



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Komisja Rozstrzygająca

Urząd Marszałkowski
Województwa
Zachodniopomorskiego

19310201688141
RPW/32205/2024
Data: 2024-05-14
Kancelaria Ogólna

KPK-KPO.441.59.2024

Warszawa, dnia 8 maja 2024 r.

Pan
Olgierd Geblewicz
Marszałek Województwa Zachodniopomorskiego
ul. Marszałka Józefa Piłsudskiego 40
70-421 Szczecin

Szanowny Panie Marszałku,

Stosownie do art. 61a ust. 8 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623), przesyłam uchwałę Zespołu Orzekającego Komisji Rozstrzygającej w Najwyższej Izbie Kontroli z dnia 8 maja 2024 r. w sprawie zastrzeżeń zgłoszonych przez Pana do wystąpienia pokontrolnego z dnia 22 marca 2024 r. (LSZ.410.1.5.2024), sporządzonego w związku z przeprowadzoną w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Zachodniopomorskiego kontrolą pn. „Wykonanie budżetu państwa w 2023 r. – wykorzystanie dotacji celowej z budżetu państwa na zadania z zakresu administracji rządowej dotyczące organizowania, finansowania i zapewnienia warunków do odbywania przez lekarzy stażu podyplomowego” (P/24/001).

Uchwała kończy postępowanie odwoławcze w tej sprawie.

Załącznik:
uchwała z dnia 8 maja 2024 r.

z powezaniem
Przewodniczący
Zespołu Orzekającego
Iwona Sekuła
Iwona Sekuła
doradca prawny
w Departamencie Prawnym
i Orzecznictwa Kontrolnego



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Komisja Rozstrzygająca

KPK-KPO.441.59.2024

Warszawa, dnia 8 maja 2024 r.

UCHWAŁA

Zespół Orzekający

Komisji Rozstrzygającej w Najwyższej Izbie Kontroli

w składzie:

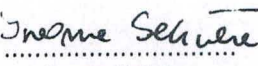
Przewodniczący:	Iwona Sekuła	– doradca prawny w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego,
Członkowie:	Magdalena Klucznik	– główny specjalista kontroli państwowej w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego,
	Tomasz Zaborek	– doradca prawny w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego,

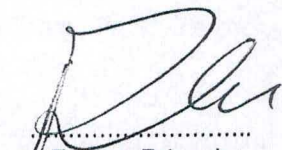
przy udziale protokolanta: Sylwii Dąbrowskiej-Felisiak – starszego specjalisty
w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego,

po rozpatrzeniu na posiedzeniu jawnym w dniu 6 maja 2024 r., w trybie art. 61 ust. 1 oraz art. 61a ust. 5 i 6 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, zastrzeżeń zgłoszonych przez Marszałka Województwa Zachodniopomorskiego do wystąpienia pokontrolnego z dnia 22 marca 2024 r. (LSZ.410.1.5.2024), sporządzonego w związku z przeprowadzoną w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Zachodniopomorskiego² kontrolą nr P/24/001 pn. „Wykonanie budżetu państwa w 2023 r. – wykorzystanie dotacji celowej z budżetu państwa na zadania z zakresu administracji rządowej dotyczące organizowania, finansowania i zapewnienia warunków do odbywania przez lekarzy stażu podyplomowego”:

- oddalił zastrzeżenia.


Magdalena Klucznik


Iwona Sekuła


Tomasz Zaborek

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

² Dalej: Urząd.

UZASADNIENIE

Najwyższa Izba Kontroli – Delegatura w Szczecinie³ przeprowadziła w Urzędzie kontrolę nr P/24/001 pn. „Wykonanie budżetu państwa w 2023 r. – wykorzystanie dotacji celowej z budżetu państwa na zadania z zakresu administracji rządowej dotyczące organizowania, finansowania i zapewnienia warunków do odbywania przez lekarzy stażu podyplomowego”. Wyniki kontroli przedstawione zostały w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 22 marca 2024 r., do którego w piśmie z dnia 12 kwietnia 2024 r. Marszałek Województwa Zachodniopomorskiego⁴ zgłosił trzy zastrzeżenia.

Zastrzeżenie 1. odnosiło się do nieprawidłowości w zakresie nie zawarcia w żadnej z siedmiu badanych umów, zawartych w 2023 r. na prowadzenie szkoleń dla lekarzy i lekarzy dentystów, zapisów wskazujących na możliwość przeprowadzenia kontroli prawidłowości i celowości wydatkowania przekazanych środków zleceńbiorncom, co było działaniem nierzetelnym⁵.

Z powyższą nieprawidłowością związany jest fragment oceny ogólnej⁶, opisu stanu faktycznego⁷ oraz wniosek pokontrolny o zawieranie w umowach na prowadzenie szkoleń dla lekarzy i lekarzy dentystów zapisów wskazujących na możliwość przeprowadzenia kontroli w zakresie prawidłowości i celowości wydatkowania przekazanych środków zleceńbiorncom⁸.

W **zastrzeżeniu** Marszałek nie zgodził się z powyższą nieprawidłowością i wynikającą z niej oceną oraz wnioskiem pokontrolnym, gdyż – jak stwierdził – z żadnego przepisu prawa nie wynika obowiązek zamieszczenia w umowach zawieranych na podstawie art. 15i ust. 1 ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty⁹ oraz na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 26 września 2012 r. w sprawie stażu podyplomowego lekarza i lekarza dentysty¹⁰, wymogów dotyczących kontroli środków wydatkowanych przez zleceńbiornców. Według słownika języka polskiego nieprawidłowość to „fakt lub zjawisko niezgodne z przepisami, normami, prawidłami”. Skoro żadna norma nie nakłada obowiązku przewidzenia uprawnień kontrolnych w umowach zawieranych na przeprowadzenie przedmiotowych szkoleń, to – w ocenie zgłaszającego zastrzeżenia – nie można mówić o nieprawidłowości, gdyż zawierane umowy są zgodne z ww. przepisami.

Marszałek podkreślił, że przedmiotowe umowy zawierały element kontroli, który był warunkiem zapłaty wynagrodzenia. Nakładały bowiem obowiązek na zleceńbiornców przedłożenia listy stażystów objętych umową, kopię umów z innymi podmiotami oraz sprawozdanie z wykonania przedmiotu umowy – przedłożenie tych dokumentów było warunkiem zapłaty wynagrodzenia. Niniejsze postanowienia są więc uprawnieniem kontrolnym, a przez to stanowią – zdaniem zgłaszającego zastrzeżenia – wyraz dbałości o finanse publiczne. Gdyby w wyniku przeprowadzonej kontroli na podstawie przedłożonych dokumentów powzięto wątpliwość, co do rzetelności, czy

³ Dalej: NIK.

⁴ Dalej: Marszałek, zgłaszający zastrzeżenia.

⁵ Sekcja „Stwierdzone nieprawidłowości”, pkt 1. na str. 7-8 wystąpienia pokontrolnego.

⁶ Sekcja „Ocena ogólna”, str. 3 wystąpienia pokontrolnego.

⁷ Sekcja „Opis stanu faktycznego”, str. 5 wystąpienia pokontrolnego.

⁸ Sekcja „Wnioski”, pkt 1. na str. 9 wystąpienia pokontrolnego.

⁹ Dz. U. z 2023 r. poz. 1516, ze zm.

