienników częściowych, lecz kilka odrębnych ksiąg głównych, zarówno dla budżetu Województwa Łódzkiego (organu), jak też dla Urzędu Marszałkowskiego Województwa Łódzkiego (jednostki budżetowej).

3. W zakresie realizacji dochodów budżetowych

1. Kontrola prawidłowości udzielania ulg w zapłacie należności z tytułu wyłączenia gruntów rolnych z produkcji rolniczej, ustalanych na podstawie ustawy z dnia 3 lutego 1995 roku o ochronie gruntów rolnych i leśnych (obecnie tekst jednolity Dz.U. z 2017 r., poz. 1161) wykazała, że:
 - decyzjami nr RŚI.7151.4.1.2016.BS z dnia 29 stycznia 2016 roku i nr RŚI.7151.4.50.2016.MK z dnia 29 czerwca 2016 roku, Marszałek Województwa Łódzkiego umorzył na wnioski, odpowiednio Wójta Gminy Wróblew i Wójta Gminy Rokiciny, opłaty roczne za 2016 rok: w wysokości 612,05 zł z tytułu wyłączenia gruntów z produkcji rolniczej pod wykonanie utwardzenia z kostki brukowej wjazdu do garażu Strażnicy OSP w Kobierzycku oraz w kwocie 2.979,78 zł z tytułu wyłączenia gruntów z produkcji rolniczej pod

rozbudowę budynku OSP Łaznów, stanowiska garażowego wraz z zagospodarowaniem terenu. W decyzjach Marszałek wskazała, że prawna możliwość zastosowania umorzenia wynika z art. 12 ust. 16 ustawy z dnia 3 lutego 1995 roku o ochronie gruntów rolnych i leśnych. W ocenie RIO w Łodzi, realizacja wymienionych we wnioskach inwestycji nie dawała podstaw do zastosowania wymienionej ulgi w oparciu o przywołany przepis prawa, który stanowi, że na wniosek organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego, marszałek województwa może umorzyć całość lub część należności i opłat rocznych z tytułu wyłączenia gruntów z produkcji rolnej, przy czym przepisy te dotyczą inwestycji użyteczności publicznej z zakresu oświaty, wychowania, kultury, kultu religijnego oraz ochrony zdrowia i opieki społecznej, a także dotyczącej powiększenia lub założenia cmentarza, jeżeli obszar gruntu podlegający wyłączeniu nie przekracza 1 hektara i nie było możliwości zrealizowania inwestycji na gruncie nieobjętym ochroną.

Powyższe unormowanie pozwala na zastosowanie umorzenia, w przypadku gdy inwestycja ma charakter użyteczności publicznej z zakresu oświaty i wychowania, kultury, kultu religijnego oraz ochrony zdrowia i opieki społecznej. Katalog ten nie przewiduje obszaru związanego z bezpieczeństwem przeciwpożarowym. Wskazane we wnioskach inwestycje były technicznie konieczne do realizacji celu publicznego innego niż określony w art. 12 ust. 16 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, w związku z czym, właściwym do zastosowania przepisem prawa był art. 12 ust. 17 przedmiotowej ustawy, zgodnie z którym - na wniosek organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego, marszałek województwa może umorzyć całość lub część należności i opłat rocznych w odniesieniu do gruntów rolnych w przypadku inwestycji zmierzającej do osiągnięcia celów, o których mowa w art. 6 ustawy o gospodarce nieruchomościami, przeznaczonej na cele inne niż określone w ust. 16, jeżeli obszar gruntu podlegający wyłączeniu nie przekracza 1 ha i nie ma możliwości zrealizowania inwestycji na gruncie nieobjętym ochroną;

- materiał dowodowy stanowiący podstawę wydania decyzji nr RŚI.7151.4.22.2016 z dnia 29 marca 2016 roku, umarzającej Gminie Rokiciny opłatę roczną w wysokości 1.495,14 zł z tytułu wyłączenia z produkcji rolniczej gruntów o pow. 570m², z przeznaczeniem ich pod budowę placu zabaw i siłowni zewnętrznej przy Szkole Podstawowej w Łaznowie, oraz decyzji nr RŚI.7151.4.68.2016.BS z dnia 29 listopada 2016 roku, umarzającej Gminie i Miastu Warta opłatę roczną w wysokości 9.407,13 zł za wyłączenie gruntów rolnych o pow. 0,4611 ha, z przeznaczeniem ich pod budowę kompleksu sportowo-rekreacyjnego, nie potwierdzał spełnienia jednej z przesłanek określonych w przywołanym w wydanych decyzjach art. 12 ust. 16 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, a mianowicie nie dokumentował braku prawnych możliwości realizacji przedmiotowych inwestycji na gruncie nieobjętym ochroną, oświadczenia takiego nie zawierały także wnioski organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego;
- decyzjami oznaczonymi numerami: RŚI.7151.4.68.2016.BS z dnia 29 listopada 2016 roku (wydana na wniosek Burmistrza Gminy i Miasta Warta) i RŚI.7151.6.30.2017.MK z dnia 8 maja 2017 roku (wydana na wniosek Wójta Gminy Klonowa) Marszałek Województwa Łódzkiego umorzył opłaty roczne z tytułu wyłączenia gruntów z produkcji rolniczej w kwotach odpowiednio: 9.407,13 zł wraz z odsetkami i 472,15 zł, naruszając przepis przywołanego w uzasadnieniu wydanych decyzji artykułu 12 ust. 16 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Grunty podlegające wyłączeniu przeznaczono na realizację inwestycji związanych z budową kompleksu

sportowo-rekreacyjnego w Gminie Warta i budowę kompleksu boisk sportowych w ramach programu ORLIK 2012 wraz z zapleczem szatniowym w Gminie Klonowa. Wydający decyzje umorzeniowe uzasadnił, że przedsięwzięcie realizowane na gruntach wyłączonych nosi charakter inwestycji o charakterze użyteczności publicznej z zakresu kultury i jak zapisał „(...) w tym wypadku jest to inwestycja z zakresu kultury fizycznej, a literalne brzmienie cytowanego wyżej przepisu wskazuje na możliwość umorzenia opłaty w przypadku tego rodzaju przedsięwzięcia”. Ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych przewiduje możliwość umorzenia należności, opłat rocznych w odniesieniu do inwestycji o charakterze użyteczności publicznej z zakresu "kultury", a nie z zakresu rozszerzającego to pojęcie, tj. "kultury fizycznej", o której mowa w uzasadnieniu wydanej decyzji. Bez wątpienia przedmiotowe inwestycje mają szczególne znaczenie dla mieszkańców gmin, zaspakajają potrzeby lokalnej społeczności w zakresie sportu i rekreacji, wywierają pozytywny wpływ na rozwój gospodarczy gmin i w efekcie poprawiają jakość życia mieszkańców, niemniej jednak wyszczególnione przez wydającego decyzje okoliczności mające stanowić podstawę wyrażenia zgody na umorzenie opłaty rocznej, nie mieszczą się w katalogu okoliczności wskazanych w art. 12 ust. 16 ww. ustawy, a zatem cel jakiego służyła budowa kompleksów sportowo-rekreacyjnych, nie był celem uzasadniającym umorzenie opłaty rocznej;

- decyzje oznaczone numerami: RŚI.7151.6.6.2017 z dnia 24 lutego 2017 roku i 7151.6.60.2017.AK z dnia 17 lipca 2017 roku umarzające opłaty roczne za rok 2017 z tytułu wyłączenia gruntów rolnych z produkcji rolniczej, przeznaczonych pod budowę parkingów parafialnych i dróg dojazdowych, wydane zostały z naruszeniem przywołanego w tych decyzjach art. 12 ust. 16 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Na wniosek Wójta Gminy Lgota Wielka z dnia 30 stycznia 2017 roku Marszałek Województwa Łódzkiego wydał decyzję nr RŚI.7151.6.6.2017 w sprawie umorzenia Parafii Rzymsko-Katolickiej p.w. Św. Klemensa w Lgocie Wielkiej opłaty rocznej za 2017 rok w wysokości 7.819,31 zł wynikającej z decyzji Starosty Powiatu Radomszczańskiego nr PŚ.II.6124.16.2011.KK z dnia 15 listopada 2011 roku dotyczącej wyłączenia z produkcji rolniczej gruntów rolnych o pow. 0,2981 ha, z przeznaczeniem pod budowę parkingu parafialnego i dróg dojazdowych. Analogicznie - na wniosek Burmistrza Miasta Pajęczna z dnia 5 lipca 2017 roku, Marszałek decyzją numer 7151.6.60.2017.AK z dnia 17 lipca 2017 roku, umorzył Parafii p.w. Narodzenia Pańskiego w Pajęcznie zaległą opłatę roczną za 2017 rok w wysokości 2.279,43 zł, z tytułu wyłączenia gruntów rolnych o pow. 0,0869 ha pod inwestycję związaną z budową parkingu na potrzeby Parafii. Podstawą prawną do zastosowania ww. umorzeń był, według wydającego decyzję, art. 12 ust. 16 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych. W uzasadnieniach ww. decyzji stwierdzono, że „...przedmiotowa inwestycja miała charakter inwestycji użyteczności publicznej z zakresu kultu religijnego” i „... budowa parkingu parafialnego i dróg dojazdowych jest związana funkcjonalnie z istniejącą parafią i będzie służyła lokalnej społeczności...”. Nawiazując do przepisów art. 12 ust. 16 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, stwierdzić należy, że parking jako inwestycja infrastrukturalna będzie służyć ogółowi społeczności lokalnej, w tym poprzez ułatwienie korzystania z miejsca kultu religijnego, którym jest kościół, stworzenie dogodnego do niego dostępu, jednak nie przesądza to o nadaniu tej inwestycji cech rodzajowych, o których mowa w przywołanym w decyzjach przepisie prawa;
- 2. W zakresie windykacji i egzekucji dochodów własnych Województwa Łódzkiego pochodzących z należności i opłat rocznych z tytułu wyłączenia gruntów z

produkcji rolniczej, pobieranych na podstawie ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, stwierdzono:

- podejmowanie nieskutecznych czynności windykacyjnych w odniesieniu do należności wymagalnych odpowiednio na 30 czerwca 2015 roku, 30 czerwca 2016 roku i 30 czerwca 2017 roku, odnotowanych na koncie numer (...) ⁴ (zaległość na 31 grudnia 2017 roku w kwocie 21.773,94 zł), poprzez kierowanie upomnień do trzech różnych podmiotów wskazywanych przez dłużników jako nabywcy „projektu”. Nieprawidłowe określenie zobowiązanych do zapłaty wynikało z braku respektowania przepisów art. 12 ust. 1 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, które na podmiot, który uzyskał zezwolenie na wyłączenie gruntów z produkcji, nakładają obowiązek uiszczenia należności i opłat rocznych oraz art. 12 ust. 4 ww. ustawy, który stanowi, iż obowiązek uiszczania opłat rocznych przechodzi na nabywcę w przypadku zbycia gruntów wyłączonych z produkcji;
- przypadek podjęcia działań windykacyjnych z rocznym opóźnieniem, poprzez wystawienie w dniu 12 września 2017 roku upomnienia nr 409/2017 w odniesieniu do zobowiązanego o numerze konta (...) ⁵, którego należność z tytułu opłaty jednorazowej w kwocie 11.688,02 zł stała się wymagalna z dniem 12 września 2016 roku, co naruszało § 2 i § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 roku w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (tekst jednolity Dz.U. z 2017 r., poz. 1483), które określają, że wierzyciel jest obowiązany do systematycznej kontroli terminowości zapłaty należności pieniężnych i przesyła zobowiązanemu upomnienie niezwłocznie, w szczególności jeśli: 1/ łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnych przekroczy dziesięciokrotność kosztów upomnienia i nie zostały podjęte działania informacyjne lub z podjętych działań informacyjnych w sprawie wynika, że obowiązek nie zostanie dobrowolnie wykonany; 2/ nie później niż po upływie 21 dni od dnia, w którym po raz pierwszy podjęto działania informacyjne, jeżeli z tych działań wynika, że obowiązek zostanie dobrowolnie wykonany. Przesłanie upomnienia (w przypadku określonym w ust. 1 pkt 1 lit. a cytowanego § 7) nie wyłącza podejmowania działań informacyjnych;
- brak podjęcia lub podjęcie ze znacznym opóźnieniem czynności mających na celu wszczęcie postępowania egzekucyjnego w odniesieniu do zobowiązanych (którym doręczono stosowne upomnienia) o numerach kont: (...) ⁶ (upomnienie

⁴ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

⁵ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

⁶ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

nr 346/2016 z terminem zapłaty do 17 sierpnia 2016 roku); (...) ⁷ (upomnienie nr 61/2016 z terminem zapłaty do 17 marca 2016 roku, nr 375/2016 z terminem zapłaty do 25 sierpnia 2016 roku, nr 461/2017 i 462/2017 z terminem zapłaty do 8 grudnia 2017 roku – upomnienia wystawiano kilkakrotnie na te same zaległości dotyczące 2013, 2014, 2015 i 2016 roku, a ponowne upomnienia nr 461/2017 i 462/2017 na zaległość z lat 2014, 2015, 2016 wystawiono prawidłowo - obojgu zobowiązanym); (...) ⁸ (upomnienie nr 76/2016 z terminem zapłaty do 16 marca 2016 roku); (...) ⁹ (upomnienie nr 149/2016 z terminem zapłaty do 28 marca 2016 roku, nr 514/2016 z terminem zapłaty do 16 września 2016 roku i nr 486/2017 z terminem zapłaty do 29 grudnia 2017 roku, wystawiane kilkakrotnie na zaległość z tego samego okresu – lat 2015 i 2016); (...) ¹⁰ (upomnienie nr 150/2016 dotyczące 2011 i 2012 roku) z terminem zapłaty do 25 marca 2016 roku, nr 151/2016 (2013 i 2014 rok) z terminem zapłaty do 25 marca 2016 roku, nr 152/2016 z terminem zapłaty do 11 marca 2016 roku (zaległość za 2015 rok); (...) ¹¹ (upomnienie nr 16/2016 z terminem zapłaty do 2 marca 2016 roku), nr 599/2016 z terminem zapłaty do 21 listopada 2016 roku); (...) ¹² (upomnienie nr 44/2016 z terminem zapłaty do 9 marca 2016 roku i nr 242/2017 z terminem zapłaty do 11 września 2017 roku); (...) ¹³

⁷ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

⁸ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

⁹ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

¹⁰ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

¹¹ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

¹² Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

¹³ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

(upomnienie nr 588/2016 z terminem zapłaty do 28 listopada 2016 roku).