¹⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 474, ze zm.

prawidłowości wykonania umowy, wynagrodzenie nie zostałoby wypłacone. Zgłaszający zastrzeżenia podkreślił, że wszystkie umowy zostały zrealizowane prawidłowo, co potwierdzają skontrolowane dokumenty dołączane każdorazowo do faktur. Oznacza to, iż brak postanowień umownych o treści wskazywanej przez NIK, pozostaje bez wpływu na prawidłowość wykorzystania dotacji.

Dodatkowo Marszałek wskazał, że z mocy prawa nadzór nad odbywaniem stażu podyplomowego sprawuje wojewoda (art. 15n ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty). To wojewoda jest uprawniony, m.in. do żądania dokumentacji dotyczącej realizacji programu stażu podyplomowego oraz jego finansowania. Informację o przeprowadzonej kontroli wojewoda przekazuje następnie marszałkowi województwa oraz okręgowej radzie lekarskiej (art. 15n ust. 2 pkt 6 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty). Zgłaszający zastrzeżenia wskazał również, że kontrola NIK polega na kontroli legalności, gospodarności oraz rzetelności. Kontrolowane zadanie spełnia wszelkie kryteria kontroli NIK, gdyż umowy na prowadzenie szkoleń dla lekarzy i lekarzy dentystów są zgodne z przepisami obowiązującego prawa, środki zostały wykorzystane oszczędnie, wydajnie a nakłady były proporcjonalne do uzyskanych efektów. Nie doszło też do szkody, pracownicy wypełniali swoje obowiązki rzetelnie oraz został osiągnięty cel realizowanego zadania zleconego. Dlatego Marszałek wniósł o usunięcie zakwestionowanych fragmentów wystąpienia pokontrolnego.

Zespół Orzekający oddalił zastrzeżenie.

Jednym z kryteriów kontroli, na podstawie których oceniono kontrolowaną w Urzędzie działalność w zakresie wykorzystania dotacji celowej z budżetu państwa na zadania administracji rządowej związane z organizowaniem, finansowaniem i zapewnieniem warunków do odbywania przez lekarzy stażu podyplomowego, było kryterium rzetelności. Kryterium rzetelności nie zostało zdefiniowane w ustawie o NIK, natomiast jego definicję można znaleźć w literaturze przedmiotu. Według standardów kontroli, kontrola pod względem rzetelności oznacza badanie, czy¹¹:

- 1) pracownicy i inne osoby odpowiedzialne za określoną działalność w kontrolowanej jednostce wykonywały swoje obowiązki z należytą starannością, sumiennie oraz we właściwym czasie;
- 2) zobowiązania danej jednostki, były wykonywane zgodnie z ich treścią;
- 3) przestrzegano wewnętrznych reguł funkcjonowania danej jednostki;
- 4) określone działania lub stany faktyczne są udokumentowane zgodnie z rzeczywistością, czy badana dokumentacja odpowiada stwierdzonemu stanowi faktycznemu, czy była sporządzona we właściwej formie i wymaganych terminach oraz czy nie pomija określonych faktów lub okoliczności, które powinny być udokumentowane (np. zaprotokolowane) zgodnie z obowiązującymi normami prawnymi.

W trakcie kontroli ustalono, że umowy dotyczące szkoleń lekarzy finansowane ze środków z dotacji celowej z budżetu państwa na odbywanie przez lekarzy stażu podyplomowego, nie zawierały postanowień dotyczących możliwości kontroli prawidłowego wykonania zleconego zadania. Powyższe ustalenie faktyczne nie jest przedmiotem sporu.

¹¹ E. Jarzęcka-Siwik, B. Skwarka, „Najwyższa Izba Kontroli. Komentarz do ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli”, wyd. IV, Warszawa 2024, str. 62-63.

Marszałek w zastrzeżeniu podniósł natomiast, że umowy zawierały pewien element kontrolny. Zdaniem Zespołu Orzekającego, za działania kontrolne nie można jednak uznać działań Marszałka obejmujących sprawdzenie przedkładanej przez zleceniobiorców do rozliczenia przedmiotowego zadania dokumentacji w postaci sprawozdania z przeprowadzonego szkolenia, wskazującego ilość uczestników szkolenia, zakres szkolenia, daty szkoleń i kolokwii. Z zastrzeżenia wynika, że dokumentacja ta nie była weryfikowana w danych podmiotach, szczególnie w zakresie czy osoby wykazane faktycznie brały udział w zajęciach. Przeprowadzenie kontroli umożliwiłoby więc weryfikację prawdziwości przedkładanych przez zleceniobiorców dokumentów, weryfikację faktycznej obecności lekarzy na szkoleniach, kadry przeprowadzającej szkolenie oraz jego tematyki. Kontrola w siedzibie zleceniodawcy pozwoliłaby również ustalić, czy przedkładana do rozliczeń przez zleceniobiorców dokumentacja odpowiada rzeczywistości, tj. czy nie pomija określonych faktów lub okoliczności.

Argumentem przemawiającym za nieuwjmowaniem w umowie takich zapisów nie może być również fakt, iż to wojewoda sprawuje nadzór nad odbywaniem stażu podyplomowego (art. 15n ustawy o zawodzie lekarza i lekarza dentystry). W umowie wskazano wprost, że wojewoda sprawuje kontrolę nad realizacją zadania i wykonaniem umowy przez Marszałka (§ 6 ust. 1 umowy). Nie kontroluje więc beneficjentów (zleceniobiorców), w jaki sposób wykonują przedmiotowe zadanie.

Zespół Orzekający zauważa również niekonsekwencję jednostki kontrolowanej w ww. zakresie, gdyż w trakcie kontroli Zastępca Dyrektora Wydziału Zdrowia Urzędu informował, że w 2024 r. umowy dotyczące szkoleń dla stażystów zostaną uzupełnione o zapis odnoszący się do kontroli¹². Mając powyższe na uwadze Zespół Orzekający uznał, że uprawnionym było sformułowanie przedmiotowej nieprawidłowości, i dlatego oddalił zastrzeżenie.

Zastrzeżenie 2. odnosiło się do nieprawidłowości w zakresie naliczenia kosztów obsługi zadania niezgodnie z art. 15i ust. 1 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentystry, tj. w wysokości 123 zł za każdego finansowanego stażystę corocznie, zamiast jednorazowo¹³.

Z powyższą nieprawidłnością związany jest fragment oceny ogólnej¹⁴, opisu stanu faktycznego¹⁵ oraz wniosek pokontrolny o jednorazowe naliczanie kosztów obsługi lekarzy stażystów za każdego stażystę¹⁶.

W **zastrzeżeniu** Marszałek nie zgodził się z powyższą nieprawidłnością, gdyż – jak podkreślił – czynności związane z obsługą stażu podyplomowego lekarzy i lekarzy dentystry są finansowane z budżetu państwa w każdym roku budżetowym. Ustawa o zawodach lekarza i lekarza dentystry określa, że staż podyplomowy nie może być krótszy niż 12 miesięcy, i z żadnego przepisu ustawy nie wynika wniosek prezentowany przez NIK, że koszt tego zadania wynosi 123 zł za każdego finansowanego lekarza stażystę w odniesieniu do jednego lekarza stażysty. Dokonując językowej wykładni powyższego przepisu Marszałek stwierdził, że nie wynika z niego, iż wskazana stawka 123 zł jest jednorazowa i niezależna od tego, w jakich latach staż się odbywa. Przepis wyraźnie odnosi się do każdego finansowanego lekarza stażysty, a nie jednego lekarza, przy czym istotne jest tutaj słowo

¹² Str. 198 akt kontroli.

¹³ Sekcja „Stwierdzone nieprawidłowości”, pkt 3. na str. 8 wystąpienia pokontrolnego.

¹⁴ Sekcja „Ocena ogólna”, str. 3 wystąpienia pokontrolnego.

¹⁵ Sekcja „Opis stanu faktycznego”, str. 7 wystąpienia pokontrolnego.

¹⁶ Sekcja „Wnioski”, pkt 3. na str. 9 wystąpienia pokontrolnego.

„finansowanego”. Oznacza to, zdaniem Marszałka, że ta sama osoba w 2022 r. spełnia wymóg „każdego finansowanego lekarza stażystę”, oraz dokładnie ta sama osoba w 2023 r. również mieści się w pojęciu „każdy finansowany lekarz stażysta”. Ustawa nie wskazuje wyraźnie na takie określenia jak: jednorazowo, jednokrotnie, na jedną osobę w ramach jednego stażu, jeden raz, jeden finansowany lekarz stażysta, jeden staż, etc. Zadania polegające na ogólnie pojętej obsłudze przez województwo stażu podyplomowego lekarzy i lekarzy dentystów, jak podkreślił zgłaszający zastrzeżenia, są zadaniami zleconymi z zakresu administracji rządowej finansowanymi ze środków budżetu państwa w każdym roku odbywania stażu przez lekarzy. Umowa zawierana pomiędzy województwem a wojewodą w zakresie tego zadania jest zawierana na okres roku budżetowego (w tym przypadku mowa o umowie zawartej na okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2023 r.). Co roku podstawą realizacji ww. zadań zleconych jest odrębna, nowa umowa. W konsekwencji w danym roku budżetowym realizowane są zadania na mocy aktualnie obowiązującej umowy, a nie umów zrealizowanych i zakończonych w latach poprzednich. Oznacza to, że powyższy przepis znajduje zastosowanie w każdym roku budżetowym i do każdej umowy odrębnie. Za takim rozumieniem przepisu przemawia roczne finansowanie ww. zadań. Jeżeli jeden stażysta jest finansowany w danym roku budżetowym, tzn. województwo ponosi koszty obsługi tego stażu polegające na organizacji, finansowaniu oraz zapewnieniu warunków jego odbywania w danym roku budżetowym. Jeśli staż ten jest kontynuowany w kolejnym roku budżetowym, to przesłanka do finansowania tego stażu aktualizuje się również w ramach nowej umowy na finansowanie staży. W sprzeczności z podstawowymi zasadami prawa byłoby, w ocenie Marszałka, realizowanie zadania w kolejnym roku budżetowym na mocy umowy, której okres realizacji zakończył się. Jeśli z dniem 31 grudnia 2022 r. umowa na obsługę ww. zadania zleconego wygasła z mocy prawa, oznacza to, że w 2023 r. województwo finansowało zadanie zlecone wobec tych samych lekarzy stażystów na mocy nowej umowy, wobec której zastosowanie ma art. 15i ust. 1 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty. W przypadku kontynuacji stażu przez lekarzy w nowym roku budżetowym naturalnym jest, zdaniem Marszałka, że województwo nie przestaje wykonywać zadań związanych z organizacją, finansowaniem oraz zapewnieniem warunków jego odbywania przez tych lekarzy. Czynności związane z obsługą tego zadania przez województwo mają charakter ciągły i nie konsumują się z chwilą otrzymania 123 zł w pierwszym roku budżetowym. W związku z tym zasadne, a nawet konieczne jest finansowanie tego stażu i ponoszenie dalszych ciężarów związanych z realizacją zadania zleconego z zakresu administracji rządowej. Inna interpretacja ww. przepisu oznaczałaby, że w przypadku stażu, którego okres obowiązywania „nakłada się” na dwa lata budżetowe, w drugim roku realizowano by zadanie bezumownie i bez podstawy prawnej, a nadto ponoszono by koszty realizacji zadania zleconego z zakresu administracji rządowej ze środków własnych, co – jak podkreślił Marszałek – stałoby w sprzeczności z zasadą adekwatności.

Zgłaszający zastrzeżenia odwołał się również do systemowej wykładni ww. przepisu przywołując zasady planowania, finansowania czy też sprawozdawczości zadań realizowanych zarówno z budżetu państwa, jak i zadań z budżetu województwa, które to dotyczą roku budżetowego. Zgodnie z art. 109 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁷, ustawa budżetowa jest podstawą gospodarki finansowej państwa w danym roku

¹⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 1270, ze zm.

budżetowym. Zgodnie z ust. 4 tego przepisu, rokiem budżetowym jest rok kalendarzowy. Analogicznie w myśl art. 211 ust. 2 ww. ustawy, budżet jednostki samorządu terytorialnego jest uchwalany na rok budżetowy, a rokiem budżetowym jest rok kalendarzowy (ust. 3 ww. przepisu). Zgodnie z art. 148 ustawy o finansach publicznych, w terminie 21 dni od dnia ogłoszenia ustawy budżetowej, dysponenci części budżetowych przekazują jednostkom samorządu terytorialnego informację o kwotach dotacji celowych oraz dotacji na zadania z zakresu administracji rządowej. Powyższe, zdaniem Marszałka, jednoznacznie potwierdza roczną zasadę finansowania ww. zadań z zakresu administracji rządowej, co jest spójne z brzmieniem przepisu wskazującym na „każdego finansowanego lekarza stażystę” i okresem obowiązywania umów zawieranych z wojewodą.

Zgłaszający zastrzeżenia zwrócił również uwagę na wykładnię autentyczną przedmiotowego przepisu, która dokonywana jest przez podmiot tworzący przepis. W tym przypadku źródłem tej wykładni jest ocena skutków regulacji, stanowiąca załącznik do „Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o zawodach lekarza i dentysty oraz niektórych innych ustaw” (druk nr 172), jak również w raporcie z konsultacji publicznych i opiniowania projektu rozporządzenia w sprawie stażu podyplomowego lekarza i lekarza dentysty (MZ 1450). W części 6. oceny skutków regulacji projektu ustawy o zmianie ustawy o zawodach lekarza i dentysty oraz niektórych innych ustaw wskazano, iż w wyliczeniu wydatków – kosztów wynagrodzeń dla lekarzy i lekarzy stażystów „Względniono również koszt 123 zł rocznie za każdego stażystę dla urzędów marszałkowskich na zadania związane z jego obsługą. Wynagrodzenia te zostaną sfinansowane w ramach środków finansowych, które Minister Zdrowia przekazuje corocznie na wynagrodzenia lekarzy i lekarzy dentystów do urzędów marszałkowskich.” W trakcie konsultacji publicznych i opiniowania projektu rozporządzenia w sprawie stażu podyplomowego lekarza i lekarza dentysty, przedstawiciele administracji rządowej wskazywali na wątpliwości interpretacyjne dotyczące art. 15i ust. 1 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty oraz projektowanego wówczas § 13 pkt. 1 lit. b rozporządzenia, w zakresie naliczania wskazanych w tych normach kwot. Zgłoszone uwagi zostały przez projektodawcę uwzględnione, co znalazło odzwierciedlenie w treści projektowanego rozporządzenia. Jednocześnie nie podjęto żadnych zmian w przypadku zgłaszanej regulacji ustawowej. Jeśli ustawodawca wprost doprecyzował przepisy rozporządzenia w sprawie stażu podyplomowego lekarza i lekarza dentysty wyraźnie wskazując, że niektóre środki finansowe ponoszone/naliczane są, w związku z organizacją stażu podyplomowego ryczałtowo, jednorazowo za każdego lekarza stażystę w okresie odbywania stażu, to mając na względzie jego racjonalność, uczyniłby to samo z regulacją ustawową (art. 15i ust. 1 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty), gdyby jego zamiarem było ograniczenie naliczanego kosztu obsługi zadania w kwocie 123 zł jedynie raz w całym okresie odbywania stażu przez lekarza. Odmienny sposób ukształtowania ponoszenia wskazanych środków finansowych jest m.in. wynikiem tego, że czynności podejmowane przez okręgowe izby lekarskie i pracowników Urzędu mają różny charakter. W przypadku okręgowych izb lekarskich podejmowane czynności administracyjne niezbędne do realizacji zadań w zakresie stażu podyplomowego zawierają działanie jednorazowe i w taki sposób realizowane są przez okręgowe izby lekarskie. Natomiast czynności wykonywane przez pracowników Urzędu mają charakter ciągły i wielokrotny. Dodatkowo zgłaszający zastrzeżenia podkreślił, że zgodnie z pismem znak BFR.844.1.2017.EŁ(1)(1) z dnia 22 lutego 2017 r. Departamentu Budżetu, Finansów i Inwestycji Ministerstwa Zdrowia kierowanym do Urzędu Marszałkowskiego Województwa Łódzkiego, „(...) kwota kosztów obsługi zadania zleconego marszałkowi