Zgodnie z art. 15 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 roku o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity Dz.U. z 2017 r., poz. 1201 ze zm.), egzekucja administracyjna może być wszczęta, jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, przesłał mu pisemne upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego, chyba że przepisy szczególne inaczej stanowią, a postępowanie egzekucyjne może być wszczęte po upływie 7 dni od dnia doręczenia tego upomnienia;

- brak wystawiania, z przyczyn organizacyjnych leżących po stronie wierzyciela, w 2016 roku (po bezskutecznym upływie terminu zapłaty określonego upomnieniem) tytułów wykonawczych oraz sporządzanie i przekazywanie w 2017 roku tytułów wykonawczych do egzekucji ze znacznymi opóźnieniami. Przypadki wystawienia tytułów wykonawczych po upływie od miesiąca do dziewięciu miesięcy od określonego upomnieniem terminu zapłaty zaległości stwierdzono w odniesieniu do zobowiązanych o numerach kont: (...) ¹⁴ (bezskuteczny upływ terminu zapłaty określony upomnieniem nr 539/2016 na 20 września 2016 roku skutkowało wystawieniem tytułu wykonawczego w dniu 30 maja 2017 roku); (...) ¹⁵ (upomnienie nr 21/2016 z terminem zapłaty do 3 marca 2016 roku - na zaległość objętą tym upomnieniem tytuł wystawiono 17 maja 2017 roku wraz z zaległością objętą upomnieniem nr 253/2016 z terminem zapłaty do 8 sierpnia 2016 roku);
- na zaległość dotyczącą zobowiązanego o numerze konta (...) ¹⁶ wystawiano jedno upomnienie na obydwójce zobowiązanych (decyzją ZRO.6018-1/14/09) małżonków, a tytuły wykonawcze nr 68/FOGR/2009 i nr 3/OGR/2012 wystawiono na jednego z małżonków, co naruszało art. 27c ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji i mogło mieć wpływ na bezskuteczność egzekucji należności za 2009, 2010 i 2011 rok, w konsekwencji skutkującej dokonaniem odpisu w dniu 31 grudnia 2016 roku kwoty 1.664,40 zł (opłat rocznych za 2009, 2010 i 2011) i 31 grudnia 2017 roku kwoty 6.925,20 zł (należność za 2009 rok), gdyż kolejny tytuł wykonawczy wystawiony na drugiego z małżonków skutkowało ściąganiem części należności. W odniesieniu do zobowiązanego o numerze (...) ¹⁷

¹⁴ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

¹⁵ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

¹⁶ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

¹⁷ Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29

stwierdzono ponadto, że tytuł wykonawczy (68/FOGR/2009) dotyczący należności w kwocie 6.925,20 zł wymagalnej na 11 czerwca 2009 roku, obejmujący również opłatę roczną 728,20 zł wymagalną na 1 lipca 2009 roku, wystawiony został przez Marszałka Województwa Łódzkiego w dniu 3 grudnia 2009 roku wyłącznie na C.T., co nie było zgodne ze wskazaniem podmiotu zobowiązanego (małżonkowie) i został zwrócony przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Tomaszowie Mazowieckim w dniu 18 grudnia 2009 roku wobec braku wymaganych danych (NIP, PESEL), co nie skutkowało podjęciem działań mających na celu prawidłowe wystawienie tytułu, a podjęte z rocznym opóźnieniem czynności ograniczyły się do ustaleń (wnioski z 19 listopada 2010 roku) w zakresie wymaganych (PESEL) danych osób zobowiązanych; na tę samą zaległość oraz opłaty roczne wymagalne na 1 lipca: roku 2010 w kwocie 445,00 zł, roku 2011 w kwocie 491,20 zł wystawiono jedynie na C. T. (podczas gdy zobowiązanie dotyczyło małżonków) upomnienie nr 132/2012 z dnia 30 maja 2012 roku, a po bezskutecznym upływie wyznaczonego terminu, obejmujący zaległości z roku 2009, 2010, 2011 - tytuł wykonawczy 3/OGR/2012 z dnia 26 lipca 2012 roku, który wystawiony został na jedną osobę i nie zawierał części N wzoru określonego załącznikiem nr 5 do obowiązującego wówczas rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. nr 137, poz. 1541 ze zm.). W części tej należało ująć dane identyfikacyjne małżonka. Tytuł wykonawczy obejmujący kwotę zaległości w opłacie rocznej za 2012 rok (968,10 zł) wystawiono w dniu 20 września 2012 roku wyłącznie na C. T., bez wypełniania części N druku określonego załącznikiem nr 4 do ww. rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a w ww. tytułach nieprawidłowo wypełniono pozycję 9 części A wzoru, niewłaściwie wskazując jako zobowiązanego inną osobę fizyczną zamiast małżeństwo.

3. Analiza zapisów księgowych na koncie 221 – należności z tytułu dochodów budżetowych, wykazała że zmniejszenie należności z tytułu dzierżawy składników majątkowych (pojazdów kolejowych) ujmowano w wartościach ujemnych na niewłaściwej stronie przedmiotowego konta, a mianowicie operacje w zakresie korekty faktur wystawionych za czynsz dzierżawny, za miesiące od stycznia do listopada 2017 roku, ujmowano na kontach: Wn 221-05-60001-0750-DW-0035000-25585, Ma 760-02-02-60001-0750-DW-0035000-25585 (zmniejszenie należności), Wn 201-05-25585-60001-0750-DW-0035000, Ma 225-06-02 (zmniejszenie przypisu podatku VAT). Powyższy sposób ewidencji naruszał przepisy rozporządzenia Ministra Finansów 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, zgodnie z którymi - na stronie Ma konta 221 ujmuje się wpłaty należności z tytułu dochodów budżetowych odpisy (zmniejszenia uprzednio ujętych) dochodów budżetowych.

4. W zakresie realizacji wydatków budżetowych

sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

4.1. Wydatki budżetowe na realizację zadań zleconych na podstawie umowy jednostkom spoza sektora finansów publicznych

W wyniku kontroli realizacji zadań publicznych poprzez powierzenie zadań podmiotom spoza sektora finansów publicznych, w trybie otwartego konkursu ofert w zakresie kultury fizycznej, stwierdzono przypadek naruszenia przepisu art. 13 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 450 ze zm.). W ogłoszonym przez Zarząd Województwa Łódzkiego, uchwałą nr 1392/15 z dnia 8 grudnia 2015 roku, drugim otwartym konkursie ofert na realizację zadań publicznych Województwa Łódzkiego w dziedzinie kultury fizycznej na lata 2016-2017, nie wskazano wysokości środków publicznych przeznaczonych na realizację poszczególnych zadań przewidzianych w ogłoszeniu. Podano jedynie łączną kwotę środków publicznych przeznaczonych na realizację wszystkich zadań w powyższym konkursie 4.276.000 zł: w okresie od 1 marca 2016 roku do 31 grudnia 2016 roku – 3.380.000 zł, w okresie od 1 stycznia 2017 roku do 31 marca 2017 roku – 896.000 zł. Zgodnie z przepisem art. 13 ust. 2 pkt 1 i 2 powołanej ustawy, ogłoszenie otwartego konkursu ofert powinno zawierać informacje o rodzaju zadania i wysokości środków publicznych przeznaczonych na realizację tego zadania.

4.2. Wydatki na wynagrodzenia i pochodne

1. Stwierdzono, że b. Marszałek Województwa Łódzkiego Pan Włodzimierz Fisiak przyznał z dniem 1 lipca 2009 roku Skarbnikowi Województwa Łódzkiego **dodatek specjalny na czas nieokreślony**, w związku ze zwiększeniem zakresu obowiązków o dodatkowe zadania wynikające z kierowania Departamentem Finansów. Połączenie funkcji Skarbnika Województwa ze stanowiskiem Dyrektora Departamentu Finansów nastąpiło w dniu 15 maja 2009 roku, na podstawie uchwały nr 711/09 Zarządu Województwa Łódzkiego z dnia 13 maja 2009 roku w sprawie zmiany „Regulaminu organizacyjnego Urzędu Marszałkowskiego w Łodzi”. Powyższe rozwiązanie wprowadzono na wniosek Skarbnika Województwa skierowany w dniu 6 maja 2009 roku do Marszałka Województwa Łódzkiego (pismo znak: SW.0725/79/09), a jego celem było usprawnienie zarządzania Departamentem Finansów, w tym ograniczenie drogi korespondencji wewnętrznej i zewnętrznej. W przedmiotowym piśmie Skarbnik Województwa zaproponowała, między innymi: [1] połączenie stanowiska skarbnika województwa ze stanowiskiem dyrektora departamentu; [2] powierzenie obowiązków zastępcy dyrektora ds. funduszy europejskich (głównego księgowego ds. funduszy europejskich) – dotychczasowemu dyrektorowi Departamentu Finansowego (głównemu księgowemu Urzędu).

Z postanowień § 9 ust.1 i 2 Regulaminu organizacyjnego wynikało, że Skarbnik – Dyrektor Departamentu Finansów odpowiada za prawidłową gospodarkę finansową województwa oraz realizację budżetu województwa, a w szczególności: [1] dokonuje kontrasygnaty czynności prawnych, z których wynika zobowiązanie pieniężne; [2] uczestniczy w pracach oraz obradach sejmiku i zarządu z głosem doradczym; [3] dokonuje okresowych analiz budżetu województwa i na bieżąco informuje zarząd o przebiegu jego wykonania. Dodatkowym zadaniem Skarbnika jest kierowanie Departamentem Finansów na stanowisku dyrektora.

Artykuł 36 ust. 5 ustawy z dnia 21 listopada 2008 roku o pracownikach samorządowych (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r., poz.1260) stanowi, że pracownikowi samorządowemu z tytułu okresowego zwiększenia obowiązków służbowych lub powierzenia dodatkowych zadań może zostać przyznany

dodatek specjalny. Ustawa przewiduje, że warunki i sposób przyznawania tego dodatku mają być określone w regulaminie wynagradzania (art. 39 ust. 2 pkt 2 ustawy). Ustalając przesłanki nabycia prawa do dodatku specjalnego w regulaminie wynagradzania, należy pamiętać, że jest to świadczenie, które może być przewidziane jedynie za wykonanie dodatkowych zadań, poza bieżącymi zadaniami służbowymi lub z tytułu okresowego zwiększenia obowiązków służbowych. Jest to zatem świadczenie o charakterze jednorazowym lub też okresowym. Nie powinno być natomiast elementem stałym wynagrodzenia¹⁸. Jeżeli pracownik wykonuje określone obowiązki i są one wpisane w zajmowane przez niego stanowisko powinno znaleźć to odzwierciedlenie przede wszystkim w wysokości wynagrodzenia zasadniczego i dodatku funkcyjnego, a nie poprzez przyznanie dodatku specjalnego na czas nieokreślony.

2. W 2017 roku, w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Łódzkiego przyznano i wypłacono osiem odpraw emerytalno-rentowych oraz jedną odprawę pośmiertną. Wypłata ww. świadczeń dotyczyła pracowników zatrudnionych w następujących departamentach Urzędu Marszałkowskiego Województwa Łódzkiego: Departamencie Infrastruktury, Departamencie Geodezji i Kartografii, Departamencie Cyfryzacji, Departamencie Rolnictwa i Ochrony Środowiska, Departamencie Prawno-Organizacyjnym, Departamencie Promocji i Współpracy Zagranicznej, Departamencie Kontroli i Skarg, Kancelarii Sejmiku oraz Departamencie ds. Regionalnego Programu Operacyjnego.

Skontrolowano 100% wypłaconych odpraw emerytalnych w 2017 roku – stwierdzając, że wysokość wypłaconych odpraw została naliczona prawidłowo. Stwierdzono natomiast, że zarówno pisma informujące o przyznaniu odpraw, jak i sama wypłata nastąpiły po rozwiązaniu z pracownikiem umowy o pracę, mianowicie:

Lp.	Data rozwiązania umowy o pracę (wystawienia świadectwa pracy)	Data przekazania przez Departament Prawno-Organizacyjny pisma do Departamentu Finansów o konieczności wypłaty odprawy emerytalnej	Data przekazania środków na ROR	Ilość dni pomiędzy ustaniem stosunku pracy a wypłatą świadczenia pracownikowi
1.	30.12.2016	18.01.2017	23.01.2017	24
2.	31.12.2016	25.01.2017	27.01.2017	27
3.	24.03.2017	11.04.2017	12.04.2017	19
4.	24.03.2017	25.04.2017	26.04.2017	33
5.	28.07.2017	23.08.2017	29.08.2017	32
6.	28.08.2017	07.09.2017	11.09.2017	14
7.	25.08.2017	23.10.2017	25.10.2017	30
8.	10.11.2017	08.12.2017	13.12.2017	34

Na podstawie przyjętej do kontroli próby ustalono, że jednostka dokonywała wypłat odpraw średnio po upływie 27 dni od dnia rozwiązania stosunku pracy (213 dni : 8).

Zgodnie z art. 92¹ § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 roku Kodeks pracy (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 917 ze zm.) - pracownikowi spełniającemu warunki uprawniające do renty z tytułu niezdolności do pracy lub emerytury, którego stosunek pracy ustał w związku z przejściem na rentę lub emeryturę,

¹⁸ Zobacz też Komentarz do art.36 ustawy o pracownikach samorządowych, Artur Rycak, LEX WK 2016.

przysługuje odprawa pieniężna. Wynika z tego, że okolicznością decydującą o prawie do odprawy jest spełnianie warunków uprawniających do emerytury lub renty, a nie posiadanie decyzji ustalającej prawo do nich. Liczy się także ustanie stosunku pracy. Zatem, odprawę należy wypłacić w dniu rozwiązania stosunku pracy. Tak przyjął Sąd Najwyższy stwierdzając w wyroku z dnia 9 kwietnia 1998 roku (I PKN 508/97, OSNP 1999/8/257), że roszczenie o zapłatę odprawy emerytalnej jest wymagalne od dnia rozwiązania stosunku pracy, także wtedy, gdy orzeczenie przyznające świadczenie zostało wydane później, i bez względu na datę kiedy pracodawca powziął wiadomość o wydaniu decyzji przyznającej je.

Skoro wypłata odprawy powinna nastąpić w dniu rozwiązania stosunku pracy (a więc przed wydaniem decyzji przez ZUS), nie można uzależniać jej wypłaty od przedłożenia decyzji. Jeżeli jednak okaże się, że pracownik renty lub emerytury nie dostał, pracodawca może żądać zwrotu wypłaconej kwoty. Wypłacenie pracownikowi należnej mu odprawy z opóźnieniem uznać należy jako sprzeczne z prawem, bowiem pracodawca naraża się w ten sposób na ryzyko skierowania przez pracownika roszczenia o zapłatę odsetek za zwłokę w zapłacie, a także pociągnięcia do odpowiedzialności wykroczeniowej. Należy zauważyć, że w związku z brakiem terminowej wypłaty należnej pracownikowi odprawy przysługuje mu wobec pracodawcy roszczenie o zapłatę odsetek za zwłokę w zapłacie. Nadto, brak terminowej wypłaty świadczenia pracowniczego stanowi wykroczenie przeciwko prawom pracownika zagrożonym karą grzywny od 1.000 zł do 30.000 zł (art. 282 § 1 pkt 1 Kodeksu pracy).

3. W Urzędzie Marszałkowskim Województwa łódzkiego naliczono i wypłacono w 2017 roku 58 ekwiwalentów za niewykorzystany urlop wypoczynkowy. Kontrolą objęto prawidłowość naliczenia i wypłacenia ekwiwalentów w pierwszym półroczu 2017 roku – stwierdzając, że jednostka w okresie od dnia 1 stycznia do dnia 30 czerwca 2017 roku wypłaciła 27 ekwiwalentów (próbą kontrolną objęto 100% świadczeń wypłaconych w ww. okresie) oraz poprawnie zastosowała współczynnik urlopowy (20,83) i prawidłowo wyliczyła wysokość ekwiwalentu, stosownie do przepisów rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 8 stycznia 1997 roku w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop (Dz.U. z 1997 r. nr 2, poz.14 ze zm.).