województwa (...) została ustalona (...) za każdego finansowanego w danym roku stażystę". Co prawda niniejsze pismo nie stanowi źródła prawa jednakże nie można pominąć go jako wykładni art. 15i ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentystry dokonanej przez organ stosujący i tworzący prawo. Wobec tego wykładnia art. 15i ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentystry, zarówno językowa, literalna, systemowa jak i autentyczna, w ocenie Marszałka, nie pozostawia wątpliwości co do prawidłowości jego postępowania.

Marszałek podniósł również kwestię zasady adekwatności zasobów samorządu terytorialnego do zadań przez niego realizowanych, która wynika bezpośrednio z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁸ (art. 167 ust. 1 oraz ust. 4), i która znajduje odniesienie do zadań z zakresu administracji rządowej lub innych zadań zleconych ustawami¹⁹. Organizacja, finansowanie i zapewnianie warunków do odbywania przez lekarzy i lekarzy dentystrów stażu podyplomowego jest zadaniem zleconym z zakresu administracji rządowej. Środki finansowe wykorzystywane na realizację tego zadania przekazywane są marszałkowi województwa w formie dotacji celowej z budżetu państwa. Zgodnie z przywołaną zasadą adekwatności oraz art. 49 ust. 1 i ust. 5 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego²⁰, dotacje celowe z budżetu państwa powinny być przekazywane dla jednostek samorządu terytorialnego na realizację zadań zleconych z zakresu administracji rządowej w wysokości zapewniającej realizację tych zadań, jak również w sposób gwarantujący pełne i terminowe wykonanie tych zadań. Przyjęcie założenia, że finansowanie stażu podyplomowego jest czynnością jednorazową, a kwota 123 zł kosztów obsługi powinna być pobierana tylko w jednym roku odbywania stażu objętym dotacją celową, wyklucza – w ocenie zgłaszającego zastrzeżenia – możliwość realizacji zadania w sposób określony przepisami. Wysokość ustalonego ryczałtu z tytułu organizacji, finansowania oraz zapewnienia warunków odbywania stażu podyplomowego przez lekarzy w jednostkowej kwocie 123 zł już od momentu wprowadzenia nie pokrywała kosztów wdrażania przedmiotowego zadania przez samorządy województw. W Urzędzie w realizację przedmiotowego zadania zaangażowanych jest w różnym wymiarze kilku pracowników, co sumarycznie przekłada się co najmniej na dwa etaty, i co przy kosztach zatrudnienia uwzględniających tylko najniższe wynagrodzenie, dwukrotnie przekracza wysokość środków przekazywanych z budżetu państwa, i powoduje konieczność angażowania środków własnych samorządu.

Przedmiotową sytuację potwierdziły ustalenia kontroli NIK w ramach zadania P/23/049 „Prawidłowość zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego finansowania zadań publicznych”. W wystąpieniu pokontrolnym NIK wskazała, że „(...) Według informacji przedstawionej przez j.s.t. w latach 2018-2023 (do 30 czerwca) partycypowały one w realizacji zadań zleconych z zakresu administracji rządowej w łącznej wysokości 4,3 mld zł, tj. wydatkowały na te cele taką wielkość środków własnych ponad otrzymane kwoty dotacji. Aktualnie stosowany wzór sprawozdania nie pozwalał na wykazanie w nim pełnych kosztów realizacji zadań zleconych, a tylko do wysokości uzyskanej dotacji na ten cel. Problematyka finansowania zadań zleconych była przedmiotem kontroli NIK P/16/009 >>Dotowanie zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego z zakresu administracji rządowej i innych

¹⁸ Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm.

¹⁹ A. Ostrowska, „Dotacje celowe z budżetu państwa na zadania samorządu terytorialnego a konstytucyjna zasada adekwatności”, Regionalna Izba Obrachunkowa w Białymstoku, Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Białymstoku.

²⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 356.

zadań zleconych ustawami<<. Przedstawione wówczas Radzie Ministrów wnioski nie zostały zrealizowane, choć Najwyższa Izba Kontroli już wówczas postulowała rozważenie rozwiązania polegającego na przekształceniu w zadania własne j.s.t. zadań zleconych z zakresu administracji rządowej, mających charakter zadań stałych. (...) Powszechnie występująca w samorządach wiedza o potrzebie zaplanowania budżetu na zadania zlecone w kwocie wyższej niż otrzymana dotacja, a następnie nieplanowanie wydatków na te cele ponad otrzymaną dotację poddaje pod wątpliwość realistyczność budżetów poszczególnych j.s.t. Pomimo tego, że w j.s.t. powszechnie jest przekonanie, że ponownie – jak w latach ubiegłych – wystąpi konieczność poniesienia wydatków ponad otrzymaną dotację, wydatki na uzupełnienie deficytu w finansowaniu realizacji zadań zleconych w pewnym sensie samorządy ukrywają w innych pozycjach budżetu, gdyż ich zaplanowanie może być kwestionowane przez Regionalne Izby Obrachunkowe podczas opiniowania projektu uchwały budżetowej." Powyższe jednoznacznie, zdaniem Marszałka wskazuje, że niedoszacowanie kosztów wdrażania zadań zleconych z zakresu administracji rządowej powoduje konieczność partycypowania samorządów i ma charakter długotrwały. Tym samym NIK negatywnie oceniła system finansowania zadań publicznych realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego wprowadzony w związku ze zmianami systemu podatkowego przeprowadzonymi w latach 2019-2022, którego realizacja wpłynęła na drastyczne osłabienie zarówno kondycji finansowej polskich samorządów, jak i ich konstytucyjnie określonej pozycji ustrojowej.

Marszałek podkreślił, że z zasady adekwatności wynika bezpośredni nakaz zabezpieczenia właściwych środków w budżecie państwa i odpowiedniego ich przekazywania na rzecz budżetów samorządowych. Z tego też wywieść można obowiązek finansowania środkami pochodzącymi z budżetu państwa zadań zleconych samorządom w drodze ustawy. Aby jednak można było dokonać właściwej oceny realizacji zasady adekwatności, powinny zostać prawnie określone kryteria wyznaczające właściwą ich wielkość. Kryteria te muszą z jednej strony nawiązywać do realnych możliwości wydatkowych budżetu państwa, z drugiej – uwzględniać parametry odniesione do kosztów realizacji zadań ponoszonych przez jednostki samorządu terytorialnego. Zarówno obliczenie wielkości środków, jak i sposoby, terminy oraz częstotliwość ich przekazywania, muszą także uwzględniać charakter zleconych zadań. Stąd też wynika bezpośredni związek między wysokością i zasadą przekazywanych środków, z wysokością i terminami realizacji zadań.

Mając powyższe na uwadze, jak zauważył Marszałek, przyjętej przez NIK w wystąpieniu pokontrolnym interpretacji art. 15i ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty nie można pogodzić z zasadą adekwatności. Takie podejście spowoduje obniżenie dochodów województwa jako jednostki samorządu terytorialnego, a także konieczność pokrywania obsługi zadania zleconego z zakresu administracji rządowej ze środków budżetu samorządu województwa. Kwota 123 zł od momentu jej wprowadzenia nie była waloryzowana. W chwili obecnej, mając na uwadze uwarunkowania rynkowe w szczególności galopujący wzrost inflacji na przestrzeni ostatnich dwóch lat, jest to wartość nieadekwatna do rzeczywistego kosztu zadań obejmowanych finansowaniem.

Reasumując zgłaszający zastrzeżenia stwierdził, że ocena realizacji przedmiotowego zadania przez NIK nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach prawa. Tym samym wykonując zadanie zlecone z zakresu administracji rządowej, prawidłowo naliczono koszty obsługi tego zadania w każdym roku budżetowym, w którym było ono realizowane. Ponadto wskazał, że koszt obsługi przedmiotowego zadania zleconego z zakresu

administracji rządowej naliczany jest w taki sam sposób w skali całego kraju, przez wszystkich marszałków województw, co nie spotkało się z zastrzeżeniami ze strony dysponentów dotacji celowej. Dlatego Marszałek wniósł o usunięcie zakwestionowanych fragmentów wystąpienia pokontrolnego.

Zespół Orzekający oddalił zastrzeżenie.

Na wstępie Zespół Orzekający zauważa, że Marszałek nie kwestionuje w zastrzeżeniu ustalonego w trakcie kontroli stanu faktycznego, że z dotacji przeznaczonej na koszty obsługi zadania, o którym mowa w art. 15i ust. 1 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty, w przypadku stażystów, którzy rozpoczęli staż przed 1 stycznia 2023 r., koszt ten został naliczony i pobrany zarówno z dotacji w 2022 r., jak i w 2023 r.

Kwestią sporną jest natomiast interpretacja ww. przepisu, zgodnie z którym organizacja, finansowanie oraz zapewnienie warunków odbywania stażu podyplomowego przez lekarzy będących obywatelami:

- 1) polskimi zamierzających wykonywać zawód na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, mających stałe miejsce zamieszkania na obszarze województwa,
- 2) innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej, mających miejsce zamieszkania na obszarze województwa,
- 3) innego państwa niż Rzeczpospolita Polska oraz państwo członkowskie Unii Europejskiej, mających miejsce zamieszkania na obszarze województwa

- zamierzających odbywać staż podyplomowy na obszarze tego województwa, jest zadaniem marszałka województwa z zakresu administracji rządowej. Koszt obsługi tego zadania wynosi 123 zł za każdego finansowanego lekarza stażystę.

Koszt obsługi zadania Marszałka wskazanego w ww. przepisie został skalkulowany przez ustawodawcę w kwocie 123 zł w odniesieniu do jednego lekarza stażysty. Z art. 15i ust. 1, ani też żadnego innego przepisu ww. ustawy nie wynika, aby wskazana stawka dotyczyła jednego roku budżetowego lub innego okresu (np. miesiąca), pomimo że ustawa ta przewiduje, iż okres stażu podyplomowego nie może być krótszy niż 12 miesięcy, a staż rozpoczyna się w dniu 1 marca albo 1 października każdego roku (art. 15 ust. 7 i ust. 8). W związku z powyższym, w opinii Zespołu Orzekającego, nie ma podstaw do uwzględnienia argumentu Marszałka, że zamiarem ustawodawcy było finansowanie stażu w kwocie 123 zł na jednego stażystę w każdym roku budżetowym, w którym ten staż się faktycznie odbywa. Przyjęcie takiej interpretacji stałoby w sprzeczności z treścią art. 15i ust. 1, z którego jednoznacznie wynika, że koszt stażu na jednego lekarza (niezależnie od tego, w jakich latach ten staż się odbywa i ile miesięcy trwa) wynosi 123 zł. Należy podkreślić, że jest to kwota o charakterze ryczałtowym, wyznaczonym przez prawodawcę, który uznał powyższą kwotę za wystarczającą na pokrycie wydatków związanych z obsługą stażu podyplomowego. Ponadto, biorąc pod uwagę racjonalność prawodawcy (ustawodawcy), gdyby jego zamysłem było finansowanie kosztów stażu jednego lekarza w każdym roku jego odbywania, wskazałby to wprost w ustawie o zawodach lekarza i lekarza dentysty. Brak jest zatem podstaw do twierdzenia, że koszt obsługi zadania Marszałka może wynosić 246 zł tylko dlatego, że staż odbywa się w dwóch kolejnych latach budżetowych lub nawet wielokrotność kwoty 123 zł w przypadku przedłużenia czasu trwania stażu podyplomowego, o którym mowa w art. 15a ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty.

Niewątpliwie budżet województwa obejmuje rok budżetowy, który jest rokiem kalendarzowym. Niemniej jednak – w ocenie Zespołu Orzekającego – nie istnieją przeszkody, aby środki wypłacane marszałkom na pokrycie kosztów obsługi przedmiotowych staży, były przekazywane w transzach. Z uwagi na wykonywanie stosownych czynności nieustannie w każdym roku, w którym lekarze stażyści realizują program stażu podyplomowego, zasadnym byłoby więc naliczanie kosztu obsługi zadania Marszałka w wysokości 123 zł proporcjonalnie do okresu odbywania stażu przez lekarza lub lekarza dentystę w danym roku kalendarzowym, a nie za cały rok nawet w sytuacji, gdy staż ten rozpoczął się z dniem 1 października danego roku. Stosowanie zasady roczności budżetu w odniesieniu do dotacji udzielonej w 2023 r., nie uprawnia zatem Marszałka do niestosowania przepisu art. 15i ust. 1 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty, i naliczania kosztu obsługi zadania w wysokości wyższej niż 123 zł od każdego finansowanego stażysty.

Z art. 129 ustawy o finansach publicznych wynika, że w przypadku zlecenia jednostkom samorządu terytorialnego zadań z zakresu administracji rządowej, a także innych zadań na podstawie ustaw szczególnych, wysokość dotacji celowych przeznaczonych na ich sfinansowanie powinna być ustalana przez właściwych dysponentów części budżetowych według zasad przyjętych w budżecie państwa do określania wydatków podobnego rodzaju. W trakcie kontroli ustalono, że przekazana Marszałkowi dotacja celowa na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej, umożliwiła mu pełne i terminowe wykonanie zlecanego zadania wynikającego z art. 15i ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty, co było zgodne z art. 49 ust. 5 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego²¹. Ponadto, jeżeli zdaniem Marszałka koszt obsługi zadania w kwocie 123 zł za każdego finansowanego lekarza stażystę uniemożliwił pełne i terminowe wykonanie zadania, to – zgodnie z art. 49 ust. 5 i 6 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego – przysługiwało mu prawo dochodzenia należnego świadczenia wraz z odsetkami w wysokości ustalonej jak dla zaległości podatkowych, w postępowaniu sądowym. W danym przypadku powyższe nie wystąpiło, gdyż nie wydatkowano pełnej kwoty otrzymanej dotacji (Marszałek zwrócił kwotę 650,5 tys. zł²²).