Jednak - podobnie jak w przypadku odpraw – we wszystkich skontrolowanych przypadkach, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop wypoczynkowy zostały naliczone i wypłacone pracownikom po rozwiązaniu stosunku pracy, mianowicie:

Lp.	Data rozwiązania umowy o pracę (wystawienia świadectwa pracy)	Data przekazania przez Departament Prawno-Organizacyjny pisma do Departamentu Finansów o konieczności wypłaty ekwiwalentu za niewykorzystany urlop wypoczynkowy	Data przekazania środków na ROR
1.	12.01.2017	12.01.2017	17.01.2017
2.	13.01.2017	16.01.2017	27.01.2017
3.	16.01.2017	19.01.2017	23.01.2017
4.	31.01.2017	31.01.2017	02.02.2017
5.	31.01.2017	31.01.2017	03.02.2017
6.	31.01.2017	31.01.2017	08.02.2017
7.	17.02.2017	20.02.2017	23.02.2017
8.	28.02.2017	01.03.2017	03.03.2017

9.	28.02.2017	01.03.2017	08.03.2017
10.	12.03.2017	14.03.2017	17.03.2017
11.	24.03.2017	24.03.2017	27.03.2017
12.	24.03.2017	24.03.2017	28.03.2017
13.	24.03.2017	28.03.2017	31.03.2017
14.	31.03.2017	31.03.2017	06.04.2017
15.	30.03.2017	11.04.2017	12.04.2017
16.	31.03.2017	31.03.2017	06.04.2017
17.	31.03.2017	31.03.2017	06.04.2017
18.	30.04.2017	28.04.2017	08.05.2017
19.	30.04.2017	28.04.2017	05.05.2017
20.	30.04.2017	28.04.2017	08.05.2017
21.	30.04.2017	28.04.2017	05.05.2017
22.	30.04.2017	05.05.2017	16.05.2017
23.	14.05.2017	12.05.2017	16.05.2017
24.	28.05.2017	26.05.2017	30.05.2017
25.	31.05.2017	01.06.2017	05.06.2017
26.	17.06.2017	20.06.2017	22.06.2017
27.	30.06.2017	30.06.2017	05.07.2016

Ekwiwalent za niewykorzystany urlop powinien być wypłacony w ostatnim dniu zatrudnienia pracownika, gdyż z tym dniem pracownik nabywa do niego prawo. W każdym terminie wcześniejszym pracownik ma jeszcze możliwość wykorzystać urlop „w naturze”. Świadczenie to jest bowiem ściśle związane z faktem rozwiązania stosunku pracy. W tym dniu roszczenie pracownika o wypłatę tego świadczenia staje się wymagalne, a w konsekwencji powstaje prawo pracownika do jego wypłaty. Dlatego też ekwiwalent pieniężny za niewykorzystany urlop wypoczynkowy powinien być wypłacony już w dniu rozwiązania stosunku pracy. Jeżeli ostatnim dniem zatrudnienia jest 31 sierpnia, to w tym dniu pracownik powinien otrzymać ekwiwalent oraz inne świadczenia przewidziane prawem, które nie wchodzą w skład wynagrodzenia za pracę (np. odprawa emerytalna). Termin wypłaty ekwiwalentu na ostatni dzień zatrudnienia potwierdził w swoich wyrokach Sąd Najwyższy: [1] w wyroku z dnia 5 grudnia 1996 roku (sygn. akt: I PKN34/96) SN stwierdził, że roszczenie o ekwiwalent pieniężny za niewykorzystany urlop, bez względu na to, czy chodzi o urlop bieżący, czy też zaległy, staje się wymagalne w dniu rozwiązania stosunku pracy; [2] w wyroku z dnia 15 października 1976 roku (I PRN 71/76) SN stwierdził, że pracownik nabywa prawo do ekwiwalentu pieniężnego za nie wykorzystany urlop w dacie rozwiązania stosunku pracy; [3] w wyroku z dnia 29 marca 2001 roku (I PKN 336/00) Sąd Najwyższy stwierdził, że wraz z dniem rozwiązania stosunku pracy prawo pracownika do urlopu wypoczynkowego w naturze przekształca się w prawo do ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop. W tym samym dniu rozpoczyna bieg termin przedawnienia roszczenia o ekwiwalent pieniężny za niewykorzystane w naturze, a nieprzedawnione urlopy wypoczynkowe. Nietrzymanie przez pracodawcę terminu wypłaty ekwiwalentu powoduje konieczność wypłacenia także odsetek za opóźnienie - zgodnie z art. 481 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1025 ze zm.) w zw. z art. 300 ustawy Kodeks pracy. Odsetki takie należą się pracownikowi za cały czas opóźnienia, niezależnie od faktu, czy pracownik poniósł szkody i także wówczas, jeżeli opóźnienie było następstwem okoliczności, za które pracodawca nie ponosi odpowiedzialności.

4.3. Wydatki z tytułu zagranicznych podróży służbowych pracowników Urzędu Marszałkowskiego Województwa Łódzkiego

W 2016 roku na zagraniczne podróże służbowe pracowników Urzędu Marszałkowskiego Województwa Łódzkiego jednostka poniosła wydatki,

ujęte w klasyfikacji budżetowej dział 750 rozdział 75018 § 4420, w wysokości 127.389,95 zł, natomiast w 2017 roku - 119.047,45 zł. Kontroli poddano rozliczenia podróży zagranicznych odbytych przez pracowników Urzędu Marszałkowskiego w IV kwartale 2016 roku oraz II kwartale 2017 roku. Kontrolą objęto 10 losowo wybranych zagranicznych podróży służbowych pracowników Urzędu – stwierdzając naruszenie postanowień wynikających z § 20 ust.3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 roku w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. z 2013 r. poz.167), który zobowiązuje do dokonywania rozliczenia kosztów podróży zagranicznej w walucie otrzymanej zaliczki, w walucie wymiennej albo w walucie polskiej, przy czym rozliczenia kosztów podróży należy dokonać według średniego kursu NBP z dnia wypłacenia zaliczki. Natomiast kontrolowana jednostka - wynikającą z rozliczenia kwotę wyrażoną w euro - przeliczała na złotówki według kursu sprzedaży, po jakim obce środki zostały zakupione w banku obsługującym rachunek Urzędu w dniu pobrania zaliczki. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły wyjazdów służbowych odbytych przez:

- głównego specjalistę w Departamencie Promocji i Współpracy Zagranicznej do Szeged (Węgry), w związku z udziałem w dniach 22-23 października 2016 roku w uroczystościach upamiętniających 60. rocznicę rewolucji na Węgrzech w 1956 roku;
- Dyrektora Kancelarii Marszałka Województwa łódzkiego do Arad (Rumunia), w związku z zaproszeniem na obchody 25-lecia istnienia Rady Okręgu Arad, w dniach 20-23 kwietnia 2017 roku;
- inspektora Departamentu Promocji i Współpracy Zagranicznej do Stuttgartu (Niemcy) - udział w targach Global Connect w dniach 25-28 października 2016 roku;
- inspektora Departamentu Promocji i Współpracy Zagranicznej do Daugavpils (Łotwa), w związku z obchodami Święta Ulicy Warszawskiej i organizacją wystawy fotograficznej prezentującej region łódzki, pobyt za granicą 1-4 maja 2017 roku;
- Doradcy Marszałka ds. rewitalizacji do Paryża (Francja), w związku z odbywającym się Zgromadzeniem Ogólnym Międzynarodowego Biura Wystaw w Paryżu, pobyt za granicą 22-24 listopada 2016 roku.

4.4. Udzielanie zamówień publicznych

1. Ogłoszenia o zamówieniu przekazywano Urzędowi Publikacji Unii Europejskiej przed wszczęciem postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Zgodnie z art. 40 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych, zamawiający wszczyna postępowanie w trybie przetargu nieograniczonego zamieszczając ogłoszenie o zamówieniu w miejscu publicznie dostępnym w swojej siedzibie oraz na stronie internetowej. W ust. 3 wskazano, że jeżeli wartość zamówienia jest równa lub przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8, zamawiający przekazuje ogłoszenie o zamówieniu Urzędowi Publikacji Unii Europejskiej.

Powołane przepisy, w sytuacji gdy wartość zamówienia przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 ww. ustawy, nakazują zamawiającemu przekazanie ogłoszenia o zamówieniu do publikacji w Dzienniku Urzędowym UE. Ogłoszenie o zamówieniu rozpoczyna procedurę przetargową z chwilą jego zamieszczenia w miejscu publicznie dostępnym w swojej siedzibie oraz na stronie internetowej. Umiejscowienie przepisu

związanego z wszczęciem postępowania w ust. 1, natomiast w zakresie przekazania do publikacji w ust. 3 świadczy, iż czynność przekazania do publikacji winna być dokonana niezwłocznie po wszczęciu postępowania, a nie przed jego wszczęciem jak to następowało w kontrolowanej jednostce.

Przykładowo, w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego na realizację kampanii informacyjno-promocyjnej pn. Mobilne centrum informacji o RPO WŁ w celu promocji Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Łódzkiego na lata 2014-2020 (ZP.272.12.2016), w dniu 15 marca 2016 roku w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej opublikowano ogłoszenie o zamówieniu (2016/S 052-087443). W tym samym dniu zamawiający zamieścił treść ogłoszenia na swojej stronie internetowej oraz w swojej siedzibie na tablicy elektronicznej. Ogłoszenie o zamówieniu zostało przekazane do publikacji przed wszczęciem postępowania, tj. w dniu 11 marca 2016 roku¹⁹.

Na poparcie takiej interpretacji przepisów art. 40 ust. 1 i 3, przytoczyć należy brzmienie art. 43 ust. 1-2 powołanej ustawy: [1] jeżeli wartość zamówienia jest mniejsza niż kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8, zamawiający wyznacza termin składania ofert z uwzględnieniem czasu niezbędnego do przygotowania i złożenia oferty, z tym że w przypadku dostaw lub usług termin ten nie może być krótszy niż 7 dni od dnia zamieszczenia ogłoszenia o zamówieniu w Biuletynie Zamówień Publicznych, a w przypadku robót budowlanych - nie krótszy niż 14 dni; [2] Jeżeli wartość zamówienia jest równa lub przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8, termin składania ofert nie może być krótszy niż 35 dni od dnia przekazania ogłoszenia o zamówieniu Urzędowi Publikacji Unii Europejskiej. Z analizy powyższych przepisów wynika, iż bieg terminu na składanie ofert rozpoczyna się od dnia wszczęcia postępowania, który winien być tożsamy z dniem zamieszczenia ogłoszenia o zamówieniu w BZP lub dniem przekazania ogłoszenia do publikacji w Dzienniku Urzędowym UE.

Gdyby uznać, że ogłoszenie o zamówieniu można przekazać do publikacji w Dzienniku Urzędowym UE przed dniem wszczęcia postępowania, to w konsekwencji rozpocząłby się bieg terminu na złożenie oferty, mimo że postępowanie nie zostało jeszcze wszczęte.

2. W dniu 1 czerwca 2016 roku Województwo Łódzkie zawarło umowę nr 32/2016/PR z ALEGRIA ACTIVITY CENTRAL EUROPE sp. z o.o. na realizację kampanii informacyjno-promocyjnej pn. Mobilne centrum informacji o RPO WŁ w celu promocji Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Łódzkiego na lata 2014-2020, za wynagrodzeniem w kwocie 1.630.462,15 zł. Zgodnie z art. 46 ust. 1a ustawy Prawo zamówień publicznych, wykonawcy, którego oferta została wybrana jako najkorzystniejsza, zamawiający zwraca wadium niezwłocznie po zawarciu umowy w sprawie zamówienia publicznego oraz wniesieniu zabezpieczenia należytego wykonania umowy, jeżeli jego wniesienia żądano. W przedmiotowym postępowaniu zwrotu wadium w kwocie 30.000,00 zł (wraz z należnymi odsetkami) na rzecz Spółki dokonano w dniu 6 lipca 2016 roku (35 dni po terminie zawarcia umowy²⁰).

¹⁹ bip.lodzkie.pl (dostęp w dn. 25.07.2018 r.; Realizacja kampanii informacyjno - promocyjnej pn. Mobilne centrum informacji o RPO WŁ w celu promocji Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Łódzkiego na lata 2014-2020).

²⁰ Pismem z dnia 30 czerwca 2016 roku Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Regionalnej Joanna Andrzejewska przekazała do Biura Zamówień Publicznych podpisany egzemplarz umowy 32/2016/PR z dnia 1 czerwca 2016 roku. W dniu 5 lipca 2016 roku Przewodniczący Komisji Przetargowej Paweł Krystynowicz skierował do Skarbnika Województwa Łódzkiego pismo w sprawie zwrotu wadium.

3. Ogłoszenie o udzieleniu zamówienia, o którym mowa powyżej, zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu 8 lipca 2016 roku (2016/S 130-233845; data przekazania – 4 lipca 2016 roku). Stosownie do art. 95 ust. 2 powoływanej ustawy w ówczesnym brzmieniu, jeżeli wartość zamówienia albo umowy ramowej jest równa lub przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8, niezwłocznie po zawarciu umowy w sprawie zamówienia publicznego albo umowy ramowej, zamawiający przekazuje ogłoszenie o udzieleniu zamówienia Urzędowi Publikacji Unii Europejskiej. Od dnia 28 lipca 2016 roku ww. przepis wskazuje, że jeżeli wartość zamówienia albo umowy ramowej jest równa lub przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8, zamawiający nie później niż w terminie 30 dni od dnia zawarcia umowy w sprawie zamówienia publicznego albo umowy ramowej, przekazuje ogłoszenie o udzieleniu zamówienia Urzędowi Publikacji Unii Europejskiej.

5. W zakresie realizacji zdań związanych z ochroną zdrowia

Sprawowanie nadzoru nad samodzielnymi publicznymi zakładami opieki zdrowotnej przez Województwo Łódzkie

1. Stwierdzono, że Województwo Łódzkie przeprowadzało kontrole w nadzorowanych przez siebie samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które nie obejmowały tematyki zadłużenia, w szczególności m.in. przyczyn jego powstawania, sposobu zarządzania długiem, prowadzenia stosownej ewidencji księgowej w tym zakresie i prawidłowości wykazywania długu w sprawozdawczości jednostki.
2. W zakresie dotacji przekazywanych dla samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (SP ZOZ) ze środków budżetu Województwa Łódzkiego, na podstawie art. 114 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej (Tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 160 ze zm.) stwierdzono, że w jednym przypadku – dotyczącym dotacji w kwocie 325.000,00 zł dla Wojewódzkiego Zespołu Zakładów Opieki Zdrowotnej Centrum Leczenia Chorób Płuc i Rehabilitacji w Łodzi na zadanie „Zakup sprzętu i aparatury medycznej dla oddziałów szpitalnych” - zmieniono zakres rzeczowy zadania. Został on zmniejszony, biorąc pod uwagę złożony przez Szpital wniosek, w którym szczegółowo wskazano przeznaczenie dotacji (zrezygnowano z zakupu trzech materacy przeciwodłęzynowych). Wysokość dotacji pozostała taka sama. Integralną częścią umowy był załącznik, który w sposób szczegółowy opisywał zakres rzeczowy zadania, a umowa stanowiła o udzieleniu dotacji w wysokości, a nie do wysokości. Zgodnie z zapisami umowy dotacji zawartej w dniu 7 grudnia 2017 roku (§ 10 pkt 2) każda zmiana umowy wymagała dla swojej ważności, formy pisemnej. Nie przedłożono aneksu do umowy, który zmniejszyłby zakres rzeczowy dotacji.
3. Umowa dotacji zawarta w dniu 23 grudnia 2016 roku w zakresie przekazania środków w kwocie 4.700.000,00 zł dla Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego im. M. Kopernika w Łodzi na zadanie „Dofinansowanie adaptacji pomieszczeń dla potrzeb Oddziału Chirurgii Naczyniowej Ogólnej i Onkologicznej, Oddziału Nefrologicznego, Oddziału Kardiologicznego i Oddziału Neurologicznego WSS im. Kopernika w Łodzi – I etap inwestycji” zawierała jednoznaczne zapisy, określające m.in. terminy obowiązujące dotowanego i dotującego. Zgodnie z postanowieniami umowy, do dnia 23 grudnia 2016 roku dotowany miał przedstawić kserokopie faktur wystawionych przez wykonawców za zrealizowane zadanie wraz z protokołami odbioru, a dotacja miała zostać przekazana przelewem w terminie 14 dni

roboczych (dla dokumentów dostarczonych do dnia 30 listopada 2016 roku) oraz w terminie 7 dni roboczych (dla dokumentów dostarczonych po dniu 30 listopada 2016 rok). Szpital miał uregulować zobowiązania wobec wykonawców w terminie do 3 dni roboczych od daty wpływu dotacji, lecz nie później niż do dnia 31 grudnia 2016 roku. Ponadto, zgodnie z art. 116 ust. 1 pkt 4 ustawy o działalności leczniczej - umowa, o której mowa w art. 115 (czyli umowa stanowiąca podstawę przekazania środków), zawiera co najmniej termin wykorzystania środków finansowych, nie dłuższy niż do dnia 31 grudnia danego roku budżetowego.

Województwo łódzkie nie przekazało całości kwoty dotacji do końca 2016 roku (przekazana została kwota 857.649,00 zł) i nie zawarło aneksu zmieniającego postanowienia umowy dotacji, w zakresie terminu wykorzystania środków finansowych, terminu realizacji zadania, bądź wysokości przyznanej dotacji. Należy przy tym zaznaczyć, że Szpital zrealizował zadanie do dnia 22 grudnia 2016 roku, a wszystkie faktury wraz z protokołami odbioru robót zostały złożone do Urzędu Marszałkowskiego w terminach wymaganych w umowie dotacji. Jednocześnie, w dniu 9 stycznia 2017 roku Dyrektor Departamentu Polityki Zdrowotnej Pan Witold Tomaszewski wystąpił z pismem do Zarządu Województwa łódzkiego o przyznanie środków finansowych z budżetu Województwa łódzkiego na 2017 rok dla Szpitala na ww. zadanie (który to wniosek został zaakceptowany przez Zarząd Województwa), podając w uzasadnieniu, iż w związku z brakiem uregulowania płatności w 2016 roku za ostatnie faktury zaistniała konieczność zagwarantowania środków finansowych w 2017 roku. W dniu 13 lutego 2017 roku została podpisana kolejna umowa dotacji na ww. zadanie, zaś pozostała kwota dotacji 3.842.351,00 zł przekazana została w dniu 15 lutego 2017 roku.

4. W kontrolowanej jednostce nie została ustalona wewnętrzna, sformalizowana procedura postępowania, w sytuacji wpłynięcia wniosku SP ZOZ o zmianę wierzyciela. Ponadto, jak ustalono w oparciu o przedłożone plany kontroli na lata 2015-2017, we wskazanym okresie przeprowadzane kontrole SP ZOZ-ów nie obejmowały swoim zakresem zagadnień zawierania umów mających na celu zmianę wierzyciela.

Ujawniono dwa przypadki, w których jednostka nie podjęła żadnych działań wobec SP ZOZ mimo posiadania wiedzy o sytuacji zmiany wierzyciela bez zgody podmiotu tworzącego (Województwa łódzkiego). Dotyczyło to dwóch umów zawartych z firmą Magellan S.A. Pierwsza z nich wymieniła jako pierwotnego wierzyciela firmę: Roche Diagnostics Polska sp. z o.o.; kwota wierzytelności - 71.214,19 zł, odsetki 2.965,46 zł; data nabycia wierzytelności - 22 lipca 2011 roku; podstawa nabycia - umowa przystąpienia do długu - umowa refinansowania zobowiązań. W drugim przypadku pierwotnym wierzycielem były Wodociągi i Kanalizacja sp. z o.o. w Zgierzu; kwota wierzytelności - 339.327,69 zł, odsetki 23.242,83 zł; data nabycia wierzytelności - 2 sierpnia 2011 roku, podstawa nabycia - umowa o przystąpieniu do długu - umowa refinansowania zobowiązań.

Zgodnie z art. 54 ust.5 i 6 ustawy o działalności leczniczej, czynność prawna mająca na celu zmianę wierzyciela samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej może nastąpić po wyrażeniu zgody przez podmiot tworzący. Podmiot tworzący wydaje zgodę albo odmawia jej wydania, biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia ciągłości udzielania świadczeń zdrowotnych oraz w oparciu o analizę sytuacji finansowej i wynik finansowy samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej za rok poprzedni. Zgodę wydaje się po zasięgnięciu opinii kierownika samodzielnego publicznego zakładu opieki

zdrowotnej. Czynność prawna dokonana z naruszeniem ww. reguły jest nieważna.

5. Stwierdzono, że publikowane w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego uchwały dotyczące statutów samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, dla których organem tworzącym jest jednostka samorządu terytorialnego, będące aktami prawa miejscowego, zostały wydane z naruszeniem przepisów o właściwości. Statuty SP ZOZ-ów powinny być uchwalone przez organ stanowiący, czyli Sejmik Województwa, a nie przez organ wykonawczy – Zarząd Województwa. Uchwała w sprawie nadania statutu podmiotowi leczniczemu jest bowiem aktem prawa miejscowego²¹. Zgodnie z art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa (Dz. U. z 2018 r., poz. 913 ze zm.), do wyłącznej właściwości sejmiku województwa należy stanowienie aktów prawa miejscowego, w szczególności: statutu województwa, zasad gospodarowania mieniem wojewódzkim, zasad i trybu korzystania z wojewódzkich obiektów i urządzeń użyteczności publicznej. Natomiast art. 89 ust. 1 i 2 ww. ustawy stanowi, że na podstawie tej ustawy oraz na podstawie upoważnień udzielonych w innych ustawach i w ich granicach sejmik województwa stanowi akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze województwa lub jego części. Przewodniczący sejmiku województwa podpisuje akty prawa miejscowego, przyjęte przez sejmik województwa, niezwłocznie po ich uchwaleniu i kieruje je do publikacji w wojewódzkim dzienniku urzędowym²².
6. W zakresie zagadnień dotyczących spłacania przez Województwo Łódzkie w latach 2016-2017 zobowiązań SP ZOZ-ów, objętych poręczeniem Województwa (Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. Marii Skłodowskiej – Curie w Zgierzu – spłata rat kapitałowych kredytu długoterminowego zaciągniętego w Dexia Kommunalkredit Bank AG z siedzibą w Wiedniu, obecnie KA Finanz AG, w kwocie głównej 20.000.000 złotych oraz Wojewódzki Szpital Zespolony im. St. Rybickiego w Skierniewicach – spłata rat kapitałowych kredytu długoterminowego inwestycyjnego zaciągniętego w PKO Bank Polski, dawniej Nordea Bank Polska S.A., w kwocie głównej 7.500.000 złotych). Ustalono, że Województwo Łódzkie pomimo weryfikowania należności przysługujących od SP ZOZ-ów z tytułu spłaty zobowiązań objętych poręczeniami, poprzez comiesięczne uzyskiwanie pisemnego potwierdzenia sald wynikających z ksiąg rachunkowych Urzędu Marszałkowskiego, w sposób formalny nie dochodziło tych należności. Zgodnie z art. 42 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, jednostki sektora finansów publicznych są obowiązane do ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania. Działania Województwa, zgodne z dyspozycją art. 42 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, powinny polegać w szczególności na wezwaniu dłużnika do wykonania zobowiązania w wyznaczonym terminie, stosownie do art. 455 ustawy Kodeks cywilny.

²¹ Zobacz, wyrok NSA z dnia 11 września 2012 roku, sygn. akt II OSK 1818/1230; wyrok NSA z dnia 18 września 2012 roku, II OSK 30 ONSAiWSA 2013, nr 4, poz. 63; wyrok NSA z dnia 10 października 2012 roku, II OSK 1819/12; wyrok WSA z dnia 5 kwietnia 2012 roku, IV SA/Wr 81/12; wyrok WSA z dnia 6 grudnia 2012 roku, II SA/Go 928/12; wyrok WSA z dnia 3 grudnia 2013 roku, II SA/OI 871/13; wyrok WSA z dnia 13 lutego 2014 roku, II SA/Bk 855/13; wyrok WSA z dnia 3 marca 2016 roku, IV SA/Po 901/15.

²² W powyższym zakresie RIO w Łodzi przekaze stosowną sygnalizację Wojewodzie Łódzkiemu, nie formułując w związku z powyższym wniosku pokontrolnego.

6. W zakresie zadań i celów oraz wsparcia finansowego spółek prawa handlowego Województwa Łódzkiego

Z uwagi na osobowość prawną spółek prawa handlowego, a co za tym idzie także odrębność i samodzielność wynikającą z ustawy z dnia 15 września 2000 roku Kodeks spółek handlowych (tekst jednolity Dz.U. z 2017 r., poz. 1577 ze zm.), prowadzona przez te spółki gospodarka finansowa nie jest powiązana z budżetem jednostki samorządu terytorialnego. Pociąga to za sobą ograniczenia w stosowaniu przepisów ustawy o finansach publicznych, co znajduje potwierdzenie w treści art. 9 pkt 14 tej ustawy. Z woli ustawodawcy ograniczona zostaje tym samym jawność zobowiązań finansowych ww. podmiotów, które z uwagi na fakt ich zaciągnięcia przez niezależne i samodzielne spółki komunalne nie będą kwalifikowane jako składowe państwowego długu publicznego. Mimo, że zaciągnął je podmiot kontrolowany, przy zachowaniu autonomii wynikającej z reguł prawa handlowego, przez jednostkę sektora finansów publicznych.

Kierując się przedstawionymi wyżej wnioskami oraz ograniczeniami przedmiotowymi warunkującymi udział jednostki samorządu terytorialnego w strukturze własnościowej, kontrolą objęto zaakceptowane przez współnika lub współników rodzaje działalności prowadzonej przez spółki oraz formy udzielnego tym spółkom wsparcia finansowego. Wobec dwóch spółek rodzaj prowadzonej działalności przekraczał zakres zadań służących bieżącemu i nieprzerwanemu zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, czym poprzez posiadanie udziałów w tych spółkach, Samorząd Województwa Łódzkiego naruszył art. 1, art. 2 art. i 10 ust.4 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 roku o gospodarce komunalnej (tekst jednolity Dz.U. z 2017 r., poz. 827 ze zm.) w zw. z art. 13 ustawy o samorządzie województwa.

Ponadto, trzem spółkom Województwo udzieliło wsparcia finansowego, zawierając z każdą z nich oraz z bankiem obsługującym emisję obligacji umowę nienazwaną, będącą podstawą wieloletniego zobowiązania Województwa do regularnego wnoszenia dopłat lub dokapitalizowania spółek oraz spłaty całkowitej kwoty zobowiązania pozostającego do zapłaty na wypadek gdyby dłużnik (spółka) nie mógł wywiązać się z ciążącego na nim obowiązku wobec wierzyciela. Umowy mając charakter gwarancyjny powinny stanowić podstawę planowania wydatków w budżecie i prognozowania takich wydatków w wieloletniej prognozie finansowej. Brak ujęcia wydatków w ww. dokumentach oznaczał przedstawienie nierzetelnych kwot w zakresie potencjalnych zobowiązań obciążających budżet Województwa Łódzkiego, stanowiących elementy składowe relacji określającej potencjał finansowy oraz zdolność spłaty i obsługi długu jednostki samorządu terytorialnego (art. 243 ustawy o finansach publicznych).

Dodatkowo, przeprowadzona kontrola wykazała zaniedbanie obowiązków Samorządu Województwa Łódzkiego wobec Spółki Inwestycje Medyczne Łódzkiego, poprzez nieokreślenie sposobu rozliczenia rekompensat stanowiących - zgodnie z umową powierzenia - zobowiązanie Wspólnika do pokrywania strat spółki powstałych w następstwie realizacji powierzonych zadań. Spółki, której przedmiot i forma prowadzonej działalności określona przez jej założyciela, bez dopłat lub rekompensat nie gwarantowała zbilansowania kosztów uzyskiwanymi przychodami. Dowiodły tego osiągnięte przez Spółkę wyniki finansowe, szczególnie odnotowany w 2016 roku ujemny kapitał własny w wysokości (-3.415.318,81zł), wskazujący na wykonanie straty w okresie trzyletniego funkcjonowania spółki (lata 2014-2016) przewyższającej łączną wartość udziałów wniesionych przez współnika na pokrycie jej kapitału.

6.1. Przekroczenia uprawnień do tworzenia lub przystępowania do spółek prawa handlowego

Podstawę opisanego wyżej zarzutu wyprowadzono z analizy rodzajów działalności prowadzonej przez spółki, koncentrując uwagę głównie wokół dwóch z nich, tj.: Spółki BIONANOPARK, realizującej działalność badawczą, inwestycyjną oraz inkubacyjną, skierowaną do firm i instytucji działających w sferze zaawansowanych technologii oraz Spółki BIPROWŁÓK, posiadającej wieloletnie doświadczenie i specjalizację w dziedzinie architektury i zagospodarowania przestrzennego. Spółki świadczą usługi projektowo – realizacyjne, polegające w szczególności na kompleksowym opracowaniu dokumentacji projektowo-kosztowej budowy, modernizacji i rozbudowy zakładów przemysłowych, banków i innych obiektów budownictwa ogólnego.

W związku z ograniczeniami wynikającymi z art. 1, art. 2 i art. 10 ustawy o gospodarce komunalnej w zw. z art. 13 ustawy o samorządzie województwa, zwrócono się do kontrolowanego o zajęcie stanowiska, co do charakteru oraz rodzaju działalności Spółki BIPROWŁÓK jako samorządowej osoby prawnej. W odpowiedzi kontrolowany, powołując się na niezamknięty katalog zadań o charakterze użyteczności publicznej (teza wyprowadzona z art. 1 ust. 2 oraz art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej), podjął próbę udowodnienia, że udostępnianie przez Spółkę BIPROWŁÓK pomieszczeń dla potrzeb Urzędu Marszałkowskiego Województwa łódzkiego oraz wojewódzkich osób prawnych wychodzi naprzeciw potrzebom klientów tych instytucji będących jednocześnie beneficjentami realizowanych przez nie zadań publicznych, co wpisuje się w sferę użyteczności publicznej. Wskazano również, że działalność Spółki BIPROWŁÓK Sp. z o.o. koresponduje z celem publicznym opisanym w art. 6 pkt 6 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami, zgodnie z którym - utrzymanie pomieszczeń dla potrzeb urzędów organów władzy i administracji rozumiane jest jako realizacja celu publicznego. Ponadto wyrażono stanowisko, co do przyszłości Spółki, sugerując większe niż w chwili obecnej udostępnianie pomieszczeń dla potrzeb realizacji zadań Województwa, a poprzez zmiany organizacyjne, pełniejsze wykorzystanie potencjału Spółki w zakresie realizacji zamówień in house.