Co do przywołanych w zastrzeżeniu argumentów odnoszących się do projektów ustawy o zmianie ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty oraz rozporządzenia w sprawie stażu podyplomowego lekarza i lekarza dentysty – w ocenie Zespołu Orzekającego – nie wnoszą one nic nowego do sprawy. Wskazane w ocenie skutków regulacji ww. projektu ustawy informacje wskazują sposób wyliczenia przewidywanych kosztów, które ma ponieść budżet państwa w związku z projektowanymi zmianami. Wyliczenia te dotyczą poszczególnych lat budżetowych. W związku z powyższym trudno oczekiwać, aby – do wyliczeń – w sytuacji, gdy wyliczenia dotyczą danego roku, przyjąć inny okres. Ponadto, jak wynika z ww. dokumentu, do wyliczenia przyjęto dane Ministra Zdrowia w zakresie liczby stażystów – lekarzy i lekarzy dentystów cudzoziemców spoza Unii Europejskiej, które są różne w poszczególnych latach. Celem projektu było umożliwienie cudzoziemcom odbywania stażu podyplomowego na zasadach obowiązujących obywateli polskich. Oznacza to więc, że wcześniej koszty obsługi ich stażu podyplomowego przez marszałków nie były finansowane. Z dokumentu przedłożonego przez przedstawicieli jednostki kontrolowanej podczas posiedzenia Zespołu Orzekającego wynika, że – oprócz argumentów już znanych

²¹ Por. str. 3 wystąpienia pokontrolnego.

²² Por. str. 5 wystąpienia pokontrolnego.

Zespołowi – zobowiązano się, iż „(...) w najbliższej nowelizacji Ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty, brzmienie przepisu art. 15i ust. 1 zostanie zmodyfikowane do zapisu: koszt obsługi tego zadania wynosi rocznie 123 zł za każdego finansowanego w danym roku stażystę.”²³ Zespół Orzekający zauważa, że powyższe pismo nie jest pismem Ministra Zdrowia. Jednakże nawet gdyby było ono podpisane przez ww. Ministra, to i tak dokonana w nim wykładnia nie byłaby powszechnie wiążąca. Z drugiej strony w ww. piśmie poinformowano jedynie o planowanej nowelizacji w przedmiotowym zakresie. Nie oznacza to jednak, że faktycznie w takim zakresie ustawa o zawodach lekarza i lekarza dentysty zostanie znowelizowana, gdyż projekt nowelizacji musi przejść proces legislacyjny i nie jest znany jego efekt końcowy.

Natomiast w zakresie argumentów powołanych w zastrzeżeniu, a odnoszących się do kontroli nr P/23/049 „Prawidłowość zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego finansowania zadań publicznych” należy wskazać, że Marszałek w żaden sposób nie odniósł ich do sytuacji województwa zachodniopomorskiego w zakresie realizacji przedmiotowego zadania zleconego. Przywołane dane dotyczą bowiem całego kraju, a nie tylko pojedynczej jednostki samorządu terytorialnego, tj. samorządu na szczeblu gminnym, powiatowym czy wojewódzkim.

Mając powyższe na uwadze Zespół Orzekający uznał, że prawidłowo sformułowano przedmiotową nieprawidłowość oraz ocenę i wniosek pokontrolny z niej wynikające. Dlatego Zespół Orzekający postanowił oddalić zastrzeżenie.

Zastrzeżenie 3. odnosiło się do nieprawidłowości w zakresie nieodprowadzenia na dochody budżetu państwa odsetek naliczonych przez bank od środków finansowych pochodzących z dotacji z budżetu państwa na zadanie zlecone z zakresu administracji rządowej i zaliczenia ich na dochody województwa²⁴.

Z powyższą nieprawidłowością związany jest fragment oceny ogólnej²⁵, opisu stanu faktycznego²⁶ oraz wniosek pokontrolny o przekazanie odsetek uzyskanych na rachunku bankowym od kwoty otrzymanej dotacji na rachunek bieżący wojewody (pomniejszonych o 5% dochodów własnych z tego tytułu)²⁷.

W **zastrzeżeniu** Marszałek nie zgodził się z powyższym zarzutem twierdząc, że na podstawie umowy nr 293/ZPS-2/2023, zawartej w dniu 6 marca 2023 r. z Wojewodą Zachodniopomorskim, województwo zachodniopomorskie otrzymało w 2023 r. dotację celową z budżetu państwa na zadanie z zakresu administracji rządowej dotyczące organizowania, finansowania i zapewnienia warunków do odbywania przez lekarzy stażu podyplomowego. Środki z tej dotacji wpłynęły na rachunek podstawowy województwa. Odsetki bankowe, które wygenerowały się na rachunku bankowym od ww. środków, w ocenie Marszałka, stanowią dochód województwa na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 8 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z którym źródłami dochodów własnych województwa są „odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych województwa, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej”.

²³ Pismo Dyrektora Departamentu Rozwoju Kadr Medycznych Ministerstwa Zdrowia z dnia 24 kwietnia 2024 r. (RKL.U.81221.52.2024.AC).

²⁴ Sekcja „Stwierdzone nieprawidłowości”, pkt 4. na str. 8-9 wystąpienia pokontrolnego.

²⁵ Sekcja „Ocena ogólna”, str. 3 wystąpienia pokontrolnego.

²⁶ Sekcja „Opis stanu faktycznego”, str. 7 wystąpienia pokontrolnego.

²⁷ Sekcja „Wnioski”, pkt 4. na str. 9 wystąpienia pokontrolnego.

Podstawą naliczenia odsetek od środków na rachunku bankowym jest umowa kompleksowej obsługi bankowej, zawarta w dniu 29 czerwca 2021 r. pomiędzy województwem a Santander Bank SA. Naliczenie odsetek nie następuje automatycznie, a jest uzależnione od umowy zawartej z bankiem. Równie dobrze województwo mogłoby mieć zawartą umowę, która nie przewidywałaby odsetek od środków na rachunku bankowym. Argument ten przesądza o niemożliwości kwalifikacji niniejszych odsetek jako dochodów uzyskiwanych na rzecz budżetu państwa w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej. Niniejsze odsetki są niejako świadczeniem „ubocznym”, które jest związane wyłącznie z treścią umowy z ww. Bankiem, a nie jest w żaden sposób związane z zadaniem zleconym, które dotyczy organizowania, finansowania i zapewnienia warunków odbywania przez lekarzy stażu podyplomowego.