Udzielona odpowiedź wraz z uzasadnieniem dotyczyła jednak 11% ogółu rodzajów działalności Spółki, pozostawiając poza oceną pozostałe 89%, definiowane jako działalność realizatorska w obrębie usług architektoniczno-budowlanych, adresowanych do nieograniczonego terytorialnie kręgu odbiorców. Natomiast odnosząc się do kwestii niezdefiniowanego pojęcia „sfery użyteczności publicznej”, którą podniesiono w wyjaśnieniu oraz nieostrego opisanie zadań o charakterze użyteczności publicznej, odwołujących się generalnie do zbiorowych potrzeb ludności, nie sposób odmówić kontrolowanemu racji. Faktycznie użyte w ustawie określenia nie posiadają definicji ustawowej, a katalog zadań pozostaje otwarty. W odpowiedzi udzielonej przez kontrolowanego przedstawiono jednak niekompletny wzorzec normatywny charakteryzujący sferę użyteczności publicznej. Kontrolowany przywołał bowiem tylko art. 1 ust. 2 i art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej, pomijając postanowienia zawarte w art.1 ust. 1 tej ustawy.

Dokonując wykładni tych przepisów w pierwszej kolejności należy wskazać, że wymienione w piśmie sformułowanie „zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych”, opisuje zdecydowanie szersze pojęcie – „gospodarki komunalnej”. Na tym etapie interpretacji trzeba zgodzić się ze stwierdzeniem abstrakcyjności tego zapisu, który nie konkretyzuje rodzajów zadań definiujących gospodarkę komunalną. Pozostaje jednak cel realizacji tych zadań, wyrażający się bieżącym i nieprzerwanym zaspokajaniem zbiorowych potrzeb

ludności. Ponadto, należy zwrócić uwagę także na treść pominiętego w powyższym uzasadnieniu art. 1 ust. 1 ustawy o gospodarce komunalnej, który to przepis określa ramy pojęciowe sformułowania użytego w tytule ustawy. Zgodnie z tym przepisem, zasady i formy gospodarki komunalnej polegają na wykonywaniu przez jednostki samorządu terytorialnego zadań własnych, przez które należy rozumieć zadania o charakterze użyteczności publicznej realizowane w celu zaspokajania zbiorowych potrzeb **wspólnoty samorządowej**. Zatem nawet mimo braku wyraźnego nazwania tych zadań muszą one spełniać ww. kryteria, co w zasadniczy sposób ogranicza ich abstrakcyjny charakter. Przede wszystkim konkretyzacji poddany zostaje odbiorca tych zadań czyli ludność zredukowana do społeczności lokalnej (regionalnej). Również charakter zadań determinowany celem oraz bieżąca ich realizacja zawęzi zakres możliwych rodzajów działalności pozostających w sferze użyteczności publicznej.

Zestawiając zatem komercyjną działalność Spółki BIPROWŁÓK Sp. z o.o. skierowaną do nielimitowanej podmiotowo grupy odbiorców, polegającą na wykonywaniu usług wysoko specjalistycznych w dziedzinie architektury i budownictwa, z funkcjonalną i celowościową definicją zadania o charakterze użyteczności publicznej oraz treścią wyłączeń przedmiotowych określonych w art. 13 ust. 2 ustawy o samorządzie województwa²³, wniosek sformułowany na wstępie jest uzasadniony. Tożsame zastrzeżenia należy sformułować również wobec Spółki BIONANOPARK, której przedmiotowy i podmiotowy zakres działalności, podobnie jak w przypadku Spółki BIPROWŁÓK, wykracza poza ramy legalne wynikające z przedstawionych wyżej przepisów.

6.2. Udzielenie wsparcia finansowego spółkom prawa handlowego

Na podstawie analizy bilansowej obejmującej weryfikację podstawowych parametrów finansowych takich jak: poziom zadłużenia, płynność finansowa, możliwość pokrycia zobowiązań długoterminowych rzeczowymi składnikami majątku, spośród 8 spółek Województwa Łódzkiego szczegółowej kontroli poddano dokumentację finansową trzech z nich, tj.: [1] Spółki Łódzka Kolej Aglomeracyjna Sp. z o.o., [2] Spółki Port Lotniczy Łódź im. Władysława Reymonta w Łodzi Sp. z o.o., oraz [3] Spółki Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o. – przyjmując za kryteria doboru próby zadłużenie oraz negatywne odchylenie parametrów ekonomicznych w stosunku do powszechnie akceptowalnych wartości progowych. Na podstawie okazanych dokumentów ustalono, że struktura zadłużenia wszystkich wymienionych wyżej spółek została oparta na przychodach pochodzących z obligacji emitowanych na ściśle określone zadania pozostające w sferze użyteczności publicznej i związane z przedmiotem ich działalności. W tym dodatkowo w przypadku Spółki Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o. finansowaniem zwrotnym, tj. emitowanymi obligacjami, objęto zadania realizowane dotychczas przez Województwo Łódzkie oraz podmioty lecznicze, dla których Samorząd Województwa jest podmiotem tworzącym. Potwierdzono to umową zawartą pomiędzy jednostką samorządu terytorialnego i Spółką w przedmiocie powierzenia zadań pozostających w domenie będącego założycielem tej spółki Województwa Łódzkiego. Szczególną uwagę podczas kontroli zwrócono na wyraźny spadek parametrów ekonomicznych zadłużających się spółek, co mogło wydawać się oczywiste w momencie zaciągania zobowiązań, lecz w badanych przypadkach wskaźniki te zdecydowanie przekroczyły wartości progowe, co dawało w ten sposób wymierny sygnał o ryzyku utraty płynności finansowej przy

²³ Poza sferą użyteczności publicznej województwo może tworzyć spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne oraz przystępować do nich, jeżeli działalność spółek polega na wykonywaniu czynności promocyjnych, edukacyjnych, wydawniczych oraz na wykonywaniu działalności w zakresie telekomunikacji służącej rozwojowi województwa.

istniejącej strukturze finansowania zdominowanej przez obce kapitały. Warto również zauważyć, że jedna ze spółek w ostatnim z analizowanych lat (bilans za 2016 rok) odnotowała ujemną wartość kapitału własnego, wykazując brak możliwości pokrycia strat w posiadanych przez nią funduszach (kapitałach), w tym w kapitale zakładowym. Ponadto, w tym samym roku dług tej spółki (mowa tutaj o Spółce Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o.) przewyższał wartość jej majątku.

Mimo powyższego, trzy z ww. spółek dokonały emisji obligacji, zabezpieczając interesy wierzycieli instrumentami prawnymi lub finansowymi, niezwiązanymi z faktycznym potencjałem spółek wnikającym z ich rachunku ekonomicznego, w szczególności umowami o charakterze gwarancyjnym zawartymi z jednostką samorządu terytorialnego. Analiza sprawozdań budżetowych oraz dokumentów standardowo przyjmowanych za podstawę ich sporządzenia lub źródło ujawnienia nie wykazała, aby Województwo Łódzkie poręczało lub udzieliło gwarancji spłaty zobowiązań zaciągniętych przez którykolwiek z tych podmiotów, co sugerowało ich brak, ryzyko nieujawnienia lub zastosowanie innych form zabezpieczenia. W celu wyeliminowania zidentyfikowanego ryzyka analizą objęto dodatkowo wykaz przedsięwzięć stanowiący załącznik do Wieloletniej Prognozy Finansowej Województwa Łódzkiego, stwierdzając ujęcie w tym wykazie zobowiązań Województwa do regularnego i wieloletniego podnoszenia kapitału zakładowego w odniesieniu do trzech wymienionych wyżej spółek. Ostatecznie ustalono, że Województwo zawarło trzy umowy wsparcia z każdą z ww. spółek oraz bankiem obsługującym emisję obligacji, tj.:

1. Umowa z dnia 5 września 2012 roku (oznaczenie wewnętrzne umowy rejestr U/1060/0103/1485/12) zawarta pomiędzy Spółką Łódzka Kolej Aglomeracyjna Sp. z o.o., Województwem Łódzkim (Wspólnikiem) i Bankiem Polska Kasa Opieki S.A. (Agentem Płatniczym);
2. Umowa z dnia 8 czerwca 2011 roku (oznaczenie wewnętrzne umowy – brak oznaczenia rejestru) zawarta pomiędzy Spółką Port Lotniczy Łódź imienia Władysława Reymonta Sp. z o.o., Wspólnikami tj. Miastem Łódź, Województwem Łódzkim, Stowarzyszeniem Aeroklub Polski, Stowarzyszeniem Aeroklub Łódzki i Bankiem Polska Kasa Oszczędności S.A. (Agentem Płatniczym);
3. Umowa wsparcia z dnia 26 września 2014 roku (oznaczenie wewnętrzne umowy rejestr U/1035/0120/1428/14) zawarta pomiędzy Spółką Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o., Województwem Łódzkim (Wspólnikiem) i Bankiem Polska Kasa Opieki S.A. (Agentem Płatniczym).

Łączna kwota wsparcia finansowego udzielonego ww. spółkom wyniosła wg. pierwotnej treści zawartych umów **160.546.137,12 zł**, osiągając kwotę **303.712.100,00 zł** po ich aneksowaniu. Szczegółowe zestawienie kwot wsparcia z uwzględnieniem czasu trwania zobowiązań przedstawiono w tabeli poniżej:

L.p.	Nazwa Spółki	Numer umowy lub aneksu	Kwota dopłat (zł)	Okres realizowanego świadczenia		liczba lat
				5	6	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Łódzka Kolej Aglomeracyjna Sp. z o.o.	Umowa z dnia 5.09.2012 r.	78 937 196,00	2012	2026	15 lat
		Aneks nr 1 z dnia 12.09.2012 r.	122 948 000,00	2012	2026	15 lat
		Aneks nr 2 z dnia 17.02.2014 r.	122 948 000,00	2012	2026	15 lat
		Aneks nr 3 z dnia 31.03.2015 r.	84 928 000,00	2012	2026	15 lat
		Aneks nr 4 z dnia 25.08.2016 r.	47 271 000,00	2012	2026	15 lat
2.	Port Lotniczy Łódź im.	Umowa z dnia 8.06.2011 r.	17 758 941,12	2011	2027	16 lat 6 m-cy

	Władysława Reymonta Sp. z o.o.	Aneks z dnia 26.06.2015 r.	11 550 100,00	2011	2027	16 lat 6 m-cy
3.	Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o.	Umowa z dnia 26.09.2014 r.	63 850 000,00	2015	2024	10 lat
		aneks nr 1 data nieczytelna	292 182 000,00	2015	2032	17 6 m-cy lat

Każda umowa wraz z aneksami sygnowana była przez Kancelarię Prawną Hogan Lovells (Spółka partnerska) Oddział w Polsce, ul. Nowogrodzka 50, 00-695 Warszawa. Umowy posiadały podobną do siebie systematykę i postanowienia, modyfikowane charakterem prowadzonej przez daną Spółkę działalności, kwotą zobowiązania oraz gwarancjami obciążającymi wspólnika, uwarunkowanymi możliwością zabezpieczenia roszczeń obligatariuszy z majątku emitenta (spółki).

Dopłaty i dokapitalizowanie spółek Województwa Łódzkiego, którym Województwo udzieliło wsparcia na mocy zwartych umów.

Nazwa spółki	Ostateczny termin dokonania wpłaty	Kwota wpłaty wynikająca z harmonogramu (zł)	Numer wyciągu bankowego, pod którym dokonano przelewu	Kwota przelewu (zł)	Stan środków na rachunku rozliczeniowym/obsługi spółki (zł)	Stan środków na rachunku podwyższenia kapitału zakładowego spółki (zł)
1	2	3	4	5	6	7
Port Lotniczy Łódź	2011-12-30	354.950,00	262/2011	354.950,00	1,00	5.178.558,52
Port Lotniczy Łódź	2012-06-30	0,00	-	.	2,82	1.851.613,08
Port Lotniczy Łódź	2012-12-30	117.150,00	261/2012	117.150,00	3,73	3.6085,72
Port Lotniczy Łódź	2013-06-30	448.250,00	131/2013	448.250,00	3,73	57,15
Port Lotniczy Łódź	2013-12-30	403.800,00	259/2013	403.800,00	3,73	122,92
Port Lotniczy Łódź	2014-06-30	299.400,00	130/2014	299.400,00	3,73	216,22
Port Lotniczy Łódź	2014-12-30	318.900,00	263/2014	318.900,00	3,73	627.305,07
Port Lotniczy Łódź	2015-06-30	340.750,00	135/2015	257.650,00	3,73	10.043,89
Port Lotniczy Łódź	2015-12-30	353.000,00	262/2015	278.900,00	3,73	52.936,69
Port Lotniczy Łódź	2016-06-30	476.250,00	136/2016	376.150,00	3,73	22.492,68
Port Lotniczy Łódź	2016-12-30	468.200,00	269/2016	379.550,00	3,73	211,11
Port Lotniczy Łódź	2017-06-30	459.200,00	132/2017	287.700,00	3,73	5.297,84
Port Lotniczy Łódź	2017-12-30	452.100,00	265/2017	366.650,00	10,66	256,70
Port Lotniczy Łódź		4.491.950,00		3.889.050,00		.
Inwestycje Medyczne Łódzkiego	2015-06-28	604.000,00	132/2015	604.000,00	100,00	89.120,87
Inwestycje Medyczne Łódzkiego	2015-12-28	642.000,00	265/2015	642.000,00	100,00	89.120,87
Inwestycje Medyczne Łódzkiego	2016-06-28	1.382.000,00	121/2016	1.392.000,00	100,94	352.515,54
Inwestycje Medyczne Łódzkiego	2016-12-28	1.962.000,00	266/2016	1.064.000,00	503,38	515,54
Inwestycje Medyczne Łódzkiego	2017-06-28	4.747.000,00	130/2017	1.795.000,00	528,35	351.554,00
Inwestycje Medyczne Łódzkiego	2017-12-28	5.327.000,00	265/2017	1.908.000,00	1 921,16	515,54
Inwestycje Medyczne Łódzkiego		4.664.000,00		7.405.000,00		.
Łódzka Kolej Aglomeracyjna	2012-09-30	1.042.000,00	196/2012	1.042.000,00	-	--
Łódzka Kolej Aglomeracyjna	2013-01-30	3.097.000,00	19/2013	3.097.000,00	1.043 586,42	3.097.003,44
Łódzka Kolej Aglomeracyjna	2013-11-30	6.000.000,00	238/2013	6.000.000,00	307 490,94	3.097.022,96
Łódzka Kolej Aglomeracyjna	2014-01-30	9.001.000,00	18/2014	9.001.000,00	33 433,69	3.097.022,96
Łódzka Kolej Aglomeracyjna	2014-11-30	0,00	-	0,00	.	.
Łódzka Kolej Aglomeracyjna	2015-01-30	536.000,00	17/2015	536.000,00	0,00	0.228.539,83
Łódzka Kolej Aglomeracyjna	2015-03-30	0,00	-	.	.	.
Łódzka Kolej Aglomeracyjna	2016-01-30	4.255.000,00	19/2016	4.255.000,00	0,00	3.134.098,35
Łódzka Kolej Aglomeracyjna	2017-01-30	0,00	-	.	.	.
Łódzka Kolej Aglomeracyjna		23.931.000,00		23.931.000,00		
Razem		43.086.950,00		35.225.050,00		

Wielkość udziałów wniesionych na podstawie umów wsparcia w stosunku do całkowitej kwoty dokapitalizowania spółek w latach 2014-2017.