Zgodnie z art. 255 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, zarząd jednostki samorządu terytorialnego przekazuje pobrane dochody budżetowe związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami, pomniejszone o określone w odrębnych ustawach dochody budżetowe przysługujące jednostce samorządu terytorialnego z tytułu wykonywania tych zadań, na rachunek bieżący dochodów dysponenta części budżetowej przekazującego dotację celową. Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym pojęcie „pobrane dochody” użyte w art. 255 ustawy o finansach publicznych, odnosi się do dochodów przekazanych przez zobowiązane podmioty na rachunek bankowy jednostki samorządu terytorialnego. Ustawodawca wyraźnie wskazuje w nim na dochody budżetowe pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej. Po pierwsze muszą być to dochody budżetowe, po drugie dochody pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego, a po trzecie dochody pobrane w związku z realizacją ściśle określonych zadań. Odsetki od środków gromadzonych na rachunkach bankowych województwa nie są związane z realizacją umowy zawartej z Wojewodą Zachodniopomorskim lecz wynikają z umowy o prowadzenie rachunków bankowych zawartej z Santander Bank SA. Powyższe znajduje potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 listopada 2021 r. (sygn. akt I GSK 772/21), w którym wskazano: „Skoro zatem z powołanego art. 255 ust. 1 u.f.p. wynika, że zarząd jednostki samorządu terytorialnego przekazuje pobrane dochody budżetowe związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami na rachunek bieżący dochodów dysponenta części budżetowej przekazującego dotację celową, to pojęcie >>pobrane dochody<< należy interpretować zgodnie z literalnym ich brzemieniem. Pobrać oznacza wziąć, otrzymać coś jako wynagrodzenie, należność (por. E. Sobol red., Nowy słownik języka polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003 r., s. 676). W ocenie NSA, w omawianym przepisie chodzi o pobranie należności od innego podmiotu na podstawie konkretnego tytułu prawnego, w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami. Potwierdzeniem takiej konstatacji jest wykładnia systemowa wewnętrzna, wynikająca z treści art. 255 ust. 3 u.f.p. Przepis ten stanowi, że dochody, o których mowa w ust. 1 i 2, są przekazywane wraz z należnymi odsetkami: pobranymi od dłużników z tytułu nieterminowo regulowanych należności stanowiących dochód budżetu państwa (pkt 1); naliczonymi w wysokości jak dla zaległości podatkowych w przypadku nieodprowadzonych dochodów budżetowych przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego w terminach, o których mowa w ust. 1 i 2 (pkt 2). Wynika zatem

z powołanego artykułu, w szczególności z ust. 3 pkt 1, że dochody, o których mowa w ust. 1 są przekazywane wraz z należnymi odsetkami: pobranymi od dłużników z tytułu nieterminowo regulowanych należności stanowiących dochód budżetu państwa. Zatem dochody, które przekazywane są do budżetu państwa, jeżeli stanowią zaległość, są pobierane wraz z odsetkami od dłużników z tytułu nieterminowo regulowanych należności stanowiących dochód budżetu państwa. (...) Warto w tym miejscu przywołać wyrok NSA, w którym został zaprezentowany następujący pogląd. Ustawowe określenie »przekazuje pobrane dochody«, o którym mowa w art. 255 ust. 1 u.f.p., odnosi się do dochodów przekazanych przez zobowiązane podmioty na rachunek bankowy jednostki samorządu terytorialnego. Tak więc w momencie, gdy dochody, o których wyżej mowa, znajdują się na rachunku bankowym jednostki samorządu terytorialnego, są dochodami pobranymi w rozumieniu wskazanego wyżej przepisu prawa (por. wyrok NSA z dnia 3 lipca 2014 r., sygn. akt II GSK 618/13, LEX nr 1519156)”. Powyższe stanowisko potwierdza również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 stycznia 2021 r. (sygn. akt V SA/Wa 1600/20): „Dokonując wykładni przepisu art. 255 ust. 1 u.f.p. należy mieć na względzie, że ustawodawca wyraźnie wskazuje w nim na dochody budżetowe pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej. Zatem, po pierwsze muszą być to dochody budżetowe, po drugie dochody pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego, a po trzecie dochody pobrane w związku z realizacją ściśle określonych zadań. Zdaniem Sądu, o ile niesporne w stanie faktycznym niniejszej sprawy jest to, że odsetki bankowe powstałe na rachunku należącym do Powiatu stanowiły dochód budżetowy, jak również można przyjąć, że był to dochód »pobranym« przez Skarżącego, to nie sposób jest uznać, że sporne odsetki bankowe były dochodem pobranym w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych. Nie trzeba chyba przekonywać, że co do zasady pobieranie odsetek bankowych nie stanowi zadania realizowanego przez jednostkę samorządu terytorialnego. Ponadto, niezależnie od tego, że naliczanie odsetek na rachunku bankowym nie wiąże się z jakimkolwiek działaniem Powiatu, bowiem są one księgowane automatycznie wraz z upływem określonego czasu, to nie sposób jest uznać, że ich powstanie następuje w wyniku realizacji zadań, na które przeznaczona była dotacja celowa. Wszak realizacja zadania, na które przekazane zostały Skarżącemu środki, polegała na świadczeniu pomocy prawnej, nie zaś na obsłudze rachunku bankowego czy generowaniu z niego odsetek, które naliczane były przez bank w związku z zawartą umową prowadzenia oprocentowanego rachunku bankowego”. W ww. wyroku, wskazano również, iż sporne odsetki stanowią bezsprzecznie dochód budżetowy, jednakże w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nie wskazano precyzyjnie na rzecz jakiego budżetu powinny one przypadać – „Przepis ten zawiera wprawdzie klauzulę »o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej«, jednakże zgodzić wypada się ze Skarżącym, że Minister nie wskazał żadnego odrębnego przepisu ustawy, który byłby szczególnym rozwiązaniem w tym zakresie.” Powyższe stanowiska podzielili też Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 5 stycznia 2022 r. (sygn. akt VIII SA/Wa 672/21), gdzie stwierdzono: „Zgodnie z bowiem utrwalonym orzecnictwem sądowym, w prawie podatkowym obowiązuje nakaz wykładni ścisłej, a w szczególności zakaz takiej wykładni rozszerzającej przepisów prawa podatkowego, która zwiększałaby zakres obciążeń podatkowych podatnika. Wielokrotnie zarówno NSA, jak i SN wskazywały, iż fundamentalną zasadą prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawnym jest to, że zakres przedmiotu opodatkowania musi być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej,

a interpretacja jej przepisów nie może być rozszerzająca. Skoro zatem z powołanego art. 255 ust. 1 u.f.p. wynika, że zarząd jednostki samorządu terytorialnego przekazuje pobrane dochody budżetowe związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych j.s.t. odrębnymi ustawami na rachunek bieżący dochodów dysponenta części budżetowej przekazującego dotację celową, to pojęcie »pobrane dochody« należy interpretować zgodnie z literalnym ich brzmieniem. Pobrać oznacza »wziąć«, »otrzymać coś jako wynagrodzenie, należność« (por. E. Sobol, Nowy słownik języka polskiego, Wyd. PWN, Warszawa 2003 r.).

Mając na uwadze regulację określoną w art. 255 ust. 1 ustawy o finansach publicznych Marszałek stwierdził, że przepis ten nie dotyczy sytuacji jaka zaistniała w niniejszej sprawie, a mianowicie naliczenia przez bank odsetek z tytułu posiadania na koncie bankowym środków z otrzymanej dotacji celowej, przeznaczonej na cele związane z realizowanymi przez województwo zadaniami. Brak jest w tym przypadku pobrania należności budżetu państwa od dłużnika. Brak również związku naliczonych odsetek z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami. Również wobec jednoznacznego brzmienia art. 6 ust. 1 pkt 8 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, i przy braku przepisu szczególnego nakazującego traktowanie tego rodzaju odsetek jako dochodu publicznego, nie można uzasadniać ich zwrotu tylko i wyłącznie faktem, że odsetki narosły od środków przekazanych tytułem dotacji z budżetu państwa. W związku z tym – w ocenie Marszałka – uzasadnione jest stanowisko, że odsetki uzyskane przez województwo, naliczone w związku z posiadaniem na koncie środków finansowych z dotacji celowej, nie są dochodami związanymi z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami. Również umowa o dotację zawarta pomiędzy województwem a Wojewodą Zachodniopomorskim nie nakazuje zwrotu odsetek do Wojewody. Zobowiązanie do takiego zwrotu byłoby bowiem ingerencją w umowę zawartą pomiędzy województwem a bankiem oraz wymagałoby rozwiązania problemu opłat bankowych związanych z realizacją ww. umowy. Wojewoda w korespondencji z dnia 2 marca 2023 r. i 8 stycznia 2024 r. wskazał prawidłowość postępowania województwa polegającą na traktowaniu odsetek bankowych jako dochodu własnego województwa, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt. 8 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, gdy umowa o dotację o nie stanowi inaczej. Gdyby województwo miało traktować te odsetki jako podlegające zwrotowi wojewodzie, jawiłoby się to jako naruszenie zasady adekwatności budżetu jednostek samorządu terytorialnego do zadań zleconych z zakresu administracji rządowej.

Biorąc powyższe pod uwagę, Marszałek stwierdził, że ocena NIK realizacji zadania zleconego z zakresu administracji rządowej polegającego na obsłudze stażu podyplomowego lekarzy i lekarzy dentyków, nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach prawa. Dlatego wniósł o usunięcie zakwestionowanych fragmentów wystąpienia pokontrolnego.

Zespół Orzekający oddalił zastrzeżenie.

Marszałek nie kwestionuje w zastrzeżeniu ustalonego w trakcie kontroli stanu faktycznego, że odsetki naliczone przez bank od środków finansowych pochodzących z dotacji z budżetu państwa na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej, o których mowa w art. 15i ust. 2 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentystry, zostały w całości zaliczone na dochody Urzędu.

Przedmiotem sporu jest więc kwestia, jak należy traktować ww. odsetki – jako dochód budżetu państwa czy też jako dochód danej jednostki samorządu terytorialnego. W art. 255 ust. 1 ustawy o finansach publicznych określono obowiązek przekazywania przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego pobranych dochodów budżetowych związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych samorządowi odrębnymi ustawami, pomniejszych o określone w odrębnych ustawach dochody przysługujące jednostce samorządu terytorialnego z tytułu wykonywania tych zadań.

Umowa nr 293/ZPS-2/2023 zawarta w dniu 6 marca 2023 r. pomiędzy Marszałkiem i Wojewodą Zachodniopomorskim w sprawie finansowania w 2023 r. z budżetu państwa realizacji zadania z zakresu administracji rządowej, nie regulowała zagadnienia, czy odsetki naliczone przez bank od środków pochodzących z dotacji z budżetu państwa stanowią dochody uzyskiwane na rzecz budżetu państwa. Nie oznacza to jednak, że stanowią one dochód jednostki samorządu terytorialnego. Zgodnie z zapisami umowy, Marszałek zobowiązał się do wykorzystania dotacji zgodnie z celem na jaki ją uzyskał i na warunkach określonych w umowie (§ 2 ust. 3 umowy), a do umowy mają zastosowanie przepisy prawa powszechnie obowiązującego, w szczególności m.in. ustawy o finansach publicznych (§ 13 ust. 2)²⁸. Wykorzystanie otrzymanej dotacji celowej jako źródła dochodów własnych, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 8 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego było niezgodne z celem otrzymanej dotacji, a podstawowym aktem prawnym stosowanym przy wykonywaniu przedmiotowej umowy powinna być ustawa o finansach publicznych a nie ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, która nie została wprost wskazana w umowie. Co prawda w systemie prawa polskiego istnieje art. 353¹ Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swojego uznania, lecz jego treść lub cel nie mogą sprzeciwić się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Odnosząc się do argumentów Marszałka, że odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych województwa, są dochodem województwa jako wynikające z umowy z Santander Bank SA należy stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie otrzymana przez Marszałka dotacja celowa stanowiła, zgodnie z art. 126 ustawy o finansach publicznych, środki z budżetu państwa przeznaczone na finansowanie zadania z zakresu administracji rządowej, o którym mowa w art. 15i ust. 1 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentystry. Dlatego też bez znaczenia w danym przypadku jest fakt, iż rachunek bankowy, na którym gromadzone były te środki, był oprocentowany na podstawie ww. umowy. Istotnym natomiast faktem było to, iż były to środki pochodzące z budżetu państwa. Nawet w przypadku gdyby umowa pomiędzy Wojewodą a Marszałkiem zawierała odmienne postanowienia odnośnie przedmiotowych odsetek, nie miałyby mocy prawnej, gdyż budżet państwa nie może „zrezygnować” z przysługujących mu dochodów. Marszałek miał więc obowiązek odprowadzić do budżetu państwa dochody z odsetek od środków zgromadzonych w 2023 r. na wydzielonym rachunku bankowym dla dotacji, po pobraniu 5% dochodów pozyskanych na rzecz budżetu państwa, w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej. Byłoby to zgodne z art. 6 ust. 1 pkt 5 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, gdzie wskazano, że źródłem dochodów własnych województwa jest 5% dochodów uzyskiwanych

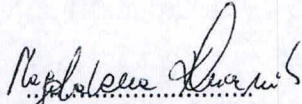
²⁸ Str. 67-80 akt kontroli.

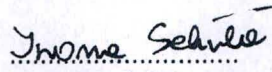
na rzecz budżetu państwa w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

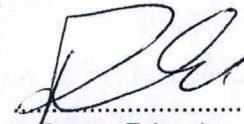
Mając powyższe na uwadze, Zespół Orzekający uznał, że prawidłowo sformułowano przedmiotową nieprawidłowość jak również wynikającą z niej ocenę oraz wniosek pokontrolny. Dlatego Zespół Orzekający postanowił oddalić zastrzeżenie.

Mając powyższe na uwadze, orzeczono jak w sentencji uchwały.

Od niniejszej uchwały odwołanie nie przysługuje.


.....
Magdalena Klucznik


.....
Iwona Sekuła


.....
Tomasz Zaborek

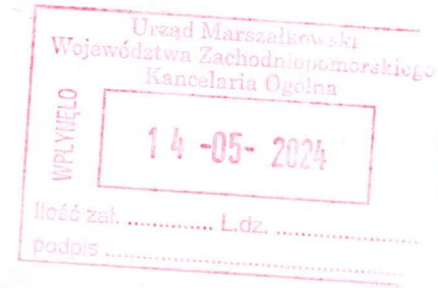


NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
ul. Piłtowa 57, 02-056 Warszawa
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P.14, 00-950 Warszawa 1
ul. Piłtowa 57
02-056 Warszawa

Am

OPLATA POBRANA
TAXE PERÇUE - POLOGNE
Umowa nr ID 527659
z Poczta Polska S.A.



R

Za zwrotnym
Potwierdzeniem odbioru

(00)559007734599104394



(00)559007734599104394

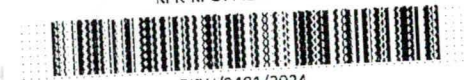


Poczta Polska

Oplata pobrana _____ zł _____ gr

2024

KPK-KPO.441.59.2024



RKW/9481/2024

list polecony + ZPO

Urząd Marszałkowski Województwa
Zachodniopomorskiego
ul. Marszałka Józefa Piłsudskiego 40
70-421 Szczecin

Wyprodukowano w 2022 roku. Termin trwałości kleju 2 lata.

24122