Nazwa Spółki	Rok obrotowy	Wartość nominalna objętych udziałów/akcji (zł)	Kwota wpłaty wynikająca z harmonogramu (zł)	Kwota przelewu (zł)	Udział wpłaty wynikającej z harmonogramu wpłat wsparcia w całkowitej kwocie objętych udziałów w	Udział kwoty faktycznego wsparcia w nominalnej kwocie objętych udziałów (kol 5:3)
--------------	--------------	--	---	---------------------	---	---

1	2	3	4	5	danym roku (kol 4:3)	7
Inwestycje Medyczne Łódzkiego	2014	1.928.000,00	0,00	.0,00	0,00%	0,00%
Inwestycje Medyczne Łódzkiego	2015	4.005.000,00	1.246.000,00	1.246.000,00	31,11%	31,11%
Inwestycje Medyczne Łódzkiego	2016	3.056.000,00	3.344.000,00	2.456.000,00	109,42%	80,37%
Inwestycje Medyczne Łódzkiego	2017	7.153.000,00	10.074.000,00	3.703.000,00	140,84%	51,77%
Port Lotniczy	2014	618.300,00	618.300,00	618.300,00	100,00%	100,00%
Port Lotniczy	2015	536.550,00	693.750,00	536.550,00	129,30%	100,00%
Port Lotniczy	2016	1.376.150,00	944.450,00	755.700,00	68,63%	54,91%
Port Lotniczy	2017	654.350,00	911.300,00	654.350,00	139,27%	100,00%

6.2.1. Podmiot, przedmiot i cel stosunku prawnego - umowy wsparcia

Zawarte umowy miały charakter umów trójstronnych, kreujących poddany prawu obligacyjnemu, stosunek zobowiązaniowy wyrażający się spełnieniem określonego w umowach świadczenia albo świadczeń, przy zapewnieniu udziału każdej z umawiających się stron: banku zobowiązanego do usługi emisji obligacji, spółki nabywającej środki na realizację zadania, wykonującej wobec obligatariusza świadczenia pieniężne wynikające z kuponu emisyjnego oraz współnika, zobowiązanego względem spółki i obligatariuszy (banku dokonującego emisji) do wsparcia finansowego spółki w okresie obowiązywania umowy.

W odniesieniu do współnika obowiązki oraz zabezpieczenie powinnośc ich spełnienia, określono w treści każdej z zawartych umów, w punkcie 2 zatytułowanym „Zobowiązania do wniesienia dopłat” oraz w punkcie 6 „Dodatkowe wsparcie finansowe”. Ponadto, zgodnie z podpunktem 2.1 zobowiązanie współnika do wniesienia dopłat scharakteryzowano jako jego powinność do udzielenia wsparcia finansowego spółce w określonej wysokości i przez wskazany w umowie okres czasu, w kwotach i terminach wynikających z harmonogramów ustalonych przez strony z obowiązkiem przekazania kwoty dopłaty na wyodrębniony rachunek bankowy, prowadzony przez agenta płatniczego (bank obsługujący emisję). Rachunek ten nazwany został rachunkiem dopłat lub rachunkiem zablokowanym dopłat. Jednocześnie dopuszczono możliwość zmiany wielkości wnoszonych dopłat oraz terminów ich wnoszenia, jeżeli na rachunku własnym spółki, nazwanym w umowie „Rachunkiem Rozliczeniowym” lub „Rachunkiem Obsługi”, znajdować się będą środki spółki zgromadzone na poczet spłaty wymagalnej do zapłaty z obligacji. W przypadku spełnienia tego warunku spółka wzywając współnika w sprawie wykonania zobowiązania do dopłaty mogła: [1] pomniejszyć kwotę żądanej dopłaty o kwotę własną spółki lub [2] powiadomić współnika o posiadaniu kwoty wystarczającej do realizacji świadczenia bez konieczności wsparcia z jego strony²⁴. Ponadto w uzasadnionych przypadkach dopuszczono także możliwość zmiany formy wsparcia, wprowadzając zapis zezwalający współnikowi na zwolnienie z obowiązku wniesienia w danym roku kalendarzowym dopłaty, jeżeli jednak w tym samym roku obejmie on udziały w podwyższonym kapitale zakładowym spółki i pokryje je wkładem pieniężnym w kwocie dopłaty przypadającej do zapłaty. Dodatkowo czynność ta mogła być uznana za skuteczną jeżeli: [1] zgromadzenie współników podejmie uprzednio uchwałę w sprawie podwyższenia kapitału zakładowego, [2] współnik obejmie udziały, [3] zwiększenie kapitału zarejestrowane zostanie w sądzie rejestrowym właściwym dla siedziby spółki, [4] dokonana przez współnika wpłata zasili specjalnie otwarty w tym celu rachunek „Podwyższenia Kapitału Zakładowego” prowadzony, podobnie jak wymienione dotychczas rachunki obsługi i dopłat przez agenta płatniczego (bank obsługujący emisję - rachunek zablokowany). Natomiast w zakresie punktu 6 dotyczącego dodatkowego wsparcia finansowego spółek, powinność wykonania świadczenia dopłaty uwarunkowano dwoma

²⁴ Punkty: 2.2 lit. b) umowy wsparcia Spółki Port Lotniczy Łódź im. Władysława Reymonta Sp. z o.o.; 2.2 umowy wsparcia Spółki Łódzka Kolej Aglomeracyjna Sp. z o.o.; 2.3. umowy wsparcia Spółki Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o.

czynnikami: [1] przekroczeniem przez spółkę kosztów, niezależnie od zobowiązań wynikających z treści opisanego wyżej punktu 2 umowy, [2] sytuacją, gdy środki z tytułu dopłat, wkładu pieniężnego lub kwoty własnej spółki okażą się niewystarczające dla terminowego zaspokojenia roszczeń obligatariuszy w związku ze wzrostem stopy referencyjnej (oprocentowania) kuponu odsetkowego (kosztów obsługi zadłużenia).

W przypadku każdej z umów, głównie w punkcie 2, wprowadzono dodatkowe, indywidualne postanowienia mające szczególne znaczenie dla ustalenia faktycznej natury stosunku łączącego strony umowy. W odniesieniu bowiem do dwóch spółek, tj. Spółki Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o. oraz Spółki Port Lotniczy Łódź, im. Władysława Reymonta Sp. z o.o., rozszerzeniu uległ zakres zobowiązania o dodatkowe świadczenie, któremu w umowie nadano znaczenie akcesoryjne. W sytuacji wystąpienia choćby jednego z opisanych w umowie zdarzeń cała kwota dopłaty, tj. do wysokości wierzytelności obligatariuszy z tytułu obligacji, pozostała do uiszczenia przez współnika w wysokości niezbędnej do zaspokojenia obligatariuszy (w wysokości wynikającej z harmonogramu w przypadku umowy wsparcia Spółki Port Lotniczy), stanie się natychmiast wymagalna i płatna najpóźniej do dnia 31 marca roku następującego po roku, w którym wystąpił:

- przypadek naruszenia i wypowiedzenia obligacji, chyba że strony postanowią inaczej (umowa wsparcia Spółki Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o.),
- przypadek naruszenia umowy („Cała kwota dopłat” i „Termin płatności całej kwoty dopłat”), chyba że strony wskażą inny sposób zabezpieczenia roszczeń obligatariuszy, za uprzednią zgodą zebrania obligatariuszy (umowa wsparcia Spółki Port Lotniczy Łódź im. Władysława Reymonta Sp. z o.o. w Łodzi).

Rozpatrując zatem znaczenie strony współnika w całokształcie postanowień ujętych w ww. umowach, uzasadnione jest wskazanie, że jego udział, stosownie do punktów 2 i 6, sprowadzony został do zapewnienia płynności finansowej spółki na poziomie co najmniej umożliwiającym realizację zobowiązań wynikających z emisji obligacji oraz do regularnego wnoszenia dopłat lub obejmowania udziałów, w wysokości i terminach wynikających z harmonogramów, w kwocie wystarczającej do wykonania płatności wymagalnych na rzecz obligatariuszy, zabezpieczonej dodatkowymi świadczeniami akcesoryjnymi. Warto również zauważyć, że mechanizm spełnienia świadczenia opisany w punktach 2.2 umów wsparcia (Spółki IMŁ i Port Lotniczy) nawiązuje w swej treści do mechanizmu opisanego w art. 876 ustawy Kodeks cywilny (umowa poręczenia), w ramach którego poręczyciel (wspólnik) zobowiązuje się względem wierzyciela (obligatariusza) wykonać zobowiązanie (wpłacić całą kwotę dopłaty do wysokości istniejącej wierzytelności), gdyby dłużnik (spółka) zobowiązania nie wykonał (zaistnienie opisanych wyżej przesłanek uniemożliwiających wykonanie świadczenia przez spółkę lub brak środków na rachunku obsługi zapewniających jego realizację). Niezależnie bowiem od zamierzeń stron oraz sposobu nazwania łączącego je stosunku prawnego, ramy oddziaływania umów nienazwanych (umowa wsparcia jest taką umową) zawsze zakreślać będą przepisy prawa, a w ich braku zasady współżycia społecznego²⁵.

Warto również odnieść się w tym momencie do charakteru tych umów szczególnie, gdy ich stroną pozostaje podmiot publiczny, zobligowany do wypełnienia postanowień konstytucyjnych wyrażonych w art. 7 ustawy zasadniczej, tj. działania na podstawie i w granicach prawa. Zwłaszcza w momencie powzięcia zamiaru przystąpienia do

²⁵ Powyższe nie przesądza, że analizowana umowa jest umową poręczenia, łączą w sobie bowiem szereg elementów i konstrukcji właściwych dla umów nazwanych, tworząc odrębny stosunek prawny. Istotniejsze jest w tym przypadku uchwycenie skutków prawnych tych konstrukcji na gruncie przepisów o finansach publicznych, niż ich kodeksowa kwalifikacja.

umowy lub na etapie jej formułowania. Oczywiście nie chodzi tutaj o odmówienie tym podmiotom prawa do układania stosunku prawnego wg. własnego uznania z poszanowaniem zasad współżycia społecznego (swoboda umów wynikająca z art. 353 i art. 353¹ ustawy Kodeks cywilny), lecz o wskazanie ograniczeń prawnych płynących z ich podmiotowości. Dotyczy to oczywiście przepisów definiujących istotę funkcjonowania tych podmiotów, nawet gdy legitymują się daleko idącą autonomią. Innymi słowy, aktywność podmiotu publicznego, także samorządowego, podlega zdecydowanie większej reglamentacji niż innych uczestników stosunku cywilnoprawnego. Powoduje też konieczność rozpatrywania następstw zawartej umowy przez pryzmat liczniejszej grupy norm prawnych. Przede wszystkim, norm zawartych w przepisach określających ustrój jednostek samorządu terytorialnego, ustawy o finansach publicznych wraz z aktami wykonawczymi, ustawy o gospodarce komunalnej, ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz szeregu innych ustaw i rozporządzeń niewymienionych, ale określających prawa, obowiązki i zadania jednostki samorządu terytorialnego (w tym przypadku Województwa Łódzkiego).

Analizując obszar regulacji objęty postanowieniami ww. umów, w szczególności licznosc instytucji prawnych służących skonkretyzowaniu stosunku zobowiązaniowego, należy stwierdzić, że strony umowy podjęły starania zmierzające do wykreowania nowej formuły prawnej kształtującej ich prawa i obowiązki. Zbudowanej częściowo w oparciu o komponenty już istniejących konstrukcji cywilistycznych.

6.2.2. Umowa powierzenia

Oprócz opisanych wyżej umów wsparcia do kontroli przedłożona została także umowa powierzenia, zawarta w dniu 12 września 2014 roku pomiędzy Województwem Łódzkim i Spółką Inwestycje Medyczne Łódzkiego. Stanowiła ona nierozzerwalny komponent szerszego stosunku zobowiązaniowego, wykreowanego przez umawiające się strony. Zgodnie z treścią ww. umowy, Spółka została ustanowiona jako podmiot niekomercyjny, prowadzący działalność usługową i inwestycyjną świadczoną w ogólnym interesie gospodarczym, polegającą na nieodpłatnym udostępnianiu realizowanych inwestycji. W zamian, Spółce przyznano prawo do uzyskania od Województwa Łódzkiego rekompensat - w podziale na rekompensatę eksploatacyjną i inwestycyjną, zdefiniowanych w załączniku nr 2 do umowy jako rozliczenie następujących składników rachunku ekonomicznego:

- **Rekompensata Eksploatacyjna** - należna w wysokości wartości dodatniej powstałej z rozliczenia sumy: [1] kosztów działalności operacyjnej z wyłączeniem amortyzacji, [2] pozostałych kosztów operacyjnych, [3] straty na zdarzeniach nadzwyczajnych, [4] podatku dochodowego, [5] rozsądnego zysku,
- pomniejszonej o: [1] pozostałe przychody operacyjne, [2] przychody finansowe, [3] zysk ze zdarzeń nadzwyczajnych, [4] przychody netto ze sprzedaży oraz dotacje lub inne przysporzenia ze środków publicznych pozyskane na pokrycie nakładów inwestycyjnych.
- **Rekompensata Inwestycyjna** - należna w wysokości wartości dodatniej powstałej z sumy [1] nadwyżki kwoty amortyzacji nad kwotą obsługi dłużnych instrumentów finansowych (w szczególności w przypadku jeżeli kwota obsługi dłużnych instrumentów finansowych wynosi zero to uwzględniana jest cała kwota amortyzacji), [2] obsługi dłużnych instrumentów finansowych (raty,

kredyty, wykup obligacji itp.)²⁶, [3] kosztów finansowych (odsetki, płatności kuponowe itp.), [4] wydatków z tytułu nakładów odtworzeniowych.

W celu ustalenia reguł oraz kwot zrealizowanych Rekompensat na rzecz Spółki będącej stroną opisaną wyżej umowy, kontrolowany poproszony został o wskazanie nakładów pieniężnych (wydatków) poniesionych przez Samorząd Województwa Łódzkiego związanych z realizacją tego świadczenia. W udzielonej odpowiedzi wskazano brak wpłat z uwagi na trwające ustalenia, co do sposobu wypłaty rekompensat i ich rozliczenia w ramach strat pokrywanych przez wspólnika.

Odnosząc się do złożonych wyjaśnień należy jednak wskazać, że sposób wypłaty ww. rekompensat został wyraźnie określony w umowie powierzenia, kwalifikując je jako powinność Województwa Łódzkiego wobec Spółki z chwilą osiągnięcia dodatniego rozliczenia kosztów pomniejszonych o przychody wg. reguł opisanych w załączniku nr 2. Warto również zauważyć, że powołane w umowie ustalenia nie warunkowały spełnienia powinności wypłaty Rekompensaty od strat pokrywanych przez wspólnika w związku z wynikami finansowymi osiąganymi przez Spółkę²⁷.

Powierzając realizację zadań w zakresie promocji i ochrony zdrowia polegających na zakupie i nieodpłatnym użyczeniu sprzętu medycznego, organ założycielski, a potem wyłączny wspólnik, musiał liczyć się z ryzykiem ponoszenia przez Spółkę strat. Tym bardziej w pierwszym okresie funkcjonowania²⁸. Dlatego też jedynym uzasadnieniem ekonomicznym dla funkcjonowania Spółki stała się rekompensata, będąca uzupełnieniem strony przychodowej jej działalności, uzasadniając w ten sposób byt tego podmiotu, pozbawionego w znaczącym zakresie zdolności zbilansowania ponoszonych kosztów. Stąd też trudno zaakceptować stanowisko kontrolowanego warunkujące wniesienie rekompensaty od ponoszonych przez Spółkę strat, jeżeli między rekompensatą i stratą zachodził oczywisty związek przyczynowo-skutkowy, tworzący proporcjonalną zależność pomiędzy kwotą wniesionej rekompensaty i wysokością ponoszonych strat.

6.2.3. Wsparcie finansowe spółek

Budując swoisty agregat umów cywilnoprawnych, umawiające się strony podjęły próbę przekształcenia sposobu finansowania zadań własnych lub wspierania podmiotów realizujących zadania publiczne, zastępując finansowanie dłużne oraz pochodne od niego zobowiązania o charakterze poręczeń i gwarancji, finansowaniem kapitałowym (dopłaty, udziały). Powyższe wyrażało się przyrzeczeniem wobec podmiotu otrzymującego wsparcie do wnoszenia dopłat lub wkładów pieniężnych na podwyższenie kapitału zakładowego w ustalonym okresie i wysokości, w celu zapewnienia wykonania zobowiązań spółki z tytułu obsługi i spłaty wyemitowanych przez nią obligacji, co z kolei stanowiło element dający wierzycielom gwarancje w zakresie ewentualnego dochodzenia ich roszczeń.

Trzeba jednak zauważyć, że najbliższa tak scharakteryzowanej umowie wsparcia była tylko jedna umowa zawarta z udziałem Spółki Łódzka Kolej Aglomeracyjna Sp. z o.o.. W ramach tej umowy jedyne zabezpieczenie wierzytelności ustanowione zostało w formie zastawu na udziałach wspólnika oraz przekazu wpłat należnych

²⁶ Treść tego punktu powołana dokładnie według treści umowy.

²⁷ W tym kontekście należy też zwrócić uwagę na zagadnienie powołania podmiotu rozliczającego się wynikiem finansowym, przy jednoczesnym pozbawieniu go możliwości osiągania przychodów z kluczowej dla niego działalności.

²⁸ Utworzenie spółki jako podmiotu, który w kluczowym dla niego obszarze aktywności, wyraźnie zakreślonym przez założyciela, prowadzi działalność niekomercyjną pozbawioną możliwości osiągania przychodów z podstawowej działalności.

z tytułu dopłat przypadających do zapłaty. W zakresie pozostałych dwóch umów, tj. umowy wsparcia Spółki Port Lotniczy Łódź im. Władysława Reymonta Sp. z o.o. oraz umowy wsparcia Spółki Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o., obok wymienionych wyżej zabezpieczeń wprowadzono również powinność natychmiastowej wymagalności zapłaty całej kwoty dopłat pozostałej do uiszczenia przez wspólnika, jeżeli emitująca obligacje spółka nie spełni chociażby jednego z warunków opisanych w umowie. Zatem, jak już wcześniej opisano, mimo jego nienazwania to dodatkowe obok zastawu i przekazu zobowiązanie spełniało cechy charakteryzujące stosunek gwarancyjny.

Podkreślić należy, że w umowie zawartej z Łódzką Koleją Aglomeracyjną, również będącej umową wsparcia, nie przewidziano takiej właśnie formy zabezpieczenia roszczeń. Można zatem postawić tezę, zgodnie z którą essentialia negotii umowy wsparcia, z uwagi na brak wspólnych postanowień dotyczących wymagalności zapłaty całej kwoty dopłat (tylko IMŁ i Port Lotniczy), wyraża się w tym przypadku jedynie zobowiązaniem wspólnika wobec spółki do wniesienia dopłat lub objęcia udziałów poprzez wniesienie wkładu pieniężnego, w wysokości odpowiadającej świadczeniom spółki wobec wierzycieli na każde wezwanie spółki, wierzyciela bądź podmiotu reprezentującego jego interes.

Kontrolowany powinien być zatem wziąć pod uwagę charakter postanowień ujętych, w szczególności w punktach 2.2 i 2.3: umowy wsparcia Spółki Inwestycje Medyczne Łódzkiego oraz umowy wsparcia Portu Lotniczego Łódź. Zwłaszcza w kontekście ich znaczenia gospodarczego oraz sposobu w jaki kształtowały one prawa i obowiązki stron, mając na względzie również treść art. 58 ustawy Kodeks cywilny, jak również skutki określone dla ustalonych konstrukcji prawnych wynikające z przepisów ustawy o finansach publicznych.

Na podstawie zebranych podczas kontroli informacji, poziom zadłużenia Spółki Port Lotniczy Łódź im. Władysława Reymonta Sp. z o.o. oraz Spółki Inwestycje Medyczne Łódzkiego wynikający z wartości wyemitowanych obligacji kształtował się w następujący sposób:

Zadłużenie spółek Samorządu Województwa Łódzkiego proporcjonalnie do posiadanych udziałów, w których dopłaty zabezpieczono świadczeniem o cechach umowy gwarancji

Nazwa spółki	Rok	Zobowiązania krótkoterminowe z tytułów dłużnych (zł)	Zobowiązania długoterminowe z tytułów dłużnych (zł)	Łączna wartość zobowiązań z tytułów dłużnych (zł)
1	2	3	4	5
Port Lotniczy im. Władysława Reymonta w Łodzi Sp. z o.o.*	2014	365.249,77	4.805.604,47	5.170.854,25
	2015	462.960,70	4.850.168,56	5.313.129,26
	2016	543.016,76	5.158.797,07	5.701.813,82
	2017	635.006,78	4.825.129,08	5.460.135,86
Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o.	2014	0,00	0,00	0,00
	2015	3.354.000,00	16.596.000,00	19.950.000,00
	2016	2.180.000,00	42.920.000,00	45.100.000,00
	2017	2.180.000,00	60.000.000,00	62.180.000,00
Ogółem	2014	365.249,77	4 805 604,47	5.170.854,25
	2015	3.816.960,70	21.446.168,56	25.263.129,26
	2016	2.723.016,76	48.078.797,07	50.801.813,82
	2017	2.815.006,78	64.825.129,08	67 640 135,86

* Wartość zobowiązania ustalono proporcjonalnie do liczby posiadanych udziałów z dokładnością do jednej tysięcznej procenta.

Powyższe kwoty stanowiły zatem dla Samorządu Województwa Łódzkiego w każdym roku potencjalne zobowiązanie z terminem zapłaty do dnia 31 marca następnego roku, na rzecz obligatariuszy, w razie zaistnienia jednej z wcześniej opisanych, wskazanych w umowie wsparcia, przesłanek.

Natomiast w odniesieniu do zobowiązań Samorządu Województwa Łódzkiego wynikających z harmonogramów wpłat do spółki w ramach wsparcia finansowego, ich wysokość w okresie obowiązywania umów wsparcia i umowy powierzenia przedstawia poniższa tabela:

Zobowiązania finansowe Samorządu Województwa Łódzkiego w zakresie świadczenia w momencie, gdy wspólnik nie zostanie zwolniony przez Spółkę z obowiązku dopłaty - roczna kwota wpłat przekazana na rachunek zamknięty prowadzony przez bank obsługujący emisję obligacji

Rok	Spółka Port Lotniczy Łódź im. Władysława Reymonta Sp. z o.o.		Spółka Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o.	
	Kwota wpłaty z harmonogramu (zł)	Kwota wpłaty zrealizowana (zł)	Kwota wpłaty z harmonogramu (zł)	Kwota wpłaty zrealizowana (zł)
1	2	3	4	5
2011	354.950,00	354.950,00	0,00	
2012	117.150,00	117.150,00	0,00	
2013	852.050,00	852.050,00	0,00	
2014	618.300,00	618.300,00	0,00	
2015	693.750,00	536.550,00	1.246.000,00	1.246.000,00
2016	944.450,00	755.700,00	3.354.000,00	2.456.000,00
2017	911.300,00	654.350,00	10.074.000,00	3.703.000,00
2018	879.200,00	-	13.793.000,00	-
2019	847.150,00	-	28.627.000,00	-
2020	815.750,00	-	27.890.000,00	-
2021	782.950,00	-	27.085.000,00	-
2022	750.850,00	-	26.278.000,00	-
2023	718.750,00	-	25.454.000,00	-
2024	687.050,00	-	24.629.000,00	-
2025	654.600,00	-	16.530.000,00	-
2026	622.500,00	-	15.984.000,00	-
2027	299.350,00	-	13.059.000,00	-
2028	0,00	-	12.594.000,00	-
2029	0,00	-	12.117.000,00	-
2030	0,00	-	11.637.000,00	-
2031	0,00	-	11.156.000,00	-
2032	0,00	-	10.675.000,00	-
	11.550.100,00	3.889.050,00	292.182.000,00	7.405.000,00

Podsumowując problematykę wspierania spółek kapitałowych przez jednostki samorządu terytorialnego będące wspólnikami tych spółek, a niekiedy nawet jedynymi udziałowcami, obok samej konstrukcji umów na szczególną uwagę zasługuje również cel ich zawarcia oraz wola podmiotu założycielskiego do powołania spółki, zdolnej skorzystać z takiego instrumentu.

Analizując treść opisaną wyżej dokumentacji nie można mieć wątpliwości, że dwie z wymienionych spółek, tj. Spółka Łódzka Kolej Aglomeracyjna Sp. z o.o. oraz Spółka Port Lotniczy Łódź im. Władysława Reymonta Sp. z o.o. należą do typowych podmiotów gospodarczych, powołanych w celu realizacji zadań o charakterze komercyjnym, posiadających potencjalnie strukturę finansowania umożliwiającą zrównoważenie wyniku finansowego w oparciu o przychody pochodzące wprost z ich podstawowej działalności. Zawiązane zostały one w celu wykonywania zadań w obszarach użyteczności publicznej, dla których utworzenie jednostki o innej strukturze organizacyjnej nie zapewniłoby osiągnięcia satysfakcjonującego poziomu

efektywności w stosunku do zamierzonych celów²⁹. Inaczej mówiąc, spółki komunalne, dotyczy to również dwóch wymienionych powyżej, poprzez swój komercyjny i wolnorynkowy charakter działają poza obszarem zadań realizowanych bezpośrednio przez jednostki organizacyjne jednostki samorządu terytorialnego i w tym celu też są powoływane. Ponadto posiadają, co już wcześniej zostało opisane, samodzielność podmiotową wyrażającą się m.in. możliwością samodzielnego prowadzenia polityki finansowej w granicach określonych w akcie powołania. Posiadają też zdolność do zaciągania zobowiązań finansowych we własnym imieniu i na własne potrzeby. Sytuacja ulega jednak skomplikowaniu w momencie wpisania do aktu założycielskiego, umowy spółki lub do jej statutu albo poprzez umowne powierzenie, zadań realizowanych dotąd przez jednostkę samorządu terytorialnego, w dodatku zadań nieposiadających ekwiwalentności w przychodach. W zależności od skali i udziału w strukturze finansowania ich kosztotwórczy charakter pogorszy wyniki finansowe, prowadząc nawet do konieczności zaciągnięcia długu lub jego zwiększenia.

Zlecenie zadania realizowanego przez aparat administracyjno-organizacyjny jednostki samorządu terytorialnego, bez jednoczesnego realnego wsparcia finansowego z jej strony, stanowi zatem pierwszy krok w kierunku poprawy parametrów finansowych i wskaźników zlecającego zadanie kosztem spółki, której zostało ono zlecone lub powierzone. Jeżeli dodatkowo ciężar finansowy tego zadania powoduje konieczność zaciągnięcia zobowiązania finansowego, zastosowane rozwiązanie zaczyna spełniać przesłanki transferowania długu.

Pośród trzech spółek z którymi zawarto umowy wsparcia, umowę powierzenia zawarła tylko Spółka Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o.³⁰, przyjmując do realizacji „inwestycje”, polegające na zakupie i nieodpłatnym użyczeniu sprzętu medycznego oraz nieodpłatnym wykonywaniu prac modernizacyjnych w budynkach podmiotów leczniczych, dla których organem założycielskim jest Samorząd Województwa Łódzkiego. Zadań, których wartość oraz skoncentrowanie wokół jednego podmiotu zdominowało strukturę finansową Spółki. Szczególnie sferę kosztową (ponoszone nakłady), bez adekwatności w osiągniętych korzyściach (brak odpłatności z tytułu realizowanych świadczeń).

Konfrontując zatem zakres realizowanych zadań oraz ich ciężar finansowy z potencjałem przychodowym, Spółka Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o. z założenia stała się podmiotem przynoszącym straty. Przewyższające jak się okazało w praktyce, nawet wartość wniesionego kapitału zakładowego, czego dowodzą dane bilansowe za 2016 rok. W powyższych okolicznościach wspólnik musiał liczyć się z konsekwencjami prowadzonej przez Spółkę działalności oraz z koniecznością wypowiedzenia się w następstwie spełnienia przesłanek z art. 233 ustawy Kodeks spółek handlowych³¹ co do kwestii dalszego jej istnienia. Mimo tego, nie zmieniając struktury finansowania poprzez wprowadzenie odpłatności za udostępniany sprzęt medyczny i modernizację obiektów, wspólnik wyraził wolę kontynuowania działalności Spółki, godząc się w ten sposób na ryzyko dalszego ponoszenia przez nią strat. Z drugiej strony przeniesienie kosztów związanych z realizacją powierzonych zadań na podmiot działający poza sektorem finansów publicznych zmniejszyło realnie obciążenia organizacyjne i finansowe spoczywające dotąd na wspólniku oraz podmiotach leczniczych. Przede wszystkim wraz

²⁹ lub byłoby prawnie niemożliwe.

³⁰ Wiedza wynikająca z treści dokumentów udostępnionych przez kontrolowanego.

³¹ W okolicznościach, gdy bilans spółki wykaże stratę przewyższającą sumę kapitałów zapasowego i rezerwowego oraz połowę kapitału zakładowego (w omawianym przypadku strata przewyższyła sumę wszystkich kapitałów), zarząd spółki zobowiązany jest niezwłocznie zwołać zgromadzenie wspólników w celu powzięcia uchwały dotyczącej dalszego istnienia spółki.

z powierzeniem zadań wspólnik uwolnił się od konieczności poszukiwania źródeł finansowania tych zadań. Nastąpiło to z wykorzystaniem środków zwrotnych, biorąc pod uwagę skalę przedsięwzięć jakich ostatecznie podjęła się Spółka. Z chwilą zawarcia umów powierzenia i wsparcia, nie wspólnik, lecz spółka przyjęła w ciężar swojej działalności realizację powierzonych zadań. Ponadto, jako że nie została wyposażona w odpowiadające ponoszonym kosztom źródła przychodów, finansowanie ww. zadań oparła na kapitale obcym, emitując na potrzeby realizacji powierzonych zadań obligacje.

Przyjęta konstrukcja miała zatem pozwolić na realizację zadań z wykorzystaniem instrumentów finansowania dłużnego poza długiem publicznym, a potencjalną spłatę zobowiązań wynikających z emisji obligacji przekształcić w finansowanie kapitałowe odnotowane przez wspólnika po stronie wydatków majątkowych budżetu. Ponadto, na powyższym rozwiązaniu skorzystać miały również podmioty lecznicze. Zwolnione zostały bowiem z opłat za korzystanie z cudzej rzeczy (nieopłatne użyczenie), jak również kosztów amortyzacji środka trwałego (użyczonego). Potwierdził to sam kontrolowany udzielając odpowiedzi na pytanie złożone przy piśmie WK-601-3/63/23/2017/2018 (pytanie nr 3) o status ewidencyjny użyczonego środka trwałego i jego przynależność podmiotową, cyt: *„W odpowiedzi na zadane pytanie informuję, iż środki trwałe zakupione przez Spółkę Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o. pozostają na stanie majątkowym Spółki³²”*.

Zastosowane rozwiązanie poprawiło, a z całą pewnością rozpatrując je w kategoriach poziomu zadłużenia podmiotów leczniczych, nie pogorszyło sytuacji finansowej SP ZOZ-ów. Przede wszystkim dlatego, że ubytek wartości środka trwałego bez względu na jego niepieniężny charakter wywołuje skutek w majątku podmiotu gospodarczego obciążając stronę kosztową. Zatem wzrost kosztów amortyzacji zmniejsza zysk lub zwiększa stratę netto. W przypadku podmiotów leczniczych w związku z obowiązkiem corocznego raportowania o sytuacji ekonomiczno-finansowej (patrz art. 53a ustawy o działalności leczniczej) zmniejszenie jakiegokolwiek kosztu poprawiało rachunek ekonomiczny tego podmiotu, a więc również jego wizerunek prezentowany w raporcie. Ponadto, mniejsze koszty amortyzacji to również mniejsze zaangażowanie kapitału zakładowego SP ZOZ na wypadek ewentualnej straty (patrz art. 56 - 59 ww. ustawy).

W świetle przedstawionej argumentacji, z punktu widzenia interesu wspólnika zastosowane rozwiązanie pozwoliło uniknąć dodatkowych obciążeń dla budżetu Województwa Łódzkiego oraz podmiotów leczniczych, zorganizowanych w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, zaliczanych do jednostek sektora finansów publicznych. Przy jednoczesnym osiągnięciu celu w postaci zakupu i użyczenia sprzętu medycznego niezbędnego dla ratowania życia i zdrowia. Jednak nie bez konsekwencji dla powołanej do realizacji tego zadania Spółki, która jak opisano wyżej, zaciągnęła i nadal zamierza zaciągać zobowiązania na zakup sprzętu i roboty modernizacyjne, nie pobierając z tego tytułu opłat, ponosząc w ten sposób koszty swojej działalności niewspółmierne do osiąganych przychodów. Dotyczy to również jej możliwości kredytowych, które bez wsparcia ze strony Województwa Łódzkiego najprawdopodobniej nie pozwoliłyby na realizację emisji obligacji w kwocie przewidzianej w umowie, czyli zaciągnięcia długu, który przy woli realizacji

³² Treść pytania „Czy środki trwałe zakupione lub wzięte w leasing przez Spółkę Inwestycje Medyczne Łódzkiego, oddane do użytku Samodzielnym Publicznym Zakładom Opieki Zdrowotnej Województwa Łódzkiego, przekazywane są również ewidencyjnie tym podmiot, czy pozostają na stanie majątkowym ww. Spółki” – pismo inspektora kontroli z dnia 10 kwietnia 2018 roku sygn. WK -601- 3/63/2017/2018.

zadań ale bez powołania spółki, obciążąłby budżet wspólnika lub indywidualnie poszczególne SP ZOZ-y, w zależności od potrzeb sprzętowych lub obiektowych.

Należy jednak pamiętać, że niezależnie od charakteru zamierzonego celu musi być on realizowany na podstawie lub w granicach prawa, a na pewno nie z zamiarem jego obejścia. Ponadto, nie można wykluczyć osiągnięcia takiego celu ze środków budżetu, chociażby poprzez prowadzenie racjonalnej polityki dłużnej lub redukcję wydatków, zwłaszcza w sferze działalności bieżącej.

Podsumowując przedstawione wyżej ustalenia, istota wykreowania stosunku prawnego w oparciu o konstrukcje nienazwane może prowadzić do dwóch wniosków. Regulowanej materii nie można było opisać za pośrednictwem standardowych umów kodeksowych albo posłużyć się tymi umowami, z uwagi na ich nazwanie (poręczenia lub gwarancja) wywołałoby następstwa niepożądane dla umawiających się stron albo dla jednej z umawiających się stron.

II.

Zawiadamiając o powyższych nieprawidłowościach proszę Pana Przewodniczącego o podjęcie działań mających na celu ich usunięcie oraz zapobieżenie ich występowaniu w przyszłości. W tym celu RIO w Łodzi kieruje następujące **wnioski pokontrolne**:

1. Zaciągając kredyty i pożyczki przestrzegać art. 264 ust. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, zgodnie z którym - w celu zabezpieczenia kredytu lub pożyczki nie można udzielać pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym jednostki samorządu terytorialnego.
2. Zapewnić przestrzeganie § 5 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku 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, zgodnie z którym – w celu ustalenia nadwyżki lub deficytu budżetów jednostek samorządu terytorialnego operacje dotyczące ich dochodów i wydatków są ujmowane w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych, z wyjątkiem operacji szczególnych określonych w odrębnych przepisach.
3. Ustalając wartość zamówienia publicznego przestrzegać wymogów określonych w art. 32 ust.1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych, uwzględniając uwagi dotyczące wartości zamówień publicznych na usługi kredytu, sformułowane w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.
4. Zapewnić przestrzeganie unormowań wewnętrznych obowiązujących w Urzędzie Marszałkowskim, w zakresie udzielania zamówień publicznych o wartości poniżej wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30.000 euro.

5. Sprawozdanie Rb-Z – kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji, sporządzać zgodnie z instrukcją sporządzania sprawozdań, stanowiącą załącznik nr 9 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 roku w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych.
6. Zapewnić prawidłowe planowanie w budżecie wydatków przypadających do spłaty w danym roku budżetowym, zgodnie z zawartą umową, z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 212 ust. 1 pkt 7 ustawy o finansach publicznych, uwzględniając w szczególności wynikającą z dwóch poręczeń (wskazanych szczegółowo w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego) możliwość jednorazowej spłaty całej, pozostałej do zapłaty, kwoty kredytu.
7. Zmniejszenia planu wydatków budżetu z tytułu udzielonych przez Województwo poręczeń, przypadających do spłaty w danym roku zgodnie z postanowieniami zawartych umów, dokonywać nie wcześniej niż w dniu faktycznej spłaty przez dłużnika raty zobowiązania objętego poręczeniem.
8. Dokonać analizy stosowanego systemu ewidencji księgowej w odniesieniu do wymogów określonych w art. 13 i art. 15 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, w szczególności w zakresie prowadzenia jednej księgi głównej dla Urzędu Marszałkowskiego w Łodzi i jednej dla budżetu Województwa Łódzkiego.
9. Przy podejmowaniu decyzji w sprawie ulg w zapłacie opłat i należności związanych z wyłączeniem gruntów rolnych z produkcji rolniczej, przestrzegać przepisów art. 12 ust. 16 i 17 ustawy z dnia 3 lutego 1995 roku o ochronie gruntów rolnych i leśnych.
10. Decyzje w sprawie ulg związanych z należnościami i opłatami związanymi z wyłączeniem gruntów rolnych z produkcji rolniczej, podejmować po stwierdzeniu spełnienia przesłanek określonych w art. 12 ust. 16 i 17 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych.
11. Działania windykacyjne i egzekucyjne kierować do podmiotów zobowiązanych do zapłaty na podstawie uregulowań art. 12 ust. 1 i 4 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych.
12. W zakresie windykacji należności i opłat z tytułu wyłączenia gruntów z produkcji rolniczej, pobieranych na podstawie ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, zapewnić przestrzeganie uregulowań rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 roku w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (tekst jednolity Dz.U. z 2017 roku, poz. 1483).
13. W przypadku podmiotów współzobowiązanych do zapłaty ww. opłat i należności, upomnienia przekazywać do każdego z zobowiązanych, w tytułach wykonawczych prawidłowo wskazując zobowiązanego, w szczególności w przypadku określonym w art. 27c ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.
14. Zapewnić prawidłową ewidencję zmniejszeń dochodów budżetowych w zakresie ewidencji na koncie 221, zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów 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.

15. Ogłaszając otwarty konkurs na realizację zadań publicznych Województwa Łódzkiego w zakresie kultury fizycznej, przestrzegać postanowień wynikających z art. 13 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, w zakresie określania wysokości środków publicznych przeznaczonych na realizację poszczególnych zadań przewidzianych w ogłoszeniu.
16. Dokonać analizy przesłanek przyznawania dodatku specjalnego określonych w Regulaminie wynagradzania, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, co do charakteru tego składnika wynagrodzenia. Jeżeli pracownik stale realizuje zadania, które pracodawca traktuje jako podstawę przyznania dodatku specjalnego, to powinno to znaleźć odzwierciedlenie w zakresie czynności pracownika i wysokości wynagrodzenia zasadniczego (ewentualnie dodatku funkcyjnego).
17. Wypłat odpraw emerytalnych dokonywać w dniu rozwiązania stosunku pracy z pracownikiem.
18. Ekwiwalent za niewykorzystany urlop wypoczynkowy wypłacać w ostatnim dniu zatrudnienia, mając na uwadze fakt, iż z tym dniem pracownik nabywa do niego prawo.
19. Zapewnić przestrzeganie przepisów § 20 ust. 1 i 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 29 stycznia 2013 roku w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej.
20. Ogłoszenia o zamówieniu przekazywać Urzędowi Publikacji Unii Europejskiej niezwłocznie po wszczęciu postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, zgodnie z art. 40 ust.1 i 3 ustawy Prawo zamówień publicznych.
21. Zapewnić przestrzeganie art. 46 ust. 1a ustawy Prawo zamówień publicznych, zgodnie z którym - wykonawcy, którego oferta została wybrana jako najkorzystniejsza, zamawiający zwraca wadium niezwłocznie po zawarciu umowy w sprawie zamówienia publicznego oraz wniesieniu zabezpieczenia należytego wykonania umowy, jeżeli jego wniesienia żądano.
22. Zapewnić przestrzeganie art. 95 ust.2 ustawy Prawo zamówień publicznych, zgodnie z którym - jeżeli wartość zamówienia albo umowy ramowej jest równa lub przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8, zamawiający nie później niż w terminie 30 dni od dnia zawarcia umowy w sprawie zamówienia publicznego albo umowy ramowej, przekazuje ogłoszenie o udzieleniu zamówienia Urzędowi Publikacji Unii Europejskiej.
23. Rozważyć uwzględnienie w tematyce kontroli podejmowanych wobec samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, na podstawie art. 121 ust.3 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej, zagadnień dotyczących zadłużenia SP ZOZ.
24. Zapewnić przestrzeganie postanowień umów dotacji, wymagających dla wszelkich zmian umowy formy pisemnej.
25. Zapewnić przestrzeganie zawieranych umów dotacji w zakresie terminów przekazywania środków dotacyjnych na rzecz beneficjentów (SP ZOZ).
26. Rozważyć wprowadzenie w formie pisemnej, jako części dokumentacji kontroli zarządczej, uregulowań określających zasady i tryb postępowania w przypadku wpłynięcia wniosku o wyrażenie zgody przez Województwo na dokonanie czynności prawnej mającej na celu zmianę wierzyciela SP ZOZ (art. 54 ust. 5 ustawy o działalności leczniczej).

27. Zgodnie z art. 42 ust. 5 ustawy o finansach publicznych podejmować w stosunku do SP ZOZ-ów, wobec których Województwo ma roszczenia o zapłatę w związku z poniesionymi wydatkami z tytułu udzielonych tym podmiotom poręczeń, czynności zmierzające do wykonania zobowiązań.
28. Podjąć czynności w celu dostosowania przedmiotu działalności wskazanych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego spółek Samorządu Województwa Łódzkiego, do zgodności z przepisami art. 1, art., 2 i art. 10 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 roku o gospodarce komunalnej w zw. z art. 13 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa, w szczególności poprzez wyeliminowanie rodzajów działalności umożliwiających realizację zadań pozostających poza sferą użytecznej publicznej zdefiniowaną według reguł określonych w art 1. ust. 1 i 2 oraz art 2 ustawy o gospodarce komunalnej i niemieszących się w zakresie pojęciowym wykonywania czynności promocyjnych, edukacyjnych, wydawniczych oraz działalności telekomunikacyjnej służącej rozwojowi województwa.
29. Podjąć działania zmierzające do ustalenia realnej kwoty zobowiązania Samorządu Województwa Łódzkiego wobec Spółki Inwestycje Medyczne Łódzkiego z tytułu rekompensaty strat ponoszonych w następstwie realizacji zadań wynikających z umowy zawartej w dniu 12 września 2014 roku w przedmiocie świadczenia przez Spółkę usług w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych przez Województwo w zakresie dotyczącym projektu³³, udostępniania inwestycji, w tym w szczególności sprzętu medycznego oraz płatności na rzecz spółki rekompensaty. Kwotę rekompensaty ustaloną według reguł określonych w umowie powierzenia przekazać na wskazany przez Spółkę Inwestycje Medyczne Łódzkiego Sp. z o.o. rachunek bankowych niezablokowany przez bank obsługujący emisję obligacji, jako należność bezsporną, wolną od obciążeń, stanowiącą ekwiwalent nieosiągniętych przez Spółkę przychodów w związku z realizacją powierzonych zadań.
30. Rozważyć przeorganizowanie struktury przychodowo-kosztowej Spółki Inwestycje Medyczne Łódzkiego w celu poprawy osiąganego przez tą Spółkę wyniku finansowego, mając na uwadze zmniejszenie ryzyka wypełnienia przesłanek opisanych w art 233 ustawy z dnia 15 września 2000 roku Kodeks spółek handlowych.
31. Dokonać analizy zawartych umów wsparcia, w kontekście obowiązku planowania w budżecie i prognozowania w wieloletniej prognozie finansowej wydatków z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń, zgodnie z zawartą umową. W ocenie RIO w Łodzi, planowaniu i prognozowaniu podlegają co najmniej wydatki odpowiadające kwocie dopłat pozostałej do uiszczenia przez współnika, w wysokości niezbędnej do zaspokojenia obligatariuszy, która może stać się wymagalna i płatna jednorazowo najpóźniej do dnia 31 marca roku następującego po roku, w którym wystąpiły okoliczności wskazane w umowie.

³³Zgodnie z treścią umowy - projekt oznacza celowy i uporządkowany w czasie ciąg działań, których przeprowadzenie doprowadzi do Inwestycji oraz nieodpłatnego udostępnienia jej Podmiotom Lecznicy, dla których podmiotem tworzącym jest Samorząd Województwa Łódzkiego.

Podając powyższe do wiadomości, zgodnie z art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych, proszę Pana Przewodniczącego o przesłanie informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych lub przyczynach ich niewykonania w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Jednocześnie informuję, że stosownie do art. 9 ust. 4 ww. ustawy, do wniosków zawartych w II części wystąpienia pokontrolnego przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżeń do Kolegium Izby.

Zastrzeżenie składa właściwy organ jednostki kontrolowanej w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego za pośrednictwem Prezesa Izby.

Podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

Bieg terminu, o którym mowa wyżej, ulega zawieszeniu na czas rozpatrzenia zastrzeżeń, w odniesieniu do wniosków pokontrolnych objętych zastrzeżeniem.

Do wiadomości:

1. Pan MAREK MAZUR - Przewodniczący Sejmiku Województwa Łódzkiego.
2. Pan PIOTR BORS - Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Sejmiku Województwa Łódzkiego.
3. aa.

